



Taloustieto strategisessa johtamisessa

Tiedon hyödyntäminen päätöksenteossa

Helena Wasserman

Kaupan ja kulttuurin toimiala
Liiketalouden opinnäytetyö
Tradenomi

TORNIO 2013

TIIVISTELMÄ

KEMI-TORNION AMMATTIKORKEAKOULU, Kaupan ja kulttuurin koulutusala

Koulutusohjelma:	Liiketalouden koulutusohjelma
Opinnäytetyön tekijä:	Helena Wasserman
Opinnäytetyön nimi:	Taloustieto strategisessa johtamisessa -Tiedon hyödyntäminen päätöksenteossa
Sivuja (joista liitesivuja):	66 (3)
Päiväys:	4.11.2013
Opinnäytetyön ohjaaja:	Satu Valli
<p>Opinnäytetyöni tavoitteena oli tutkia taloudellista tietoa kohdeorganisaation strategisessa johtamisessa ja miten sitä voitiin hyödyntää organisaation päätöksenteossa. Käytin työssäni kohdeorganisaationa työnantajani julkishallinnon organisaatiota.</p> <p>Opinnäytetyön teoreettisena viitekehyksenä käytin kotimaista ja ulkomaista painettua kirjallisuutta, digitaalista materiaalia ja artikkeleita. Teoriassa käsitelin organisaation strategista talousjohtamista ja sen toteuttamiskeinoja sekä taloustietoon liittyviä käsitteitä.</p> <p>Empiirinen osa keskittyi puolistrukturoidun haastattelun ja havainnoinnin avulla kootun materiaalin käsittelyyn ja analysointiin. Kokoamani materiaalin perusteella tarkastelin kohdeorganisaation strategisessa, operatiivisessa ja muutosjohtamisessa käytettävissä olevaa taloustietoa, ja miten, missä tilanteissa ja miksi sitä hyödynnettiin kohdeorganisaatiossa.</p> <p>Tutkimukseni osoitti, että julkishallintoon kuuluva talousyksikkö voi hyödyntää ainoastaan sisäisen eli johdon laskentatoimen taloustietoa päätöksenteossa. Tutkimus osoitti myös, että opetustoimeen kuuluvan kohdeorganisaation strategiseen johtamiseen käytettävää taloustietoa ja tunnuslukuja voitiin hyödyntää yhdessä opetuslalle tyypillisten ei-taloudellisten tunnuslukujen kanssa. Jatkotutkimukseksi ehdotetaan tähän käyttötarkoitukseen käytettävän menetelmän käyttöönottoa.</p>	
<p>Asiasanat: ulkoinen laskentatoimi, sisäinen laskentatoimi, strateginen johtaminen, tunnusluku, julkishallinto.</p>	

ABSTRACT

KEMI-TORNIO UNIVERSITY OF APPLIED SCIENCES, Business and Culture

Degree programme:	Bachelor of Business Administration
Author:	Helena Wasserman
Thesis title:	Financial and management accounting data in strategic leadership -Tapping data in decision making
Pages (of which appendixes):	66 (3)
Date:	4 November 2013
Thesis instructor:	Satu Valli
<p>The objective of this Thesis study was to study the role of financial and management accounting data in strategic management of the case organization and to find out how it is tapped in organization's decision making. The case organization in this study is my employer organization.</p> <p>The theoretical framework rests on literature, digital materials and articles both Finnish and foreign. The theory section also examines theories of strategic financial management in organizations and the means to implement strategic financial management and concepts related to economics.</p> <p>The empirical part focuses on processing and analyzing the data received through semi-structured interviews and observations. Taking advantage of the analyses, I discuss the financial and management accounting data used in strategic, operative and change management in the case organization with a focus on how, in which situations and why they are used in the case organization.</p> <p>The study results indicate that an independent economic unit in public administration can tap management accounting data only in its decision making. The results also indicate that the case organization in the educational sector can combine management accounting data and the business indicators with non-financial indicators typical of the sector when tapping them in strategic management. It is suggested that further research be carried out in order to establish and implement a method for this purpose.</p>	
<p>Keywords: financial accounting, management accounting, strategic management, business indicator, public administration.</p>	

SISÄLLYS

TIIVISTELMÄ.....	2
SISÄLLYS	4
1 JOHDANTO.....	5
1.1 Opinnäytetyön tavoitteet ja rajausta.....	6
1.2 Tutkimusmenetelmä ja sen perustelu	7
1.3 Kohdeorganisaation esittely.....	11
2 STRATEGINEN JOHTAMINEN	12
2.1 Strategian tasot.....	13
2.2 Strategiset tavoitteet	14
2.3 Strateginen talousjohtaminen.....	16
2.4 Operatiivinen johtaminen	18
2.5 Muutosjohtaminen	19
3 TALOUSTIETO	24
3.1 Taloustietoa säättävät lait ja asetukset.....	24
3.2 Strateginen laskentatoimi	26
3.3 Ulkoinen laskentatoimi eli rahoituksen laskentatoimi	27
3.4 Sisäinen laskentatoimi eli johdon laskentatoimi.....	30
3.5 Perinteisiä talouden tunnuslukuja	36
3.6 Oppilaitoksen rahoitusmuotoja	41
3.7 Oppilaitoksen tunnuslukuja	43
4 TALOUSTIEDON HYÖDYNTÄMINEN KOHDEORGANISAATIOSSA.....	46
4.1 Ulkoisen laskentatoimen raportit	46
4.2 Sisäisen laskentatoimen raportit	46
4.3 Käytettävissä olevien raporttien hyödyntäminen johtamisessa	51
4.4 Tunnuslukujen käyttö.....	53
5 JOHTOPÄÄTÖKSET JA POHDINTA.....	54
5.1 Tutkimustuloksista	54
5.2 Tutkimusmateriaalin kerääminen ja tutkimuksen luotettavuus	57
5.3 Kehitysehdotuksia	59
LÄHTEET	61
LIITTEET.....	64

1 JOHDANTO

Jokaisen yrityksen ja organisaation johto tarvitsee täsmällistä, oleellista, luotettavaa ja perusteltua taloustietoa, jota se käyttää päätöksenteossa. Taloushallinnon järjestelmistä saa helposti lakisääteisiä, niin sanottuja standardiraportteja ja yhteenvetoja, joita organisaation taloushallinto tuottaa ennakolta määritetyiltä ajanjaksoilta, kuten kuukausittain, neljännesvuosittain, tertiaaleittain, puolivuosittain tai vuosittain. Järjestelmistä saavan taloustiedon hyödyntämisessä on kyse sitten siitä, miten tästä perustiedosta saa tietoa, jota organisaatio tarvitsee seurantaan, analyysiin ja ennusteisiin ja millä tavalla tätä materiaalia ja perustietoa voi käyttää ja muokata eri tarpeisiin organisaatiossa tapahtuvissa muutoksissa, sen strategisessa päätöksenteossa ja johtamisessa.

Kun talousjohtamista tarkastellaan talouden kannalta, voidaan se jakaa sekä strategiseen että operatiiviseen johtamiseen eli ohjaamiseen. Strateginen ohjaus määrittelee ne keinot, joiden avulla pyritään pääsemään organisaation asettamiin tavoitteisiin, ja operatiivinen johtaminen on työorganisaation toiminnan ohjausta, joka perustuu strategisen ohjauksen asettamiin tavoitteisiin. Ohjaus perustuu aina tietoon, ja erityisesti taloushallinnon tuottamalla taloustiedolla, raportoinnilla ja suoritusmittauksella on keskeinen tehtävä ohjaustiedon välineenä. (Pellinen 2005, 23.)

Strategisessa eli yritysjohtamisen laskentatoimessa tarkastellaan kustannusten hallintaa pitkällä tähtäimellä. Tiedon tarve on erilaista riippuen siitä, millä organisaatiossa olevalla päätöstopalla tietoa tarvitaan ja käytetään strategisessa johtamisessa ja päätöksenteossa. (Kinnunen, Laitinen, Laitinen, Leppiniemi & Puttonen 2006, 11, 117.)

Ruotsissa koulutus yksityistyy ja yksityiskoulujen eli vapaakoulujen määrä on lisääntynyt viime vuosina lähes sadan koulun vuosivauhdilla, ja jo noin kymmenen prosenttia peruskoululaisista ja 20 prosenttia lukiolaisista käy koulua yksityisessä oppilaitoksessa (Yläjoki 2011, hakupäivä 15.1.2013). Suurin osa eli 64 prosenttia Ruotsin vapaakouluista ovat osakeosakeyhtiöiden omistuksessa. Aatteellisen yhdistykset, osuuskunnat ja säätiöt omistavat kukin 11 prosenttia kouluista. Loput eli neljä prosenttia ovat toiminnia, kauppayhtiöitä tai muita toimijoita. Osakeyhtiöiden osuus on kasvamassa erityisesti lukiokoulutuksen päämiehinä ja yritykset, jotka omistavat useita oppilaitoksia ovat lisääntymässä. (Friskolornas riksförbund 29.10.2012, hakupäivä 16.1.2013.) Koulutuksen yksityistymisen myötä monet oppilaat valitsevat vapaakoulun opinahjokseen

kunnallisen koulun sijasta. Julkishallinnossa olevat peruspalvelujen piiriin kuuluvat työpaikat vähenevät ja monet julkishallinnon piirissä olevien koulujen henkilökunnasta uhkaavat jäädä työttömiksi. Oppilasmäärät ovat pienentyneet voimakkaasti sekä yksityistymisen että ikäluokkien pienenemisen myötä.

Taloustieto ja sen hyödyntäminen strategisessa johtamisessa ja päätöksenteossa kiinnostavat minua, koska taloudellista voittoa tavoittelevat yksityiset oppilaitokset kilpailevat oppilaista julkisten organisaatioiden ylläpitämien koulujen kanssa ja muuttavat siten kohdeorganisaation liiketoimintaympäristöä ja vaikeuttavat sen toimintaedellytyksiä. Mietin, onko mahdollista soveltaa taloushallintoajattelua julkishallintoon. Mietin myös millä tavalla julkiset koulut voivat ajatella ja toimia yksityiskoulujen tavoin muuttamatta yhtiömuotoa, vai voivatko ne, ja pitää samanaikaisesti taloutensa tasapainossa.

Syntyi ajatus tutkia taloustietoa ja tunnuslukuja sekä sitä, miten niitä voi hyödyntää koulumaailmassa. Opinnäytetyön aiheen valintaan vaikuttivat myös työnantajani organisaatiossa jo parin vuoden ajan tapahtuneet leikkaukset ja organisaation ulkopuolisista muutostekijöistä johtuvat suuret talouteen kohdistuvat paineet.

Aihe kiinnostaa myös siksi, että toimin julkisen organisaation taloushallinnossa ja haluan pystyä olemaan osa sitä organisaatiota, joka tuottaa oikeaa, oleellista ja luotettavaa tietoa johdon päätöksenteon tueksi. Kohdeorganisaatio on maakäräjien alainen ammattilukio ja on siten riippuvainen poliittisista päätöksistä. Sen rahoitus toimii kuitenkin osittain samoilla ehdoilla kuin yksityisten vapaakoulujen, ja se kilpailee oppilaista toisten poliittisten organisaatioiden eli kunnallisten koulujen kanssa.

1.1 Opinnäytetyön tavoitteet ja rajaus

Opinnäytetyön tavoitteena on tutkia taloudellista tietoa kohdeorganisaation strategisessa johtamisessa ja sitä, miten sitä voidaan hyödyntää organisaation päätöksenteossa. Opinnäytetyö on rajattu numeerisen taloustiedon tarkasteluun ja sen relevanssiin ja kattavuuteen.

1.2 Tutkimusmenetelmä ja sen perustelu

Kvalitatiivinen tutkimus ei pyri yleistämään, vaan se pyrkii kuvaamaan ja tulkitsemaan yksittäistä ilmiötä sekä sen syvälliseen ja perustelliseen ymmärtämiseen ja selittämiseen. Analyysivaihetta ei toteuteta tutkimuksen loppuvaiheessa, vaan se on osa koko kvalitatiivisen tutkimuksen prosessia siten, että aineiston kerääminen ja sen analysointi tapahtuvat samanaikaisesti. Tutkimuksessa käytettävän aineiston laatu on määrää tarkeampi. (Kananen 2008, 24, 35.)

Kvalitatiivista tutkimusta, tutkittavaa ilmiötä ja sen tulkintaa ohjaavat tutkijan omat arvomaailmat, joten objektiivisuutta ei voi saavuttaa, koska raja tutkimuksen tekijän tiedon ja yleisesti tiedossa olevan tiedon välillä on epäselvä. Laadullisessa tutkimuksessa voidaan saada tulokseksi selityksiä, jotka ovat tiettyyn aikaan ja paikkaan rajoittuvia. Tutkimuksen tavoitteena on paljastaa olemassa olevia toisiasioita. (Hirsijärvi, Remes & Sajavaara 2009, 161.)

Tässä opinnäytetyössä käytän kvalitatiivista tutkimusmenetelmää tapaus- eli case-tutkimuksena, koska tässä työssä tutkin ilmiötä yhdessä organisaatiossa eikä tutkimuksesta saatuja tuloksia siten voi yleistää koskemaan muita organisaatioita. Tapaustutkimuksessa on kohteena usein vain yksi tapaus, jota pyritään ymmärtämään syvällisesti. Dokumentteja ja havainnointeja voi olla rajattomasti ja lähteitä käytetään ja yhdistetään moninaisesti. Tutkimusaineisto tulee dokumentoida ja esittää siten, että lukija voi ymmärtää päättelyketjun. (Kananen 2008, 84.)

Opinnäytetyössä käytän menetelmäkirjallisuutta tutkimusmenetelmän valitsemisen tueksi. Käsitteet kuvaan useita tutkimus- ja kirjall lähteitä hyväksi käyttäen. Tieteelliseen viitekehykseen kuvaamiseen käytän teoreettista tietoa keskeisimmistä tutkimuksessa esiintyvistä käsitteistä sekä runsaasti aikaisempia tutkimustuloksia aiheesta ja myös sitä sivuaavaa tietoa. Lisäksi käytän syventävää tietoa ja tutkimustuloksia eri johtamisstrategioista ja niiden soveltamisalueista ja siitä, miten ne vaikuttavat organisaation tuloksellisuuteen. Työssä käytän myös tietoa organisaatioiden muutosjohtamisesta, sen eri muutosprosesseista ja tietoa siitä, mitä laissa ja asetuksissa on säädetty taloudellisesta tiedosta.

Havainnointi on tutkimusmenetelmänä työläs, mutta sen etuna on saada välitöntä ja suoraa tietoa organisaatioiden toiminnasta. Se ei ole vain näkemistä vaan tarkkailua, ja koska se tutkii todellisia tilanteita, se sopii hyvin kvalitatiivisen tutkimuksen menetelmäksi. Havainnoinnin käyttö sopii tilanteisiin, joissa tietoa ei ole tarpeeksi tai ollenkaan. Sen avulla voi saada monipuolista tietoa, jos tutkimuksen kohteena oleva ilmiö on havainnoitavissa. (Kananen 2008, 69; Hirsijärvi ym. 2009, 215–216.)

Havainnointi voidaan jakaa neljään eri asteeseen havainnoijan roolin mukaan. Piilohavainnoinnissa tutkittava ei tiedä olevansa tutkimuksen kohteena ja siksi se on eettisesti ongelmallinen. Suorassa havainnoinnissa tutkimuskohteet tiedostavat olevansa tutkimuksen kohteena, ja tämä voi vaikuttaa tutkittavien käytäytymiseen ja siten myös tutkimustuloksiin väärentävästi. Osallistuvassa havainnoinnissa havainnoija on mukana yhteisön jäsenenä, ja koska hän elää osana ilmiötä, on tärkeää tiedon autenttisuuden kannalta varmistua siitä, että hän ei vaikuta tutkimustuloksiin. (Hirsijärvi ym. 2009, 27.)

Havainnointi lähtee yleiseltä tasolta, jossa tarkastellaan sitä kokonaisuutta, johon ilmiö kuuluu. Tämän jälkeen havainnoinnin näkökulmaa kavennetaan ja edetään siten, että keskitytään tutkimuksen kannalta oleelliseen osaan. Pisimmälle menevä havainnointityyppi, osallistava havainnointi pyrkii saamaan aikaan pysyviä muutoksia tutkittavassa yhteisössä. Tällöin on kyse oppimisesta, joka tekee muutoksen mahdolliseksi. (Kananen 2008, 70–71.) Kun tutkija käyttää tutkimuksessaan havaintointimenetelmää, on tärkeää, että hän pitää erillään omat tulkintansa havainnoista ja tehdyt havainnot. (Hirsijärvi ym. 2009, 27.)

Aktiivisessa osallistuvassa havainnoinnissa, jota käytän tässä opinnäytetyössä, tutkija on mukana aktiivisena toimijana ja vaikuttaa aktiivisesti läsnäolollaan tutkittavaan ilmiöön. Kun tutkija osallistuu tutkittavaan tilanteeseen siten, että hän ei vaikuta tilanteiden kulkuun, on kyse passiivisesta osallistuvasta havainnoinnista. Osallistumistavasta riippumatta tutkijan on pystyttävä määrittelemään oma roolinsa ja miten se mahdollisesti vaikuttaa tutkimustilanteeseen. (Saaranen-Kauppinen & Puusniekka 2006, hakupäivä 23.2.2013.)

Tässä opinnäytetyössä rajaan havainnoin ajallisesti enintään noin kuuden kuukauden mittaiselle tarkastelukaudelle, joka kattaa oleellisia osia organisaation niin sanotuista standardiraporteista eli yhden vuositilinpäätöksen, kolme kuukausitilinpäätöstä ja en-

nustetta sekä yhden osavuositilinpäätöksen. Tallennan havainnointipöytäkirjan Excel-tiedostona ja jaottelen dokumentit käyttötarkoituksen mukaan, missä yhteydessä, miksi ja kuka niitä on pyytänyt.

Haastattelu on päämenetelmä kvalitatiivisessa tutkimusmenetelmässä. Sen etuna on joustavuus tilanteen ja haastateltavien mukaan. Kysymysaiheiden järjestystä voi säädellä ja vastauksia on helpompi tulkita kuin esimerkiksi postitse lähetetyssä kirjekyselyssä saatuja vastauksia. Haastattelu valitaan käytettäväksi, kun halutaan saada selventäviä vastauksia tai halutaan syventävää tietoa, saada perusteluja tai tehdä lisäkysymyksiä. Haastattelussa esitettävät kysymykset liittyvät tutkimuskysymyksiin, joiden avulla tutkimusongelma pyritään ratkaisemaan eli haastattelussa ei esitetä varsinaisia tutkimuskysymyksiä, vaan kysymyksiä, joiden avulla pyritään etsimään ja saamaan tietoa tutkimuskysymyksistä. (Kananen 2008, 73; Hirsijärvi ym. 2009, 205–206.)

Haastattelu on eräänlaista keskustelua, jossa haastattelijalla on ohjat käsissään ja jossa pyritään saamaan mahdollisimman luotettavaa tietoa. Varsinainen haastattelu on helppo toteuttaa, kun kysymykset on laadittu ja järjestetty. Strukturoidussa haastattelussa käytetään apuna lomaketta, jossa kysymykset, väittämät ja niiden esitysjärjestys ovat määrättyjä. Avoin haastattelu on puolestaan haastattelumuodoista lähimpänä keskustelua, ja aihe voi muuttua sen aikana. Tämä haastattelumuoto vaatii enemmän taitoja haastattelijalta, koska haastattelussa ei ole kiinteää runkoa ja siten haastattelija ohjaa tilannetta. (Hirsijärvi ym. 2009, 208–210.)

Teemahaastattelu on kahden edellisen haastattelun välimuoto ja siinä on tyypillistä aihepiirit eli teemat, jotka ovat haastateltavan tiedossa. Sitä vastoin kysymyksillä ei ole tarkkaa muotoa ja järjestystä. Teemahaastattelua käytetään useammin kvalitatiivisessa tutkimuksessa, mutta se soveltuu myös kvantitatiivisella menetelmällä tehtyyn tutkimukseen. Strukturoidun haastattelun toisena ääripäänä on strukturoimaton haastattelu. Haastattelijalla on mielessään tietty alue tai aihe, mutta se on täysin vapaamuotoinen haastattelu, jossa keskustelua käydään täysin vapaasti näiden aiheiden tai aihepiirien sisällä. (Hirsijärvi ym. 2009, 208–210.)

Haastattelu voidaan toteuttaa yksilö-, pari- tai ryhmähaastatteluna sekä eri haastattelumuotoja yhdessä, toisiaan täydentävinä. Tavallisin näistä muodoista on yksilöhaastattelu. (Hirsijärvi ym. 2009, 211.) Laadullisessa tutkimuksessa haastateltaviksi valitaan ne,

joilta saa parasta tietoa tutkimuksen kannalta. (Kananen 2008, 75.) Haastatteluaineisto litteroidaan eli kirjoitetaan kirjalliseen muotoon, tekstimuotoiseksi. Litteroinnin tarkkuudessa riittää monesti karkea taso eli lauseen ydin tiivistettynä. Toisaalta sanatarkkaa lainausta voi käyttää suorana sitaattina loppuraportissa. (Kananen 2008, 80.)

Opinnäytetyössä käytän puolistrukturoitua haastattelua, jonka avulla kartoitan sitä, mitä jo olemassa olevaa standardimuotista taloustietoa organisaation eri johtoportaat hyödyntävät ja miten organisaation johto käyttää taloustietoa strategisessa johtamisessa. Lisäksi selvitän, mitä taloustietoa johto tarvitsee ja mistä tiedosta ei heidän mielestään ole heidän toimissaan mitään hyötyä. Haastattelen viittä organisaatiossa olevaa linjaesimiestä, muita kustannuspaikkavastaavia ja organisaation paikallistason korkeinta johtoa. Jaan haastateltavat vastuutason mukaisesti kahteen ryhmään: ylempään johtoon ja linjajohtoon.

Haastattelujen runkona käytän kysymyksiä, jotka olen laatinut ennen tehtyjä haastatteluja. Haastattelut toteutan yksilöhaastatteluina ja esitän jokaiselle haastateltavalle samansisältöiset kysymykset. Kysymykset jaan taloustietoon liittyviin teemoihin: johtaminen yleisesti, budjetointi, ennusteet, analyysit ja raportointi ja seuranta sekä investoinnit. Lisäksi esitän raportoinnin riittävyyteen ja kattavuuteen liittyviä yleisiä kysymyksiä. Tällä tavalla kartoitan eroja organisaatiossa olevan käytännön ja teoriasta esille tulevien suosituksien välillä.

Haastateltavat eivät saa valmiita kysymyksiä, vaan esitän kysymykset suullisesti ja kulloiseenkin haastattelutilanteeseen sopivassa järjestyksessä (liite 1). Haastattelut tallennan sanelukoneelle, siirrän sen jälkeen tietokoneelle, tallennan jokaisen haastattelun omaksi tiedostoksi ja kirjoitan puhtaaksi sana sanasta alkuperäiskielellä eli ruotsiksi. Tallenteiden litterointitason laadin sanatarkan ja yleiskielisen yhdistelmänä. Tämän jälkeen käänän haastattelut ja yhteenvedon suomeksi, kysymys kysymykseltä, henkilö henkilöltä ja myös ryhmittäin.

Aineiston kerääminen opinnäytetyötä varten tapahtuu tutustumalla useisiin ja monipuolisiin kotimaisiin ja ulkomaisiin kirjallisiin lähteisiin ja tutkimuksiin, tutkimustuloksiin sekä aiheesta ja sitä sivuaviin kirjoitettuihin, kotimaisiin ja ulkomaisiin artikkeleihin. Opinnäytetyössä käytän myös aktiivista osallistuvaa raportoinnin havainnointia ja

tarkastelen organisaation strategia-asiakirjoja, raportteja ja henkilökohtaisia muistiinpanoja. Alkuperäisiä dokumentteja ei julkisteta tässä työssä.

Kaikki kirjalliset, painetut, ääni- tai kuvamateriaalit ovat dokumentteja, joita voi luokitella monella tavalla. Ne voidaan jakaa esimerkiksi salaisiin ja julkisiin dokumentteihin ja niitä voi käyttää sellaisenaan tai tukemaan ja täydentämään haastatteluja. Työn uskottavuutta voi parantaa silloin, kun haetaan ja käytetään tietoa useista eri lähteistä ja eri näkökulmista, joista yksi on kirjalliset aineistot. (Kananen 2008, 81–82; 2010, 71–73.)

1.3 Kohdeorganisaation esittely

Norrbottenin läänin maakäräjät, on koko läänin kattava julkishallinnollinen konserniorganisaatio. Sen päätehtävänä on vastata terveys- ja sairaanhoidosta yhteistyössä läänin kuntien kanssa. Se vastaa myös alueellisesta kehitystoiminnasta ja kulttuuritoiminnasta sekä koulutuksesta luonnonvarojen hoitoalalla kuntien toimeksiannosta. Konserniorganisaatiossa on noin 6900 työntekijää. Sitä ohjaavat poliittiset päätökset ja sillä on verotusoikeus. Tällä hetkellä veroprosentti näiden maakäräjien hallintoalueella on 10,18 prosenttia, jonka jokainen tulonsaaja maksaa kunnallisveron lisäksi. (Norrbottens läns landsting 2013, hakupäivä 20.1.2013.)

Konserniorganisaatio on jaettu eri hoitospesialiteetteihin divisioneihin, ja myös muut toiminnot, kuten keskitetyt taloushallintopalvelut, tekniset tukitoiminnot ja kulttuuri ja koulutus, ovat organisoitu divisioneihin. Hallintomalli tässä organisaatiossa on hyvin hierarkkinen.

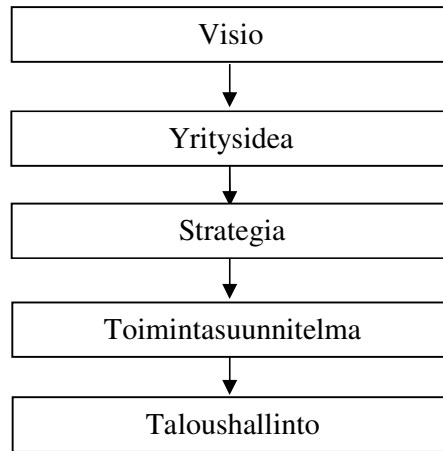
Tämän opinnäytetyön kohdeorganisaatio on osa konserniorganisaatioon eli Norrbottenin läänin maakäräjiin kuuluvasta koulutus- ja kulttuuridivisioonasta, jos on noin 110 työntekijää. Se on toisen asteen eli keskiasteen oppilaitos ja on oma tuotantoyksikkönsä. Kohdeorganisaatio toimii kahdessa eri yksikössä, kahdella eri paikkakunnalla ja tarjoaa tiettyä, rajattua koulutusohjelmaa läänissä olevien kuntien toimeksiannosta. Oppilaitos kilpailee oppilaistaan muiden läänissä toimivien saman tason oppilaitoksien kanssa. Kohdeorganisaatio rahoittaa toimintansa pääosin konserniorganisaation ulkopuolisen, sopimukseen perustuvaan, julkisen rahoituksen turvin.

2 STRATEGINEN JOHTAMINEN

Sana strategia tulee sanasta strategos, kreikankielinen sana, joka merkitsee taitoa johtaa sotaa ja sotateorioiden mukaan strategian tehtävä on sodan voittaminen tai kyky välttää sota. Yhteistä näille teorioille on kilpailu ja strategian merkitys sekä se, että sisältö on erilainen riippuen siitä, onko kyse kilpailutilanteesta vai ei. Strategia on yritykselle välttämätön kilpailutilanteessa sen olemassaolon ja hengissä pysymisen kannalta ja se edellyttää yrityksen kykyä erottua kilpailijoista. Myös organisaatioissa, joissa ei ole kilpailua on strategia tarpeellinen, vaikka kilpailun puute muuttaa sen luonnetta. (Kamensky, 2008, 16–18.)

Strategian ja johdon päämääränä on säilyttää organisaation elinvoima riippumatta siitä, mitä organisaatiota ympäröivässä maailmassa tapahtuu (Roininen 2011, 179). Organisaatio voi hallita omaa toimintaympäristöään, kun se toteuttaa strategiaansa määrätietoisesti. Se pystyy sopeutumaan toimintaympäristön muutoksiin, sen muokkaamiseen ja kykenee vaikuttamaan siihen. Kilpailutilanteessa strategia on välttämätön tekijä organisaation hengissä pysymisen kannalta, jotta se kykenee erottumaan jollakin tapaa kilpailijoistaan. (Kamensky 2008, 17–20.) Kilpailuedun määrittäminen ja vahvistaminen ovat strategisen johtamisen kaikkein keskeisimpiä tehtäviä ja johtaminen kattaa sekä asioiden johtamisen eli management että ihmisten johtamisen eli leadership (Neilimo & Uusi-Rauva 2007, 331).

Kun yritysidea kuvaa sen, mitä yritys aikoo tehdä tulevaisuudessa, millä tavalla yritys pyrkii kehittymään suhteessa visioonsa tai se sisältää kuvauksen siitä, miten yritys eroaa muista yrityksistä, niin strategia kuvaa sitä, miten yritys tulee toimimaan (kuvio 1). Sen takia yrityksen strategia pitää sisältää kuvauksen eli suunnitelman siitä, miten yrityksen yritysidea saavutetaan. Strategian sisällölle ja laajuudelle ei ole olemassa standardimalia, mutta tavallisesti strategiassa määritellään, mikä on yrityksen organisaatorakenne, mitä kompetensseja yrityksessä tarvitaan ja miten ne taataan sekä mitkä ovat yrityksen heikkoudet, vahvuudet, uhat ja mahdollisuudet. Strategia määrittelee myös, mitä kilpailuetuja yritys aikoo kehittää ja käyttää, kuinka yritys kohtaa kilpailijoiden taholta tulevat uhat, mitä tuotteita tai palveluita yritys tarjoaa, mitä yrityksen asiakkaat ovat ja miten ne tavoitetaan sekä mitä resursseja yrityksessä tarvitaan ja millä tavalla sen toiminta rahoitetaan. (Ax, Johansson & Kullén 2005, 55.)



Kuvio 1. Vision, yritysidean, strategian, toimintasuunnitelman ja taloushallinnon välinen yhteys (Ax, Johansson & Kullvén 2005, 55.)

Kun yrityksen strategiaa muotoillaan, sen päätavoitteet jaetaan erityyppisiin ja eri yrityksen osia koskeviin osatavoitteisiin. Osa tavoitteista ilmaistaan taloudellisilla termeillä, kuten kannattavuudella, myynnillä ja kustannuksilla. Toiset tavoitteet ilmaistaan esimerkiksi kuvaamalla laatua, asiakastyytyväisyyttä, markkinaosuutta ja tuotantoaikaa. Myös tavoitteiden aikataulu täytyy ilmaista pitkällä, keskipitkällä ja lyhyellä aikavälillä sekä se, kuka vastaa tavoitteiden toteutumisesta. Strategia konkretisoidaan eri toimintasuunnitelmissa, joissa määritellään toiminnan suuntalinjat ja rajat. (Ax, Johansson & Kullvén 2005, 55.)

2.1 Strategian tasot

Omistajastrategiaa tarvitaan perheyrityksissä ja siinä ilmaistaan omistamiseen ja yrityksessä toimimiseen liittyvät periaatteet sekä kysymykset, jotka koskevat sukupolvenvaihdosta ja yrityksestä luopumisesta. Useimmissa yrityksissä omistajastrategia sisällytetään konsernistrategiaan, josta käy ilmi omistajan tahdon ilmaisu strategisena tavoitteena. (Kamensky 2008, 22.)

Konsernistrategiaa eli ryhmätason strategiaa tarvitaan organisaatiossa, joissa on useampia liiketoiminta-alueita. Organisaation rakenteesta riippuen sitä tarvitaan yhtiö-, moniala-, alakonserni- ja konsernitasolla. Siksi sitä voidaan kutsua ryhmätason strategiaksi, kuten kaikkia strategioita, jotka ovat yläpuolella liiketoimintatasoa. Konsernistrategia-

tegian muotoilu edellyttää, että yrityksellä on toiminta-ajatus, visio, arvot ja keskeisimmät strategiat jo määriteltynä. Lisäksi on oltava käsitys strategisista liiketoiminta-alueista ja liiketoimintojen nykyisestä ja tulevasta asemasta sekä johdetaanko liiketoimintoja hajautetusti vai keskitetysti. Strategiassa otetaan myös kantaa organisaation rakenteeseen, sen resursseihin, osaamiseen, johtamistapaan ja ohjaus- ja palkitsemisjärjestelmiin sekä yrityskulttuuriin. (Kamensky 2008, 24.)

Toimialastrategiaa tarvitaan, kun organisaatiossa on useita toimialoja, jotka puolestaan koostuvat useista liiketoiminta-alueista. **Liiketoimintastrategiaa** kutsutaan myös kilpailustrategiaksi tai vielä täsmällisemmin liiketoimintatason strategiaksi. Se käsittää päivittäiset kilpailutilanteet, joissa kohdataan asiakkaat, kilpailijat ja tavaroiden ja palvelujen toimittajat. Liiketoimintastrategian avulla yritys määrittelee sen, miten se saavuttaa, ylläpitää ja vahvistaa kilpailuetuja ja erottuu siten kilpailijoistaan. Liiketoimintastrategia toimii, kun yritys pystyy tuottamaan lisäarvoa asiakkaille kilpailukykyisin kustannuksin ja yhdistämään omat resurssinsa ja osaamisensa asiakkaiden tarpeisiin siten, että saavutetaan kilpailuetua. Strategiatyöskentelyn on toimittava siten, että yritys pystyy uudistumaan muuttuvien tarpeiden mukaan. (Kamensky 2008, 25–26.)

Yksityiskohtaisen jaon mukaan organisaatiossa voi olla myös **funktiotason strategioita**, jotka ovat johdettuja liiketoimintastrategiaan sisältyvistä toiminnoista ja prosesseista omiksi funktiostrategioiksi. Ne voivat käsittää markkinointi-, tuotekehitys-, tuotekehitys-, osto- ja tuotantostrategiat. **Yksilöstrategiassa** on kyse tavoite- ja toimenpideohjelmista, jotka on johdettu strategioista ja toimintasuunnitelmista henkilökohtaisella tasolla. Organisaation tulisi rajoittaa strategiansa konserni- ja liiketoimintatason strategioihin ja harkita tarvitseeko sen luoda funktionaalisia strategioita keskitetysti. (Kamensky 2008, 25–26.)

2.2 Strategiset tavoitteet

Strategiset tavoitteet voidaan jakaa neljään tavoiteryhmään: ulkoisen ja sisäisen tehokkuuden tavoitteisiin, kehittämistavoitteisiin ja taloudellisiin tavoitteisiin. Ulkoiset tehokkuustavoitteet liittyvät organisaation toimintaympäristöön, kuten asiakkaisiin, toimittajiin, verkostoon tai koko yhteiskuntaan silloin, kun puhutaan ympäristötavoitteista. Sisäiset tehokkuustavoitteet kattavat kaikki sisäiset prosessit, joiden avulla saadaan or-

ganisaation arvoketjusta tietäntyyppisiä hyödykkeitä tai koko tuotannon tulos. Kehittämistavoitteet tähtäävät tulevaisuuteen ja ovat ratkaisevia organisaation tulevaisuuden kannalta. Taloudellisia tavoitteita ovat kannattavuus, vakavaraisuus ja maksuvalmius. (Kamensky 2008, 221–233.)

Organisaation asettamat strategiset tavoitteet ovat riippuvaisia yrityksen ja yhteisön toiminta-ajatuksista, arvoista ja visioista. Organisaatio asettaa kehittämistavoitteita, tavoitteita ulkoisen ja sisäisen toiminnan tehokkuudelle sekä taloudellisia tavoitteita. (Vilkkumaa 2005, 36–37.)

Ulkoisen toiminnan tavoitteita ovat asiakastyytyväisyys, toimitusvarmuus, markkinaosuus määriteltynä tiettyinä prosenttiosuuksina tai asiakkaan keskiostos rahamääräisesti ilmaistuna. Varaston kiertonopeuden tunnusluku, liikevaihto henkilöö tai myynti asiakaskäyntiä kohden euroissa ja toimitusketju, reklamaation käsittelyn tai päätöksenteon kesto tietyn aikamääreen sisällä ovat sisäisen toiminnan tavoitteita. Kehittämistavoitteita voivat olla esimerkiksi tiettyyn asteeseen saavutettu henkilöstön työtyytyväisyys, jokaisen työntekijän toiminta yrityksen arvojen mukaisesti tai että yrityksen käyttämä tekniikka on alan huippuluokkaa. Taloudelliset tavoitteet ilmaistaan tunnusluvuilla, kuten sijoitetun tai oman pääoman tuotto, myyntikate-, liiketulos- ja omavaraisuusaste prosentti. Muita tavoitteita voivat olla, että investoinnit rahoitetaan kokonaan tulorahoituksella, palvelun kustannukset ovat enintään tietty euromäärä tai tavoitetulos ilmaistaan euromääräisenä henkilöö kohti. (Vilkkumaa 2005, 36–37.)

Organisaation asetut ja tulevaisuuteen tähtäävät tavoitteet pitää olla mitattavissa, yleensä rahamääräisesti ja niiden pitää motivoida henkilökuntaa toimimaan. Koko organisaation tavoitteet pilkotaan vielä osatavoitteiksi eli organisaation tietyn osan erityistavoitteiksi. Seuraavaksi selvitetään, millä tavalla, miten toimimalla organisaation tavoitteisiin voidaan pyrkiä. Strategian valinnan lähtökohtana on organisaation nykyisen aseman ymmärtäminen analysoimalla sen heikkouksia, vahvuuksia, riskejä ja mahdollisuuksia, jonka jälkeen kehitellään vaihtoehtoisia strategioita, joita verrataan perusstrategioihin. Hyvin asetettu tavoite on selkeä, konkreettinen, yksiselitteinen ja tavoiteltavissa, ja mitä lähempänä ollaan operatiivista tasoa, sitä konkreettisempia ovat tavoitteet. (Ahola & Lauslahti 2005, 77; Pellinen 2005 77–82.)

Strategiset tavoitteet tulee täyttää tietyn tason edellytykset, jotta ne voivat antaa hyvän pohjan organisaation toiminnalle. Tavoitteiden tulee olla yksilöityjä niin pitkälle, että niitä tavoittelevat tietävät, mitä tavoitella, ja pystyvät keskittymään sen saavuttamiseen. Yksilöinti myös auttaa tavoitteiden saavuttamiseen tarvittavien oikeiden ja riittävien mittarien määrittämisessä. Tavoitteiden tulee olla mitattavissa, jotta organisaatiossa pystytään hahmottamaan, ja osoittamaan miten tavoitteen saavuttamisessa onnistutaan ja muotoiltu siten, että se edellyttää aikaisemmasta poikkeavaa toimintaa ja siten kannustaa parempaan ja kehittyneempään toimintaan. (Vilkkumaa, 2005, 34.)

Strategisten tavoitteiden on oltava niin haasteellisia, että ne voivat tuntua aluksi mahdolltomilta ja vaativat ponnistelua sekä saavat ihmiset toimimaan ja ajattelemaan uudella tavalla. (Kamensky 2008, 234–235). Niiden on kuitenkin oltava niin realistisia, että ne, jotka pyrkivät tavoitteeseen, eivät anna periksi. Myös tavoitteiden sitominen tiettyyn aikaan tai aikamääreeseen on tärkeää. Tällöin strategisten tavoitteiden ja vuositason tavoitteiden välillä voi olla useita vuosia. Kun strategiset tavoitteet on asetettu lyhyelle aikavälille, ei tavoitteiden haasteellisuus toteudu. Ne on asetettava pitemmälle aikavälille, kuten kuudesta kahdeksaan vuoteen. Kaikki strategisen tason tavoitteet tulee myös asettaa siten, että ne vaikuttavat samaan suuntaan ja ovat hiottu keskenään yhteen, eivätkä siten heikennä toistensa merkitystä. (Vilkkumaa 2005, 35.)

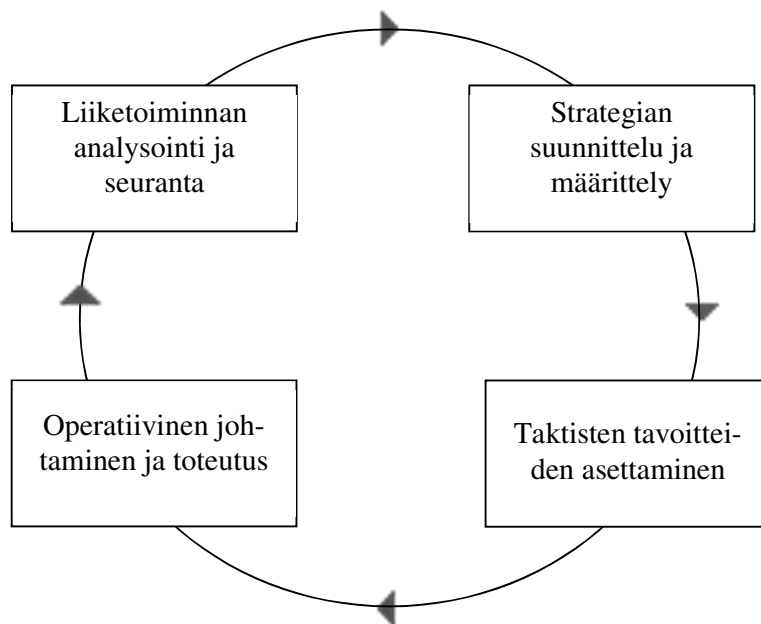
2.3 Strateginen talousjohtaminen

Strateginen johtaminen kattaa koko organisaation ja se kohdistuu tekijöihin, jotka ovat olennaisia organisaation menestyksen kannalta. Strategisen johtamisen päätoimintoihin kuuluvat, loogisessa järjestyksessä, strateginen suunnittelu, strategian toteuttaminen, sen analyysi ja seuranta. Näihin eri vaiheisiin liittyy päätöksiä, joita varten organisaation johto tarvitsee taloushallinnon tuottamaa tietoa. Tietojärjestelmistä saatavaa tietoa johto käyttää päätöksenteon apuna erityisesti silloin, kun se haluaa tarkastella organisaation strategisia taloustavoitteita, ja miten erilaiset strategiset toimenpiteet tulevat vaikuttamaan taloudellisesti organisaation eri toimintoihin. (Neilimo & Uusi-Rauva 2007, 331.)

Strategia on koko organisaation kattava liiketoimintamalli, joka perustuu siihen, että yritys hallitsee omaa toimintaansa ja ennakoii sen kilpailuympäristössä vaikuttavia tekijöitä. Sen avulla organisaatio voi saavuttaa aseman, jota se tavoittelee markkinoilla,

jotka se itse määrittelee. Strategisen johtamisen keskeisinä ongelmina ovat, miten niukat resurssit kohdennetaan ja miten käytettävissä olevat varat investoidaan liiketoimintaan. Varojen kohdentamisen pitää luoda sellaiset edellytykset, että organisaatio saavuttaa parhaan mahdollisen tuoton ja varmistaa se, että kasvu tapahtuu suunnitelman mukaisesti. (Puolamäki 2007, 25, 39–40.)

Organisaation johto vertaa vaihtoehtoisia strategioita eri kriteerien avulla, arvioi niiden sopivuutta vallitsevaan liiketoimintatilanteeseen, tarkastelee onko yrityksellä resursseja niiden toteuttamiseen ja voidaanko ne hyväksyä, kun tarkastellaan kaikkia organisaation tavoitteita. Tämän jälkeen muotoillaan pitkän tähtäimen suunnitelma, jossa määritellään valitun strategian mukaiset tavoitteet. Vaikka kyse on pitkän tähtäimen suunnitelmasta, siitä käy ilmi myös vuosittaiset resurssitarpeet. Seuraavana on suunnitelman toimeenpanovaihe, jossa budjetoinnilla on olennainen osa, vaikka sen laatiminen perustuu, jos ei ole kyse vastaperustetusta yrityksestä, organisaation aiempaan toimintaan ja menneisiin tapahtumiin. Tämän jälkeen seurataan budjetin toteutumaa ja analysoidaan poikkeamia. Siinä tapauksessa, että strategia osoittautuu huonoksi vaihtoehdoksi organisaation kannalta, sen suuntaa pitää tarkistaa ja sama prosessi alkaa alusta. Perinteisesti strategia-suunnittelu on syklistä, joka sisältää neljä (kuvio 2) eri vaihetta. (Pellinen 2005, 77–82; Kamensky, 2008, 32.)



Kuvio 2. Syklinen strategiasuunnittelu (Kamensky 2008, 32.)

Strategisen tason talousohjaus asettaa organisaation taloudelliset päämäärät, tarkastelee liiketoimintoja taloudellisina sijoituksina, jakaa eli allokoii organisaation resurssit liiketoiminnoille ja tarkastelee kilpailija-analyyssejä sekä tarkastelee ja määrittelee organisaation strategiset edut (Neilimo & Uusi-Rauva 2007, 11).

2.4 Operatiivinen johtaminen

Yksinkertaisesti ilmaistuna operatiivinen johtaminen on organisaation päivittäisen toiminnan johtamista ja eri toimijoiden yhteistyön suunnittelua. Siitä vastaavat suorittavan portaan esimiehet ja pienissä yrityksissä yleensä toimitusjohtaja. He eivät yleensä päättää siitä, mihin päämäärään pyritään, vaan miten siihen pyritään. Operatiivinen johtaminen vastaa organisaatiossa tuotekehityksestä, markkinoinnista ja myynnistä. Lisäksi sen vastuulla ovat toiminnan suunnittelu, materiaalitoiminto ja tuotannon laatu sekä se, että toiminta on kannattavaa, organisaatiolla on rahoitus kunnossa ja hyvä maksuvalmius. Se vastaa myös siitä, että organisaatiolla on käytössään tarvittavat voimavarat ja toiminta on laillista. (Työ- ja elinkeinoministeriö, TEM 2013, hakupäivä 19.4.2013.)

Strategia menettää vaikutuksensa, jos jokainen organisaation työntekijä ei osallistu strategian toteuttamiseen, koska operatiivinen johtaminen soveltaa organisaation strategiaa käytännössä. Strategian ja operatiivisen johtamisen sovittaminen yhteen toteutetaan tekemällä vuosisuunnitelma, joka puretaan organisaatiossa oleville eri tasoille tavoitteina, toimenpiteinä, aktiviteetteina tai rahamääräisinä lukuina. Jokaiselle toiminnolle määritellään oma vuotuinen toimintasuunnitelma, joka voidaan jakaa aina tiimi- tai yksilötasolle riippuen organisaation kulttuurista. Strategia on operatiivisen johtamisen lähtökohta ja varmistaa sen, että strategia toteutuu. (Vilkkumaa 2005, 41–42.)

Viimeisinä menneinä vuosikymmeninä on kehitetty lukuisia erilaisia operatiivisen johtamisen menetelmiä, joissa kaikissa on yhteisenä tekijänä tavoitteet. Toinen oleellinen kysymys on, millä tavalla organisaation strategia kytketään yhteen sen operatiiviseen johtamiseen. Suosituimpia operatiivisen johtamisen menetelmiä ovat tavoite-, suoritus-, laatu-, toiminto-, ja prosessijohtaminen sekä balanced scorecard eli tasapainotettu mittaristo. On myös painotettava sitä, että ilman hyvää vuosisuunnittelua tai osavuosisuunnittelua, eivät tavoitteet sinänsä ole avain strategioiden ja operatiivisen johtamisen oikeaan vuorovaikutukseen. (Kamensky 2008, 349.)

Operatiivinen johtaminen, jota myös kutsutaan toiminnan johtamiseksi takaa sen, että strategia toteutuu. Keskeisessä roolissa on tällöin organisaation laskentatoimi. (Vilkkumaa 2005, 42.)

Balanced scorecard on väline, jonka avulla tarkastellaan ja ohjataan organisaation toimintaa neljästä eri näkökulmasta kytkemällä ne organisaation pitkäaikaiseen visioon ja strategiaan. Taloudellisessa näkökulmassa tarkastellaan organisaation taloudellisia näkymiä ja resurssien käyttöä. Asiakasnäkökulma on tärkeä organisaation kannalta ja siinä tarkastellaan organisaatiota asiakkaan näkökulmasta ja prosessinäkökulma määrittelee ne prosessit, joilla tyydytetään asiakkaiden tarpeet. Oppimisen ja kehittymisen näkökulman tärkeimpiä tekijöitä ovat säilyttää organisaation muuttumis- ja kehittymiskyky vision saavuttamiseksi. (Opetushallitus 2011, hakupäivä 25.6.2013.)

Tasapainotettua mittaristoa on mahdollista käyttää myös julkishallinnon organisaation strategisessa johtamisessa. Sen etuna on, että koko organisaatio on mukana oppimisprosessissa ja parantuneen suunnittelun avulla voidaan ennakoida toimintaa. Se helpottaa löytämään parannuskohteita, nostamaan esille poliittisten päätöksien vaikutuksia ja suorituksista mitattua analyysitietoa eli benchmarking voidaan käyttää verrattaessa toimintaa muihin organisaatioihin. (Arveson 2003, hakupäivä 25.6.2013.)

Tasapainotetun mittariston soveltamisessa organisaatiossa voi syntyä ongelmia, koska henkilökunta saattaa kyseenalaistaa sitoutumisen organisaation tavoitteisiin. Kehityskohteiden ja mittaustulosten nostaminen näkyvästi esille voi herättää pelkoa. Lisäksi on muistettava, että pelkkä mittaaminen ei ratkaise ongelmia, jos sen tavoitteet eivät ole yhteydessä strategiaan. (Arveson 2003, hakupäivä 25.6.2013.)

2.5 Muutosjohtaminen

Yrityksen selviytymisen kannalta voi olla välttämätöntä saada aikaa muutos, ja onnistuneen muutoksen toteuttamiseen tarvitaan muutosjohtamista. Myös pieni muutos sisältää useita erilaisia osa-alueita, joista johdon tehtävänä on luoda kokonaisuus. Tämä edellyttää, että johto hallitsee kokonaisuuden ja huomioi yksityiskohdat. Lisäksi siltä vaaditaan

kykyä käsitellä epävarmuustekijöitä ja ristiriitoja sekä hyvää henkilöjohtamista ja kyetä ratkaisemaan ongelmia. (Isola 2008, 8, hakupäivä 22.4.2013.)

Muutosjohtaminen eroaa päivittäiseen toimintaan liittyvästä ohjaamisesta ja eri muutokset vaativat eri johtamistapoja Muutosjohtaminen liittyy läheisesti strategiseen johtamiseen, koska muutoksen johtaminen käynnistyy jo siinä vaiheessa, kun laaditaan muutossuunnitelmia. Muutosten toteuttamiset on tehtävä siinä vaiheessa, kun ne todetaan tarpeellisiksi ja esimerkiksi kustannusleikkauksiin organisaatio voi joutua, kun se on kasvanut, sen toiminta on rönsyillyt tai se on muuttanut strategiaansa. Muutokseen ryhdytään usein liian myöhään, koska muutosta vaativat tekijät tunnistetaan vasta yrityksen toteutuneesta tuloksesta ja kannattavuudesta. (Tuominen 1999, 51, 268; 2005, 5.)

Muutosjohtamista määriteltäessä korostuu henkinen ja älyllinen johtaminen. Lisäksi painotetaan asia-, ihmissuhde-, ja vuorovaikutuksellista johtamista. (PricewaterhouseCoopers Oy 2012, 15, hakupäivä 22.4.2013.)

Organisaation strategiaa muutetaan ja tehtävät kustannusten leikkaukset perustuvat muuttuneeseen strategiaan. Toiminnan kannattava perusta ja kilpailukyvyyn kehittymisen luodaan kustannusleikkausohjelmalla. Ohjelma ei kuitenkaan lisää kilpailukykyä eikä kustannustehokkuutta eli tuottavuutta, se vain vaikuttaa kustannuksien leikkauksiin ja ne pelkästään tuottavat harvoin toivottuja tuloksia pitkällä aikavälillä. Vaikka kustannukset alentuvat ja tunnusluvut näyttävät paremmilta, tuottavuus ja kustannustehokkuus voivat laskea. Nopean päätöksen seurauksena leikkaukset kohdistuvat väärin asioihin ja tehdyillä leikkauksilla on aina huomattavia negatiivisia sivuvaikutuksia. (Tuominen 1999, 268–269.)

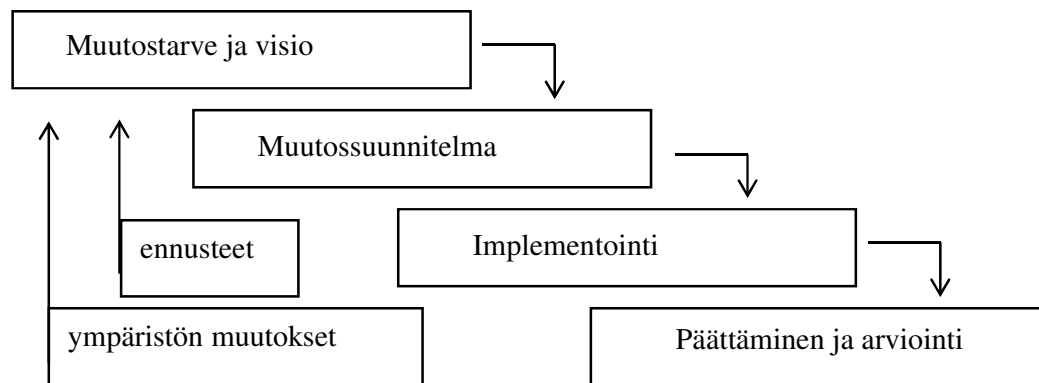
Kustannusten leikkausohjelman lisäksi tulee käynnistää kehitysohjelma, joka saa henkilöstön uskomaan tulevaisuuteen ja lisää sen luottamusta johtoa kohtaan. Näin saadaan aikaan todellista kustannustehokkuutta ja laadun parantumista. Kustannustehokkuutta on, kun toimintaa tai tuotantoketjua tehostetaan vähentämättä henkilökuntaa ja samalla tuotetaan enemmän. Yhteinen lisäponnistus yhdessä henkilökunnan kanssa laaditun tavoitesuunnitelman savuttamiseksi saa aikaan kustannustehokkuutta. Kustannustehokkuutta lisää myös uusien toimintatapojen alituinen oppiminen ja jatkuva kehittäminen ryhmien yhdessä määrittelemien ongelmien ratkaisemiseksi. Näihin toimenpiteisiin ryh-

tyminen ja niihin investoiminen perustuu organisaation johdon päätökseen. (Tuominen 1999, 270–279.)

Kun organisaatiossa käynnistyy suunniteltu muutos, pitää ottaa huomioon myös organisaation oppiminen, koska se miten henkilökunta vie muutosta eteenpäin ratkaisee sen, miten muutos toteutuu. Tässä psykologisessa prosessissa on oppimisella keskeinen osa. Muutosjohtaminen pyrkii muutoksen aikaansaamiseen monella tasolla. Prosessissa analysoidaan mitä muutoksia tarvitaan, määritellään muutos, jota tulee tavoitella ja toimitaan sitten suunnitelmallisesti sitä kohti. Sen jälkeen arvioidaan muutoksen jälkeistä toimintaa ja muutoksen seurauksia. Muutosta ei voi koskaan täysin hallita, mutta siihen voi kuitenkin vaikuttaa, siihen voi sopeutua ja sitä voi edistää. (Viitala 2005, 29–30.)

Yksi tapa viestittää koko henkilöstölle organisaation tärkeistä asioista, tavoitteista ja kuinka hyviä niissä ollaan, on suorittaa näkyvä mittaus jostakin tietyistä asioista, jotka ovat tai joista halutaan yhteisen kiinnostuksen kohteita. Tällä tavalla tuodaan myös esille se, missä halutaan muutoksen tapahtuvan. Aluksi mittauksen ja näkyvän seurannan kohteeksi valitaan yhdestä enintään kolmeen kohdetta, joihin suurimmalla osalla on mahdollisuus vaikuttaa ja joihin on tarkoitus vaikuttaa yhdessä. Näin mittarit mittaavat asioita, joihin organisaatiossa halutaan muutos. Kun mittaus käynnistetään näkyvästi, se kertoo siitä, kuinka tärkeä asia on ja silloin on tärkeää, että mittaus jatkuu tai suoritetaan loppuun suunnitellulla tavalla. (Tuominen 2005, 79.)

Muutosprosessin johtaminen tarkoittaa kaikkia niitä toimia, joita tarvitaan onnistuneen muutosprosessin tehokkuuden ja laadun varmistamiseksi. Muutosjohtamisessa ohjataan muutosta järjestelmällisesti niin organisaatio- kuin yksilötasolla. Se edellyttää huolellista suunnittelua ja että totutuksessa otetaan huomioon tilanteen herkkyyks. On tärkeää kuunnella henkilöitä, joita muutos koskee, koska muutoksiin pakottaminen aiheuttaa yleensä ongelmia. Toteutettavat muutokset täytyy olla realistisia, niitä pitää pystyä mittaamaan ja ne on oltava saavutettavissa. Koulutusorganisaatiossa on pedagoginen johtajuus keskeinen tekijä muutoksen läpiviennissä. (Opetushallitus 2013, hakupäivä 22.4.2013.) Kuviossa 3 kuvataan muutosprosessin eri vaiheita, jotka voivat olla sekä ajallisesti että tärkeysasteeltaan erilaisia (Isola 2008, 16, hakupäivä 22.4.2013).



Kuvio 3. Muutosprosessin vaiheet (Isola 2008, 16, hakupäivä 22.4.2013.)

Muutosjohtamisen haasteena on viedä läpi muutos organisaatiossa siten, että ei synny tarpeettomia konflikteja ja että muutoksen läpikäyneet ovat tyytyväisiä sekä itse muutosprosessiin että muutoksen seurauksena saavutettuun lopputulokseen. (Isola 2008, 8, hakupäivä 22.4.2013.)

Muutosprosessien huolellinen suunnittelu ja toteutus eivät silti aina takaa hyvää tulosta, jos ei ole otettu huomioon muutosvastarintaa, koska ihmiset pyrkivät estämään tai hidastamaan muutoksia. Lisäksi eroavat eri ihmisten muutoshalukkuus ja muutosnopeus toisistaan. Aktiivisessa vastarinnassa muutosta vastustava puhuu ja toimii avoimesti muutosta vastaan tai pyrkii estämään muutoksen toimeenpanon sabotoimalla. Passiivisessa vastarinnassa henkilökunta ei sitoudu toimenpiteisiin, joilla pyritään edistämään muutosprosessia. Voimakas vastarinta ei välttämättä ilmene aktiivisena toimintana, vaan se ilmenee vasta siinä vaiheessa, kun huomataan, että muutos ei etene aiotulla tavalla. Muutosvastarinta perustuu pelkoon siitä, että työntekijät menetettävänsä työpaikkansa tai asemansa, että he eivät kykene selviytymään uusista työtehtävistään tai he eivät luota saamaansa tietoon. Muutos saadaan läpivietyä, kun osataan tunnistaa muutosvastarinta. (Salminen 2001, 35–37.)

Muutosvastarinta sisältää useita eri tekijöitä, joihin useimpiin voi vaikuttaa. Se on luonnollinen osa kaikkia muutoksia. Ihmisellä on sisäänrakennettu torjuntamekanismi, joka varoittaa asioista, jotka uhkaavat hänen omaa turvallisuuttaan. (Viitala 2005, 182.)

Kun strategiaan sitoutuminen on varmistettu kaikissa ryhmissä, voi muutoksen toteuttaminen alkaa. Muutoksesta johtuvat haasteet ovat erilaisia eri ryhmissä ja muutos ete-

nee niissä eri tahtia. Sen tähden muutoksen aktiivinen toteuttaminen vaatii jatkuvaa vuorovaikutusta johdon ja henkilökunnan välillä. Tavoitteet asetetaan ryhmäkohtaisesti ja niitä seurataan aktiivisesti kehittämispalavereissa, jotta strategia saadaan konkretisoitumaan. (Kesti 2010, 119.)

Ryhmän ristiriita-tasapaino teoria osoittaa, että ongelmien ratkaiseminen vaatii aikaa, rakentavaa keskustelua ja yksilöiden näkemysten arvostamista. Liian nopeasti ratkaisuun pyrkivä esimies saattaa ajaa ryhmän tilaan, jossa ilmenee ristiriitoja. Ryhmässä on erilaisia vaikuttajia, jotka vaikuttavat eri tavalla ryhmän toimintaan ja kehittymiseen. Kyynikot vastustavat tai kyseenalaistavat periaatteessa kaikkea ja mielipidevaikuttajat analysoivat ja perustelevat tilanteen nopeasti ja ryhmä arvostaa heidän asiantuntemustaan. Mukautujat, joita on suurin osa ryhmän jäsenistä, pyrkivät samaan ryhmän tasapainoon. (Kesti 2010, 89–91.)

3 TALOUSTIETO

Omaa päätöksentekoaan varten organisaatio tarvitsee tarkkaa tietoa taloudestaan ja mitä suurempi organisaatio sitä enemmän päätöksenteossa käytetään muodollisia päätöksentekotapoja. Organisaation taloutta koskevia raportteja käytetään päätösten perustana. Organisaation ulkopuolella olevat sidosryhmät, jotka ovat kiinnostuneita sen taloudesta tai ne tahot, jotka ovat riippuvaisia siitä omassa päätöksenteossaan, ovat usein pelkkien yritysten ulkoisten raporttien varassa. Tällaisia sidosryhmiä ovat esimerkiksi tavarantoimittajat, pörssisijoittajat ja luotonantajat. (Kinnunen ym. 2006, 11.)

Organisaatiota koskevan päätöksenteon tukena käytetään laskentatointa, jolla tarkoitetaan järjestelmällistä informaation keruuta ja sekä määrällisen että laadullisen tiedon tuottamista. Tämän perusteella voidaan määritellä laskentatoimen kaksi perustehtävää, jotka ovat tiedon rekisteröinti ja tiedon hyväksikäyttö. (Puolamäki 2007, 57.)

Taloushallinto vastaa organisaation taloutta kuvaavien tietojen tuottamisesta ja sen päätehtäviin kuuluu järjestää yritykselle oikeanlainen kirjanpito ja tuottaa kirjanpitoon perustuen tilinpäätöksiä ja muita talousraportteja. (Kinnunen ym. 2006, 11.)

3.1 Taloustietoa säättävät lait ja asetukset

Kirjanpito ja tilinpäätös ovat organisaatioille lakisäätteisiä velvollisuuksia, sillä jokainen, joka harjoittaa liike- tai ammattitoimintaa, on tästä toiminnastaan kirjanpitovelvollinen. Kirjanpitovelvollisen on pidettävä kahdenkertaista kirjanpitoa ja noudatettava hyvää kirjanpitolapaa. (Kirjanpitolaki 30.12.1997/1336 1:1–3 §, hakupäivä 6.3.2013.)

Kirjanpitokirjat ja tililuettelo, josta käy ilmi käyttöaikaa koskevat merkinnät, on säilytettävä vähintään 10 vuotta tilikauden päättymisestä. Ne pitää olla järjestettynä siten, että voidaan ilman vaikeuksia todeta, mitä tapaa tietojenkäsittelyssä on käytetty. Tilikaudelta on laadittava tilinpäätös, joka sisältää taseen, tuloslaskelman ja rahoituslaskelman liitetietoineen. Kunkin laskelman jokaisesta erästä on esitettävä viimeistä edelliseltä tilikaudelta vertailutieto, jota on mahdollisuuksien mukaan oikaistava siinä tapauksessa, että taseen, tulos- tai rahoituslaskelman erittelyä on oikaistu tai, jos vertailutieto

ei muun syyn takia ole käyttökelpoinen. (Kirjanpitolaki 30.12.1997/1336 2:10 §; 3:1.1–2 §, hakupäivä 6.3.2013.)

Rahoituslaskelma on oltava tilinpäätöksessä, jos kirjanpitovelvollinen on julkinen osakeyhtiö, yksityinen osakeyhtiö tai osuuskunta sekä siksi, että päättyneellä ja sitä välittömästi edeltäneellä tilikaudella on ylittynyt vähintään kaksi seuraavista raja-arvoista: liikevaihto tai sitä vastaava tuotto on 7 300 000 euroa, taseen loppusumma on 3 650 000 euroa tai organisaation palveluksessa on keskimäärin 50 henkilöä. Toimintakertomus on oltava yrityksen tilinpäätöksessä, jos kirjanpitovelvollisen liikkeeseen laskemat arvopaperit ovat julkisen kaupankäynnin kohteena Euroopan talousalueeseen kuuluvan, valtion lainsäädännön alaisessa arvopaperipörssissä tai jos sekä päättyneellä tilikaudella että sitä välittömästi edeltäneellä tilikaudella vähintään kaksi aikaisemmin rahoituslaskelmaan yhteydessä mainittua raja-arvoa on ylittynyt. (Kirjanpitolaki 30.12.1997/1336 3:1.2-3 §, hakupäivä 6.3.2013.)

Toimintakertomuksen tulee sisältää arvio yritykselle merkittävimmistä riskeistä ja epävarmuustekijöistä sekä muista liiketoiminnan kehittymiseen vaikuttavista seikoista, taloudellisesta asemasta ja tulosta. Sen tulee myös sisältää keskeisimmät tunnusluvut liiketoiminnasta, tunnusluvut ja muut tiedot henkilöstöstä ja ympäristötekijöistä sekä muista mahdollisista liiketoiminnalle merkityksellisistä seikoista taloudellisen aseman ja tuloksen ymmärtämiseksi. Lisäksi on tarvittaessa myös esitettävä täydentävää tietoa ja lisäselvityksiä. Toimintakertomuksessa tulee esittää myös tiedot olennaisista tapahtumista tilikauden aikana ja sen päättymisen jälkeen ja arvio todennäköisestä tulevasta kehityksestä sekä selvitys tutkimus- ja kehitystoiminnan laajuudesta. Nämä tiedot voi esittää myös kirjanpitovelvollinen, joka ei ole velvollinen liittämään toimintakertomusta tilinpäätökseensä. (Kirjanpitolaki 30.12.1997/1336 3:1.4–5 §, hakupäivä 6.3.2013.)

Tilinpäätöksen asiakirjat liitteineen on oltava selkeitä ja muodostettava yhtenäinen kokonaisuus. Tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen tulee antaa oikea ja riittävä kuva toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta ja tätä varten on tarpeelliset lisätiedot ilmoitettava liitetiedoissa. (Kirjanpitolaki 30.12.1997/1336 3:1.6 §; 3:2.1 §, hakupäivä 6.3.2013.)

Kansainvälisesti taloustieto on aikaisempaa paremmin verrattavissa, kun Euroopan parlamentin ja neuvoston vuonna 2002 säätämään asetuksen (EY) N:o 1606/2002 mukaan

jokaisen EU:n jäsenmaan pörssinoteeratun yrityksen on vuoden 2005 alusta lähtien laadittava tilinpäätöksensä IFRS-standardien mukaisesti. IFRS tulee sanoista International Financial Reporting Standards. Tällä toimenpiteellä on tarkoitus myös lisätä eurooppalaisten finanssimarkkinoiden kilpailukykyä. Ruotsissa siirtyminen tähän uuteen järjestelmään on tietystä määrin tapahtunut usean vuoden aikana, kun ruotsalainen kirjanpitoneuvosto on omia suosituksiaan muotoillessa hakenut vaikutteita IFRS-standardeista. (Löw & Sjödin 2005, hakupäivä 7.4.2013.)

Myös suomalaisten pörssiyhtiöiden tilinpäätöstiedot ovat muuttumassa EU-maiden pörssiyhtiöiden tavoin IFRS-perusteisiksi. Tarkoituksena on saada tilinpäätökset enemmän vertailukelpoisiksi ja samalla ulkoinen ja sisäinen laskentatoimi lähestyvät toisiaan. (Leppiniemi 2003, 9.) IFRS-standardin tavoitteena on täysin yhdenmukainen tilinpäätösnormiston luominen ja siten varmistaa, että tilinpäätöstiedot ovat kansainvälisesti vertailukelpoisia. (Jormakka, Koivusalo, Lappalainen & Niskanen 2009, 32.)

3.2 Strateginen laskentatoimi

Silloin, kun tietoa tuotetaan laskentatoimen tietojärjestelmästä ja organisaation ulkopuolisista tietolähteistä palvelemaan organisaation strategista johtamista, kutsutaan tätä laskentatoimen osa-aluetta strategiseksi laskentatoimeksi. Siinä käytetään runsaasti hyväksi tietoa, jota tuotetaan laskentatoimen perustietojärjestelmistä eli yleisestä laskentatoimesta ja johdon laskentatoimesta. Tieto muokataan sitten sellaiseen muotoon, että se palvelee strategista johtamista ja siihen liitetään tietoa tietokannoista, jota on saatavilla organisaation ulkopuolisista tietokannoista. Strategisen laskentatoimen tarkoituksena on auttaa organisaation johtoa tuottamansa informaation avulla strategisten päätösten suunnittelussa, toteuttamisessa ja toteutumisen valvonnassa. (Neilimo & Uusi-Rauva 2007, 338.)

Strateginen laskentatoimi tukee organisaation strategista päätöksentekoa ja johtamista. Vastaavat englanninkieliset termit ovat management ja leadership. Se tuottaa informaatiota eli taloustietoa, joka kattaa organisaation toiminnan kaikki osa-alueet. Tietoa käytetään suunnittelussa, päätöksenteossa, seurannassa ja ohjauksessa, jotta yritys pystyy jatkuvasti parantamaan suorituskykyään ja saavuttamaan pysyvää kilpailuetua. Tämä tieto voi olla joko taloudellista tai ei-taloudellista ja sen esitystapa voi olla joko määräl-

linen tai laadullinen. Strateginen laskentatoimi luetaan usein osaksi sisäistä laskentatoimea, mutta sitä voidaan tarkastella myös omana pääalueenaan (taulukko 1), koska sen peruseriaatteen eroavat muista laskentatoimista. (Kinnunen ym. 2006, 127; Puolamäki 2007, 59.)

Taulukko 1. Sisäisen, ulkoisen ja strategisen johdon laskentatoimen erot (Puolamäki 2007, 59.)

	Ulkoinen laskentatoimi	Sisäinen laskentatoimi	Strateginen johdon laskentatoimi
Normiperuste	Lait ja asetukset	Yksityiskohtaiset säännöt	Tilannekohtaiset säännöt
Laskentakohde	Juridinen talousyksikkö	Vastuualue Suorite	Tuotteet ja asiakkaat Jakelukanavat jne.
Lähtödata	Liiketapahtumat	Liiketapahtumat Budjetit	Liiketapahtumat Subjektiiviset arvot Ulkoiset lähteet
Aikahorisontti	Laskentakausi ex post	Laskentakausi ex post, ex ante	Suunnittelujakso useita vuosia ex ante
Kohderyhmä	Yrityksen sidosryhmät	Johto ja henkilöstö yleisesti	Strategisia päätöksiä tekevät henkilöt

Ex post tarkoittaa laskelmia ja analyyseja, jotka tehdään jälkikäteen eli laskelmat perustuvat toteutuneeseen arvoon. Ex postin vastakohta on ex ante, jolloin laskelmat ja arviot perustuvat odotettuun toteutumaan tai arvoon. Arvo tai toteutuma on arvioitu tai analysoitu etukäteen. (Naturvårdsverket 2012, hakupäivä 7.4.2013.)

3.3 Ulkoinen laskentatoimi eli rahoituksen laskentatoimi

Ulkoinen laskentatoimi eli rahoituksen laskentatoimi tuottaa informaatiota organisaation ulkopuolisille sidosryhmille, kuten verottajalle ja sijoittajille. Sitä ohjaavat erilaiset ohjeet, suositukset ja lainsäädäntö. Rahoituksen laskentatoimen englanninkielinen termi on financial accounting. (Kinnunen ym. 2007, 81.) Ulkoisen laskentatoimen päädokumentti on tilinpäätös, johon kuuluvat vähintään tuloslaskelma ja tase (Neilimo & Rauva 2007, 13). Lisäksi tilinpäätöksessä esitetään rahoituslaskelma, laskelmien liitetiedot ja vertailutiedot edelliseltä tilikaudelta (Jormakka ym. 2009, 33). Ulkoisen laskentatoimen

tarkoituksena on pitää yrityksen ja muiden tulosityksikköjen tulot ja menot erillään. Myös yrityksen ja yrittäjän rahat on pidettävä erillään. (Puolamäki 2007, 66.)

Tuloslaskelma esittää tilikauden aikana syntyneen organisaation taloudellisen tuloksen. Tilipäätöksen yhteydessä tulos siirretään taseeseen ja uuden, tulevan tilikauden liiketapahtumista syntyy uusi seuraavan tilikauden tuloslaskelma. (Puolamäki 2007, 70). Se on esitys organisaation toiminnan seurauksena syntyneestä jakokelpoisesta voitosta tai tappiosta (Neilimo & Uusi-Rauva 2007, 13.) Siinä esitetään myös erät, jotka ovat vaikuttaneet tuloksen syntymiseen. Tilikaudelle kohdistetuista tuloista vähennetään tilikauden menot, meno tulon kohdalle -periaatteen mukaisesti. Täten tilikauden menoiksi huomioidaan vain ne menot, jotka on uhrattu tuottojen aikaansaamiseksi. Tuloslaskelmakaava on joko kululajikohtainen tai toimintokohtainen kirjanpitoasetuksessa määriteltyjen mallien mukaisesti. Kun tulot ovat suuremmat kuin menot, syntyy voittoa ja jos menot ovat suuremmat kuin tulot, syntyy tappiota. (Jormakka ym. 2009, 33.)

Tase kuvaa yrityksen taloudellista tilannetta tietyssä hetkenä, kuten esimerkiksi vuosineljänneksen tai kuukauden viimeisenä päivänä tai tilinpäätöspäivänä. (Niskavaara 2010, 28.) Edellisen tilikauden päättävä tase on sama, kuin uuden, tulevan tilikauden aloittava tase. Tällä tavalla organisaation voitot ja tappiot kumuloituvat eli kerääntyvät taseeseen ja siirtyvät siten tilikaudelta toiselle. (Puolamäki 2007, 70.) Tase jaetaan kahteen osaan vastaaviin ja vastattaviin. Vastaavissa esitetään varat eli se, mitä organisaatio omistaa ja vastattavissa esitetään organisaation velat ja oma pääoma. Tase voidaan kuvata myös taseyhtälön (kaava 1) muodossa, joka havainnollistaa organisaation varojen ja rahoituksen välistä yhteyttä:

$$\text{Varat} = \text{Velat ja oma pääoma}, \quad (1)$$

missä taseen vasen puoli, jaetaan pitkäkestoisiin ja lyhytkestoisiin varoihin eli pysyviin ja vaihtuviin varoihin. Pysyviksi varoiksi lasketaan yli vuoden organisaation toiminnassa käytettävät varat, kuten rakennukset, koneet ja kalustot. Vaihtuvia varoja ovat varastot eli vaihto-omaisuus ja rahat ja pankkisaamiset. (Jormakka ym. 2009, 19.) Muita lyhytkestoisia varoja ovat myynti- ja muut saamiset sekä rahoitusarvopaperit lyhytaikaisina sijoituskohteina (Niskavaara 2010, 29).

Taseen oikea puoli näyttää sen, miten organisaation omaisuus rahoitetaan. Rahoitus tulee asiakkailta, rahoittajilta ja omistajilta sekä tavarantoimittajilta maksuajan muodossa. (Niskavaara 2010, 39.)

Oma pääoma on omistajien organisaatioon sijoittamaa rahaa ja voittovaroja. Yhtälö kuvataan suomalaisen tilinpäätösterminologian mukaan kaavan 2 muodossa:

$$\text{Vastaavaa} = \text{Vastattavaa}, \quad (2)$$

missä molemmat puolet tulee olla samansuuruiset, eli taseen on oltava tasapainossa jokaista vientiä kirjattaessa kirjanpitoon. (Jormakka ym. 2009, 19.)

Rahoituslaskelma kuvaa yrityksessä tapahtuneet kassavirrat tilikauden ajalta, ja se osoittaa yrityksen ja sen toiminnan rahoitustarpeen. Siinä otetaan huomioon ne erät, jotka vastaavat kassavirtaa. (Puolamäki 2007, 70.) Rahoituslaskelma laaditaan kassaperusteisesti, mikä tarkoittaa sitä, että myyntisaavat, joista ei ole saatu maksua tilikauden aikana, eivät sisälly laskelmaan. Sama koskee ostoista aiheutuneita velkoja, jotka ovat maksamatta tilikauden päättyessä. Rahoituslaskelmassa on selvitettävä se, miten varoja on hankittu ja miten ja mihin niitä on käytetty tilikauden aikana. (Jormakka ym. 2009, 31–33.) Rahoitus- eli rahavirtalaskelma koostuu liiketoiminnan, investoinnin ja rahoituksen rahavirroista (Niskavaara 2012, 52).

Taseen, tuloslaskelman ja rahoituslaskelman sisältämiä tietoja täydennetään **liitetiedoissa** olevilla tiedoilla. Liitetietoihin kohdistuvat vaatimukset ovat sitä suuremmat mitä suuremmasta yrityksestä on kyse. Niiden tarkoituksena on varmistaa, että yrityksen tuloksesta ja taloudellisesta asemasta annetaan oikea ja riittävä kuva tilinpäätöksen yleisen periaatteen mukaisesti. (Jormakka ym. 2009, 33.)

Koska liitetiedot ovat osa tilinpäätöstä, ei niistä puuttuvia tietoja voi täydentää toimintakertomuksessa tai vuosikertomuksessa. Laskelmia täydentävien tietojen lisäksi liitetiedoissa on esitettävä tilinpäätöksen laadintaperiaatteet. Tällöin ne, jotka hyödyntävät tilinpäätöstietoja saavat tietää, millä perusteilla tilinpäätöksessä esitetyt luvut on määritetty. (Lehtonen 2007, 214–217.)

Toimintakertomus, joka ei ole osa varsinaista tilinpäätöstä, on sisällyttävä suurten yritysten tilinpäätöksiin. Siinä arvioidaan seikkoja, jotka vaikuttavat organisaation liiketoimintaan. Tällaisia seikkoja ovat esimerkiksi markkinoiden kehittyminen, olemassa olevat ja mahdolliset riskit sekä keskeiset epävarmuustekijät. Lisäksi siinä on informaatiota organisaation henkilöstön kehityksestä ja ympäristövastuuseen liittyvistä tekijöistä. (Jormakka ym. 2009, 34.)

3.4 Sisäinen laskentatoimi eli johdon laskentatoimi

Sisäinen eli johdon laskentatoimi tuottaa nimensä mukaisesti tietoa organisaation johdolle päätöksenteon tueksi. Tiedon keräämistä ja sen hyväksikäyttöä johdon laskentatoimen käyttöön ei säädetä laissa. Raportointi voidaan tehdä yhdestä osastosta, asiakkaasta tai suoritteesta. Laskentaperusteet eivät perustu ennalta sovittuihin sääntöihin, vaan johdon laskentatoimi voi käyttää eri laskentatapoja ja verrata niistä saatuja tuloksia keskenään. (Kinnunen ym. 2006, 69.)

Sisäinen laskentatoimi arvioi kustannuksien ja tuottojen kehitystä tulevaisuudessa ja siihen se käyttää apunaan myös aikaisemmilta kausilta kerättyä tietoa. Laskelmat eivät ole pysyviä, vaan ne muuttuvat sitä mukaa, kun tulevaisuutta koskeva tieto muuttuu. Mitattavat kohteet eivät välttämättä ole rahamääräisiä, vaan mittayksikkönä voi olla myös laatu, teho, nopeus tai kapasiteetti. Organisaation johto tekee päätöksiä päivittäin ja tarvitsee saada tietoa nopeasti, joten sisäisen laskentatoimen raportointitiheys on huomattavasti nopeampi, kuin ulkoisen laskentatoimen. (Kinnunen ym. 2006, 70–71.)

Johdon laskentatoimen ongelmana on pystyä määrittämään tuotot ja kustannukset. Ongelmat jaotellaan tavallisesti neljään eri osaan seuraavasti:

- mittausingelma
- laajuusingelma
- arvostusingelma
- kohdistamisingelma. (Puolamäki 2007, 89.)

Mittausingelma tarkoittaa sitä, että organisaation täytyy miettiä, millä tarkkuudella tuotot ja kustannukset mitataan. Mittaus on tehtävä sellaisella tasolla, että siitä on hyötystä riittävän luotettavan lopputuloksen saamiseksi. Siksi on tärkeää, että tuotot ja kustannukset rekisteröidään oikealla ja käytön kannalta hyödyllisellä tarkkuudella. Tällöin

tuotetaan tietoa, jota voi käyttää hyväksi ilman, että syntyy niin sanottua turhaa yksityiskohtaista tietoa. (Vilkkumaa 2005, 57.)

Kun organisaatio miettii mitä tuottoja ja kustannuksia laskelmassa hyödynnetään, syntyy **laajuusongelma**. Koska tietoa on tarkoitus käyttää päätöksenteossa, on oleellista tietää, mitä tietoa sen hyödyntäjä tarvitsee ja mitä tietoa sen tähden sisällytetään laskelmaan. Rekisteröinti on tehtävä oikealla tasolla myös silloin, kun otetaan huomioon laajuusongelma. Tällöin tietoa on oikea määrä ja se on laadultaan oikeaa hyödyntäjän kannalta. (Vilkkumaa 2005, 57.)

Arvostusongelma syntyy, kun arvioidaan millä hinnalla kustannukset esitetään eli mitä arvoja laskelmissa käytetään. Hankintakustannuksien sijasta voidaan käyttää niin sanottuja vaihtoehtokustannuksia. Vaihtoehtokustannus on sen tuoton menetys, joka aiheutuu, kun tuotannon tekijää käytetään kohteen a sijasta kohteeseen b. (Vilkkumaa 2005, 57.) Käyttöomaisuuden arvostuksessa voidaan käyttää poistoja, jotka perustuvat hankintahintaa korkeampaan jälleenhankintahintaan. Suuremmat poistot pienentävät tulosta ja pitävät tuloista saatavat rahat yrityksessä. Tämä tekee mahdolliseksi sen, että vaikka hinnat nousevat voidaan yrityksen konekantaa uusia inflaatiosta huolimatta. (Neilimo & Uusi-Rauva 2009, 42.)

Kohdistamisongelma syntyy, kun mietitään miten tuotot ja kustannukset kohdistetaan laskentakohteeseen ja miten ne jaksotetaan. Liike- eli ulkoisessa laskentatoimen kirjanpidossa käyttöomaisuuden hankintamenot jaksotetaan yleensä tasapoistoina. (Vilkkumaa 2005, 58.) Johdon laskentatoimen tuotelaskelmissa voidaan sen sijaan käyttää jälleenhankinta-arvoon perustuvia laskennallisia poistoja. Liikekirjanpidossa ovat mukana ainoastaan ne korot, jotka on maksettu lainoista tai muusta vieraasta pääomasta. Sisäisissä laskelmissa voidaan käyttää laskennallisia korkoja, jotka perustuvat joko rahoituskustannuksiin tai asetettuihin tuottovaatimuksiin. Korot voidaan myös jättää kokonaan pois laskelmista. (Puolamäki 2007, 93.)

Muita johdon laskentatoimen laskelmiin vaikuttavia tekijöitä ovat:

- laskentatilanne
- ennustettavuus
- raportointisykli
- järjestelmien rakenne. (Puolamäki 2007, 98; Ahola & Lauslahti 2005, 197; Järvinen 2013, 14, hakupäivä 25.5.2013.)

Laskentatilanne vaikuttaa siihen, mitä laskentamenetelmää käytetään. Lisäksi laskentamenetelmät vaihtelevat ja ovat yleensä ala ja yrityskohtaisia. Perusratkaisu laskelmasa on kuitenkin sama. (Puolamäki 2007, 98.)

Ennustelaskelmissa käytetään tietoa sekä omista järjestelmistä että ulkoisista tietolähteistä. Tällöin joudutaan pohtimaan sekä sisäisiä että ulkoisia muutostekijöitä, tarkastellaan tuotantotekijöiden hintojen muutoksia sekä markkinointikampanjoiden ja uusien tuotteiden vaikutuksia. Yrityksen ulkoisia tekijöitä ovat kilpailijoiden toiminta ja niistä johtuvat myyntihintojen muutokset. Muita tekijöitä ovat uudet tuotteet, tavarantoimittajien taholla tapahtuvat muutokset ja kausivaihteluiden vaikutukset. Myös yhteiskunnassa ja kansantaloudessa tapahtuvat muutokset pitää huomioida ennusteita laatiessa. (Ahola & Lauslahti 2005, 197.)

Budjetoinnilla tarkoitetaan organisaation rahamääräisen toimintasuunnitelman suunnittelua, laatimista, käyttöä ja tarkkailua. Budjetoitaessa etsitään, tarkastellaan ja valitaan eri toimintavaihtoehtoja. Budjetin suunnittelu ja laatiminen ovat strategian toteuttamisen välineitä tai johtamisen työkaluja. Budjetin käytöllä tarkoitetaan budjetin päivittäistä toteuttamista eli operatiivista johtamista. Budjetin tarkkailun avulla seurataan toteutumia, analysoidaan poikkeamia ja niiden syitä sekä ryhdytään tarvittaviin toimenpiteisiin. (Neilimo & Uusi-Rauva 2007, 230–244.) Budjettia laadittaessa tarkastellaan sitä, saadanko strategiasuunnitelma toteutumaan ja suunnitellaan operatiivisia keinoja, joiden avulla asetetut strategiset tavoitteet saavutetaan. Budjetti laaditaan vuoden mittaiselle jaksolle, joka vastaa yrityksen tilikautta (Ahola & Lauslahti 2005, 95).

Kun budjetti rakennetaan ylhäältä alaspäin, taloussuunnitelman laatiminen tapahtuu nopeasti ja vaatii vähän resursseja. Alhaalta ylöspäin tehtävän taloussuunnitelman rakentamisessa on mukana koko yritys. Menetelmän käyttö saattaa vaikuttaa siihen, että suunnitelman teko vie aikaa, ja suunnitelmasta puuttuu kokonaisnäkemys, jos yrityksen johto ei ole asettanut tavoitteita ja linjoja. Yhteistyömenetelmä on kahden edellä mainittujen tapojen yhdistelmä, jossa yrityksen keskijohto laatii suunnitelman yhdessä ylemmän tason johdon kanssa. Menetelmä toimii, kun prosessissa ovat mukana sekä alemmat tasot että ylin johto. (Ahola & Lauslahti 2005, 97.)

Autoritaarisessa eli break down budjetoinnissa tulosityksiköt ja toiminnot kokoavat budjettierät johdon ohjeiden mukaisesti. Menetelmä on jäykkä, mutta hyödyllinen, jos yri-

tyksessä on tarvetta ohjata toimintaa tarkasti ja keskitetysti. Demokraattinen eli build up menetelmä perustuu toiminto- ja tulosityksikköjen budjetointiin. Se ottaa huomioon yksikköjen erityisosaamisen, mutta lopputulokseen voi vaikuttaa yksittäisten osien optimointi. Yhteistyömenetelmä eli co-operation on yleisin tapa rakentaa budjetti ja siinä ovat kahden edellä mainittujen tapojen parhaat puolet, vaikka se voi olla hidas ja vaatii paljon keskusteluja. (Neilimo & Uusi-Rauva 2007, 239.)

Julkisessa hallinnossa käytetään netto- ja kehysbudjetteja. Nettobudjetissa esitetään tulojen ja menojen erotus. Tulot ja menot voivat joko nousta tai laskea, mutta niiden nettoerotus on säilyttävä laaditun budjetin mukaisena. Kehysbudjetissa annetaan tietyt vuotuiset rajat eri hallinnonaloille. (Neilimo & Uusi-Rauva 2007, 243.)

Rullaavassa budjetissa laaditaan budjetti rullaavasti, niin että yrityksellä on aina käytössään päivitetty budjetti tilikaudeksi eteenpäin. Budjetin päivittäminen tapahtuu täten tiheämmin, kuin tavallista budjettia laadittaessa. (Jormakka ym. 2009, 181.)

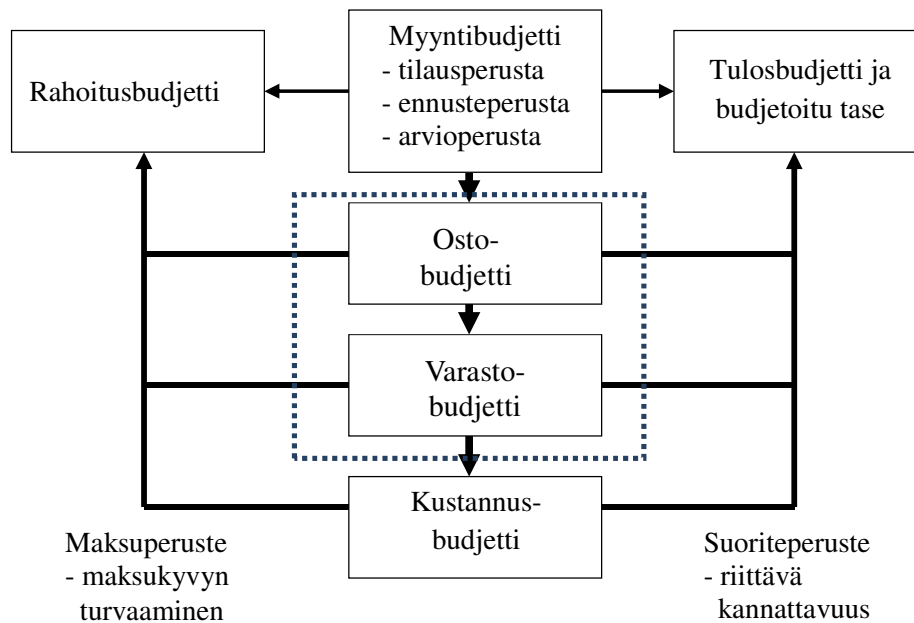
Budjettijärjestelmät ovat toimiala- ja yrityskohtaisia, mutta yhteistä niille on, että ne rakentuvat pää- ja osabudjeteista. Pääbudjetteja ovat tulosbudjetti, rahoitusbudjetti ja tase-ennuste. Budjetointimenetelmästä riippumatta budjetoinnin tavoitteena on laatia organisaation toiminnalle kunnollinen ennuste. (Jormakka ym. 2009, 171, 181.)

Tulosbudjetti laaditaan suoritusperusteisesti tuloslaskelman muotoon, jolloin laskelman alimmalla rivillä esitetään organisaation budjetoitu tulos. Vuoden mittainen budjetointikausi voidaan jakaa aina kuukausibudjetin tasolle. Tällä tavalla voidaan ilmaista täsmälliset tavoitteet ja tarkkailla tehokkaammin. (Neilimo & Uusi-Rauva 2007, 236.)

Rahoitusbudjetti on maksuperusteinen ja laaditaan kassavirtalaskelman mukaisesti. (Neilimo & Uusi-Rauva 2007, 236.) Rahoitus suunnitelmassa esitetään yrityksen rahoitustilanteessa tilikauden aikana tapahtuvat muutokset. Maksuperusteisen laskelman avulla selvitetään myös yrityksen maksuvalmius. (Vilkkumaa 2005, 402.)

Tulos- ja rahoitusbudjetin avulla laaditaan tase-ennuste. Tase-ennusteen pohjana käytetään edellisen tilikauden toteutunutta tasetta ja tase-ennustetta käytetään yrityksen rahoitustarpeen selvittämiseen. Ennuste kuvaa yrityksen omaisuuden ja pääoman tilikauden lopussa. (Jormakka ym. 2009, 179.)

Palveluyrityksen osabudjetit ovat myynti-, ostobudjetti, varasto-, markkinointi-, hallintokustannusten- ja investointibudjetti (kuviot 4). Teollisuusyrityksessä laaditaan myös valmistus- ja valmistuskustannusbudjetti. (Jormakka ym. 2009, 172.)



Kuvio 4. Palveluyrityksen budjettijärjestelmä (Neilimo & Uusi-Rauva 2007, 237.)

Suurissa organisaatioissa voidaan budjetit laatia toimintokohtaisten budjettien sijasta tulosityksiköittäin, joille laaditaan omat tulosbudjetit ja alabudjetit. Toinen pääbudjetti, rahoitusbudjetti laaditaan kuitenkin vain konsernitasolla, koska myös organisaation rahoitukseen liittyvät toiminnot ovat sillä tasolla. (Neilimo & Uusi-Rauva 2007, 237.)

Budjetoinnin merkitys kasvaa kun budjetteja seurataan. Budjettiseurannassa verrataan budjetoituja arvoja toteutumiin. Tärkeä käsite seurannassa ovat poikkeamat, joilla tarkoitetaan budjetoidun määrän ja toteutuman erotusta. Budjettiseurannan tarkoituksena on:

- tuottaa tietoa uusien budjettien silmällä pitäen oppimalla kyseisen vuoden mahdollisista virheistä
- analysoida poikkeamat ja niiden syyt sekä ryhtyä korjaaviin toimenpiteisiin tai lisätä positiivisista poikkeamista aiheutuvia arvoja
- vaatia vastuuhenkilön vastuunottoa poikkeamista siten, että mahdolliset ongelmat eivät jää hoitamatta
- antaa tietoa ja neuvottelumateriaalia toimintaa varten
- olla pohjana palkintajärjestelmälle. (Ax, Johansson & Kullén 2005, 395–396.)

Investointilaskelmat ovat päätöksenteon tukena käytettäviä pitkäntähtäimen kannattavuuslaskelmia (Ahola & Lauslahti 2005, 52). Investointien tuottavuuslaskelmat soveltuvat sekä yritysten että yhteisöjen käyttöön, koska myös julkishallinnossa tarvitaan tietoa investoinnin tuotosta ja julkisten varojen taloudellisesta sijoittamisesta (Vilkkumaa 2005, 314).

Laskelmissa tarvittavia tekijöitä ovat perusinvestointi eli investoinnin hankintameno ja nettotuotto, joka muodostuu investoinnin käyttöaikana syntyvistä erillisten tuottojen ja kustannusten erotuksesta. Lisäksi tarvitaan arvio käyttö- eli pitoajasta, jolla tarkoitetaan investoinnin tarkastelujaksoa. Investoinnin fyysisellä iällä tarkoitetaan sitä ajanjaksoa, jolloin investointia käytetään sen alkuperäiseen tarkoitukseen, ja se voi jatkua esimerkiksi korjausten avulla. (Ahola & Lauslahti 2005, 52–54.)

Investointilaskelmissa on parempi käyttää investoinnin teknistä ikää eli aikajaksoa, jonka kuluttua investointi, esimerkiksi tuotantokone, on aika korvata paremmalla. Kone voi olla toimiva, mutta ei enää taloudellisesti kannattava. Laskelmia varten tarvitaan päättää mitä laskentakorkokantaa käytetään ja otetaan huomioon myös investoinnin jäännösarvo pitoajan lopussa. Jäännösarvolla tarkoitetaan mahdollista myyntiarvoa. Koska sitä on hyvin vaikea arvioida, merkitään se laskelmissa usein nolllaksi. (Ahola & Lauslahti 2005, 52–54.) Investointien tuottovaatimukset vaihtelevat ja ovat tapauskohtaisia. Ne voidaan luokitella ja porrastaa (taulukko 2) niiden merkityksen perusteella. (Neilimo & Uusi-Rauva 2007, 210.)

Taulukko 2. Esimerkkejä investointien luokituksista ja tuottovaatimuksista (Neilimo & Uusi-Rauva 2007, 210.)

Luokka	Tuottovaatimus
Pakolliset lakien, asetusten ja viranomaismääräysten perusteella tehtävät investoinnit	Ei tuottovaatimusta
Markkina-aseman turvaaminen investoinneilla	6 %
Uusinta-investoinnit, koneiden ja laitteiden uusinta, peruskorjaukset	12 %
Kustannusten alentaminen investoinneilla	15 %
Tuottojen lisääminen investoinneilla	20 %
Uusien alueiden valtaaminen, uusien tuotteiden aikaansaaminen riskialttiiden investointien avulla	25 %

Investointilaskelmien eri menetelmiä ovat nykyarvomenetelmä, annuiteettimenetelmä, sisäisen korkokannan menetelmä, pääoman tuottoastemenetelmä ja takaisinmaksuajan menetelmä. Tutkimuksen mukaan yleisimmät suomalaisten yritysten käytössä olevat menetelmät ovat sisäinen korkokanta ja takaisinmaksuaika. Eri laskentamenetelmien apuna voi käyttää esimerkiksi Excel-taulukkolaskentaohjelmaa ja valmiita korkotaulukoita, joissa ovat laskettuna tekijät eri pitoajoille ja korkokannoille. (Neilimo & Uusi-Rauva 2007, 218–224.)

Investointiprojektien seuraaminen on tärkeä johtamisen väline. Sen avulla voidaan seurata investointisuunnitelmien laatua. On tärkeää seurata sekä sitä eteneekö investointiprojekti odotetulla tavalla että epäonnistuneisiin laskelmiin perustuvia investointeja. Näin opitaan tekemään hyviä suunnitelmia ja laskelmia. (Jormakka ym. 2009, 239.)

Sisäinen laskentatoimi raportoi usein ja nopeasti. Raporttien on oltava ajan tasalla aina silloin, kun niitä tarvitaan johdon päätöksenteon tukena. (Jormakka ym. 2009, 11.) Ongelmia voi aiheuttaa yrityksessä olevan talousjärjestelmästä saatavan tiedon **raportointisykli**, joka ei vastaa johdon laskentatoimen tarvetta saada ajankohtaista tietoa. (Järvinen 2013, 14, hakupäivä 25.5.2013.)

Ongelmallista voi olla myös **talousjärjestelmien rakenne** eli onko niiden ATK-toteutus tarkoituksenmukainen. Tärkeää johdon laskentatoimen laskelmia ajatellen on saada oikeaa tietoa, oikealle ryhmälle ja oikeaan aikaan. (Järvinen 2013, 14, hakupäivä 25.5.2013.)

3.5 Perinteisiä talouden tunnuslukuja

Yrityksen tilinpäätösanalyysin tunnusluvut perustuvat oikaistuuksien tuloslaskelmaan ja taseeseen ja ne ovat usein suhdelukuja (Laitinen 2002, 47). Tunnuslukujen avulla arvioidaan yrityksen toiminnan menestyksellisyyttä. Tunnusluvuille ei voi asettaa yksiselitteisiä ohjearvoja ja niiden tulkinnan apuna käytetään suuntaa-antavia tasoluokituksia. Analyysien perustana käytetään yrityksen virallisia tilinpäätösdokumentteja. (Talous-elämä 2008, hakupäivä 27.5.2013.)

Tunnuslukuja tarkastellessa saa paremman kuvan yrityksen toiminnasta, jos lukuja on käytettävissä useamman vuoden ajalta. Tällöin voidaan verrata lukujen kehitystä pitemmältä ajanjaksolta. On myös parempi verrata tunnuslukuja saman toimialan yrityksiin ja niiden keskimääräisiin arvoihin. (Jormakka ym. 2009, 141.)

Kannattavuutta tarkasteltaessa halutaan tietää, minkälainen tulos on suhteessa sidottuihin resursseihin. Kannattavuuden tunnuslukuja laskettaessa tulos suhteutetaan niihin pääomiin, joiden avulla tulos on saavutettu. (Kinnunen ym. 2006, 49.) Pääoman tuoton mittaaminen sopii yrityksille, joiden toiminta sitoo paljon pääomaa. Sen eri versioita ovat:

- kokonaispääoman tuotto
- oman pääoman tuotto
- vieraan eli sijoitetun pääoman tuotto
- sidotun pääoman tuotto. (Niskavaara 2010, 65–92.)

Vakavaraisuudella mitataan oman ja vieraan pääoman rahoitusrakennetta. Se perustuu taseesta saataviin tietoihin ja soveltuu siten konsernitason analysointiin. Nettovelkaantumisaste eli Gearing on yksi tapa mitata yrityksen vakavaraisuutta. Toinen vakavaraisuuden mittari on omavaraisuusaste. Molemmat mittarit esitetään suhdelukuina ja kertovat kuinka suuri osa taseessa olevista varoista on rahoitettu omalla pääomalla. (Niskavaara 2010, 65–92.)

Likviditeetti eli maksuvalmius kuvaa yrityksen kykyä selviytyä maksuvelvoitteistaan ajallaan (Niskavaara 2010, 65–92). Maksuvalmiuden tunnusluku Current ratio kuvaa vaihtuvien vastaavien suhdetta lyhytaikaiseen vieraaseen pääomaan. Siinä ovat mukana kaikki liiketoimintaan sitoutuneet erät, eikä se siten huomioi sitä, että niiden muuttaminen rahaksi tarkoittaa koko liiketoiminnan loppumista. Toisessa maksuvalmiuden mittarissa Quick ratiosssa ovat mukana vain sellaiset todelliset erät, jotka on tarkoitettu maksuvalmiuden hoitoon. (Puolamäki 2007, 74–75.)

Organisaation kannattavuutta mitataan esimerkiksi katetuottoprosentin, kriittisen pisteen ja varmuusmarginaalin avulla. Katetuottoaskelmaa varten kustannukset jaetaan muuttuviin ja kiinteisiin kustannuksiin. Katetuotto, kate eli myyntikate on myyntituottojen ja muuttuvien kustannusten erotus ja ilmaisee sen, kuinka paljon myynnin tuotoista on jäljellä kiinteiden kustannusten ja tavoiteltavan voiton kattamiseen. Kate voidaan ilmaista myös suhdeluvun muodossa **katetuottoprosenttina** kaavan 3 mukaisesti

$$\text{katetuottoprosentti} = \frac{\text{katetuotto}}{\text{myyntituotot}} \times 100 \quad (3)$$

eli katetuotto suhteessa myyntituottoihin. (Jormakka ym. 2009, 150–151.)

Kriittisessä pisteessä yrityksen tulos on nolla eli katetuotto on samansuuruinen, kuin kiinteät kustannukset. Se voidaan laskea joko siten, että myynnin kriittinen piste ilmaistaan rahamääräisenä (kaava 4)

$$\text{kriittinen piste} = \frac{\text{kiinteät kustannukset}}{\text{katetuottoprosentti}} \times 100 \quad (4)$$

tai myyntimääräisenä. (Neilimo & Uusi-Rauva 2007, 69.)

Varmuusmarginaalin avulla saadaan selville se, kuinka paljon yrityksen myynti on nollapistettä eli kriittistä pistettä suurempi (Jormakka ym. 2009, 152). Varmuusmarginaali kertoo sen, kuinka paljon toiminnassa saa tapahtua muutoksia, ennen kuin toiminta on kriittisessä pisteessä. Tunnusluku ilmaistaan joko myyntituottoina kaavan 5 mukaisesti

$$\text{varmuusmarginaali} = \text{nykyinen myynti} - \text{kriittisen pisteen myynti} \quad (5)$$

tai suhdelukuna, jossa lasketaan nykyisen toiminta-asteen ja kriittisen toiminta-asteen erotus suhteessa nykyiseen toiminta-asteeseen. (Neilimo & Uusi-Rauva 2007, 71.)

Muita katelaskennan avulla saatavia tunnuslukuja ovat **käyttökate**, joka jää kun myyntikatteesta vähennetään henkilöstökustannukset ja muut kiinteät kustannukset. **Liiketullos** saadaan, kun käyttökatteesta vähennetään poistot. **Tulos** eli voitto tai tappio muodostuu, kun liikutuloksesta vähennetään korot. Myös nämä tunnusluvut voidaan laskea suhdelukuina. (Vilkkumaa 2005, 144.)

Sekä teollisuusyrityksessä että palveluyrityksessä tarvitaan tuotannontekijöitä, joilla saadaan aikaan suoritteita. Riippumatta yritysmuodosta mitataan **tuotekohtaisessa kustannuslaskennassa** tuotannontekijät rahamääräisinä. (Neilimo & Uusi-Rauva 2007, 108–111.) Tuotekohtaista kustannuslaskentaa voidaan käyttää myös julkishallinnossa,

jossa ei ole tarkoituksena tuottaa tulosta. Sen avulla voi laskea esimerkiksi mitä hoito-
paikan tuottaminen maksaa edellyttäen, että organisaation talousjärjestelmästä saa las-
kelmiin soveltuvaa tietoa. Tuotelaskelmat voivat olla minimi-, keskimääräis- tai nor-
maalilaskelmia. (Vilkkumaa 2005, 170–172.)

Suoritekalkyytit voivat perustua toteutuneisiin, budjetoituihin tai standardikustannuksiin
ja ne voidaan laatia siten, että ne vastaavat eri katetasoja. Tällaisia ovat

- **minimivalmistusarvo** eli MVA, jossa ovat mukana ainoastaan valmistuksesta aiheu-
tavat muuttuvat kustannukset
- **valmistusarvo** eli VA sisältää kaikki valmistuksen kustannukset.
- **omakustannusarvo** eli OKA sisältää edellä mainittujen valmistuskustannusten li-
säksi myynnistä ja hallinnosta aiheutuvat kustannukset. Täyskatteellinen OKA sisäl-
tää myös poistot, korot ja muut laskennalliset kustannukset. (Puolamäki 2007, 96.)

Kalkyylytyypistä riippuen voi esimerkiksi VA eli valmistusarvo normaalikalkyyllillä
laskettaessa olla normaalivalmistusarvo eli NVA ja OKA eli omakustannusarvo on vas-
taavasti normaalilomakustannusarvo eli NOKA. Kustannusten kohdistaminen eli allo-
kointi suoritteille tapahtuu käyttämällä joko jakolaskenta, lisäyslaskenta tai toimintolas-
kenta. (Puolamäki 2007, 96, 107–112.)

Investointilaskelmien **laskentakorkokannan** avulla selvitetään investoinnista aiheutu-
neet vuotuiset tuottojen ja kustannusten nykyarvo. Siihen voidaan sisältää myös inflaa-
tio-odotukset. (Ahola & Lauslahti 2005, 58–59.) Laskentakorkokanta vastaa investoin-
nista odotettua vähimmäistuottoa. Koska investointi usein sitoo sekä omaa että vierasta
pääomaa, käytetään tällöin painotettua keskimääräistä pääoman kustannusta WACC eli
Weighted Average Cost of Capital, joka ilmaistaan kaavan 6 mukaisesti

$$WACC = \frac{E}{V} \times Re + \frac{D}{V} \times Rd \quad (6)$$

missä E on oma pääoma, D on vieras pääoma, V on koko pääoma, Re on oman pää-
oman tuottovaatimusprosentti ja Rd on vieraan pääoman tuottovaatimusprosentti. (Jor-
makka ym. 2009, 226–227.)

Investoinnin **nykyarvo** eli NA, englanniksi Present Value eli PV, lasketaan diskonttaamalla nykyarvon kaavan (kaava 7) avulla ja on käänteinen tapahtuma koronkorkolasennalle.

$$PV = \frac{FV}{(1 + r)^n} \quad (7)$$

missä PV on sijoituksen arvo jakson alussa eli nykyarvo, FV on sijoituksen tuleva arvo jakson lopussa, r on vuotuinen tuotto prosentti ja n on vuosien määrä. (Jormakka ym. 2009, 228.)

Investoinnin **nettonykyarvo** eli NNA, englanniksi Net Present Value eli NPV, saadaan tulevien kassavirtojen nykyarvon ja investoinnin hankintamenon erotuksesta (kaava 8). Kaikki arvioidut tuotot ja kustannukset diskontataan investointihetkeen.

$$NPV = \sum_{t=1}^n \frac{NCF_t}{(1+r)^t} + \frac{I_n}{(1+r)^t} - I_0 \quad (8)$$

missä NPV on nettonykyarvo, NCF on nettokassavirta, I_0 on investoinnin hankintameno, I_n on investoinnin jäännösarvo, n on investoinnin pitoaika, t on aika ja r on diskonttauskorko. (Jormakka ym. 2009, 230.) Investointi on kannattava, kun investoinnin hankintakustannus on alhaisempi kuin nettotuottojen ja jäännösarvon nykyarvo ja investointivaihtoehdoista on se, joka on nykyarvoltaan suurin (Neilimo & Uusi-Rauva 2007, 219).

Sisäinen korkokanta on se korkokanta, jolla investoinnin nettonykyarvo on nolla. Kun sisäinen korkokanta on yhtä suuri tai suurempi, kuin organisaation asettama tuottovaatimus, on investointi kannattava. (Vilkkumaa 2005, 325.) Sisäinen korkokanta voidaan laskea käyttämällä samaa kaavaa, kuin käytetään nettonykyarvon laskemiseen, mutta helpoin tapa laskea on käyttää Excel-tilukkolaskentaohjelmaa (Jormakka ym. 2009, 233). Sisäinen korkokanta voidaan laskea käyttämällä hyväksi useimmissa liikelatouden oppikirjoissa liitteenä olevaa Suoritettujen jaksollisten maksujen -tilukkoa. Laskelma voidaan esittää seuraavan prosessin mukaisesti, jossa lähtökohtana on kaava 9.

$$1) \quad \text{arvo 1} = \frac{\text{perushankintahinta}}{\text{investoinnin tuottama käyttökäteen lisäys/vuosi}} \quad (9)$$

- 2) etsitään Suoritetut jaksolliset maksut -taulukosta arvoa 1 vastaava korkokanta ja vuosimäärä
- 3) tarkastellaan mitä taulukossa olevaa korkokantaa arvo 1 vastaa tai minkä eri korkokantojen välille se asettuu
- 4) jos taulukosta saatava korkokanta on suurempi kuin yrityksen taloustavoite, on investointi kannattava. (Vilkkumaa 2005, 325–326.)

3.6 Oppilaitoksen rahoitusmuotoja

Suomessa kunnat hoitavat useiden lakisääteisten peruspalvelujen ohella opetus- ja sivistystyöseen liittyvät tehtävät. Kuntien rahoitusjärjestelmä koostuu sekä kuntien omista tuloista että valtion rahoituksesta ja tärkeimpinä tulolähteinä ovat verotulot ja valtionosuudet. Peruspalvelujen laskennallinen valtionosuus perustuu kunnan asukkaiden palvelutarpeisiin ja niihin olosuhteisiin, jotka kasvattavat palvelutoiminnan kustannuksia. (Valtionvarainministeriö 2013, hakupäivä 9.6.2013.)

Rahoitusjärjestelmää hallinnoi opetus- ja kulttuuriministeriö ja valtionosuusjärjestelmän tietojen keruusta ja laskentapalveluista vastaa ministeriön toimeksiannosta opetushallituksen tieto ja rahoitus -yksikkö (Opetushallitus 30.5.2013, hakupäivä 11.6.2013).

Opetus- ja kulttuuriministeriön rahoituksen piiriin kuuluvat

- perusopetus
- lukiokoulutus
- ammatillinen koulutus
- ammattikorkeakouluopetus
- yliopisto-opetus ja -tutkimus
- ammatillinen lisäkoulutus
- vapaa sivistystyö (Opetus- ja kulttuuriministeriö 2013, hakupäivä 11.6.2013).

Esimerkiksi lukion ja ammatillisen koulutuksen rahoitus määräytyy pääosin laskennallisesti ja perustuu opiskelijamäärän ja yksikköhintaan, joka on määrätty opiskelijaa kohden. Ammatillisessa koulutuksessa yksikköhinnat määräytyvät kunkin koulutusalan toteutuneen kustannustason mukaisesti ja osa myönnettävästä rahoituksesta perustuu

tuottavuuteen. Kuntien osuus rahoituksesta on 54,7 prosenttia ja valtio myöntää tämän lisäksi harkinnanvaraisia avustuksia koulutukseen ja sen kehittämiseen. Koulutuksen järjestäjät päättävät rahoituksen käytöstä itsenäisesti. (Opetus- ja kulttuuriministeriö 2013, hakupäivä 11.6.2013.)

Lukio- ja ammatillisen peruskoulutuksen käyttökustannuksiin myönnettävä valtion-osuusrahoitus määräytyy siten, että opiskelijaa kohden määrätty yksikköhinta kerrotaan koulutuksen järjestäjän vastaavassa koulutuksessa olevien opiskelijamäärällä. Yksikköhinta on järjestäjäkohtainen ja perustuu lukio- tai ammatilliselle peruskoulutukselle laskettuun keskimääräiseen yksikköhintaan, jonka laskemista varten tarvitaan määritellä koulutuksen järjestäjän tunnusluku. Laskemisessa käytetään myös valtakunnallista tasauskerrointa. Koulutuksen järjestäjän yksikköhinta lasketaan siten seuraavan kaavan 10 mukaisesti:

$$= \frac{\text{tasauskerroin} \times \text{lukion keskimääräinen yksikköhinta} \times \text{järjestäjän tunnusluku}}{100} \quad (10)$$

Keskimääräiset yksikköhinnot vahvistetaan ilman arvonlisäveroa, mutta yksityisten koulutuksen järjestäjien yksikköhintoja korotetaan arvonlisäverolla siten, että korotus vastaa arvonlisäveroa, jonka yksityiset koulutuksen järjestäjät maksavat tavaroista ja palveluista. Muilta osin yksityisen koulutuksen järjestäjän yksikköhinta on sama kuin sen kunnan yksikköhinta, jossa koulutus pääasiassa järjestetään. (Opetushallitus 2013, 9, 11, 23–24, hakupäivä 11.6.2013.)

Ruotsissa kunnat vastaavat esikoulu-, peruskoulu- ja lukiokoulutuksesta sekä erityiskouluista ja kunnallisesta aikuisille järjestettävästä toisen asteen koulutuksesta. Lukio- ja aikuiskoulutuksesta voivat vastata myös julkishallinnon maakäräjät ja vapaakoulut. Koulutus rahoitetaan kunnallisilla verotuloilla ja kunnille myönnetyllä yleisellä valtiontuella yhdistettynä erityiseen tasausjärjestelmään, jolla luodaan kunnille ja maakäräjille tasavertaiset taloudelliset edellytykset. Kunnat saavat valtiolta kuntakohtaiset yleiset valtiontuet ja vastaavat itse tuen jakamisesta eri kunnallisten palvelujen kesken. (Regeringskansliet 2008, hakupäivä 13.6.2013.)

Läänissä olevien kuntien ja läänin maakäräjien välisen yhteistyösopimuksen mukaisesti maakäräjät vastaavat läänissä tapahtuvan luonnonvarojen hoitoalan lukio-koulutuksen

toteuttamisesta. Sopimuksella säädetään osapuolten vastuualueet, yhteistyö ja taloudellinen korvaus sekä sopimuksen kestoon ja irtisanomiseen liittyvät kohdat. Koulutuksen toteuttamisesta saatava korvaus perustuu sopimuksen mukaan Ruotsin kouluviraston lukiokoulutusta varten vapaakouluille vahvistamaan valtakunnalliseen hinnastoon oppilasta ja ohjelmaa kohti. Maakäräjät laskuttaa kunkin oppilaan kotikuntaa syys- ja kevätlukukaudelle määrättyinä laskutusajankohtana. Laskutettava oppilasmäärä perustuu laskutushetkellä oppilaitoksessa olevaan oppilasmäärään ja hinta oppilasta kohden on laskutuspäivänä voimassa oleva hinta. (Kommunförbundet Norrbotten 2011, hakupäivä 14.6.2013.)

Valtakunnallinen hinnasto vahvistetaan kalenterivuositain ja perustuu kuntien ja maakäräjien laatimiin kunkin koulutusohjelman budjetoituihin kustannuksiin (Svensk författningssamling SFS 2012:402 13:9.3 §, hakupäivä 19.6.2013).

Perushinta kattaa kustannukset, jotka aiheutuvat koulutuksesta, oppilashuollosta, terveydenhoidosta, opetusvälineistä ja -laitteista, aterioista, hallinnosta, arvonlisäverosta ja toimitiloista. Lisäsumma maksetaan korvauksena ylimääräisistä tukitoimenpiteistä, joilla ei ole suoraa yhteyttä normaaliin koulutukseen sekä oppilaista, joille tarjotaan kotikieliopetusta. Hinnan painotettu oppilaskohtainen keskiarvo lasketaan kaavalla 11:

$$\text{perushinta} = \frac{\text{valtakunnallinen ohjelmakohtainen kokonaiskustannus}}{\text{valtakunnallinen ohjelmakohtainen oppilaiden kokonaismäärä}} \quad (11)$$

Lisäsumma ei sisälly laskentamalliin, koska sen maksaminen tapahtuu harkinnanvaraisesti jokaisessa kunnassa olevien tarpeiden mukaisesti. (Skolverket 2013, hakupäivä 20.6.2013.)

3.7 Oppilaitoksen tunnuslukuja

Kunnat ja kuntayhtymät, julkisia palveluja hoitavat tahot, voittoa tavoittelemattomat yhteisöt ja säätiöt ovat tiedonantovelvollisia, ja siten pakotettuja raportoimaan tietoja tilastotarkoituksiin tilastokeskukselle (Tilastokeskus 28.11.2011, hakupäivä 24.6.2013).

Kuntien päättäjät, koulujen ylläpitäjät, oppilaitokset ja opetusministeriö saavat tietoa koulutuksesta ja esimerkiksi siitä, mitä tämän peruspalvelun tuottaminen maksaa. Lukuja käytetään, kun suunnitellaan koulutuksen taloutta ja ohjataan ja kohdennetaan resurs-

seja eri palveluille. Tunnusluvut myös helpottavat eri kuntien välisiä vertailuja. (Huumonen 2012, 6, hakupäivä 24.6.2013.)

Ruotsin kunnallislain mukaan on kunnilla ja maakäräjillä velvollisuus antaa selvitys asiaankuuluvista opetuksen päämääristä ja saavutetuista tavoitteista. Asetetuilla visiolla ja strategisilla päämäärillä on oltava uskottava yhteys siihen, miten opetustehtävä suoritetaan ja että organisaatio on sitoutunut siihen. Jokaiseen strategiseen päämäärään kytetään joukko tunnuslukuja (taulukko 3), joiden tarkoituksena on tarkentaa päämääriä ja tukea seuranta- ja analyysia. Strategisten päämäärien menestystekijöitä voivat olla hyvä koulutus, oppilas keskipisteessä, vetovoimainen työnantaja ja hyvät edellytykset pitkällä tähtäimellä. (Norrlid & Törnvall 2008, 8–19.)

Oppilaitoksessa mitataan toimitiloja ja varustusta sekä miten ne vaikuttavat oppilaiden, opettajien ja muun henkilökunnan työympäristöön. Opiskelijapalautteen avulla mitataan esimerkiksi opiskelijatytyväisyyttä, viihtymistä ja koulutuksen laatua. (Grans Naturbruksskola & Kalix Naturbruksgymnasium 2010.)

Taulukko 3. Esimerkkejä oppilaitoksen tunnusluvuista (Skolverket 2013; Kemi-Tornion Ammattikorkeakoulu 2013; Naturbrukskolornas förening 2013, hakupäivä 24.6.2013.)

Mitattavia tunnuslukuja	Yksikkö
Oppilaat	
Oppilaitoksen kokonaisoppilasmäärä	kpl
Oppilasmäärä opettajaa kohden	kpl
Oppilasmäärä opinto-ohjaajaa kohden	kpl
Naispuoliset oppilaat	%
Ulkomaalaistaustaiset oppilaat	%
Korkeakoulutaustaiset vanhemmat	%
Oppilasmäärä vuosiluokittain	kpl
Ensisijaiset hakijat	kpl
Opintojen keskeyttäminen	kpl ja %
Henkilökunta, opettajat	
Opettajien ja koulunjohtajien kokonaismäärä miestyövuosissa	kpl
Koulunjohtajien määrä, esimerkiksi rehtori, apulaisrehtori, opintorehtori	kpl
Opettajien kokonaismäärä miestyövuosina	kpl

Mitattavia tunnuslukuja	Yksikkö
Naispuoliset opettajat	%
Opettajat, joilla on pedagoginen tai erityisopettajan korkeakoulututkinto	%
Opinto-ohjaajat	kpl
Todistukset	
Lopputodistusten määrä, suoritettut tutkinnot	kpl
Lopputodistusten keskiarvo korkeampi, kuin valtakunnan keskitaso	kpl ja %
Alhaisin hyväksytty arvosana pakollisissa aineissa	%
Hyväksytyt valmistuneet	kpl ja %
Hylätyt	kpl ja %
Talous	
Oppilaan perushinta, valtakunnallinen oppilashinta	Euro
Kokonaiskustannukset oppilasta kohden	Euro
Opetuksen kustannukset oppilasta kohden	Euro
Toimitilat sekä koneet ja laitteet oppilasta kohden	Euro
Ateriat oppilasta kohden	Euro
Opetuslaitteet, -välineet ja kirjasto oppilasta kohden	Euro
Oppilashuolto oppilasta kohden	Euro
Muut kustannukset, kuten hallinto, henkilöstön jatkokoulutus, hankkeet oppilasta kohden	Euro
Toiminnan tuotot ja kulut	Euro
Toimintakate	Euro
Tulos	Euro
Investoinnit	Euro

Lisäksi voidaan mitata oppilaitoksessa opiskelleiden opiskelijoiden työllistymistä tai jatkokoulutukseen hakeutumista esimerkiksi vuoden tai viiden vuoden kuluttua koulutuksen jälkeen. Hakijamäärä kuvaa koulutuksen vetovoimaa ja ilmaisee myös alan vetovoimaa ja nuorten hakijoiden keskuudessa vallitsevia trendejä. (Kalix Naturbruksgymnasium 2009, hakupäivä 25.6.2013.)

4 TALOUSTIEDON HYÖDYNTÄMINEN KOHDEORGANISAATIOSSA

Opinnäytetyön tavoitteena on tutkia taloudellista tietoa kohdeorganisaation strategisessa johtamisessa ja sitä, miten sitä voidaan hyödyntää organisaation päätöksenteossa. Kohdeorganisaation talousraportointiin liittyvät eri vaiheet ovat tarkkaan määriteltyjä ja aikataulutettuja, ja ensi sijassa kaikki taloustoiminnot tähtäävät koko konsernin taloudellisen tilanteen määrittämiseen ja toteamiseen sekä miten julkisia varoja käytetään.

4.1 Ulkoisen laskentatoimen raportit

Rahoituslaskelma ja taselaskelma tehdään ainoastaan konsernitasolla, koska kaikki taseen erät, kuten esimerkiksi myyntisaatavat, raha- ja pankkisaatavat, muut saatavat, ostovelat, muut velat ja voittovarot kirjataan ja raportoidaan konsernin yhteisinä erinä. Tämän vuoksi ei kohdeorganisaation taloudellisen tilan määrittämiseksi voida hyödyntää sellaisia perinteisiä ulkoisen laskentatoimen tunnuslukuja, joiden laskemisessa tarvitaan tietoa taselaskelmassa olevista eristä. Konsernin talousjärjestelmien rakenteet on suunniteltu siten, että ne palvelevat ensisijaisesti konsernin pääasiallisen toiminnan tarpeita.

Myös investointimäärärahojen suuruudesta ja rahoittamisesta päätetään konsernitasolla ja jokaiselle yksikölle jaetaan vuosittainen määräraha, joka on suhteessa toiminnan luonteeseen ja kokoon. Kohdeorganisaatio asettaa investointiobjektit tärkeysjärjestykseen myönnettyjen määrärahojen rajoissa. Konsernin keskitetty ostotoiminto suorittaa hankinnat toivotussa järjestyksessä. Hankintoja ohjaa laki julkisista hankinnoista. Tästä syystä jäävät investointilaskelmat usein tekemättä kohdeorganisaatiossa.

4.2 Sisäisen laskentatoimen raportit

Kohdeorganisaation toiminnan luonteesta johtuen sen taloudellisen tilanteen arvioimiseksi käytetään sekä sisäisen laskentatoimen taloudellisia että oppilaitoksille tyypillisiä tunnuslukuja ja tavoitteita. Organisaation taloushallinto toimittaa talousraportit ylemmän johdon ja linjajohdon tarkasteltaviksi joka kuukausi. Raportit sisältävät yksinkertaisimmillaan tuloslaskelman, jossa mahdolliset poikkeamat on analysoitu ja kommentoitu.

toitu. Kahtena kuukautena vuodessa laaditaan osavuositilinpäätökset ja viralliset vuosienlusteet.

Raportteja käytetään joko sellaisenaan tai niistä pyydetään yksinkertaistettuja versioita esitettäväksi. Osia niistä, kuten kaavioita ja muita visualisoivia esityksiä, liitetään muuhun tiedottamisaineistoon. Erityisesti osa linjajohdon edustajista ei näytä raportteja sellaisenaan, vaan he kertovat niistä omin sanoin ja täydentävät niitä käyttämällä omien vastuualueidensa tuotantotavoitteiden tunnuslukuja. Linjajohdon vastuualueet ovat varsinaiseen opetustoimeen liittyviä ammattiopetukselle tyypillisiä tukitoimintoja.

Raporttien avulla kuvataan organisaation taloudellista tilannetta työryhmille, niitä käytetään keskustelujen pohjana parempien vaihtoehtojen löytämiseksi ja muutosten aikaansaamiseksi. Taloustietoa pidetään tärkeänä muutosten ja toimenpiteiden motivoinnissa ja perusteluissa. Kun koko organisaatio tai yksittäinen työryhmä on saavuttanut jotain taloudellisesti myönteistä, käyttää suurin osa johtotason esimiehistä tätä tietoa hyväkseen ja palkitsee työryhmän tai koko henkilökunnan jollakin etuudella. Osa johdosta ei kytke palkitsemista taloudelliseen tietoon.

Budjetti ja budjetointi toimivat osana organisaation talouden ohjauskeinoista. Organisaation päätoiminta on sidoksissa lukuvuosiin, mutta budjetti laaditaan kalenterivuositain ja rakennetaan alkusyksystä seuraavaa tilikautta varten. Kutakin budjetin osaa rakennettaessa huomioidaan useita sekä edelliseen vuoteen liittyviä kohtia että tulevaisuutta ennustavia tekijöitä.

Budjetin tuloihin vaikuttavat organisaation nykyinen ja tuleva oppilasmäärä. Organisaation johdossa on kuitenkin eri näkemys siitä, kuinka voimakkaasti tulevan vuoden oppilaslennusteet ja niistä riippuvat organisaation pääasialliset tulot vaikuttavat budjetin rakentamiseen. Suurimmalle osalle haastateltavista ne ovat tärkeimpiä tekijöitä ja huomioi ne niin pitkälle kuin mahdollista, osa laittaa niille vähemmän painoa niiden vaikean ennustettavuuden vuoksi.

Budjetin kustannuspuolta laadittaessa käytetään apuna ensi sijassa edellisen vuoden budjettilukuja, silloinkin kun toteutuma samalta jaksolta on ollut suurempi. Tällä tavoin pyritään ohjaamaan ja osto- ja hankintakäyttäytymistä ja rajoittamaan kustannuksien

kasvamista. Tätä ohjauskeinoa käyttävät jokainen sekä ylemmän että linjajohdon edustajista.

Budjettia laadittaessa ylempi johto ottaa huomioon organisaation kokonaisuutena, siitäkin huolimatta, että kullakin ylempään johtotasoon kuuluvista haastateltavista on myös omat erityisalueet vastattavanaan. Ylempi johto ohjaa budjettikeskusteluissa linjajohdon kanssa organisaation eri toimintoja yhteistä päämäärää kohti sekä lyhyellä että pitkällä tähtäimellä, koska linjajohtotasolla budjetoinnissa huomioidaan ensisijaisesti oma vastuualue. Uudet linjajohtohenkilöt tarkastelevat kuitenkin oman vastuualueensa budjetin ja toiminnan vaikutusta koko organisaation budjettiin ja toimintaan.

Myös budjettiseuranta on sekä ylemmän että linjajohdon mielestä ehdottoman tärkeä osa talousraportointia samalla tavalla kuin itse budjetin laatiminen. Se auttaa toimintaa pysymään budjetin rajoissa, näkemään selvemmin kulloisenkin tilanteen. Mahdolliset poikkeamat voidaan huomioida ajoissa ja ottaa esille työtiimin palaverien keskusteluissa. Linjajohdon edustaja muistuttaa, että joihinkin tekijöihin ei kuitenkaan voi vaikuttaa, vaikka toteutumassa olisikin poikkeamia budjettiin verrattuna.

Tilikauden tulosenusteita laaditaan osavuositilinpäätöksen yhteydessä eli kaksi kertaa vuodessa. Tase-ennusteet laaditaan ainoastaan konsernitasolla. Pitkän tähtäimen tulosenusteet painottuvat pääosin tulevan oppilasmäärän ennustamiseen, koska oppilaista saatava tulo on tärkein tulolähde. Ennusteiden apuna käytetään väestötilastollisia tunnuslukuja. Väestötilastotiedoista saadaan lukioikään tulevien eli yläasteen viimeistä vuosikurssia käyneiden vuosittainen kokonaislukumäärä läänissä viimeisen kymmenen vuoden aikana. Samalta ajanjaksolta poimitaan uusien, aloittaneiden oppilaiden lukumäärä ja lasketaan heidän suhteellinen osuutensa kokonaismäärästä.

Saatuja suhdelukuja käytetään apuna analysoitaessa mahdollisia trendejä ja keskimääräisiä aloitusmääriä pitkällä tähtäimellä. Lukujen avulla ennustetaan tulevien vuosien uusien oppilaiden lukumääriä suhteessa tuleviin ikäluokkiin. Ennusteita voidaan tehdä vähintään kymmenen vuotta eteenpäin tämänhetkisten syntyvyyslukujen perusteella, mutta niiden tarkkuus heikkenee vuosi vuodelta väestörakenteessa tapahtuvien muutosten vuoksi. Tämän vuoksi nämä ennusteet päivitetään vuosittain.

Organisaation lyhyen tähtäimen tulosennusteet perustuvat lukioden yhteishakutietoihin, suunniteltuihin ja toteutettuihin toimenpiteisiin ja tilikauden aikana tapahtuneisiin poikkeamiin, joista taloushallinto keskustelee vastaavien johtajien kanssa ennen lopullista ennustetta. Virallisia vuosiennusteita tehdään osavuositilinpäätöksien yhteydessä huhti- ja elokuussa ja niiden laatimisessa käytetään apuna sekä kunkin laatimiskauden kumulatiivista toteutumaa että vuosibudjettia. Ennusteita on kuitenkin mahdollista laatia kuukausittain, ja niitä laaditaan kohdeorganisaation omaan käyttöön kahdesta kolmeen kertaan vuodessa. Lisäksi tehdään yhteenvetoja ja seurataan eri kustannuksia ja niiden kehitystä kuukausittain ja vuosittain.

Myös tulosennusteita hyödynnetään toiminnan johtamisessa haluttuun suuntaan, vaikka johtohenkilöiden mielestä voi olla vaikeaa ohjata toimintaa niiden avulla erityisesti lyhyellä tähtäimellä ja korjata tilannetta juuri meneillään olevalla tilikaudella. Ne koetaan kuitenkin tarpeellisiksi, koska ne antavat hyvän yleiskuvan kokonaistilanteesta, ja etenkin alkuvuoden ennuste voi antaa mahdollisuuden löytää tekijöitä, jotka aiheuttavat poikkeamia ja etsiä tarvittaessa korjaavia toimenpiteitä budjetissa pysymiseksi.

Ennusteraporttien analysointia varten johdon edustajat haluavat useita eri vertausvaihtoehtoja, jotka täydentävät toisiaan. Vuosiennustetta verrataan kauden kumulatiiviseen toteutumaan tai vuosibudjettiin ja tarkastellaan jäljellä olevaa liikkumavaraa tai budjetitipoikkeamaa. Linjajohdon tasolla hyödynnetään myös muita taloushallinnon ohjelmasovelluksia, joista saa parin päivän viiveellä tietoa kustannuksista kustannuspaikka- ja tilitasolla ja vastaavat luvut edellisen vuoden vastaavalta kaudelta. Vaikka näistä sovelluksista saatavat taloustiedot eivät anna yleiskuvaa kokonaistilanteesta eivätkä sisällä yhteenvetoja, käyttävät useimmat johtohenkilöt tällä tavalla runsaasti aikaa lukujen tarkastelemiseen ja analysoimiseen.

Taloushallinto seuraa ja raportoi myös suuria taloudellisia resursseja vaativia käyttökustannuksia. Organisaation johto tutustuu jonkin verran näihin raportteihin, mutta haluaa seurata, analysoida ja hyödyntää kohdeorganisaation ja ammattilukiolle tyypillisten käyttökustannuksia ja omia tuotantotavoitteita. Kustannusten seuraaminen on johtohenkilöiden mielestä tärkeä ohjauskeino, jotta henkilökunta pysyy mukana talousajattelussa ja on tietoinen siitä, miten kaikki toiminnot ovat sidoksissa toisiinsa. Taloustiedon avulla halutaan saada aikaan ymmärrystä organisaation taloudellisesta tilanteesta ja sitoutumista organisaation operatiivisiin ja strategisiin tavoitteisiin.

Myös strategisten suunnitelmien mukaisten toimenpiteiden vaikutuksia toimintaan ja organisaation talouteen seurataan ja analysoidaan ja niiden seurantaraportteja hyödynnetään strategisessa johtamisessa. Raportoinnissa hyödynnetään organisaation standardi-raportteja yhdessä ulkoisista lähteistä saatavien tietojen kanssa ja raportit ovat usein vapaamuotoisia, visuaalisia ja kuvaavat esimerkiksi syy ja seuraussuhteita. Johdon edustajat käyttävät mieluummin raportteja, jotka sisältävät yhteenvedon, vähemmän lukuja ja ovat siten helposti tulkittavia. Niitä käytetään tiedottamisessa päämiehelle, omalle henkilökunnalle ja koulutussuuntauksia edustaville elinkeinoelämän edustajille

Taloushallinto seuraa säännöllisesti tehtyjä työtunteja, normaalityöaikaa, tuntityötä ja ylityötunteja. Osa ylemmästä johdosta hyödyntää työtuntien eli työmäärän seurantaa strategisessa johtamisessa. Toisaalta yksikkö, joka on tehostanut toimintaa usean vuoden ajan, ei tunne tarvetta seurata työmäärää, koska etenkin pedagogisen henkilökunnan tunnit ovat sidoksissa kiinteään lukusuunnitelmaan. Linjajohdon henkilökunta on opetustoimintaan liittyvää tukitoimintaa ja sen johto seuraa tarkasti työmääriä ja on mielestään hyvin selvillä niistä sekä lyhyellä ja pitkällä aikavälillä. Tosin osa johtohenkilöistä haluaa tarkempaa seurantaa sairauspoissaolojen määristä ja taustoista voidakseen paremmin suunnitella työnjakoa operatiivisella tasolla poissaolojen vähentämiseksi.

Kohdeorganisaation investoinneilla on sekä pitkän että lyhyentähtäimen tavoitteita. Investointikohteiden valinnassa ja päätöksenteossa arvioidaan, mitä säästöjä investoinnilla saadaan aikaan tai mitä lisätuloja sen ansiosta syntyy. Investoinneilla pyritään tehostamaan toimintaa, vähentämään työaikaa ja siten henkilökuntakustannuksia sekä huomattavia käyttökustannuksia, kuten esimerkiksi energiakustannuksia. Mahdollisia investoinnista aiheutuvia lisäkustannuksia ja kohteen jäännösarvoa tai elinikää ei arvioissa oteta huomioon. Investointipäätösten yhteydessä ei kuitenkaan tunneta tarvetta hyödyntää taloushallinnon asiantuntemusta ja sen tekemiä investointikalkyyleja esimerkiksi investoinnin nykyarvon laskemiseksi. Toisaalta toivotaan valmiita laskentamalleja, joiden avulla voidaan itse laskea ja arvioida investoinnin kannattavuutta.

Julkishallinnon organisaatioiden hankintoja ohjaa Laki julkisista hankinnoista ja siten koko konsernin hankintoja ja kohdeorganisaation hankintakäyttäytymistä. Toiminnan luonne kuitenkin vaatii, että tuotanto- ja opetusvälineet vastaavat samaa tasoa, kuin koulutussuuntausta vastaavassa elinkeinoelämässä on käytössä. Investoinnin tekninen käyttöikä voi olla lyhempi kuin sen kirjanpidollinen poisto-aika, ja investointi on korvattava

uudella, ajanmukaisella silloin, kun laite ei vastaa sen hetkisiä elinkeinoelämän vaatimuksia. Investointilaskelmia ei käytetä hyväksi tarkasteltaessa pitkántähtäimen kannattavuutta, mutta ajantasainen investointi voi olla keino rekrytoida uusia oppilaita ja siten helpottaa saavuttamaan kauaskantoisia strategisia etuja.

4.3 Käytettävissä olevien raporttien hyödyntäminen johtamisessa

Organisaation sekä ylempi johto että linjajohto hyödyntävät talousraportteja strategisessa, operatiivisessa ja muutosjohtamisessa. Ylemmän tason johdolla on eri käsitys siitä, minkä tyyppiseen johtamiseen sillä on eniten aikaa. Toisaalta halutaan enemmän aikaa strategiseen johtamiseen, koska operatiivinen eli päivittäisen toiminnan johtaminen vie suuren osan työajasta. Toisaalta ilmaistaan, että strateginen eli pitkántähtäimen toiminnan ohjaaminen on ensisijalla ja operatiivinen jää toiselle sijalle. Tällöin tutkitaan raportteja tarkemmin vain, jos niissä ilmenee jotain poikkeavaa.

Linjajohto hyödyntää raportteja lähinnä operatiiviseen johtamiseen, mutta se käyttää niitä myös strategisesti ja muutosten johtamiseen. Riippuu kunkin vastaavan johtajan toiminnan laadusta, koosta ja siitä, kuinka kauan hän on toiminut esimiestehtävissä, missä johtamismuodossa hänen painopisteensä on. Silloin kun linjajohtajan toiminta-alue on laaja ja vaikuttaa voimakkaasti koko organisaation talouteen ja toimintaan, ovat kaikki johtamismuodot yhtä tärkeitä ja raportteja hyödynnetään useisiin eri tarkoituksiin. Esimiesasemassa oleva uusi linjajohtaja näkee toiminnan eri tavalla. Hän haluaa saada aikaan muutoksia ja hyödyntää siksi taloustietoa lähinnä muutosjohtamisessa eli muutosten aikaansaamiseen.

Taloustietoa ja raportteja käytetään myös tiedottamisessa, palkitsemisessa ja motivoinnissa. Sekä ylempi johto että linjajohto kokevat taloudellisesta tilanteesta tiedottamisen tärkeänä ja sen, että tieto on avointa ja läpinäkyvää. Osa johdosta rajoittaa tiedon käyttöä kuitenkin vain tiettyihin tilanteisiin, koska se ei halua kuormittaa omaa henkilökuntaansa liian raskailta lukusarjoilla. Vastaavasti osa johdosta hyödyntää niistä saatavaa tietoa ja tiedottaa niistä henkilökunnalleen kaikissa mahdollisissa tilanteissa. Näiden johtajien tavoitteena on sitouttaa henkilökunta talouteen ja siihen vaikuttaviin tekijöihin.

Muutosten toteutumisen osoittamista pidetään tärkeimpänä kustannusten seuraamisen tehtävänä kaikissa johtoportaisissa. Ylemmän johdon mielestä on tärkeää osoittaa toimeenpannut muutokset organisaation päämiehelle ja omalle henkilökunnalle. Linjajohdolla on myös tarve osoittaa omalle henkilökunnalle, että muutoksia on toimeenpanttu, ei vain omassa tiimissä, vaan myös muualla organisaatiossa. Taloustietoa käytetään tällä tavalla organisaation muutosjohtamisprosessissa.

Silloin kun olosuhteet ja edellytykset muuttuvat tilikauden aikana tai pitkällä aikavälillä, on erityisen tärkeää osoittaa suunnitellut ja toimeenpannut muutokset, koska niiden vaikutukset eivät näy talousraporteissa. Tällöin taloushallinto kokoaa tietoja erilaisista sisäisistä ja ulkoisista lähteistä erillisen raportin muotoon. Kustannusten seuraamista pidetään tärkeänä myös muutosten aloittamiseksi, toiminnan tehostamisen perusteluiksi ja taloudellisen tilanteen tasalla pysymiseksi.

Suurin osa johdon edustajista tutustuu kuukausittaisiin talousraportteihin. Riippuu kuitenkin henkilöstä, millä tavalla raportteja tarkastellaan. Raportissa olevaa kauden kumulatiivista toteutumaa voi verrata kauden kumulatiiviseen budjettiin, koko vuoden budjettiin ja edellisen vuoden vastaavan kauden kumulatiiviseen toteutumaan ja budjettiin. Ylempi johto vertaa lukuja pelkästään kuluvan vuoden lukuihin ja linjajohto käyttää hyväkseen kaikkia mahdollisia vertailuvaihtoehtoja saadakseen tarkan kuvan tilanteesta.

Useimmille johtohenkilöille talousraporttien tarkastelu on aikakysymys ja siksi raportin liitteenä olevaa yhteenvetoa kommentteineen arvostetaan. Raporttien valmistuttua ne aluksi silmäillään nopeasti ja etsitään mahdollisia poikkeamia. Aikaa kuluu muutamasta minuutista korkeintaan puoleen tuntiin. Raportteihin palataan sitten myöhemmin ja niitä käydään läpi perusteellisemmin ja tarvittaessa pyydetään taloushallintoa selostamaan tilannetta tarkemmin.

Taloushallinnon edustaja on mukana avustamassa sekä johtoryhmän kokouksissa että koko henkilökunnalle tarkoitetuissa kokouksissa ja tiedotustilaisuuksissa, mutta taloushallinnon asiantuntemusta halutaan käyttää hyväksi vielä useammin ja säännöllisemmin. Useimpien kokouksien esityslistoilla on pysyvä kohta, jolloin käsitellään organisaation taloudellista tilannetta.

Kuukausittainen raportointisykli ja pitempiä aikajaksoja käsittävä säännöllinen raportointi riittävät useimmille johtohenkilöille, mutta linjajohdossa on myös niitä, joiden mielestä raportteja pitää saada useammin kuin kerran kuukaudessa, koska toiminnan seuraaminen ja ohjaaminen vaativat tietojen tasalla pysymistä päivittäin tai viikoittain.

4.4 Tunnuslukujen käyttö

Organisaatiossa hyödynnettävistä tunnusluvuista tärkeimpiä ovat uusien oppilaiden lukumäärä lukukauden alussa ja oppilasmäärä yhteensä kaikilla vuosikursseilla. Lukumääriä hyödynnetään tulevien vuosien oppilasennusteissa ja lukumäärät yhdessä oppilaista saatavien rahamääräisten korvauksien kanssa asettavat toiminnalle kuluvan ja tulevan tilikauden taloudelliset raamit. Oppilasmääriä käytetään myös kuvaamaan organisaation ja toiminnan vetovoimaa rekrytoitaessa uusia oppilaita ja muissa ulospäin suuntautuissa tiedotustilanteissa. Aikaisempina vuosina valmistuneiden sijoittumista työelämään mitataan kuvaamaan opetuksen laatua, alan vetovoimaa ja työllistävää vaikutusta.

Tilikauden seurannasta poimitut tunnusluvut raportoidaan tilastokeskukselle. Vuosittaiset oppilaskohtaiset toteutuneet kustannukset eritellään eri kustannuslajeille. Ne vastaavat tuotantolaitoksen tuotekohtaisia kustannuksia. Kun luvut vastaavat kansallista keskitasoa, on talous ja toiminta mitoitettu hyväksyttävästi. Vuoden alussa lasketaan myös budjetoidut oppilaskohtaiset kustannukset, jotka eritellään samalla tavalla kuin edellisen vuoden seurantalaskelmat, ja kustannukset raportoidaan kouluvirastolle. Nämä kustannukset vastaavat tuotantolaitoksessa tuotteen kriittistä pistettä eli tilannetta, jolloin organisaation tulos on nolla.

Organisaation toiminnalle tyypillisiä oppilaita koskevia tunnuslukuja, kuten esimerkiksi arvosanoja, keskiarvoja, keskeyttäneitä ja valmistuneita sekä oppilasmääriä opettajaa kohden käytetään kuvaamaan toiminnan laatua ja kykyä saavuttaa laadulliset tavoitteet. Saatuja omia tunnuslukuja verrataan muihin vastaaviin oppilaitoksiin ja kansallisiin keskiarvoihin. Luvut julkaistaan kouluviraston sivustolla. Tunnusluvut ovat osa organisaation strategisia tavoitteita ja niitä seurataan vuosittain.

5 JOHTOPÄÄTÖKSET JA POHDINTA

Opinnäytetyöni tavoitteena oli tutkia taloudellista tietoa kohdeorganisaation strategisessa johtamisessa ja sitä, miten sitä voidaan hyödyntää organisaation päätöksenteossa. Vastauksia näihin kysymyksiin sain käyttämällä aihetta koskevaa ja sivuavaa kirjallista aineistoa, osallistuvaa havainnointia ja haastatteluja.

Tarkastelin, mitä taloustietoa kohdeorganisaatiossa oli käytettävissä ja mikä sen merkitys oli organisaation strategisessa johtamisessa ja millä tavalla sitä hyödynnettiin organisaation toiminnan tavoitteisiin pyrkimisessä johtamisportaiden eri tasoilla. Lisäksi tarkastelin sitä, oliko saatavilla oleva taloustieto tarpeeksi kattavaa niin, että sitä pystyttiin hyödyntämään strategisen johtamisen välineenä, operatiivisella tasolla ja muutosten toteuttamisessa.

5.1 Tutkimustuloksista

Koska kohdeorganisaatio oli julkishallinnollinen ja rahoitettiin julkisilla varoilla, olivat organisaation taloustiedon ensisijaiset tavoitteet raportoida julkisten varojen käyttöä ja mitata ylemmän tason poliittisten päätösten ja strategisten tavoitteiden saavuttamista. Organisaation taloustiedon saatavuutta ja sisältöä sääтели koko konsernin keskushallinnon tiedon tarve ja tieto oli sopeutettu sen tarpeisiin. Tämä johti siihen, että kohdeorganisaatiossa hyödynnettiin pääasiassa sisäisen laskentatoimen raportteja omiin johtamistarpeisiin.

Koska myös käytettävissä olevien varojen käyttöä ohjasivat poliittiset päätökset, ei organisaation ensisijaisesti pitänyt tuottaa voittoa. Lyhyellä tähtäimellä sallittiin toiminnan olevan alijäämäistä ja alijäämä katettiin julkisen konserniorganisaation muiden toimintojen mahdollisilla ylijäämillä. Taloudellisen tuloksen ei kuitenkaan pitkällä tähtäimellä saanut olla negatiivinen eli tavoitteena oli saavuttaa nollatulot. Tästä syystä organisaation tärkeimmäksi taloudelliseksi strategiseksi tavoitteeksi osoittautui talouden pitäminen tasapainossa ja sen tiukka seuraaminen, ja tärkeimmäksi talouden tunnusluvuksi organisaation tulos.

Julkishallinnon kohdeorganisaatio pystyi suuressa määrin soveltamaan yksityisen sektorin taloushallintoajattelua toiminnassaan. Koska kohdeorganisaatiolla oli mahdollisuus hyödyntää sisäisen laskentatoimen taloustietoa, oli organisaation johto hyvin selvillä organisaation omasta taloudellisesta tilanteesta. Erityisesti silloin, kun tietoa oli saatavilla usealta kaudelta taaksepäin, kyettiin organisaatiossa tarkastella tulevia trendejä ja kehitystä pitkällä tähtäimellä, ja hyödyntää tietoa sekä lyhyen että pitkän aikavälin päätöksenteossa.

Julkishallinnossa ei ollut kilpailua samalla tavalla, kuin yksityisellä sektorilla, ja siksi oli muiden vastaavien organisaatioiden sisäinen tieto saatavissa vertailua varten. Vertailtaessa pystyttiin toteamaan oma tilanne suhteessa muihin julkisiin organisaatioihin. Julkishallinnollinen kohdeorganisaatio ei kuitenkaan voinut verrata omia tunnuslukuja yksityisellä sektorilla toimivien vastaavaa toimintaa harjoittaneiden organisaatioiden kanssa, koska pääasiassa osakeyhtiöiden omistuksessa olevien oppilaitoksien taloudellisesta tilanteesta oli saatavilla vain ulkoisen laskentatoimen raportteja ja niihin perustuvia tunnuslukuja.

Sitä vastoin oppilaitoksille tyypilliset oppilaiden suoritusta tai oppilas- ja henkilökuntamäärää mittaavat tunnusluvut olivat julkisia kouluviraston keräämien tietojen perusteella ja siten verrattavissa kohdeorganisaation tunnuslukujen kanssa. Talouden pitäminen tasapainossa ei kuitenkaan ollut täysin riippuvainen taloustiedon määrästä ja saatavuudesta, vaan siihen vaikuttivat myös julkisen rahoituksen riittävyys suhteessa toiminnan kokoon.

Organisaation johto tarvitsi päätöksenteon tueksi monipuolista tietoa, joista yksi oli taloustieto. Taloustiedon edellytettiin olevan luotettavaa ja perusteltua, ja nykyisessä muodossaan sitä todettiin olevan riittävästi. Haastateltavat toivoivat kuitenkin nopeampaa tietojen ja raportointien raportointisykliä kuin senhetkinen käytäntö oli. Opinnäytetyöhön käytetyllä tarkastelujaksolla eivät käytössä olleet talousjärjestelmät kuitenkaan mahdollistaneet nopeaa, ajantasaista raportointia.

Haastatteluista ja havainnoinnista kävi ilmi, että kohdeorganisaation johto sen kaikilla tasoilla hyödynsi kaikkea saatavilla olevaa taloustietoa laajasti ja monipuolisesti eri johtamistilanteissa ja päätöksentekojen tukena. Eroja oli kuitenkin organisaation eri johtotasojen välillä. Ylemmällä tasolla muokattiin taloustiedosta saatavaa tietoa pääasiassa

strategisten tavoitteiden seuraamiseksi, toteuttamiseksi ja mahdollisten uusien strategisten tavoitteiden määrittämiseksi. Alemmalla johtotasolla hyödynnettiin käytettävissä olevaa tietoa jossakin määrin strategiseen johtamiseen, mutta painopiste oli operatiivisessa johtamisessa ja muutosjohtamisessa. Kohdeorganisaatiossa esiintyi myös omia eirahamääräisiä tuotantotavoitteita ja ennusteita, joita osa haastatelluista käytti jopa enemmän kuin perinteisiä talousraportteja.

Kun organisaation johtoa tarkasteltiin kokonaisuutena, voitiin todeta, että taloustiedolla oli lähes sama painoarvo strategisessa ja operatiivisessa johtamisessa, ja muutosjohtaminen oli tärkeässä osassa olemassa olevien strategisten tavoitteiden saavuttamiseksi tai silloin, kun toimintastrategiaa päivitettiin. Koska operatiivinen johtaminen toteutti strategisia päätöksiä käytännön tasolla, merkitsi se myös muutoksia. Oli huomattavaa, että taloustiedon hyödyntämisessä painotettiin tiedon avoimuutta ja läpinäkyvyyttä ja sitä, että henkilöstön sitouttaminen organisaation toimintaan ja muutosta vaativiin prosesseihin oli tärkeää.

Koska organisaation taloudelliseen tilanteeseen, taloustiedon sisältöön ja käytettävissä oleviin varoihin vaikuttivat suoranaisesti opiskelijoiden lukumäärät, päivitettiin oppilaskuluja säännöllisesti. Niiden perusteella laadittiin ennusteet ja budjetit, ja seurattiin toimintaa sekä pitkällä että lyhyellä tähtäimellä. Niillä oli tärkeä osa talouden ohjaamisessa ja vaikuttivat uusien toimintastrategisten tavoitteiden, operatiivisten toimintatapojen ja päämäärien asettamiseen.

Kouluviranomaisten julkistamia oppilaskohtaisten kustannusten yhteenvetoja ja kansallisia taloudellisia tunnuslukuja hyödynnettiin muutosjohtamisessa erityisesti silloin, kun omat vastaavat luvut poikkesivat valtakunnallisista epäedulliseen suuntaan. Siksi näitä kohdeorganisaation ulkopuolisista lähteistä saatuja tunnuslukuja yhdessä taloudellisten tunnuslukujen kanssa käytettiin, kun perusteltiin muutostarvetta ja muutosprosessin käynnistämisessä.

Taloudellisten tavoitteiden rinnalla olivat organisaation oppilaitokselle tyypilliset koulupoliittiset tavoitteet, kuten arvosanojen taso, valmistuneiden määrä, hyvä ja laadukas koulutus sekä työllistävä vaikutus, jolla mitattiin aluepoliittisia tavoitteita. Näihin tavoitteisiin ja tunnuslukuihin ei haluttu mieltää rahallista yhteyttä, vaikka hyviin tulok-

siin pääsemiseksi tarvittiin taloudellisten resurssien tarkkailua ja niiden jakamista ja kohdistamista strategisesti perustellulla tavalla.

Toisin kuin Näsi, Hokkanen ja Latvanen (2001, 96, hakupäivä 27.8.2013) toteavat tutkimuksessaan johdon laskentatoimen hyväksikäytöstä kunnallisissa toimintayksiköissä opetustoimesta koskevassa kappaleessa, oli kohdeorganisaatioissa tarvetta ja kysyntää johdon laskentatoimelle. Laskelmissa syntyi huomattavan paljon aiheuttamis-, mittaus-, kohdistamis- ja laajuusongelmia, mutta niitä tarvittiin opetustoimessa, kun budjetoitiin ja seurattiin eri opintosuuntautumisten erityiskustannuksia ja jaettiin yhteisessä käytössä olevia resursseja opintosuuntautumisten kesken. Pelkkä keskimääräiskustannusten laskeminen ei antanut riittävästi tietoa strategisten tavoitteiden asettamisessa.

Opinnäytetyön hyöty tuli esille välittömästi haastattelujen ansiosta. Pelkästään haastattelujen tekeminen ja kysymysten esittäminen saivat aikaan toimintaa haastateltavien keskuudessa välittömästi haastattelujen jälkeen ja johtivat aktiiviseen toimintaan käyttäen raportointia enenevässä määrin johtamisessa. Samalla johdossa nähtiin uusia mahdollisuuksia raporttien hyödyntämiseen organisaation toiminnan ohjaamisessa.

5.2 Tutkimusmateriaalin kerääminen ja tutkimuksen luotettavuus

Osallistuva havainnointi oli odotetusti tutkimusmateriaalin keräämismenetelmänä jonkin verran vaikea, koska osa organisaatiota ja prosessit olivat haastattelijan tiedossa, ja olivat siten liian helppoja ottaa itsestään selvinä tapahtumina. Huolimatta siitä, että havainnoitsija oli osa opinnäytetyön kohteena olevaa organisaatiota, saatiin kuitenkin pääosin kaikki taloudelliset raportit huomioitua ja kirjattua. Havainnoitsija pyrki huomioimaan asioita ulkopuolisen tarkkailijan silmin voidakseen huomioida asioita, joita muuten ehkä piti itsestään selvinä.

Erityisesti niin sanotuissa virallisissa yhteyksissä, toistuvissa tapahtumissa käytetyt talousraportit ja muu tieto oli mukana havainnoinnissa. Spontaaneja, nopeasti toimitettavia talousraportteja saattoi jäädä kirjaamatta. Strategiseen johtamiseen hyödynnettävä taloustieto oli kuitenkin luonteeltaan tarkoin harkittua, joten spontaaneja raportteja ei käytetty suoranaisesti strategisen johtamisen välineenä.

Haastattelut tehtiin yksilöhaastatteluina, koska tällä menetelmällä oli mahdollista saada tarkempaa ja luotettavampaa tietoa. Haastattelija arvioi huomioiden perusteella, että ryhmähaastattelutilanteessa eivät kaikki näkökohdat olisi tulleet esille, koska ryhmässä oli myös esimies-alainen suhteessa olevia henkilöitä. Haastateltavilta oli jonkin verran vaikeuksia saada objektiivisia vastauksia ja kannanottoja, koska haastattelija itse kuului samaan organisaatioon ja hänen oletettiin jo tietävän vastaukset osaan kysymyksistä.

Haastatteluille ja niiden työstämiselle jälkeenpäin piti varata runsaasti aikaa. Siksi haastattelut suunniteltiin tehtäviksi ajankohtana, jolloin tiedettiin, että organisaation toiminta oli hiukan hiljaisempaa. Haastateltavilta kysyttiin muutamaa viikkoa ennen haastatteluhetkeä, suostuvatko he haastateltaviksi, kerrottiin haastattelun aiheesta ja sovittiin alustavasti millä viikolla palattaisiin asiaan täsmällisemmän ajan sopimisesta.

Haastattelijan kannalta oli hyvä keskittyä vain yhteen haastatteluun yhden päivän aikana, koska kukin haastattelu vaati tarkkaa keskittymistä ja ajatusten kokoamista. Haastatteluista saatiin esille yllättävän paljon materiaalia, myös itse opinnäytetyön ulkopuolista asiaa, jota voitiin käyttää muissa yhteyksissä. Myös haastattelujen nauhoitusten purkaminen vaati runsaasti aikaa.

Haastateltavina olivat viisi kohdeorganisaatiossa työskentelevää johtotason henkilöä. He olivat henkilöitä, jotka olivat vastuussa organisaation asettamista strategisista tavoitteista, tekivät organisaatiota koskevat päätökset ja johtivat toimintaa sekä pitkällä että lyhyellä tähtäimellä. Tässä havaintoyksikössä ei ollut useampia henkilöitä, joilla olisi ollut tietoa organisaation strategisesta johtamisesta ja taloustiedon hyödyntämisestä tässä organisaatiossa. Siksi saatettiin olettaa, että haastattelujen perusteella saatu tieto organisaation tavoitteista, johtamismetodeista, tyyleistä, strategisesta talousjohtamisesta ja siitä, miten taloustietoa hyödynnettiin kohde organisaation päätöksenteossa, oli luotettavaa.

Siinä tapauksessa, että organisaatiossa tarkastelun kohteena olleet olosuhteet pysyivät samoina, saattoivat myös toistetun tutkimuksen tulokset päätyä samaan tulokseen. Johtaminen ja johtamistyyli olivat riippuvaisia henkilöistä eri johtoasemissa, joten tulokset voivat muuttua, kun henkilöt vaihtuivat tai mielipiteet muuttuivat. Mahdolliset muutokset organisaatiossa tai ulkoisissa olosuhteissa, kuten lainsäädännössä voivat vaikuttaa tuloksiin. Myös nuorison käyttäytymisessä, suosituimmissa ammattivalinnoissa ja elin-

keinorakenteessa voi tapahtua muutoksia, jotka vaikuttivat kohdeorganisaation toimintaympäristöön.

Organisaation toimintaedellytykset ja toimintaympäristö voivat vaihtaa suuntaa ja täysin uusissa olosuhteissa tutkimus todennäköisesti päättyy toisenlaiseen tulokseen. Poliittinen organisaatio, joka rahoitettiin julkisilla varoilla, oli riippuvainen poliittisista päätöksistä alueellisella ja kansallisella tasolla, jotka puolestaan olivat riippuvaisia siitä onko vaalivuosi jo takana vai tulossa. Opinnäytetyö tehtiin tähän erityiseen kohdeorganisaatioon ja tutkimustulokset eivät sellaisenaan olleet yleistettävissä muihin organisaatioihin.

5.3 Kehitysehdotuksia

Muutamia kehityskohteita ilmeni opinnäytetyötä tehtäessä. Perinteinen taloustieto oli raskasta tai vaikeaa välittää edelleen henkilökunnalle, mutta tarpeellista ja kaiken muun raportoinnin perusta. Koska kohdeorganisaation strategisessa, operatiivisessa ja muutosjohtamisessa tarvitaan taloustietoa, joka on ymmärrettävää ja saa henkilökunnan sitoutumaan tavoitteisiin, voi kohdeorganisaatio koeluontoisesti täydentää olemassa olevaa taloustietoa ja raportteja aikaisempaa laajemmin esimerkiksi käyttämällä visuaalista tietoa. Materiaali voidaan koota yhdistämällä tekstiä, lukuja, kaavioita ja kuvia, koska kuvallinen tieto on miellyttävämpää ja siten helpompaa sisäistää.

Lisäksi voi kohdeorganisaatiossa käyttää operatiivisella tasolla laadittuja ja käytettyjä omia tavoitteita ja raportteja myös yleisellä tasolla ja nostaa ne koko henkilökunnan tietoisuuteen. Tiedottaminen on yksi strategisen johtamisen keinoista ja erityisesti muutosjohtamisessa on tärkeää, että henkilökunta saa tietoa oman alueen lisäksi muista kohdeorganisaatiossa olevista toiminta-alueista. Koska organisaatiossa tapahtuvat muutokset aiheuttavat henkilökunnan keskuudessa negatiivisia reaktioita, oman alueen suojaamista ja muiden epäilyä, voi informatiivinen tieto vähentää konflikteja ja muutosvastarintaa.

Myös investointilaskelmia on hyödyllistä tehdä enemmän ja säännöllisesti, koska myös julkishallinnossa on investoinneilla tuottovaatimus. On tärkeää osoittaa, että verorahoja käytetään strategisesti oikealla tavalla.

Organisaatio käytti muutamia omia oppilaitokselle tyypillisiä tunnuslukuja ja niitä voi täydentää käyttämällä oppilaan kehittymistä kuvaavia tunnuslukuja. Ammattilukiossa on runsaasti käytännön työvaiheita, joita voi mitata systemaattisemmin. Esimerkiksi mitataan koneen käytön taitoja opintojen alkuviikkoina verrattuna opintojen loppuvaiheeseen. Kehityskäyrästä käy ilmi keskimääräinen valmiuksien kehittyminen tietyllä kurssilla. Kehitys kuvaa sekä oppilaan kehitystä että koulutuksen laatua.

Koska opetustoimen ohjaus ei perustu pelkästään taloustietoon, voi organisaatio ottaa käyttöön esimerkiksi balanced scorecard -suorituskykymittariston strategisessa johtamisessa. Siinä on taloudellisen tilanteen tarkastelun lisäksi muita organisaation tarkastelun näkökulmia, kuten miten mitataan asiakas eli oppilasnäkökulmaa ja luodaan prosesseja asiakastyytyväisyyden saavuttamiseksi. Tämä voi olla jatkotutkimuksen aihe, joka toteutetaan projektimuotoisena.

LÄHTEET

- Ahola, Kari & Lauslahti, Sanna 2005. Taloutta johtamista varten: esimiehille ja asiantuntijoille. Helsinki: Edita.
- Andersson, Mimmi & Resin, Anders 2010. Kvalitetsredovisning 2009–2010. Grans Naturbruksskola & Naturbruksgymnasium 2010.
- Arveson, Paul 2003. A Balanced Scorecard For City & County Services. Balanced Scorecard Institute. Hakupäivä 25.6.2013.
<http://www.balancedscorecard.org/portals/0/pdf/bsc_for_city-county03.pdf>
- Ax, Christian & Johansson, Christer & Kullén, Håkan 2005. Den nya ekonomistyrningen. Upplaga 3:1. Malmö: Liber Ekonomi.
- Friskolornas riksförbund 29.10.2012. Friskolorna i siffror. Hakupäivä 16.1.2013.
<http://www.friskola.se/Om_friskolor_Friskolorna_i_siffror_DXNI-25907_.aspx>
- Heikkilä, Tarja 2008. Tilastollinen tutkimus. Helsinki: Edita Publishing Oy.
- Hirsijärvi, Remes & Sajavaara 2009. Tutki ja kirjoita. 15.-16. painos. Helsinki: Tammi.
- Huomonen, Henri 2012. Pohjois-Pohjanmaan ja Kainuun koulutoimen suunta tunnuslukujen valossa. Perusopetuksen ja lukiokoulutuksen tunnusluvut 2005–2010. Aluehallintovirasto. Oulu: Peruspalvelut, oikeusturva ja luvat -vastuualue. Hakupäivä 24.6.2013. <<http://www.avi.fi/documents/10191/153888/PSAVI+-+Opetus+-+Tunnusluvut+suunta+2005-2010/0563190c-d3f9-48b2-91a0-cb152b7fb58c>>
- Isola, Miia 2008. Onnistunut muutos, edellytykset ja osatekijät Liiketaloustiede, johtamisen ja organisoinnin pro gradu-tutkielma. Turun kauppakorkeakoulu. Hakupäivä 22.4.2013. <<http://info.tse.fi/julkaisut/Thesis2008/9110.pdf>>
- Jormakka, Koivusalo, Lappalainen & Niskanen 2009. Laskentatoimi. Helsinki: Edita Prima Oy.
- Kalix Naturbruksgymnasium 27.1.2009. Diagram elevuppföljning 1995–2002. <Intranet:\J:\Elevundersökning\ Diagram elevuppföljning 1995-2002.xls>. Kalix Naturbruksgymnasium. Hakupäivä 25.6.2013.
- Kalix Naturbruksgymnasium 25.3.2009. Sammanfattning av elevundersökning 2004–2008. <Intranet:\J:\Elevundersökning\ Sammanfattning av elevundersökning 04-08.xls>. Kalix Naturbruksgymnasium. Hakupäivä 25.6.2013.
- Kamensky, Mika 2010. Strateginen johtaminen, Menestyksen timantti. Helsinki: Talentum Media Oy.
- Kananen, Jorma 2008. Kvalitatiivisen tutkimuksen teoria ja käytänteet. Jyväskylän ammattikorkeakoulu. Jyväskylä.
- Kemi-Tornion Ammattikorkeakoulu 2013. Tulokset ja tunnusluvut.
<http://www.tokem.fi/Suomeksi/Esittely/Tulokset_ja_tunnusluvut.iw3>
- Kesti, Marko 2010. Strateginen henkilöstötuottavuuden johtaminen. Helsinki: Talentum.
- Kinnunen, Juha & Laitinen Erkki K. & Laitinen, Teija, Leppiniemi, Jarmo & Puttonen, Vesa 2006. Mitä on yrityksen taloushallinto? Kolmas painos. Keuruu: KY-Palvelu Oy.
- Kinnunen, Juha & Laitinen Erkki K. & Laitinen, Teija, Leppiniemi, Jarmo & Puttonen, Vesa 2007. Avain laskentatoimeen ja rahoitukseen. Keuruu: KY-Palvelu Oy.
- Kirjanpitolaki 30.12.1997. Hakupäivä 6.3.2013.
<<http://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/1997/19971336>>
- Kommunförbundet Norrbotten 2011. Sammanträdesprotokoll 9.6.2011. § 33 Samverkansavtal mellan Norrbottens läns landsting och kommunerna i Norrbottens län om genomförande av gymnasieskolans naturbruksprogram. Hakupäivä 14.6.2013.
<<http://www.bd.komforb.se/download/18.416112f312fd178d1dc80007198/Samverkansavtal+mel->>

- lan+Norrbottnens+1%C3%A4ns+landsting+och+kommunerna+i+Norrbottnens+1%C3%A4n+om+genomf%C3%B6rande+av+gym-nasieskolans+naturbruksprogram.pdf>
- Kommunallag 2013. Sveriges riksdag 2013. Hakupäivä 22.8.2013.
<http://www.riksdagen.se/sv/Dokument-Lagar/Lagar/Svenskforfattningssamling/Kommunallag-1991900_sfs-1991-900/>
- Lehtonen, Reino 2007. Taloustiedolla tulosta ja arvonlisää. Helsinki: Talentum.
- Leppiniemi, Jarmo 2003. IFRS Johdon käsikirja. Juva: WS Bookwell Oy.
- Löf, Mathias & Sjödin, Andreas 2005. Hur har konverteringen till IFRS påverkat företagens redovisning. En studie av O-listenoterade företags resultat- och balansräkningar vid införandet av IFRS. Handelshögskolan vid Göteborgs universitet. Magisteruppsats i företagsekonomi. Externredovisning och företagsanalys. Hakupäivä 7.4.2013. <<https://gupea.ub.gu.se/bitstream/2077/1685/1/05-06-35M.pdf>>
- Naturbruksskolornas förening 2013. Elevstatistik.
<<http://www.naturbruk.se/redirect.asp?p=1387>>
- Naturvårdsverket 2012. Ordlista med samhällsekonomiska begrepp. Hakupäivä 7.4.2013. <<http://www.miljomal.se/samhallsekonomi/Verktyg-for-samhallsekonomiska-analyser/Ordlista/#E>>
- Neilimo, Kari & Uusi-Rauva, Erkki 2007. Johdon laskentatoimi. 6.-8. painos. Helsinki: Edita Publishing Oy.
- Niskavaara, Eeva 2010. Yritystaloutta esimiehille. Juva: WSOYpro.
- Norrbottnens läns landsting 2013. Hakupäivä 20.1.2013. <<http://nll.se>>
- Norrlid, Anders & Törnvall, Per 2008. Skapa resultat med nyckeltal. Gymnasieskola. Stockholm: Rådet för främjande av kommunala analyser 2008.
- Näsi, Salme & Hokkanen, Arja & Latvanen, Jaana 2001. Johdon laskentatoimen hyväksikäyttö ja kehittämistarpeet erilaisissa kunnallisissa toimintayksiköissä. Jyväskylän yliopisto. Taloustieteiden tiedekunta. Hakupäivä 27.8.2013.
<<https://www.jyu.fi/jsbe/tutkimus/julkaisut/verkkojulkaisut/kuntarap.pdf>>
- Opetushallitus 16.11.2011. Yleistä BSC -mallista. Hakupäivä 25.6.2013.
<http://www.oph.fi/saadokset_ja_ohjeet/laadunhallinnan_tuki/leonardo_quality_in_vet_schools/balanced_scorecard/yleista_bsc_mallista>
- Opetushallitus 9.2.2012. WBL-TOI Manual. Hakupäivä 22.4.2013.
<http://www.oph.fi/saadokset_ja_ohjeet/laadunhallinnan_tuki/wbl-toi/kasitteet_ja_eurooppalainen_laadunvarmistuksen_viitekehys/muutosprosessin_johtaminen>
- Opetushallitus 30.5.2013. Opetus- ja kulttuuritoimen rahoitus. Yksikköhintojen ja rahoituksen määräytyminen 2013. Oppaat ja käsikirjat 2013:2. Hakupäivä 11.6.2013.
<<http://www02.oph.fi/asiakkaat/rahoitus/rahjulk13/Rahoitusjulkaisu%202013.pdf>>
- Opetushallitus 30.5.2013. Opetus- ja kulttuuritoimen valtionosuudet. Hakupäivä 11.6.2013. <<http://www.oph.fi/rahoitus/valtionosuudet>>
- Opetus- ja kulttuuriministeriö 2013. Koulutuksen rahoitus. Hakupäivä 11.6.2013.
<<http://www.minedu.fi/OPM/Koulutus/koulutuspolitiikka/rahoitus/>>
- Pellinen, Jukka 2003. Kustannuslaskenta ja kannattavuusajattelu. Helsinki: Talentum. Media Oy
- PricewaterhouseCoopers Oy 2012. APOTTI Asiakas- ja potilas tietojärjestelmä hankinnan riskiarviointi 23.08.2012 Tarkennettu liitteen 1 osalta. Hakupäivä 22.4.2013.
<<http://www.hel.fi/static/take/apotti/Riskianalyysi21092012.pdf>>
- Puolamäki, Esa 2007. Strateginen johdon laskentatoimi. Kasvuyrityksen liiketoiminnan ohjausmenetelmät. Helsinki: Tietosanoma Oy.
- Regeringskansliet 2008. Finansiering av det svenska skolväsendet. Faktablad. Utbildningsdepartementet. Hakupäivä 13.6.2013.
<<http://www.regeringen.se/content/1/c6/09/97/93/07bd0403.pdf>>
- Skolverket 13.4.2010. Bidrag till fristående skolor. Hakupäivä 20.6.2013.

- <<http://www.skolverket.se/skolutveckling/statsbidrag/riksprislistan/bidrag-till-fristaende-skolor-1.81055>>
- Skolverket 2013. Statistik avseende gymnasieskolan. Läsår 2012/2013. Hakupäivä 24.6.2013. <<http://siris.skolverket.se/apex/f?p=SIRIS:114:0::NO:::>>
- Saaranen-Kauppinen, Anita & Puusniekka, Anna 2006. KvaliMOTV - Menetelmäopetuksen tietovaranto. Tampere: Yhteiskuntatieteellinen tietoarkisto. Hakupäivä 23.2.2013. <<http://www.fsd.uta.fi/menetelmaopetus/>>
- Salminen, Jari 2001. Johtamisviestintä -mekanistinen maailmankuva murroksessa. Enterprise Adviser -kirjasarjan nro 20. Jyväskylä: Talentum Media Oy.
- Svensk författningssamling SFS 2012:402 31.1.2013. Förordning om ändring i gymnasieförordningen (2010:2 039); 2010:2039. Hakupäivä 19.6.2013. <<http://www.lagboken.se/files/SFS/2012/120402.PDF>>
- Talouselämä 21.11.2008. Näin talouselämä laskee tunnusluvut. Hakupäivä 27.5.2013. <<http://www.talouselama.fi/analyysit/nain+talouselama+laskee+tunnusluvut/a2057305>>
- Tilastokeskus 28.11.2011. Tiedonantovelvollisuus. Hakupäivä 24.6.2013. <<http://www.stat.fi/keruu/velvollisuus.html>>
- Tuominen Kari, 1999. Muutoshallinnan mestari. Kuinka toteuttaa strategiset suunnitelmat kilpailijoita nopeammin. Helsinki: Suomen Laatuyhdistys Oy.
- Tuominen Kari, 2005. Muutoksen johtaminen. Itsearviointin työkirja. 34 hyvää kysymystä ja esimerkkiparia. Turku: Oy Benchmarking Ltd.
- Tilastokeskus 28.11.2013. Tiedonantovelvollisuus. Hakupäivä 24.6.2013. <<http://www.stat.fi/keruu/velvollisuus.html>>
- Työ- ja elinkeinoministeriö (TEM) 2013. Yritys-suomi.fi. Hakupäivä 19.4.2013. <http://www.yrityssuomi.fi/web/guest/palvelupolun-askel?pp=polku_Yrityksena_toimiminen&ppa=palp_johtaminen>
- Valtionvarainministeriö 2013. Kunnan peruspalvelujen valtionosuus. Hakupäivä 9.6.2013. <http://www.vm.fi/vm/fi/15_kunta_asiat/01_kuntatalous/01_valtionosuudet/index.jsp>
- Viitala, Riitta 2005. Henkilöstöjohtaminen: strateginen kilpailutekijä. Helsinki: Edita.
- Vilkkumaa, Matti 2005. Talouden apuvälineet johdolle. Helsinki: Yrityskirja.
- Yläjoki, Janne 14.1.2011. Koulutus yksityistyy Ruotsissa. Hakupäivä 15.1.2013. <<http://www.kaleva.fi/uutiset/kotimaa/koulutus-yksityistyy-ruotsissa/408555/>>

LIITTEET

Liite 1. Haastattelukysymysten runko

Haastattelun runko, jota käytettiin apuna haastattelussa.

JOHTAMINEN

1 Käytätkö raportteja ja tunnuslukuja

a) strategisessa johtamisessa, b) operatiivisessa johtamisessa, c) muutosjohtamisessa?

2 Mitä raportteja ja tunnuslukuja käytät

a) strategisessa johtamisessa, b) operatiivisessa johtamisessa, c) muutosjohtamisessa?

3 Käytän raportointia, (useita vaihtoehtoja)

a) operatiivisessa johtamisessa, b) muutosten ohjaamisessa, c) motivoinnissa, argumentoinnissa, d) palkitsemisessa, e) tiedottamisessa, f) muussa, missä?

INVESTOINNIT (useita vaihtoehtoja)

4 Kun teet investointipäätöksiä, teetkö laskelmia ja/tai arvioita siitä,

a) mitä säästöjä investoinnista aiheutuu vuosittain, b) mitä lisäkustannuksia investoinnista aiheutuu vuosittain, c) mitä lisätuloja investoinneista seuraa vuosittain, d) arvioitko tulevaa käyttöaika, e) arvioitko mahdollista myyntihintaa käyttöajan jälkeen, f) tarvitsetko investointipäätöksiä tehdessäsi kohdissa a - d mainittuja laskelmia ja/tai arvioita. Jos vastaat kyllä, niin mitä?

BUDJETOINTI

5 Kun rakennan budjettia,

a) rakennan sen aikaisempien vuosien budjettien perusteella, b) rakennan sen aikaisempien vuosien toteutumien perusteella, c) rakennan sen budjettivuoden tuloihin vaikuttavan oppilasennusteen perusteella, d) pystyn budjetoinnilla ohjaamaan kustannuspaikkojen kustannuksien ja tulojen kehitystä, e) huomioin ainoastaan oman vastuualueeni, f) otan huomioon kokonaisuuden.

VUOSIENNUSTEET

6 Vuosiennusteet auttavat korjaamaan poikkeamia budjettini pitämiseksi?

a) kyllä, b) ei

7 Analysoin ennusteraporttia

a) vertaamalla vuosiennustetta kauden toteutumaan ja katson paljonko jäljellä
b) vertaamalla vuosiennustetta vuosibudjettiin ja tarkastelen ylitystä/alitusta

RAPORTOINTI JA SEURANTA

8 Onko mielestäsi tärkeää seurata eri kustannuksia (useita vaihtoehtoja)

a) toiminnan seuraamiseksi, b) toiminnan tehostamiseksi, c) muutosten aloittamisen perusteluiksi, d) muutosten toteutumisen osoittamiseksi?

9 Taloushallinto toimittaa joka kuukausi kustannuspaikkakohtaisen talousraportin. (useita vaihtoehtoja)

a) luen kuukausiraportin joka kuukausi, b) vertaan kauden toteutumaa kauden budjettiin, c) vertaan kauden toteutumaa koko vuoden budjettiin, d) vertaan kauden toteutumaa edellisen vuoden vastaavaan kauden toteutumaan.

10 Kuinka paljon aikaa käytät raportin läpikäyntiin kuukausittain?

11 Mistä seuraavista kustannuslajeista tarvitset seurantatietoa strategisessa johtamisessa?

a) työaika, tunnit, b) energia, c) muita, mitä?

12 Mitä suunnitelmien mukaisten toimenpiteiden seurantaa käytät strategisesti?

a) miten oppilasmäärä vaikuttaa kustannuksiin, b) miten oppilasmäärä vaikuttaa tuloihin, c) toteutunut hinta/oppilas, d) hinta/opintosuunta, e) opintosuunnan kriittinen piste, f) oppilasmäärän kehitys, g) toteutuma, henkilöstötoimenpiteet.

13 Budjettiseuranta auttaa minua pysymään budjetissa

a) kyllä, b) ei

14 Onko raportointi mielestäsi riittävää?

a) kyllä, b) ei

Jos vastaat ei, mitä muuta tarvitset?

Kiitos ajastasi ja vastauksistasi.