



SEINÄJOEN AMMATTIKORKEAKOULU
SEINÄJOKI UNIVERSITY OF APPLIED SCIENCES

Mario Gerstner

Johdon raportoinnin kehittäminen

Opinnäytetyö

Opinnäytetyö
Syksy 2022
Tradenomi Liiketalous



SEINÄJOEN AMMATTIKORKEAKOULU

Opinnäytetyön tiivistelmä

Tutkinto-ohjelma: Tradenomi, Liiketalous

Suuntautumisvaihtoehto: Taloushallinto

Tekijä: Mario Gerstner

Työn nimi: Johdon raportoinnin kehittäminen

Ohjaaja: Tuulia Potka-Soininen

Vuosi: 2022

Sivumäärä: 45

Liitteiden lukumäärä: 1

Tämän opinnäytetyön tarkoitus oli tutkia miten toimeksiantajayrityksen johdon raportointia täytyisi kehittää paremmaksi ja tavoitteena oli raportoinnin kehityskohtien löytäminen. Toimeksiantajayrityksellä oli jo ennestään vahva raportoinnin pohja ja hyvin rakennettu raportointijärjestelmä, mutta sillä oli tahtotila kehittää raportointia entistä paremmaksi. Yrityksen liiketoimintaa haluttiin tehostaa löytämällä johdon raportoinnista kehityskohteita ja -teemoja, joita kehittämällä raportointia pystyttäisiin kehittämään vielä paremmin yrityksen päätöksentekotoimintaa tukevaksi.

Opinnäytetyö on luonteeltaan kehittämistutkimus. Tutkimusmenetelmänä opinnäytetyössä toimii laadullinen tutkimus. Laadullisen tutkimuksen menetelmä sopii tähän työhön, koska työssä tutkitaan tutkintakohteen laatua ja myös koska tutkimuksessa keskeisessä osassa ovat yksittäisten ihmisten kokemukset. Aineiston keräämisen menetelmänä tutkimuksessa on kyselyhaastattelu. Tutkimus toteutettiin lähettämällä tutkimuskysymykset sisältävä kyselykaavake toimeksiantajayrityksen johtoportaan jäsenille.

Tutkimuksen tuloksista huomattiin ja löydettiin muutama oleellinen raportoinnin kehittämiskohde. Toiminnanohjausjärjestelmästä saatavan tiedon jatkojalostamista tulisi lisätä. Raportointiprosessia pitäisi saada kehitettyä entistä automaattisemmaksi, jotta manuaalisempia välivaiheita voitaisiin raportoinnissa vähentää ja käyttää näin tiedon analysointiin enemmän aikaa. Raportointitietoon olisi päästävä porautumaan vielä syvemmälle käyttöön otetuilla uusilla raportointityökaluilla. Raporttien visuaalisuutta tulisi parantaa, jotta raportoinnista saatavasta informaatiosta löydettäisiin vielä helpommin erilaisia trendejä ja poikkeamia.

¹ Asiasanat: laskentatoimi, raportointi

SEINÄJOKI UNIVERSITY OF APPLIED SCIENCES

Thesis abstract

Degree programme: Tradenomi, Business economics

Specialisation: Financial management

Author/s: Mario Gerstner

Title of thesis: Development of management reporting

Supervisor(s): Tuulia Potka-Soininen

Year: 2022

Number of pages: 45

Number of appendices: 1

The purpose of this thesis was to investigate how the management reporting of the client company should be improved, and the goal was to find areas for improvement in reporting. The client company already had a strong reporting base and a well-built reporting system, but it had the will to develop reporting even better. The company's business operations were wanted to be made more efficient by finding development targets and themes in the management's reporting, which by developing the reporting could be developed even better to support the company's decision-making activities.

The thesis is development research in nature. The research method used in the thesis is qualitative research. The method of qualitative research is suitable for this work, because the work examines the quality of the object of investigation and also because the experiences of individual people are a central part of the research. The method of data collection in the study is questionnaire interview. The research was carried out by sending the survey form containing the research questions to the members of the management level of the client company.

From the results of the study, a few important reporting development areas were noticed and found. Further processing of the information obtained from the operational control system should be increased. The reporting process should be developed to be even more automatic, so that more manual intermediate steps in reporting could be reduced and thus more time could be used for data analysis. It should be possible to drill down even deeper into the reporting information with the new reporting tools introduced. The visibility of the reports should be improved so that different trends and deviations can be found even more easily in the information obtained from the reporting.

¹ Keywords: accounting, reporting

SISÄLTÖ

Opinnäytetyön tiivistelmä	1
Thesis abstract	2
SISÄLTÖ	3
1 Johdanto	5
1.1 Opinnäytetyön taustaa	5
1.2 Työn tavoite ja tutkimusongelma	6
1.3 Opinnäytetyön rakenne ja toimeksiantajayrityksen esittely	6
1.4 Tutkimuskysymykset	7
2 Yrityksen laskentatoimi	8
2.1 Johdatus ulkoiseen ja sisäiseen laskentatoimeen	8
2.2 Suorituskyvyn johtaminen ja strateginen ohjaus	9
2.3 Kustannuslaskennan vaiheet	11
2.3.1 Tuotannontekijät ja kustannuslajilaskenta	12
2.3.2 Kustannuspaikkalaskenta ja suoritekohtainen kustannuslaskenta	12
2.4 Budjetoinnin rooli ja tehtävät	13
3 Yrityksen johtamisen tunnuslukujen osa-alueet	15
3.1 Kannattavuus	16
3.2 Vakavaraisuus	17
3.3 Maksuvalmius	19
3.4 Toiminnan tehokkuus	21
4 Raportointi päätöksenteon tukena	23
4.1 Yritystoiminnan raportoinnin ja seurannan lähtökohdat	23
4.2 Johdon raportointi ja kuukausiraportointi	24
4.3 Raportoinnin sisältö, tavoitteet ja kehittäminen	25
4.4 Suorituksen mittaus	26
4.5 ERP- järjestelmät eli toiminnanohjausjärjestelmät	27
4.6 Business Intelligence	27
5 Aineiston kerääminen ja tutkimusmenetelmät	30

5.1 Tutkimuksen luonne	30
5.2 Tutkimuksen tutkimusmenetelmä ja aineiston hankinta	30
5.3 Tutkimustulosten analysointitapa	31
6 Tutkimuksen tulokset.....	32
6.1 Raportoinnin tuki toimeksiantajayrityksessä	32
6.2 Toiminnanohjausjärjestelmän raportit.....	32
6.3 Toimeksiantajayrityksen suoritusmittaritot	35
6.4 Tunnusluvuilla johtaminen.....	37
7 Yhteenveto ja pohdinta.....	39
7.1 Johtopäätöksiä	39
7.2 Pohdintaa	40
LÄHTEET	42
Liitteet.....	45

1 Johdanto

1.1 Opinnäytetyön taustaa

Yrityksen laskentatoimen osa-alueiden toimintaa ja niiden suorituskykyä mitataan laajamittaisen raportoinnin avulla (Pellinen 2017, 44). Raportoinnin mittauksen kohteen määrittelyllä yrityksen henkilökunta saadaan huomioimaan toiminnan tärkeimmät asiat ja painotukset. Ilman raportoinnin ja mittauksen jatkuvuuden aspektia itsestään selviksi mielletty liiketoiminnan asiat olisivat vaikeasti arvioitavissa. Jatkuvan määrämuotoisen raportoinnin ansiosta yritys saa tietoa talouden hahmottamisessa oleellisista asioista, kuten esimerkiksi yrityksen tuloksesta ja menestystekijämittariston valinnasta. Kun erilaisia mittareita ja mitaustulosten raportointia käytetään tavoitteiden määrittelyssä ja liiketoiminnan tuloksellisuuden arvioinnissa, toimivat ne elimellisenä osana talousjohtamista.

Opinnäytetyön aiheena on johdon raportoinnin kehittäminen, joka liittyy oleellisena osana yrityksen taloushallintoon ja johdon laskentatoimeen. Opinnäytetyön tarkoituksena on kartoittaa toimeksiantajayrityksen johdon raportoinnin laajuutta ja tehokkuutta sekä löytää mahdollisia raportoinnin kehityskohteita ja koostaa nämä kehityskohteet kokonaisuuksiksi. Kyseisen opinnäytetyön tuloksien hyöty ja aihealueen merkitys ilmenee parhaimmassa tapauksessa toimeksiantajayrityksen raportoinnin ja näin myös päätöksenteon tehostumisena. Kun raportoinnin informatiivisuus saadaan mahdollisimman hyvin maksimoitua, tieto kulkee helpommin ja päätöksenteko nopeutuu. Toimivan ja tehokkaan raportoinnin ansiosta yrityksen johto saa parempaa kuvaa yrityksen talousasioista sekä mahdollisista nopeaa päätöksentekoa vaativista riskeistä tai ongelmista.

Aiheesta on tehty aikaisempia opinnäytetöitä, joiden pohjalta on saatu tärkeää tietoa eri yrityksen laskentatoimen raportoinnin olemuksesta ja osa-alueista sekä niiden eri kehityskohteista tietyn yrityksen raportointitavan sekä muun muassa käytössä olevien raportointityökalujen käytön perusteella. Esimerkiksi Aittomäen (2018) opinnäytetyöstä tuloksena oli tietoa työn toimeksiantajayrityksen raportoinnin nykytilasta, sekä yrityksen raportoinnin kehityskohteista. Työstä sai selville muun muassa raportoinnin ongelmakohtia sekä kannattavuuden raportoinnin haasteita.

1.2 Työn tavoite ja tutkimusongelma

Toimeksiantajayrityksen raportointi on jo ennen tutkimusta tehokkaasti toimintaa ja päätöksentekoa tukevaa, mutta sitä halutaan kehittää entistä paremmaksi. Opinnäytetyössä on tavoitteena selvittää, mitä toimeksiantajayrityksen johdon raportoinnissa tukee jo hyvin johdon päätöksentekoa ja mitä siinä voitaisiin vielä kehittää. Laajempina tavoitteina työssä olisi selvittää yrityksen raportoinnin nykytilanne ja se, miten sitä tällä hetkellä toutetaan sekä myös, miten yrityksen henkilökunta kokee raportoinnin toimivan ja miten sitä haluttaisiin helpottaa ja nopeuttaa. Pyritään tutkimaan, mitä kehitettävää raportoinnissa on ja pyritään selvittämään tärkeimmät raportoitavat asiat. Raportoinnin kehityskohteet pyritään löytämään ja koostamaan kokonaisuudeksi laatimalla kysely toimeksiantajayrityksen johtoportaalte. Kehityskohteiden löytämistä ja koostamista tukee myös laskentatoimen ja sen raportoinnin teoriaosuus. Opinnäytetyön tuloksena on kooste johdon raportoinnissa ilmenneistä kehityskohdista, jonka avulla yritys saa hyödyllisen kokonaiskuvan raportoinnin kehityskohdista, joiden pohjalta mahdollisiin kehitystoimiin olisi mahdollista ryhtyä.

1.3 Opinnäytetyön rakenne ja toimeksiantajayrityksen esittely

Johdannon jälkeen yrityksen laskentatoimen perusteoria aloittaa tämän opinnäytetyön teoriaosuuden. Opinnäytetyön alkupuolella käsitellään laskentatointa käsitteenä sekä sen jakamista ulkoiseen ja sisäiseen laskentatoimeen. Tämän jälkeen teoria alkaa keskittymään johdon laskentatoimeen ja sen osa-alueisiin tässä tapauksessa kustannuslaskentaan ja budjetointiin sekä tunnusluvuilla johtamiseen, joihin liittyvä teoria on laskentatoimen perusteoriaa. Seuraavaksi käydään läpi johdon raportoinnin teoriaa, raportointityökaluja ja järjestelmiä sekä raportoinnin suoritusmittaristoja, jonka jälkeen luodaan katsaus toimeksiantajayrityksen raportoinnin tilanteeseen. Opinnäytetyön loppupuolella analysoidaan, mitä toimeksiantajayrityksen johdon raportoinnissa voitaisiin tehokkaasti kehittää löytämällä epäkohtia ja ongelmia raportoinnista. Tutkimuksessa saadut tutkimustulokset selostetaan auki ja niiden pohjalta etsitään raportoinnin kehityskohtia. Lopuksi voidaan tutkimuksesta saadut johtopäätökset sekä pohdinta.

Opinnäytetyön toimeksiantaja on keskisuomalainen yritys, jonka nimi pidetään salassa, eli sitä ei tutkimuksessa tuoda julki. Toimeksiantajayritystä ei pysty siis tunnistamaan opinnäytetyön tekstin perusteella eikä työssä tuoda julki yrityksen liikesalaisuuksia tai muuta sellaista tietoa, jolla ei ole tutkimuksen kannalta merkitystä. Toimeksiantajayritys on keskisuuri tai suuri yritys, joka toimii ja operoi teollisuuden alalla.

1.4 Tutkimuskysymykset

Tutkimuksen avulla on tavoitteena vastata muun muassa seuraaviin yrityksen johdon raportoinnin kysymyksiin: Minkälaiset osatekijät vaikuttavat raportointiin ja minkä tyyppisillä toimenpiteillä voidaan raportointiin vaikuttaa? Millä tasolla raportointi on yrityksessä tällä hetkellä ja minkälaisilla tavoilla sitä yrityksessä hoidetaan? Ja viimeiseksi, minkälaiset osa-alueet raportoinnissa vaativat vielä kehittämistä ja miten näitä osa-alueita ja niiden osaa raportoinnissa pystyttäisiin mahdollisesti kehittämään? Näiden kysymysten vastauksilla pyritään saamaan kuva kohdeyrityksen raportoinnista ja sen kehittämisestä.

2 Yrityksen laskentatoimi

Yrityksen taloudellinen toiminta on luonteeltaan monimutkainen kokonaisuus ja sen organisointi vaatii tuekseen laaja-alaista valmistelua ja suunnittelua sekä luotettavaa, reaaliaikaista ja käyttökelpoista tietoa yrityksen eri osa-alueiden nykytilanteesta (Ikäheimo, Malmi & Walden 2019, 11). Laskentatoimen tehtävä on tuottaa edellä mainitun kaltaista tietoa yrityksessä tapahtuvan päätöksentekotoiminnan tueksi ja tehostamiseksi. Joihinkin päätöksiin on reagoitava hyvinkin nopeasti ja myös näitä kaikkein vaativimpia päätöksiä tukevaa tietoa voidaan laskentatoimen avulla saada. Laskentatoimen kautta yrityksen johdon ja henkilökunnan on mahdollista nähdä, miten raha organisaatiossa liikkuu ja pysyä näin selvillä yrityksen toiminnan tilanteesta ajantasaisesti (Jormakka ym. 2021, 11). Laskentatoimi määrittellään siis rooliltaan yleisesti yrityksen toiminnan kannattavuuden ja tehokkuuden varmistavaksi tekijäksi. Yrityksen laskentatoimi jakautuu kahteen toisistaan monin tavoin eroaviin ulkoiseen ja sisäiseen laskentatoimeen muun muassa sen perusteella, ketkä laskentatoimesta saatavaa tietoa voivat parhaiten hyödyntää (Ikäheimo ym. 2019, 14–15). Sisäisestä laskentatoimesta hyötyy erityisesti yrityksen johto, kun taas ulkoisesta laskentatoimesta hyötyvät myös muut sidosryhmät.

2.1 Johdatus ulkoiseen ja sisäiseen laskentatoimeen

Ulkoinen laskentatoimi, jota voidaan kutsua myös rahoittajan laskentatoimeksi pitää sisällään saatavan tiedon hankkimisen, räätälöimisen ja tuottamisen nimenomaan erilaisten organisaation ulkoisten sidosryhmien, kuten lainanantajien, sijoittajien, tavarantoimittajien tai esimerkiksi verottajan tarkoituksiin ja tarpeisiin sopivaksi (Jormakka ym. 2021, 12–13). Sijoittajia kiinnostaa heidän yrityksessään kiinni olevan omaisuutensa hoito ja yrityksen taloudelliset tulevaisuuden näkymät, tavarantoimittajia ja lainanantajia yrityksen suoriutumiskyky liittyen velkoihin sekä muihin velvoitteisiin ja verottajaa yrityksen talouden nykytilanne ollessaan taho, jolle yritys maksaa veroina osan toiminnan tuotoistaan. Lisäksi varsinkin pitkäaikaiset asiakkaat ovat luonnollisesti yhtenä sidosryhmänä kiinnostuneita yhteistyössä toimivan yrityksen tilanteesta. Ulkoinen laskentatoimi on tarkasti lailla säädeltyä johtuen sille ominaisesta seurattavuudesta ja todennettavuudesta.

Sisäinen laskentatoimi, toiselta nimeltään johdon laskentatoimi on nimensä mukaisesti eritoten yrityksen johdon käyttämä päätöksentekoa ja toiminnan ohjaamista tukeva osa yrityksen laskentatointia (Ikäheimo ym. 2019, 15). Sen keskeisimpänä tavoitteena on informaatiivisen tiedon tuottaminen yrityksen omaa käyttöä varten tukemaan johdon päätöksentekoa (Jormakka ym. 2021, 13). Johdon laskentatoimesta saatava informaatio on vapaaehtoista, koska sitä ei ole ulkoisesta laskentatoimesta saatavan tiedon tavoin lailla säädelty. Johdon laskentatoimi pyrkii olemaan tulevaisuuteen tähtäävää toimintaa esimerkiksi tulevien tulojen ja menojen määrityksellä sekä arvioimalla suunniteltujen investointien eli pitkäaikaishankintojen kannattavuuden tasoja. Johdon laskentatoimessa käytettävistä raporteista olisi saatava aina ajantasaista tietoa juuri sillä hetkellä, kun kyseistä tietoa johdon päätöksenteossa tarvitaan.

Tiedon arvioinnissa voi haasteeksi usein osoittautua sen liian suuri määrä ja näin päätöksentekotoiminnan tueksi tarvittavan tiedon tuottamisessa tärkeimpänä seikkana on löytää suuresta tietomäärästä se päätöksenteon näkökulmasta kaikkein käyttökelpoisin ja luotettavin tieto (Järvenpää ym. 2020, 36). Vaikka jokaisessa päätöksentekoa vaativassa tilanteessa ei olekaan mahdollista saada yrityksen käyttöön kaikkein luotettavinta tietoa ja myönnytyksiä tiedon laadun suhteen joudutaan aika ajoin tekemään, tulisi johdon laskentatoimeen kuuluvasta raportoinnista saatavasta informaatiosta koitua enemmän hyötyjä kuin kustannuksia.

2.2 Suorituskyvyn johtaminen ja strateginen ohjaus

Yrityksen suorituskyvyn johtamiseen (engl.: *performance management*) sisältyy toimenpiteitä, joilla yksilöitä, ryhmää sekä koko organisaatiota tuetaan parhaaseen mahdolliseen suoritukseen (Viitala & Jylhä 2021, 192–193). Sen avulla yrityksen suorituskyky ja sen tehostuminen realisoituu tuloksissa ja näin suorituskykyä on mahdollista mitata. Suorituskyvyn johtaminen alkaa tavoiteasetannalla sekä niiden tekijöiden paikantamisella, joiden varaan hyvän suorituskyvyn ennakoidaan rakentuvan. Suorituskyvyn johtamiselle on tyypillistä, että johtamista tehdään erityisesti tuloksien seurannalla, kuten tavoitteiden toteutumisen tai siihen vaikuttavien tekijöiden, esimerkiksi asiakasmäärien kehittymisen, laatuksentannusten tai tuotekehitysinvestointien seurannalla. Yksi yleinen kehittämiskohta suorituskyvyn johtamisessa on sen kehittäminen kokonaisvaltaiseksi, koska usein esimerkiksi

esimiestyö ja osaaminen voivat jäädä vähemmälle huomiolle yrityksen suorituskyvyn mittaamisessa.

Strateginen ohjaus (*Strategic control*) varmistaa yrityksen löytävän oikean suunnan ja linjaavan toimintansa valitun suunnan mukaisesti (Järvenpää ym. 2020, 329). Strateginen ohjaus tuo selkeyttä yrityksen strategisten tavoitteiden asettamiseen ja toiminnan fokusoimiseen sekä innovatiivisuuden kehittämiseen ja se kannustaa etsimään uusia mahdollisuuksia sekä haastaa toistuvasti nykyhetken tilanteen, mutta toisaalta luo myös toiminnalle pelisääntöjä. Asetetun strategian toteutumiseen, strategian sopivuuden varmistamiseen ja strategian uusiutumiseen kannustamisen seuranta kuuluvat kaikki osana strategiseen ohjaukseen.

Simonsin (1995) kehittämä ohjaustasojen malli ryhmittelee strategisen ohjauksen kokonaisuuden neljään järjestelmään, jotka toimivat keskenään vuorovaikutuksessa ja joita Simons kutsuu ohjausvivuiksi (*levels control*). Nämä järjestelmät ovat uskomusjärjestelmät (*belief systems*), rajoitejärjestelmät (*boundary systems*), diagnostiset järjestelmät (*diagnostic control systems*) ja interaktiiviset järjestelmät (*interactive control systems*) (Järvenpää ym. 2020, 329).

Arvojohtaminen on yksi keskeinen osa strategista johtamista ja uskomusjärjestelmät vahvistavatkin organisaation ydinarvoja (Järvenpää ym. 2020, 330). Rajoitejärjestelmien rooli taas on määrittellä hyväksyttävän toiminnan rajat löydettyjen riskien ja niihin liittyvän riskienhallinnan näkökulmasta. Strategiset toimintarajat ja erilaiset toimintakoodit ja -säännöt ovat yleisimpiä rajoitejärjestelmiä. Diagnostisella ohjauksella toimintaa suunnataan ohjauksella, valvonnalla ja seurannalla keskittyen kriittisiin menestystekijöihin. Kriittisten suorituskykytekijöiden tarkkaileminen sekä poikkeamien seuranta ja reagoiminen niihin, ovat diagnostisessa ohjauksessa tärkeintä. Viimeiseksi interaktiivisessa eli vuorovaikutteisessa ohjauksessa tarkastellaan strategisia epävarmuustekijöitä, jotka voivat muun muassa olla vision toteutumisen tiellä (Järvenpää ym., 330). Tällaisia tekijöitä voivat olla esimerkiksi erilaiset tekniset läpimurrot tai nopeat asiakaspreferenssien muutokset. Interaktiivinen ohjaus on eritoten strategioiden kyseenalaistamisen ja strategisen uudistumisen tukena.

2.3 Kustannuslaskennan vaiheet

Kustannuslaskennan voi todeta liittyvän yrityksen strategiseen ohjaukseen, koska siitä saa tietoa esimerkiksi yrityksen kustannusrakenteesta. Kustannuslaskenta on yksi tärkeimmistä yrityksen laskentatoimen osa-alueista (Jormakka ym. 2021, 208). Onnistuneesti rakennetun kustannuslaskennan avulla yrityksen johtoportaalta on mahdollisuus saada oleellista tietoa muun muassa palvelun tai tuotteen yksikkökustannuksista sekä sellaista tietoa toiminnan eri osa-alueiden kustannustasoista, josta on hyötyä esimerkiksi tuotevalintaan tai tuotekehitykseen liittyviä päätöksiä tehtäessä.

Kustannuslaskennalla kustannuksia voidaan pitää tuotekohtaisesti silmällä ja näin tuotteiden hinnoittelu sekä erilaisten kannattavuusanalyysien muodostaminen on helpompaa (Niskavaara 2017, 103–104). Tähän liittyen kustannukset on mahdollista jakaa välillisiin ja välittömiin kustannuksiin laskentateknisen käsittelytavan mukaan. Välilliset kustannukset eli niin sanotut yleiskustannukset voivat olla sekä kiinteitä, että muuttuvia. Esimerkiksi tehtaan käyttämä energia on muuttuvaa välillistä kustannusta ja markkinoinnista, hallinnosta ja johdon toiminnasta koituvat kustannukset kiinteää. Välillisiä kustannuksia syntyy moniin eri tuotteisiin, tilauksiin ja tuotantovaiheisiin kytkeytyvistä toiminnoista eikä niillä näin ole yksittäiseen tuotteeseen suoraa syy-yhteyttä, joten niitä ei kohdisteta yksittäisille tuotteille suoraan. Välittömät kustannukset taas ovat useimmiten muuttuvia kustannuksia, kuten muun muassa alihankintaa tai valmistuksessa käytettäviä ja kuluvia tarvikkeita ja aineita. Välittömien kustannusten kohdistaminen kustannuslaskennassa tuotteille ja tuoteryhmille onnistuu hyvin työ- tai tuotenumeroiden avulla.

Kustannuslaskennan hoitaminen jakautuu yrityksessä kolmeen vaiheeseen ja sitä tehdään vaihe vaiheelta siirtymällä edellisestä vaiheesta seuraavaan (Jormakka ym. 2021, 208). Kolme kustannuslaskennan vaihetta ovat järjestyksessä kustannuslajilaskenta, kustannuspaikkalaskenta ja suoritekohtainen laskenta. Kustannuksia laskettaessa on tärkeää huomioida, että oikealle palvelulle tai tuotteelle kohdistetaan oikeat kustannukset eli toisin sanoen tietyille palvelulle tai tuotteelle olisi kohdistettava juuri siitä koituneet kustannukset.

2.3.1 Tuotannontekijät ja kustannuslajilaskenta

Yrityksen tavoitteellinen tuotanto perustuu erilaisten suoritteiden valmistukseen (Järvenpää ym. 2020, 73). Näiden suoritteiden valmistusprosesseihin tarvitaan erityyppisiä tuotannontekijöitä. Tyypillisimpiä suoritteiden valmistuksessa hyödyksi käytettäviä tuotannontekijöitä ovat muun muassa työpanos, liike- tai toimitilat, laitteet ja koneet sekä raaka-aineet, kuten erilaiset tavarat ja materiaalit.

Kustannuslajilaskennassa kustannukset määritetään sen mukaan mikä kustannuslaji on milloinkin kyseessä eli kustannuslajeittain (Jormakka ym. 2021, 208–209). Kustannuslajit ja niiden tiedot löytyvät useimmiten yrityksen kirjanpidossa käytettäviltä tileiltä. Kustannukset on mahdollista jakaa lajeittain työkustannuksiin, raaka-aine- tai ainekustannuksiin ja muihin tuotannontekijäkustannuksiin sekä pääomakustannuksiin. Eri kustannuslajeja saattaa yrityksen tilijärjestelmistä löytyä jopa satoja (Järvenpää ym. 2020, 73). Tuotannontekijät taas voidaan luokitella usein työsuorituksiin, aineisiin sekä pitkä- ja lyhytvaikutteisiin tuotantovälineisiin. Tiivistettynä voidaan todeta, että kustannukset on mahdollista jaotella kustannuslajeittain tuotannontekijöiden mukaan.

2.3.2 Kustannuspaikkalaskenta ja suoritekohtainen kustannuslaskenta

Kustannuspaikkalaskennassa eli vastuualuelaskennassa, kustannusten kirjaaminen tapahtuu yrityksen erityyppisille vastuualueille tai vastaavasti vastuualueiden osille (Ikäheimo ym. 2019, 130). Kun kustannukset on ensin luokiteltu kustannuslajeittain, voidaan sen jälkeen ne kohdistaa kustannuspaikoille eli vastuualueittain (Jormakka ym. 2021, 208–209). Kustannuspaikat voivat vaihdella yhtiöittäin esimerkiksi yrityksen erilaisista myyntialueista sen eri tulosyksiköihin. Kustannuspaikkojen kannattavuuden ja kustannusten seuranta tapahtuu erikseen omana vastuualueenaan ja toimintayksikkönään (Järvenpää ym. 2020, 90). Kustannuspaikkakohtaisen kustannusseurannan perusteella voidaan tarkkailla tietyn vastuualueen kustannuksia halutuilta ajanjaksoilta. Kustannuspaikkalaskenta toimii suoritekustannuslaskennan välivaiheena (Jormakka ym. 2021, 208–209). Suoritekohtaisen kustannuslaskennan avulla kustannuspaikoille aiemmin kohdistetut kustannukset kohdistetaan edelleen tietylle palvelulle, tuotteelle tai esimerkiksi asiakkaalle.

2.4 Budjetoinnin rooli ja tehtävät

Budjetoinnin merkitys 2.2 kappaleen strategiselle ohjaukselle on siinä, että budjetoinnilla toimintaa voi ohjata tiettyyn suuntaan. Budjetointi kuuluu yrityksen johtamisjärjestelmien kokonaisuuteen yhtenä merkittävänä osana ja se on tärkeä tavoiteasetannan ydinjärjestelmä (Åkerberg 2017, 17). Yrityksellä on oltava toimintasuunnitelma ja strategia, joka täytyy laatia. Yrityksen budjetointiprosessi voi alkaa siinä vaiheessa, kun strategian laatiminen on saatu päätökseen. Budjetoinnilla ja yrityksen laaditulla strategialla olisi oltava vahva yhteys, jotta budjetointia voitaisiin ruveta kokonaisvaltaisesti rakentamaan. Puhutaan strategian jalkauttamisesta, joka aloittaa osaltaan budjetointiprosessin, jonka alkuvaiheeseen kuuluu myös tavoitteiden asettaminen. Budjetoinnin alkuvaihe määrittää perustan budjetointiprosessin tulevaisuuden onnistumiselle. Prosessin alkuvaiheen jälkeen alussa asetetut tavoitteet muunnetaan konkreettisiksi suureiksi ja laskelmiksi, jotka on mahdollista mitata rahassa, lopulta muun muassa tuloslaskelmiksi ja taseiksi. Kun budjetointiprosessi on siltä osin valmis, että budjetit on saatu laadittua, ennusteet päivitetään ja toiminnasta koostetaan erilaisia raportteja.

Budjetointi on lyhyen tähtäimen suunnittelua (Jormakka ym. 2021, 186). Budjetti on numeroiden avulla ilmaistava tietylle ajanjaksolle, yleensä tilikaudelle tai vuodelle kohdistuva toimintasuunnitelma. Budjetin laadinta pohjautuu vahvasti yrityksen pitkän tähtäimen strategiseen suunnitteluun. Pitkän tähtäimen suunnitteluun peilaten tulevan budjettikauden suunnitelmat tarkastetaan ja päivitetään tarvittaessa ennen kauden alkamista (Syvänperä & Lindfors 2014, 11).

Budjetointia suunnitellessa otetaan huomioon työtehtävien jako, aikataulutus ja käyttöön saadut resurssit (Jormakka ym. 2021, 186). Lisäksi pohditaan, miten yksittäisen kauden budjetti tukisi tehokkaasti pitkän tähtäimen suunnitelmien toteutumista ja näin yrityksen kilpailukykyä (Syvänperä & Lindfors 2014, 11). Budjetin avulla on mahdollista varmistaa, että kaavailtuihin toimenpiteisiin on yrityksellä varaa ja edesauttaa tavoitteiden mukaisen taloudellisen lopputuloksen saavuttamista (Ikäheimo ym. 2019, 155). Budjettien laadinta, niiden käyttö ohjauksessa, budjettierojen analysointi sekä tilanteen mukaan erilaisten korjaustoimenpiteiden valmistelu ja toteutus ovat kaikki osa budjetointiprosessin kokonaisuutta (Jormakka ym. 2021, 186). Yrityksen budjetin laadintavaiheessa

yrittäjien osastojen ja yksiköiden on toimittava vahvassa yhteistyössä keskenään mahdollisimman laajan näkökulman luomiseksi.

Budjetoinnilla pyritään turvaamaan tulevaisuuden toimintaedellytyksiä (Järvenpää ym. 2020, 235–236). Sillä voi olla organisaatiossa kuitenkin tavoitteiden asettamisen ja esiintuomisen sekä toiminnan tehostamisen ja kehittämisen ohella monia muitakin tarkoituksia, kuten toiminnan eri osa-alueiden koordinointi, kannattavuuden, maksuvalmiuden ja vakaavaisuuden ohjaus, resurssien jakaminen eli hajauttaminen, vastuualuejaon selkeytys ja toimivallan delegoiminen, henkilöstön motivoiminen sekä johdon suoritusarviointi.

Ennusteella budjetoinnissa pyritään määrittämään todennäköinen taloudellinen tulos suunnitellun toiminnan toteutuessa (Ikäheimo ym. 2019, 155). Ennusteen avulla yrityksessä voidaan selvittää ja toteuttaa tarvittavia toimenpiteitä, vaikka asetettua tavoitetta vastamatonta tulosta ei olisikaan vielä tehty. Koordinointi on osa suunnittelua ja yrityksen eri osa-alueiden laatiessa oman budjettinsa, saavat kaikki osa-alueet tietoa muiden osa-alueiden tilanteesta. Budjetoinnin yksi tärkeimpiä vaiheita on seuranta, jossa budjetoidun tavoitteen toteutumista seurataan esimerkiksi kuukausikohtaisesti tulosvertailulla, kun taas päivittäistä ja viikkokohtaista toteumaa seurataan yleensä myynnin ja myyntikatteen avulla (Jormakka ym. 2021, 186–187). Budjetoitujen lukujen ja toteutuneiden lukujen eroja vertaillessa puhutaan poikkeamista, joihin pyritään analysoinnin avulla löytämään syitä. Erot raportoidaan usein organisaatiossa ylöspäin ja näin korjattavat toimet voidaan tarpeen vaatiessa aloittaa.

3 Yrityksen johtamisen tunnuslukujen osa-alueet

Kannisto (2022) toteaa yrityksen taloudelliseen seurannan ja johtamisen olevan nopeaa, tehokasta ja kätevää, kun käytetään ja seurataan erilaisia päätöksentekotoimintaa tukevia tunnuslukuja. Valittaessa toiminnassa seurattavia tunnuslukuja mietitään, mitä mikäkin tunnusluku kertoo yrityksen taloudellisesta tilanteesta ja minkälaisilla tekijöillä on vaikutuksia tiettyyn tunnuslukuun. Seurattavien tunnuslukujen avulla parhaiten tehokkuutta ja tukea johtamiseen voidaan saavuttaa tekemällä tunnuslukujen seuranta ja analysointia säännöllisesti ja usein. Tunnuslukujen seurannan ja analysoinnin tulee olla säännöllistä. Kanniston mukaan säännöllisen seurannan avulla tunnusluvuista pystytään saamaan tärkeää informaatiota yrityksen tilasta ja kehityssuunnasta nopeammin kuin ainoastaan kirjapidosta saatavia raportteja analysoimalla. Tästä huolimatta siinä vaiheessa, kun tunnusluvuissa ilmeneviä muutoksia halutaan selvittää kirjanpidosta saatavien raporttien tarkastelun ja analysoinnin rooli korostuu.

Tunnuslukujen ja niistä johdettavien analyysien perusteella keskeinen tavoite on kerätä yrityksen taloudellisen aseman, suorituskyvyn ja suorituksen analysointiin soveltuvaa tietoa yrityksen tilanteesta (Seppänen 2011, 63). Yritystoiminnan analysoinnissa apuvälineinä toimivat tunnusluvut saadaan rakennettua yrityksen tilinpäätöslaskelmien lukujen perusteella. Onkin järkevää käyttää yrityksen toiminnan tarkastelussa ensin tilinpäätöslaskelmia, joiden analysoinnin jälkeen voidaan siirtyä tarkempaan tunnuslukujen avulla tapahtuvaan analysointiin. Yrityksen liiketoimintamalli vaikuttaa myös osaltaan tilinpäätöslaskelmien analysoinnin lisäksi tunnuslukujen tulkitsemiseen. Tunnuslukuja voidaan siis käyttää apuna tilinpäätöksestä saatavan informaation ymmärtämisessä, koska niiden avulla rahamääräinen tilinpäätösinformaatio kyetään muuttamaan myös muiden erityyppisten ja -koisten yritysten kanssa vertailukelpoiseksi. Lisäksi tunnusluvuista voidaan saada irti sellaista täysin uutta tietoa, jota suoraan rahamääräisistä tilinpäätöksistä ei ole mahdollista saada.

Tunnusluvut koostavat tilinpäätösinformaation kätevämmiin arvioitavaksi (Syvänperä & Lindfors 2014, 97–98). Useat tunnusluvut ovat suhdelukuja, joiden tarkoitus on suhteuttaa toisiinsa tuloslaskelman eriä, kuten voitto- ja kateprosentteja ja taseen eriä, esimerkiksi pääomarakennetta selittäviä prosentteja. Tunnuslukujen avulla tuloslaskelman eriä

voidaan myös suhteuttaa taseen eriin muun muassa, jos halutaan laskea pääoman tuotto-prosentteja. Tunnusluku kuvaa haluttua osa-aluetta onnistuneesti silloin, kun sen laskettua arvoa voidaan pitää luotettavana ja samansisältöisenä eri vuosilta. Tunnuslukujen luokitte-lutavat voivat vaihdella (Jormakka ym. 2021, 141). Kuitenkin tyypillisimpiä tapoja tunnuslu-kujen luokittelulle on jakaa ne kolmeen yrityksen toiminnasta eri tavoin tietoa antavaan ka-tegoriaan, kannattavuuteen, vakavaraisuuteen ja maksuvalmiuteen, jonka tunnuslukujen yhteydessä otetaan huomioon myös käyttöpääoma eli päivittäin tapahtuvaan liiketoimin-taan sitoutuvan rahoitustarpeen määrä sekä siihen liittyvät tunnusluvut.

3.1 Kannattavuus

Yritystoiminnan kannattavuudesta pidetään yrityksessä huolta yleisesti tärkeimmäksi miel-lettyinä toimintaedellytyksenä (Kannisto 2022). Yksinkertaisimmillaan toiminnan voidaan sanoa olevan kannattavaa siitä saatavien tulojen ollessa suurempia kuin siitä koituvien menojen. Yrityksen toiminnan käynnistys- ja kasvattamisvaiheille on ominaista se, että me-noja alkaa kertyä ennen tuloja, joten näissä vaiheissa kannattavuus voi toimia hyvin pi-demmän tähtäimen tavoitteena siihen liittyvien tunnuslukujen ollessa seurannassa jo toi-minnan varhaisesta vaiheesta. Näin tavoitteellisesti kasvatettavan yrityksen kehityssuun-taa pystytään arvioimaan ja mahdolliset tavoitteiden saavuttamiseksi tarvittavat toimenpi-teet voidaan saada selville ja toteuttaa. Yrityksen toiminta on siis kannattavalla pohjalla voitontuottokyvyn ollessa mahdollisimman korkealla tasolla (Niskavaara 2017, 69). Tulos-laskelman informaatioon perustuvaa kannattavuuden arviointia tehdään joko tuottojen ja kulujen absoluuttisena erotuksena tai vastaavasti eri tulosrivejä liikevaihtoon suhteutta-malla vertailukelpoisuuden parantamiseksi. Laskettavien pääoman tuotto -mittareiden an-siosta onnistuu suhteellisen kannattavuuden tarkastelu myös tuloslaskelman ja taseen yh-distelmänä.

Liikevaihto on yritystoiminnan laajuutta sekä kasvuvauhtia kuvaava tekijä (Niskavaara 2017, 69–70). Kannattavuuden näkökulmasta tärkeintä on nimenomaan liikevaihdon kasvu, koska toiminta säilyy osaltaan kannattavana liikevaihdon kasvaessa vähintään sa-man verran kuin kustannukset kasvavat. Haasteena tässä on monien kustannuserien kas-vaminen pitkällä aikavälillä vähintäänkin inflaation verran. Liikevaihdon kasvu kannattaa lisäksi suhteuttaa myös yrityksen historiaan, toimialaan ja kilpailijoihin sekä

tavoiteasetantaan, jolloin yrityksen kilpailukyvyistä ja menestymisestä pystytään vetämään johtopäätöksiä.

Kannattavuuden yksinkertaisimmilla mittareilla verrataan yrityksen tilikaudella tekemää voittoa toiminnan kokonaisliikevaihtoon (Knüpfer & Puttonen 2018, 236). Sellaiset tunnusluvut, jotka on suhteutettu yrityksen liikevaihtoon, on mahdollista laskea mille vain tuloslaskelmassa esiintyvälle voitolle. Yrityksen tekemän tuloksen vertaamista liikevaihtoon voidaan kutsua voittoprosenttilähestymistavaksi (Leppiniemi & Kykkänen 2019, 160). Voittoprosentti kertoo enemmän yrityksen toimintapolitiikasta kuin kannattavuudesta, koska se selittää pyrkiikö yritys positiiviseen tulokseen suuren, mutta pienikatteisen myyntivolyymien vai korkeakatteisen, mutta vähäisen myyntimäärän avulla. Voittoprosenttia ei tunnuslukuna useinkaan voi käyttää yritysten välisessä vertailussa erityisen hyvin, mutta se kertoo usein yrityksen omasta kannattavuuskehityksestä, sillä yrityksen toimintapolitiikka on tilikaudesta toiseen yleensä saman tyyppistä. Voittoprosentin kertoma informaatio liittyy siis yrityksen kehittämiseen, kuten myös toimintapolitiikan muutoksiin ja niiden onnistuneisuuteen.

Kannattavuuden mittaamisessa käytettävillä tunnusluvuilla analysoidaan eritoten yrityksen operatiivisen toiminnan tehokkuus- ja kannattavuustasoja (Seppänen 2011, 71–72). Kannattavuuden tunnuslukujen piiristä on hahmotettavissa kolme erillistä ryhmää: Voittomarginaalit, joiden avulla voidaan analysoida yrityksen hinnoitteluvoimaa eli erilaisia kannattavuuden komponentteja ja kustannustehokkuutta, Pääoman tuottoasteen tunnusluvut, joiden tarkastelussa yhdistyvät toiminnan kannattavuuden ja pääoman käytön analysointi sekä pääoman kiertonopeuteen liittyvät tunnusluvut, jotka määrittävät yrityksen investointien käyttötehokkuuden eli kuinka tehokkaasti yritys käyttää toimintaan sitoutuneen pääoman hyväksi.

3.2 Vakavaraisuus

Yritykseen rahoittamisen riskejä eli yrityksen velan ottamiseen liittyviä riskejä voi arvioida ja mitata vakavaraisuutta selittävien tunnuslukujen avulla (Kallunki 2022, 116). Vakavaraisuudesta käytetään myös nimityksiä pääomarakenne ja rahoitusrakenne. Yrityksen vakavaraisuuden voidaan todeta olevan sitä heikommalla tasolla, mitä vallitsevampaa on hankittu vieras pääoma ja sitä suurempi rahoitusriski voi yrityksen rahoittamiseen liittyä

(Leppiniemi & Kykkänen 2019, 162). Toisin sanoen, yrityksellä on mahdollisuus olla sitä vakavaraisempi, mitä suurempaa on yrityksen oma pääoma suhteessa sen vieraaseen pääomaan (Kannisto 2022). Vakavaraisuutta selittävät tunnusluvut kertovat käytännössä yrityksen tappionsietokyvystä ja sen mahdollisuuksista lainan eli pitkäaikaisen vieraan pääoman saamiseen. Yrityksen vakavaraisuuden voi sanoa olevan kestäväällä pohjalla sen selvitessä taloudellisesti myös toiminnan heikompina ajanjaksoina.

Vakavaraisuus on siis yrityksen oman ja vieraan pääoman rahoitusrakenne (Niskavaara 2017, 89). Sitä arvioidaan taseesta saatavien tietojen perusteella. Yrityksen hyvä vakavaraisuus tarkoittaa käytännössä vahvaa tasetta ja pitkällä toimintasyklillä vakavaraisuus on yrityksen toiminnan jatkuvuuden oleellinen mahdollistaja kannattavuuden ohella. Oleellisuutta selittää se, että vaikka yrityksen toiminta olisi kuinka kannattavaa hyvänsä, lyhytaikainen maksuvalmiuskriisi on esimerkiksi asiakkaiden maksuviivästyksistä johtuen mahdollinen. Yrityksellä on kuitenkin eväät reagoida maksuvalmiuskriisiin nopealla lainan otolla, mutta vain jos sillä on riittävästi vakavaraisuutta. Jos velkaa on jo valmiiksi paljon, rahoituslaitosten myöntämän lisälainan saanti vaikeutuu. Liiallinen vieraan pääoman käyttäminen voi siis aiheuttaa rahoituskriisin (Kallunki 2022, 116). Kuitenkin liiallinen varovaisuus vieraan pääoman käytössä voi tarkoittaa, ettei yritys hyödynnä vieraan pääoman vipuvaikutusta eli sen käyttämistä oman pääoman tuottoa lisäävänä tekijänä. Vipuvaikutus tarkoittaa yrityksen mahdollisuutta oman pääoman tuoton niin sanottuun vivuttamiseen kontrollista vierasta pääomaa ottamalla. Tätä hyödyksi käytettäessä kuitenkin liiketoiminnan riski samaan aikaan kasvaa vieraan pääoman korkokulujen ollessa kiinteitä kuluja, jotka on maksettava operatiivisen liiketoiminnan heikompinkin kannattavuuskausina.

Kyky joko rahoittajilta tai omistajilta saatavan lisärahoituksen saamiseen mahdollistaa yrityksen kasvun ja toiminnan kestävä kehityksen sekä tulevaisuuteen panostamisen (Niskavaara 2017, 89–90). Vakavarainen yritys maksaa myös pienempiä rahoituskustannuksia vieraan pääoman rahoituksesta. Yritys kykenee kohtaamaan mahdolliset liiketoiminnan tappiot viemällä toimintaa kannattavuuden parantamiseksi uuteen suuntaan näin turvaamaan pitkän tähtäimen tavoitteet tulevaisuudessa sitä paremmin, mitä paremmalla pohjalla sen vakavaraisuus on. Alhaisen vakavaraisuuden omaavilla yrityksillä yhdeksi pahimmista ongelmista voi muodostua varojen riittämättömyys tarvittavia kannattavuuden parantamiseksi tehtäviä rakenteellisia muutoksia varten esimerkiksi tilanteessa, jossa alhainen

oma pääoma ei kata yksiköiden lopettamista tai muita rakenteellisista muutoksista syntyviä tappioita. Jos rahoitusriski tarkoittaa yrityksen velan käytön riskiä, syklisen toimialojen suhdannevaihteluista johtuvat kannattavuuden vaihtelut luovat liikeriskiksi kutsuttavan riskin (Kallunki 2022, 116). Tämän kaltaisen suhdannevaihteluista johtuvan voimakkaan kannattavuuden vaihtelevuuden johdosta syklisen toimialojen yritysten on käytettävä varovasti aikaisemmin mainittua vieraan pääoman vipuvaikutusta eli velkavipua. Liiallisen velan käytön rahoitusriskin ja liikeriskin yhdistymistä voi seurata taas liian korkea liiketoiminnan kokonaisriski. Yrityksillä on mahdollisuudet tasapainottaa liian korkea toiminnan kokonaisriskiä matalamman rahoitusriskin valitsemisella. Matalan liikeriskin omaavat yritykset kykenevät vastaavasti suuremman velkavivun käyttämiseen.

Kokonaisuutena vakavaraisuus luo edellytykset lyhyen aikavälin taseen omaa pääomaa syövien tappioiden kestämiseen, kun taas huonoon vakavaraisuuteen liittyy merkittävämpi riski koko oman pääoman menettämiseen tappioiden vuoksi (Niskavaara 2017, 89–90). Sen riskin lisäksi, että omistajilta tai rahoittajilta ei saada hankittua tarvittavaa rahoitusta, huono vakavaraisuus voi pahimmillaan johtaa yrityksen likviditeettikonkurssiin ajautumiseen tai sen pilkkahinnalla myymiseen. Tämän johdosta vakavaraisuuden tunnuslukujen arvioinnin lisäksi tärkeää olisi varallisuuden rakenteen arvioiminen varmistamalla samalla, että yritys omaisi missä vain tilanteessa riittävästi helposti myytävää omaisuutta, että se riittäisi kattamaan pitkä- ja lyhytaikaiset velat (Koski 2017, 66). Vakavaraisuuden eli pitkän aikavälin maksuvalmiuden tunnusluvuilla mitataan viime kädessä yrityksen mahdollisuuksia selviytyä velvoitteistaan, kuten korollisista veloistaan yhtä vuotta pidemmällä eli pitkällä ja keskipitkällä tähtäimellä silloinkin, kun operatiivisen toiminnan kassavirrat ja kannattavuus ovat laskussa (Seppänen 2011, 83). Yrityksen pääomarakenne siis kertoo yrityksen maksukyvyistä ja kasvusuunnitelmansa toteuttamistavasta.

3.3 Maksuvalmius

Maksuvalmius eli likviditeetti on yrityksen kyky selvitä jatkuvasti kaikista maksuvelvoitteistaan ja se kertoo rahoituksen riittävydestä lyhyellä aikavälillä (Kallunki 2022, 124–125). Likviditeetti on riittäväällä tasolla yrityksen onnistuessa kaikkien maksujensa suorittamiseen kassavaroillaan ja helposti rahaksi muutettavan omaisuutensa avulla, jolloin sen ei tarvitse ottaa kallista lyhytaikaista rahoitusta tai maksaa viivästyskorkoja. Maksuvalmiudella

taataan toiminnan sujuva jatkuvuus yrityksen selvitessä ongelmitta erilaisista juoksevista kuluista, kuten palkoista, ostoista ja veroista (Kannisto 2022). Heikko maksuvalmiuden taso voi aiheuttaa toistuvia maksuviiveitä ja näin ylimääräisiä korkokuluja tai jopa maksuhäiriöitä.

Eli mitä paremmalla tasolla maksuvalmius on, sitä paremmin suoriudutaan maksuista ja muun muassa ostoja voidaan toteuttaa sitä edullisemmin (Leppiniemi & Kykkänen 2019, 164). Hyvä maksuvalmiuden taso luo edellytykset yrityksen toiminnan häiriöttömyydelle (Ikäheimo ym. 2019, 113). Se myös luo mahdollisuuden esimerkiksi hyväksikäyttää käteisalennuksia (Leppiniemi & Kykkänen 2019, 164). Kuitenkin hyvin suuri likviditeetti taas on yrityksen taloudelle rasite varojen ollessa silloin sijoitettu vähemmän tuottavasti, koska yritykseltä löytyy varoja maksuja odottavassa tilassa (Ikäheimo ym. 2019, 113). Liiallista likviditeettiä ei siis kannata tavoitella, koska ylikvidin yrityksen pääoman tuottoa laskevat monet huonosti tuottavat kassavarat ja lyhytaikaiset sijoitukset (Kallunki 2022, 125). Likviditeetin optimaalinen taso taas varmistaisi pääoman tehokkaamman käytön edellä mainituilta osin. Optimaalista tasoa on mahdollista tavoitella investoimalla likviditeetin ylimääräinen osa kannattavuudeltaan korkeisiin investointikohteisiin ja jos sellaisia ei ole, kannattaa ylimääräiset likvidit varat jakaa omien osakkeiden takaisinostoina tai osinkoina omistajille. Yksi vaihtoehto on myös hyödyntää ylimääräistä likviditeettiä korollisen vieraan pääoman takaisinmaksussa, jos yrityksellä ilmenee tarve pääomarakenteensa keventämiseen.

Likviditeetti kuvaa yrityksen kyvykkyyttä varojen rahaksi muuttamiseen lyhyellä aikavälillä (Seppänen 2011, 87–88). Yrityksen likvidit varat voidaan tulkita olevan eräänlainen hätävara, johon yrityksellä on mahdollisuus turvautua väliaikaisen ääriolosuhteen aikana varsinaisen liiketoiminnan kassavirran ollessa hetkellisesti riittämätöntä maksuvelvoitteiden hoitamiseen. Päätöksenteko ei sitoudu liikaa rahoittajiin likvidien varojen tuodessa yritykselle rahoituksellista ja operatiivista joustavuutta ja toisaalta ne luovat myös velkojille varmuus-suojaa. Likviditeetin tunnuslukujen avulla tehtävä yrityksen lyhyen aikavälin maksukyvyn mittaaminen käsittää kyvyn alle vuoden sisällä maksettavien velvoitteiden ja velkojen maksamiseen likvidien varojen avulla. Yrityksen maksuvalmiuden arviointia toteutetaan yleisimmin kahdella tavalla (Niskavaara 2017, 95–96). Hetkellistä maksuvalmiuden tilaa voidaan arvioida taseesta saatavien tunnuslukujen avulla. Rahavirtalaskelman eli kassavirtalaskelman

avulla maksuvalmiutta arvioidaan tietyltä ajanjaksolta kertyneen tulorahoituksen riittävyyden perusteella.

3.4 Toiminnan tehokkuus

Liikevaihto ja laskutus, taseen loppusumma, bruttotulos ja henkilöstömäärä ovat tunnuslukuja, jotka kertovat liiketoiminnan laajuudesta (Kannisto 2022). Toiminnan tehokkuudesta taas kertovilla tunnusluvuilla, kuten liikevaihto per henkilö tai nettotulos per henkilö, voidaan saada selville, kuinka onnistuneesti yritys hyödyntää sen käytössä olevia resursseja. Tehokkuuden tunnuslukujen avulla pystytään lisäksi mittaamaan pääoman käyttämisen tehokkuutta muun muassa myyntisaamisten, vaihto-omaisuuden tai ostovelkojen kiertoaikoja seuraamalla. Kokonaisuutena yrityksen liiketoiminnan tehokkuutta ja laajuutta selittäville tunnusluvuilla tarkastellaan yrityksen kehityksen tilaa ja niiden perusteella tehdään yritysten välistä keskinäistä vertailua.

Toiminnan tehokkuutta kuvaavat tunnusluvut kertovat, kuinka nopeasti yrityksen eri pääomaerät saadaan tuottaviksi (Ikäheimo ym. 2019, 111). Näiden tunnuslukujen avulla toiminnan eri kiertonopeuksien mittaaminen voi kertoa esimerkiksi taloudellisen tuloksen vaarantumisesta tilanteesta, jossa viivästyskorkoja on jatkuvasti maksettava tai myyntisaatavien periminen ei ole riittävän jouhevaa. Yrityksen pääoman tuottavuus on sitä parempi, mitä tehokkaammin pääomaa käytetään eli mitä pienemmällä pääomalla päästään samalle kannattavuuden tasolle. Toiminnan tehokkuuden ja sitä selittävien tunnuslukujen seuranta on siis tärkeää toiminnan jatkuvuuden ja kannattavuuden tukemiseksi. Tehokkuuden arviointi on mahdollista monien osa-alueiden, kuten kiinteän omaisuuden ja käyttöpääoman sekä siihen kytkeytyvien myyntisaamisten, varaston sekä ostovelkojen osalta.

Toiminnan tehokkuuteen liittyy myös tuottavuus, jossa mitataan yrityksen kykyä muuntaa tuotantopanokset hyödykkeiksi (Pohjola 2015, 71). Tuottavuus lasketaan useimmiten erikseen jokaiselle panokselle ja näin puhutaankin usein työn tuottavuudesta eli työn keskimääräisestä tuottavuudesta, joka on tuotannon tuotoksen määrä siihen käytettyä työpanosta kohden ja jota mitataan tilannekohtaisesti joko työntekijöiden tai työtuntien lukumäärällä. Jälkimmäisen avulla mittaamisesta käytetään käytännön toiminnassa nimitystä työn tehokkuus, jonka mittaaminen tapahtuu jakamalla tuotannon määrä kertaa hinta eli

tuotannon arvo tietyssä ajanjaksona tehtyjen työtuntien lukumäärällä. Pääoman tuottavuudessa taas mitataan tuotos suhteessa käytettyä pääomapanosta kohti. Jos taas mittaus tapahtuu tietyn sovitun tavan avulla yhteenlaskettua työ- ja pääomapanosta kohden, puhutaan lopulta kokonaistuottavuudesta.

4 Raportointi päätöksenteon tukena

Perimmäisenä lähtökohtana yrityksen toiminnassa on voiton tuottaminen (Syvänperä & Lindfors 2014, 9). Yrityksen omistajat tahtovat saada sijoituksilleen tuottoa ja yritykseen palkatun johdon keskeisin tehtävä on pitää huoli siitä, että yritystoiminnan kehitys suunnataan sille asetettujen tavoitteiden mukaisesti. Toisin sanoen omistaja valitsee yrityksen johdon johtamaan yritystään määritettyjen tavoitteiden saavuttamiseksi (Järvenpää ym. 2020, 301). Omistaja delegoi hallussaan olevaa valtaansa liikkeenjohdolle, mikä luo johdolle velvollisuutta pitää omistaja ajan tasalla toiminnasta ja sen tuloksista raportoinnin avulla. Yrityksen talousohjaus perustuu siis raportoinnista saatavan informaation hyödyntämiseen.

4.1 Yritystoiminnan raportoinnin ja seurannan lähtökohdat

Oikeiden asioiden tekeminen oikeaan aikaan ja lisäksi oikeilla, asiakkaiden tarpeita tukevilla tavoilla, on liiketoiminnan menestymisen perusta (Syvänperä & Lindfors 2014, 75–76). Tähän päästäkseen yrityksellä on oltava valmiudet liiketoiminnan kokonaisuuden, sen osatekijöiden välisten suhteiden sekä liiketoimintaympäristön hallitsemiseen ja ymmärtämiseen. Yrityksen taloudellisesta tilanteesta voi päätellä liiketoiminnan onnistumisen tason. Erilaiset taloudelliset ongelmat toimivat hälytysmerkkeinä, joiden perusteella yrityksessä on aloitettava tarkempi analysointi ja johtopäätösten tekeminen sekä niiden perusteella toiminnan kehittäminen. Kuten aikaisemmin jo todettiin, yrityksen toiminnan on oltava kannattavaa eli tulojen on katettava menot mieluiten tavalla, jolla omistajien sijoituksillekin syntyy tuottoa. Yrityksen on oltava maksukykyinen, eli sen on omattava riittävästi varoja kattamaan kaikkien toiminnan velvoitteiden maksaminen. Yrityksen täytyy myös pyrkiä vakavaisuuteen, eli vierasta pääomaa ei saisi olla liian paljon suhteessa omaan pääomaan, jolloin pääomarakenne on terveellä pohjalla. Näitä edellä mainittua kolmea periaatetta voidaan pitää yrityksen taloudellisen toiminnan keskeisinä tavoitteina ja jotta yrityksessä voitaisiin olla varmoja näiden tavoitteiden saavuttamisesta, sen käytössä on oltava seuranta-järjestelmä, joka on sekä luotettava, että ajantasainen. Tämän tyyppisellä seurantajärjestelmällä asetettujen tavoitteiden saavuttaminen on mahdollista todeta.

Itse seurannalla (valvonta, *control*) tarkoitetaan tavallisesti toimintaa, jolla yritys varmistaa toiminnan vastaavan suunniteltua ja että asetetut tavoitteet saavutetaan (Syvänperä &

Lindfors 2014, 76). Seurantajärjestelmä pitää sisällään siis tavoitteiden asettamisen, koska toiminnassa ei olisi seurattavaa, jos sille ei olisi asetettu mitään tavoitteita. Seurannan raporttien perusteella yritys ja sen johto saavat selville, miten yrityksessä on toimittu ja jos toiminta poikkeaa sille asetetuista tavoitteiden tasoista. Raportointijärjestelmää rakennettaessa oleellista on seurannan tarkkuustaso ja millä aikavälillä seuranta tehdään. Viikoittaiset myyntiraportit, kuukausiraportit sekä vuosineljännesraportit ovat tyypillisimpiä talousseurannan raportteja ja minimitason mittareita (Niskavaara 2017, 172–173). Raportointiin ja seurantaan liittyen voidaan puhua myös valvontajärjestelmästä, joka toimii suunnitellun ja budjetoidun poikkeamista mahdollisimman varhaisessa vaiheessa hälyttävänä viesti-verkkona (Syvänperä & Lindfors 2014, 76).

4.2 Johdon raportointi ja kuukausiraportointi

Talousohjauksen kokonaisuutta silmällä pitäen yrityksen toiminnan raportointi voidaan jakaa samalla tavalla kuin yrityksen laskentatoimikin ulkoiseen ja sisäiseen raportointiin (Niskavaara 2017, 171). Ulkoinen raportointi keskittyy tilinpäätökseen ja sen liitetietoihin sekä viranomaisraportointiin esimerkiksi verottajalle. Sisäisen raportoinnin eli johdon raportoinnin hoitamisessa keskeinen raportointitapa on kuukausiseuranta. Yrityksen tilinpäätös on rakennettava tiukasti kirjanpitolainsäädäntöä sekä muuta lainsäädäntöä noudattaen, kun taas yrityksessä tapahtuvaan kuukausittaiseen raportointiin ei liity erityistä lainsäädäntöä (Syvänperä & Lindfors 2014, 9). Yrityksen johdolla on siis päätäntävalta siitä, mitä osa-alueita ja asioita kuukausitasolla valitaan seurattaviksi. Raportoinnin toteuttamisella valvotaan taloudellisten tulosten saavuttamista ja Syvänperä ja Lindfors toteavat, että raportointi kannattaisi rakentaa antamaan yrityksen johtoportaalille mahdollisimman tarkkaa tietoa toiminnan kannattavuudesta, maksuvalmiudesta ja vakavaraisuudesta sekä asetettujen tavoitteiden saavuttamisesta. Eli mitä tehokkaammin johdon raportointia on mahdollista toteuttaa, sitä helpompi johdon on reagoida tilanteissa, joissa toteutunut ei vastaa suunniteltua.

Raportointi rakennetaan siis sellaiseksi, että se tuottaa niin omistajille ja johdolle, kuin koko organisaatiollekin jatkuvasti ohjaamisen näkökulmasta tavoitteisiin tarkoituksenmukaisen palautteen (Järvenpää ym. 2020, 306). Liiketoiminnan tavoitteiden saavuttamista seuraava kuukausiraportointi pitää sisällään tavallisimmin ainakin tuloslaskeman sekä budjettivertailun. Tuloslaskelman ohella kuukausiraportointiin kuuluvat tuloksesta

johdettujen pääomien käytön tehokkuudesta kertovien tunnuslukujen raportointi, erillistulokset eri tulosityksiköistä ja kustannuspaikkakohtaiset kustannukset sekä tuotot myynnin vastuualueittain. Pääomien sitoutuminen liiketoimintaan voidaan sisällyttää kuukausiraportoinnin seurantaan tärkeimpien ja sellaisten erien osalta, joihin on mahdollista vaikuttaa lyhyellä aikavälillä. Tällaisiin eriin kuuluvat muun muassa liikepääomaan sisältyvien myyntisaamisten ja tuote- sekä raaka-ainevarastojen arvot ja keskeneräiseen tuotantoon tai projekteihin sitoutuvien pääomien arvo.

4.3 Raportoinnin sisältö, tavoitteet ja kehittäminen

Yrityksen toiminta tarvitsee hyötykäyttöön raportoinnista ja sen analytiikasta saatavaa taloustietoa (Kaarlejärvi & Salminen 2018, 186). Raportointiin liittyy monia odotuksia ja vaatimuksia myös esimerkiksi yrityksen sidosryhmien toimesta. Raportoinnista saatavat raportit pitävät sisällään analytiikkaa, trendejä sekä monenlaisia visuaalisuuden piirteitä. Monissa yrityksissä raportoinnin hoitaminen tarvitsee jatkuvan manuaalisen työn, jossa raporttien lähettäminen on manuaalista ja raportit sisältävät erittäin suuria määriä talouden lukuja tavalla, josta ei ole huomattavissa selkeitä trendejä, jäsentelyä tai muutoksen tietoja. Tämän silmällä pitäen Kaarlejärvi ja Salminen täsmäntävät, että parhaimmessa tapauksessa yrityksen raportoinnissa olisi jatkuvaa se, että saatavat raportit olisivat suurilta osiltaan ajantasaisia ja reaaliaikaisia tai vähintäänkin automaattisesti valmistuvia. Täysin uuden raportointijärjestelmän hankkiminen ei riitä siinä tapauksessa ratkaisuksi, jos yrityksen taloushallinnolla ei ole kunnollista perustaa esimerkiksi, jos toimintaan kuuluvat rakenteet, data, järjestelmäarkkitehtuuri tai erilaiset prosessit eivät ole vaadittavalla tasolla.

Kaarlejärvi ja Salminen (2018, 186–187) huomauttavatkin, että raportoinnin kehittäminen kannattaa siis aloittaa liiketoiminnan perusasioiden korjaamisella ja vasta sitten harkita uusien raportointityökalujen hankkimista. Käytännössä tämä voi pitää sisällään esimerkiksi operatiivisten toimintojen ja prosessien, datan ja laskennan rakenteiden sekä järjestelmäintegraatioiden kehittämistä tavoitteena lukujen totuudenmukaisuus ja yksinkertaisuus, eli yhdestä asiasta vain yhdet luvut. Kuitenkin raportointia ja automaatiota kehitettäessä on mahdollista huomata näkyviä ongelmia, joita ei välttämättä aikaisemmin ole kyetty löytämään tai tunnistamaan tärkeiksi. Näin ollen tämän tyyppisestä kehittämistyöstä syntyvä

läpinäkyvyyden lisäys useimmiten toimii kirjanpitoa ja koko taloushallintoa sekä tarkemmin muun muassa liiketoiminnan transaktioiden datan laatua parantavana tekijänä.

Relevantin informaation löytäminen ja esitleminen tiedon yhdistelemisellä ja visualisoinnilla on yksi yleinen yrityksen raportoinnille asetettava tavoite (Kaarlejärvi & Salminen 2018, 187). Raportoinnin olisi oltava lisäksi muun muassa helppokäyttöistä ja jo edellä mainitun mukaisesti sisällöltään oikeaa ja ajankohtaista sekä olennaista sen käyttäjäkohderyhmien näkökulmasta.

4.4 Suorituksen mittaus

Strateginen suorituskvyn mittaus (*strategic performance measurement*) pitää prosessina sisällään yrityksen tavoitteiden ja niille ohjausmittareiden muodostamisen strategisesti oleellisten menestystekijöiden pohjalta (Järvenpää ym. 2020, 330–331). Tämän tyyppiset mittarit auttavat suunniteltujen strategioiden toimeenpanoa ja ohjausta. Analysoidut mittauksitulokset hyödyttävät strategioita täsmentäessä sekä kun kehitetään uusia strategioita. Jotta suorituskvya voitaisiin mitata ja arvioida, on ensin asetettava toiminnalle selkeät tavoitteet, jonka jälkeen saavutettua suoritusta on mahdollista mitata.

Suorituskvyn mittaamisesta käytettävä termi on yleensä suorituksen mittaaminen (Järvenpää ym. 2020, 331). Näillä kahdella käsitteellä on kuitenkin ero. Suorituskvyn mittaamisessa seurataan parasta mahdollista suoritusta sekä sen tavoittelemista, kun taas suorituksen mittauksessa mitataan toteutunutta suoritusta. Suorituksen mittaaminen suuntautuu pelkästään menneisyyteen ja suorituskvyn mittaamisella katsotaan myös tulevaisuuteen ja näkökanta on tällöin enemmän kokonaisvaltainen. Suorituskvyn mittaaminen toimii tietyn liiketoiminnan kannalta tärkeän tekijän tilaa tunnuslukujen avulla määrittävänä ja selvittävänä ohjausprosessina. Tavoitteet silmällä pitäen yrityksen johto saa tärkeää tietoa tukemaan yrityksen kehitystä oleellisten menestystekijöiden tunnistuksesta ja mittauksesta. Yrityksen oleellimmat asiat viestitetään operatiiviselle tasolle suorituskvyn mittaamisen avulla, mikä vaikuttaa henkilöstön käytökseen ohjaavalla tavalla.

4.5 ERP- järjestelmät eli toiminnanohjausjärjestelmät

Lyhenne ERP juontaa juurensa sanoista *Enterprise Resource Planning* (Kaarlejärvi & Salminen 2018, 35). Suomen kielessä sanoista on vakiintuneena käänös toiminnanohjaus. Teknisestä näkökulmasta katsoen ERP- järjestelmät eli toiminnanohjausjärjestelmät pitävät sisällään toisiinsa integroituneet modulaariset sovellukset, joiden käyttöönotto voidaan tehdä osa-aluekohtaisesti ja joilla on käytössä sama keskitetty tietokanta. Useimmiten ERP järjestelmiin kuuluu vähintäänkin tuotannon, myynnin, huollon, henkilöstöhallinnon, projektinhallinnan, materiaalihallinnon ja logistiikan sekä tietenkin taloushallinnon toiminnallisuudet. Taloushallinnolla on toiminnanohjausjärjestelmissä oleellinen rooli. Järjestelmiin kuuluu vaiheistettuja käyttöönottoprojekteja, joiden liikkeelle lähtö tapahtuu taloushallintomoduulista käsin. Taloushallinnon perustiedot sisältävät ison määrän sellaisten ohjaustietojen määritelmiä, joilla on vaikutusta muihin kuin taloushallinnon moduuleihin ja sovelluksiin ja ne ovat myös näissä ohjaavina toimivia parametreja. Liiketoiminta- ja organisaatorakenne, asiakas- ja sopimushallinta, kustannuspaikka- ja muut seurantakohtatiedot sekä tilikartta voivat olla esimerkkejä edellä mainitun kaltaisista ohjaustiedoista. Toiminnanohjausjärjestelmän taloushallintomoduulin rooli on muille moduuleille hyvin oleellinen, koska se on kuin selkärankana kokonaisuudelle.

Jotkin toiminnanohjausjärjestelmät omaavat kankeita taloushallinnon toimintoja ja silti erinomaisia toiminnallisuuksia asiakkuudenhallintaan ja myyntiin (Kaarlejärvi & Salminen 2018, 36). Järjestelmien kyvyt vaihtelevat taloushallinto- ja sen osaprosessikohtaisesti paljon erityisesti uusimmista digitaalisuudesta ilmenneistä mahdollisuuksista puhuttaessa. Muiden taloushallinnon erillissovellusten, kuten raportoinnin ja palkkahallinnon osasovellusten integrointi uusiin toiminnanohjausjärjestelmiin onkin yleistä.

4.6 Business Intelligence

Markkinatutkimuslaitos Gartner määrittelee liiketoimintatiedon hallinnan ja analysoinnin eli (*Business Intelligence (BI) and analytics*) tarkoittavan tiivistetysti ylätasoa käsitettä, joka pitää sisällään yrityksen tarvitsemat sovellukset ja infrastruktuurin sekä muut työkalut ja parhaimmat käytännöt, joilla mahdollistetaan tietoon pääsy sekä sen analysointi päätöksentekoa ja suoritusta parantavalla ja optimoivalla tavalla (Kaarlejärvi & Salminen 2018,

201). *Business Intelligence*- tyyppisen raportoinnin ratkaisuissa käytetään oleellisesti hyödyksi taloushallinnon datasta saatavaa informaatiota. Kaarlejärvi ja Salminen toteavat myös, että BI- raportointityökalujen käyttämisessä toimii mahdollisimman laajana hyötynäkökohtana myös kaikki muukin operatiivinen informaatio, jota saadaan yrityksen sisäisessä toiminnassa sekä joissain tapauksessa myös ulkopuolelta. BI- raportointi on sisäiselle raportoinnille ja liiketoiminnan johtamiselle onnistuneesti rakennettuna tärkeä raportointia tukeva elementti.

BI- raportointiin kuuluu informaation monipuolinen analysointi, joten useimmiten BI- tyyppi- sessä raportoinnissa määrämuotoisen vakioraportoinnin rooli on sivuosassa (Kaarlejärvi & Salminen 2018, 201). BI- järjestelmältä voidaan tiedustella jostain toiminnan osa-alueesta ja se antaa tiedusteluun vastauksia. Toimivasti koostettuna samoja asioita on mahdollista BI-ratkaisujen avulla katsella monesta eri näkökulmasta ja tärkeää onkin pyrkimys kaiken mahdollisen raportointitiedon kattavaan yhdistelyyn. BI- raportoinnin toimivalla järjestämisellä aiemmin paljon manuaalista työtä vaaditut työt, kuten tiedon yhdistely ja analysointi Excelillä, voidaan automatisoida.

Kun raportointitieto lisääntyy ja informaatiota on entistä enemmän, BI- raportoinnin kulmakiviksi on olennaista nostaa tärkeät asiat ja poikkeamat (Kaarlejärvi & Salminen 2018, 202). Ihmisen ei ole mahdollista käydä läpi kaikkea informaatiota, joten tärkeiden tietojen nostaminen esille toimii raportoinnin roolia ohjaavana tekijänä parantavana elementtinä. Oleellisen tiedon esille nostamista toteutetaan muun muassa notifikaation avulla, trendikuvaajilla sekä muunlaisilla visuaalisuuden keinoilla. Data-analytiikka pitää sisällään löydetyistä informaatiosta hyödyllisen ja kiinnostavan tiedon sekä trendien muodostamisen menetelmiä. Kun teknologioissa tapahtuu kehitystä, mahdollistaa se toimintaa hyödyttävän kilpailuedun tuomien liiketoiminnan havaintojen muodostamisen.

Tiedon tuottamisen ja hyödyntämisen edellytyksenä on analysoitavan datan laatu ja luotettavuus (Kaarlejärvi & Salminen 2018, 202–203). Datan jäsentelyä ja mallinnusta sekä näin uusien näkökulmien esille tuontia eli tiedon hyödyntämistä tukevat koneoppimisen sovel- lusten lisätyökalut, minkä johdosta suuren informaatiomäärän käsittelyssä on mahdollista havaita trendejä ja syy-seuraussuhteita, joita ei välttämättä olisi datan käyttäjän toimesta muuten huomattu. Tekoäly tuo myös mahdollisuuden uusien näkökulmien tai ennusteiden

havaintojen muodostamiseen tiedon perusteella tulevaisuuden kehittymisestä antaen käyttäjille lisätietoa, jonka pohjalta muun muassa uusien mahdollisuuksien löytämisen sekä suunnitelmasta poikkeavaa kehitystä estävien tai pysäyttävien toiminnan muutosten tekemisen.

5 Aineiston kerääminen ja tutkimusmenetelmät

5.1 Tutkimuksen luonne

Tämän opinnäytetyön tutkimus on luonteeltaan kehittämistyö. Kehittämistutkimus on muutokseen pyrkivä tutkimustapa, jonka tuotoksena ovat toimivat käytännön ratkaisut (Kananen 2015, 33). Kehittämistutkimuksessa kytkeytyvät kehittäminen, kehittämistyö ja tutkimus. Yritysten ja organisaatioiden toimintaa ja prosesseja sekä palveluita ja tuotteita koskeva parannus- ja kehittämistoiminta on jatkuvaa ja käytännön kehittämistyö olisi saatava näkyväksi. Kehittämistutkimus toimii yhtenä kehittämistyöstä saatavien tulosten julkituomiskeinona. Kehittäminen ja tutkimus kytkeytyvät kehittämistutkimuksessa syklisessä prosessissa, jolla tarkoitetaan niin sanottua kehittämissykliä, jonka vaiheita ovat ongelman kuvaaminen, toimenpide-ehdotusten laatiminen sekä toteuttaminen ja tuloksen katsominen. Kehittämistyön lähtökohtana on muutostarve, jossa tavoite on jatkuva suunta parempaan. Kehittämistutkimukseen kuuluu tutkimus ja tutkimusprosessista sekä tuloksista raportointi.

5.2 Tutkimuksen tutkimusmenetelmä ja aineiston hankinta

Tutkimustyön tutkimusmenetelmäksi on valittu laadullisen tutkimuksen menetelmä, jolle keskeisimpiä tunnuspiirteitä on todellisuuden sekä siitä saatavan informaation subjektiivisen luonteen korostus (Puusa & Juuti 2020, 76). Laadullisessa tutkimuksessa tutkimuskohdetta pyritään lähestymään luonnollisissa olosuhteissa. Tämän tyyppisessä yksittäisien tapojen tarkasteluun keskittyvässä tutkimustavassa tutkimukseen osallistuvien henkilöiden näkökulmat sekä tutkijan vuorovaikutus yksittäisen havainnon kanssa ovat oleellisia asioita. Tyypillisesti tällöin etäisyys tutkijan ja hänen tuottamansa aineiston sekä tutkimuskohteen välillä on pieni. Tutkittavien henkilöiden kokemukset ovat laadullisen tutkimuksen keskeinen seikka. Laadullisen tutkimuksen tehtävä on teoreettisesti mielekkään tulkinnan antaminen kohteena olevasta ilmiöstä.

Opinnäytetyössä aineiston keräämiseen käytettävänä menetelmänä toimivat lomakehaastattelu sekä kyselyhaastattelu (Hirsjärvi & Hurme 2008, 44). Suurimmalle osalle tutkimuskysymyksiin vastaavista vastaajista lähetettiin sähköpostin välityksellä tutkimuskyselylomake, joka on osa lomakehaastattelu- muotoista tutkimusmenetelmää. Lomakehaastattelu

on käytetyimpiä haastattelumenetelmiä, jossa haastattelu toteutetaan vastaajille annettavan lomakkeen välityksellä. Lomakehaastatteluun kuuluvan lomakkeen väitteiden ja kysymysten muoto ja etenemisjärjestys on täysin määrätty ja oletuksena on myös kysymysten sama merkitys kaikille.

Muutaman vastaajan tapauksessa kyselyhaastattelu tuli kyseeseen vastaamisen kannalta helpompana tutkimusmenetelmänä. Kyselyhaastattelussa ominaista se, että tutkimuksen tekijä on kiinnostunut yksittäisen haastateltavan vastauksista enemmän suuremman erilaisiin osa-alueisiin jaoteltavan aineistokokonaisuuden osana kuin sellaisenaan (Hyvärinen, Nikander, Ruusuvuori & Aho 2017, 88–89). Yksittäisistä vastauksista luodaan tällöin laajemmasta ihmisjoukosta ja sen osista kertovia kuvauksia. Toisaalta jokaisen haastateltavan kyselyhaastattelua voi luonnehtia myös laadullisena haastatteluna, jolle on ominaista määrällisten yleistysten tavoittelun sijaan yksittäisten haastateltavien näkemykset, kertomukset ja kokemukset sellaisinaan ja tutkija tavoittelee niiden tulkitsemista lainalaisuuksien ja faktojen esittämisen sijaan. Kyselyhaastattelun toteutustavaksi on valittu teknologiavälitteinen haastattelutapa, jossa tässä tutkimuksessa muutamaa vastaajaa haastatellaan teknologian välityksellä kysymällä heiltä samat tutkimuskysymykset, jotka ovat myös muillekin vastaajille lähetetyssä tutkimuskyselylomakkeessa (Hyvärinen ym. 2017, 92).

5.3 Tutkimustulosten analysointitapa

Opinnäytetyön tutkimuskysymysten vastausten ja tutkimuksen tulosten analysoinnissa käytetään teoriaosuuden määritelmiä ja faktoja hyväksi sekä tehdään vertailua muihin opinnäytetöihin. Tulosten analysoinnissa tuloksia peilataan teoriaosuuden tulosten aihepiirejä vastaaviin aihepiireihin ja näin tulosten esittely tukee hyvin opinnäytetyön tavoitteita ja etenemistä. Tutkimuksen tulosten tarkempi analysointimenetelmä on teemoittelu. Teemoittelu on yksi laadullisen tutkimuksen analyysimenetelmistä ja sitä voidaan pitää yhtenä sisällönanalyysin muotona (Tuomi & Sarajarvi 2018). Tulokset esitellään ja analysoidaan kolmessa pääteemassa, jotka ovat: Toiminnanohjausjärjestelmän raportit, toimeksiantajayrityksen suoritusmittarit sekä tunnusluvuilla johtaminen.

6 Tutkimuksen tulokset

6.1 Raportoinnin tuki toimeksiantajayrityksessä

Tutkimuksen vastauksista saa selville, että toimeksiantajayrityksellä on jo monilta osin ennestään olemassa vahva pohja ja edellytykset kattavalle raportoinnille ja sen raportointijärjestelmien tehokkaalle hyödyntämiselle, mikä tukee teoriaosuutta edellytyksistä raportoinnin kehittämiseen esimerkiksi uuden raportointijärjestelmän hankinnalla (Kaarlejärvi & Salminen 2018, 186). Yrityksessä on siis olemassa toimivan raportoinnin perustana raportointia tukevia prosesseja, laskennan rakenteita ja dataa sekä hyvä järjestelmäarkkitehtuuri ja -integraatio. Toimeksiantajayrityksessä seurataan säännöllisesti kannattavuuden, vakava-raisuuden ja maksuvalmiuden sekä toiminnan tehokkuuden kehittymistä riippuen mikä tehtävän kuva on kenelläkin seurannasta vastaavalla ja seuranta on jaettu riittävän monelle taholle. Myös aikaisemmissa tutkimuksissa on todettu omistajien delegoivan valtaansa liikkeenjohdolle esimerkiksi seurannassa ja raportoinnissa (Syvänperä & Lindfors 2014, 9). Kannattavuuden mainitaan olevan ”perusasia liiketoiminnassa ja kannattavuusseurannan koko talousraportoinnin kulmakivi, johon kaikki peilaa” eli kannattavuutta seurataan yrityksessä tarkasti. Kannattavuuden rooli tärkeimpänä toimintaedellytyksenä on todettu myös aiheen teoriassa (Kannisto 2022).

6.2 Toiminnanohjausjärjestelmän raportit

Toimeksiantajayrityksessä suurin osa johtoportaasta on sitä mieltä, että yrityksen toiminnanohjausjärjestelmästä saatavat raportit ovat kattavuudeltaan riittävällä tasolla. Toiminnanohjausjärjestelmän mainitaan olevan ”perustana melkein kaikelle yrityksessä tapahtuvalle seurannalle” ja teorian mukaisesti myös toisin päin eli taloushallinnolla on toiminnanohjausjärjestelmissä tärkeä rooli (Kaarlejärvi & Salminen 2018, 35). Toiminnanohjausjärjestelmästä saa erittäin monta yrityksen seurantaa tukevaa valmista raporttia sekä lisäksi varta vasten yrityksen käyttöön räätälöityjä raportteja. Oleellista yrityksen raportointijärjestelmässä on se, että toiminnanohjausjärjestelmä ei pelkästään sellaisenaan tue riittävällä tavalla raportointia, vaan siitä saatavaa tietoa toiminnasta erään haastateltavan mukaan ”jatkojalostetaan raportointityökalujen, kuten Power BI:n lisäksi Excelillä”, mikä vastaa teoriaa, jossa todetaan raportoinnin osasovellusten integroinnin toiminnanohjausjärjestelmiin

olevan yleistä (Kaarlejärvi & Salminen 2018, 36). Toiminnanohjausjärjestelmästä tuodaan siis perusdataa muihin työkaluihin. Toinen vastaus vahvistaa, että ”yrityksessä ollaan viime aikoina panostettu toiminnanohjausjärjestelmän lisäksi muihin raportoinnin välineisiin” ja siitäkin voi päätellä, että vaikka toiminnanohjausjärjestelmästä saatavien raporttien kattavuus vaikuttaa olevan pääasiassa hyvällä tasolla, muita kehityskohteita voidaan raporteista ja niistä saatavasta datasta hahmottaa.

Eräs haastateltava sanoo, että ”Tällä hetkellä toiminnanohjausjärjestelmästä saatavissa raporteissa on puutteita selkeydessä ja käytettävyydessä” eli raportoinnin helppokäyttöisyyttä tarvittaisiin lisää. Myös raportoinnin nopeudessa ja havainnollistamisessa sanotaan olevan vielä parannettavaa ja raporttien tulisi olla entistä helpompia muokattavuudeltaan. Raporttien hyvän muokattavuuden rooli on oleellinen osa raportointia esimerkiksi haastateltavan mukaan ”tuotantotapojen ja -menetelmien muuttuessa ja muun muassa työntekijä- ja työvaihekohtainen raportointi eli toiminnan tehokkuuden seuranta parantuisi raporttien muokattavuutta kehitettäessä”, mitä tukee näkemys teoriassa yrityksen pääoman tuottavuudesta, joka on suoraan verrannollinen pääoman käytön tehokkuuteen (Ikäheimo 2019, 111).

Toiminnanohjausjärjestelmästä saatavien raporttien informaation paikkaansa pitävyys eli tiedon oikeellisuus mainitaan yhdeksi haasteeksi. Raporttien ottaminen järjestelmästä on myös aikaa vievää, koska ”jotta järjestelmän raporteista saatava tieto voitaisiin saada luettavaan muotoon, on raporteja muokattava ensin Excelissä.” Lisäksi tutkimuksen vastauksissa todetaan, että ”useita erillisiä raporteja joudutaan yhdistelemään ja raportoinnissa on liikaa erillisiä Excel- tiedostoja samaan aikaan käytössä.” Raportoinnista saatava informaatio olisi siis saatava paremmin käsittelyyn ja tehokkaammin hyödynnettäväksi eli oleellisena pointtina yrityksen raportoinnin kehittämisessä olisikin opinnäytetyön teoriaosuuteen peilaten raportoinnista saatavan tiedon paikkaansa pitävyys ja raportoinnin automatisointi, jotta tehokkaasti saatu tieto saataisiin vielä nopeammin esille ja jatkojalostettua paremmin hyödynnettävään muotoon (Kaarlejärvi & Salminen 2018, 186).

Toimeksiantajayrityksen toiminnanohjausjärjestelmästä saadaan siis raporteja, mutta raporteista saatavan tiedon analysoiminen vastausten mukaan ”edellyttää raporttien tarkastelijalta laajempaa perehtymistä, jotta tiedosta olisi mahdollista suodattaa etsitty ja

oleellinen informaatio.” Toisin sanoen raporteissa on toimivia piirteitä, ”jos raporttien käyttäjät ovat valmiita käyttämään aikaa raporttien työstämiseen Excelissä” muotoon, jossa niistä saatava tieto on paremmin hyödynnettävissä. Tärkeimpiä kehitettäviä asioita yrityksen raportoinnissa voidaan tutkimuskyselyn vastauksista teoriaosuuden mukaisesti hahmottaa olevan raporttien visuaalisuus, porautumismahdollisuudet sekä trendit ja erilaisten suunnitellusta poikkeavien asioiden eli poikkeamien löytäminen (Kaarlejärvi & Salminen 2018, 186). Äijälän (2022, 47) opinnäytetyössäkään korostetaan johtoryhmän tunnustaneen raporttien laatimisen haasteiksi visuaalisuuden ja esitystavan. Myös toiminnanohjausjärjestelmä voisi olla visuaalisuudeltaan parempi ja vaikka raportoinnista saatavasta tiedosta on mahdollista itse manuaalisesti rakentaa visuaalisempia raportteja, automaation merkitystä raportoinnin kehittämisessä ei voi visuaalisuudenkaan kannalta korostaa liikaa. Yksi haastateltavista analysoi tähän liittyen, että ”Nykyisällään toiminnanohjausjärjestelmästä saatavista raporteista nähdään annetun aikavälin summatasoja, jotka eivät kuitenkaan kerro suoraan tiedon kehittymisestä, joten järjestelmästä täytyisi saada valmiina raportteja, joista voitaisiin seurata osa-alueiden kehittymistä päivä- viikko- ja kuukausitasolla”. Kannattavuutta on esimerkiksi hänen mukaansa ”asiakaskohtaisesti haastavaa seurata pelkillä toiminnanohjausjärjestelmän raporteilla.”

Toiminnanohjausjärjestelmästä saatavan informaation laatu on oleellinen koko yrityksen raportointijärjestelmän ja raportoinnin laatuun vaikuttava tekijä ja tämä silmällä pitäen toiminnanohjausjärjestelmän raporttien tuottamisessa on sellaisenaan kattavuutta lukuun ottamatta vielä kehitettäviä osa-alueita. Toimeksiantajayrityksessä toiminnanohjausjärjestelmän sanotaan vastauksissa yleisesti olevan ”toteutettu tukemaan eritoten päivittäistä tekemistä, kuten tilaus- toimitus tyyppisten prosessien hoitamista eikä yksinään niinkään koko raportointia.” Kuten yrityksessä on jo toimittukin, raportoinnissa on suotavaa käyttää toiminnanohjausjärjestelmän tietokantaan kytkeytyvää BI- ohjelmaa, sen tyyppisten ohjelmien ollessa yhden haastateltavan mukaan ”monimuotoisempia ja tehokkuudeltaan parempia kyseiseen tarkoitukseen” eli teorian suuntaisesti BI-raportointi toimii tärkeänä tukevana ja tätä kautta kehittävä elementtinä yrityksen raportoinnissa ja näin koko liiketoiminnan johtamisessa (Kaarlejärvi & Salminen 2018, 201).

6.3 Toimeksiantajayrityksen suoritusmittaristot

Toimeksiantajayrityksen suoritusmittaristoja ja niiden kehittämistä arvioidessa teemoiksi nousee saman tyyppisiä kehityskohteita kuin toiminnanohjausjärjestelmäänkin liittyen. Suoritusmittaristoja voitaisiin yrityksessä pystyä kehittämään lyhyen ja pitkän aikavälin kannattavuuden tueksi raporttien tiedon oikeellisuuden ja niiden toimivan graafisen esitysmuodon varmistamisella. Tähän liittyen eräs haastateltava toteaa, että ”Informaation täytyisi pitää mahdollisimman hyvin paikkaansa ja olla ehjää.” Ainoastaan raporttien saatavuuden lisäksi kehittämistyössä olisi suotavaa suunnata panosta haastateltavan lausunnon mukaisesti ”raporteista saatavan informaation hyödyntämiseen ei ainoastaan sen toteamiseen” eli toisin sanoen tiedon jatkojalostamiseen. Oleellista yrityksen raportoinnin kannalta mainitaan olevan ”suhtautuminen kriittisesti kaikenlaisen raportoinnin tarkoituksenmukaisuuteen ja oikea-aikaisuuteen sekä ymmärrys siitä, mitä halutaan raportoinnilla saavuttaa.” Lisäksi ”liian usein tapahtuva raportointi ei tue korjaavien toimenpiteiden tekemistä” eli tärkeää raportointijärjestelmässä on miettiä seurannan tarkkuustason lisäksi millä aikavälillä seuranta halutaan tehdä (Syvänperä & Lindfors 2014, 76).

Suoritusmittariston parantamista mietittäessä jo edellä mainittu visuaalisuus ja trendit sekä poikkeamat vaikuttavat olevan oleellinen osa kehittämistyötä. Tietoa on toimeksiantajayrityksen raportoinnista saatavilla riittävästi, mutta sen tulisi olla muodoltaan visuaalisempaa ja siitä tulisi pystyä ”tunnistamaan tärkeitä trendejä ja poikkeamia”, kuten myös kirjallisuudessa on todettu (Kaarlejärvi & Salminen 2018, 186). Yksi haastateltavista mainitsee, että ”Poikkeamat voivat olla nimike- tulosyksikkö ja yritystasolla tarkasteltavasta tunnusluvusta riippuen.” Puhutaan myös ”helpommasta porautumisesta” eli vastauksissa ”jos tietty tunnusluku vaatii lisäselvityksen, ratkaisuihin päästykseen on käsiteltävä useampia raportteja, mutta Power BI:n tyyppisellä raportointityökalulla porautumisreitti on mahdollista löytää helpommin” eli BI- järjestelmältä on mahdollista kysyä tietystä toiminnan osa-alueesta ja se antaa kysymyksiin vastauksia (Kaarlejärvi & Salminen 2018, 201).

Toimeksiantajayrityksen suoritusmittariston mainitaan olevan suhteellisen hyvä. Haastateltava kertoo, että ”raportoinnissa julkaistaan viikoittain viikkoraportti, jossa merkittävä osa suoritusmittaristosta on nähtävissä” eli yrityksellä on käytössään teorian mukaisia tyypillisimpiä talousseurannan raportteja sekä minimitason mittareita (Niskavaara 2017, 172–173). Vastauksissa toivotaan viikkoraporttiin liittyen seuraavaa: ”Jalostusarvon

seuraaminen viikkoraportissa voisi olla kuitenkin suuremmissa roolissa”. Laskutusta seurataan onnistuneesti, mutta esimerkiksi materiaalikustannusten nousun johdosta laskutusmäärät nousevat ja voivat näin vääristää osaltaan liiketoiminnan kehittymisen seuranta. Liikevaihdon kehittyminen ei aina takaa liiketoiminnan menestymistä materiaalikustannusten kasvaessa samassa suhteessa. Vastauksissa kehoitetaan myös, että ”Tehdastolla olisi jalostusarvon kehittymistä esimerkiksi viikkoraportin kautta seurattava tarkemmin, koska sen kehittyminen on merkki liiketoiminnan kehittymisestä.”

Yksi selkeä kehityksen kohde suorituksen mittaamisessa selviää tutkimuksen tuloksista olevan jälkiseurannan parantaminen eli toiminnan tehokkuuteen liittyvä seuranta, kuten asiakas-, työnnumero-, työvaihe- ja tulosityksikkökohtainen työn jalostusarvon seuranta (vrt. Pohjola 2015, 71) työn tuottavuuteen liittyen. Vaikka yrityksessä onkin kehitetty jo edellä mainitun mukaisesti seurantaan uudenaikaisempia raportointityökaluja, eräs haastateltava referoi, että ”lähtödata sisältää silti vielä virheitä, kuten materiaalin kiinnittämistä väärään työvaiheeseen ja puutteellisia työajan leimauksia työlle.” Siitä huolimatta kehittyneemmät raportointityökalut ovat mahdollistaneet ongelmien helpomman ja paremman näkyvyyden ja prosessien kehittämiseen päästään tehokkaammin.

Jälkilaskennasta puhuttaessa Power BI on kehittynyt hyvin, mutta se mainitaan olevan ”vielä alkutekijöissään.” Vastauksista ilmenee, että ”Sellaisessa yksikössä, missä materiaalin rooli tuotteen hinnassa on suuri ja tuotteen jalostusaste ei ole järin korkea, materiaalihukan analysointi tarvitsisi lisää työkaluja.” Todellisia ja suunniteltuja työtunteja on jo mahdollista vertailla, mutta materiaalipuoli jää vielä hieman kysymysmerkiksi. Tähän liittyen vastauksissa mainitaan vielä, että ”Erillisistä ohjelmointisoftwareista saadaan kyllä materiaalihukka ulos, mutta todellista materiaalihukkaa ei syötetä toiminnanohjausjärjestelmään ja monien yksiköiden kohdalla on havaittu ja huomattu tässä heittoa.”

Toimeksiantajayrityksen raportointia on kehitetty jo sellaiseen suuntaan, että kyettäisiin mahdollisimman konkreettisesti ja vaivattomasti huomaamaan mistä tietyt tunnusluvut syntyvät. Suoritusmittareista puhuttaessa toiminnanohjausjärjestelmän informaatio olisi jo edellä mainitun mukaisesti saatava vielä paremmin käyttöön Power BI:n tyyppisen raportointivälineen avulla. Tähän liittyen vastauksissa haluttaisiin ”suoritusmittareidenkin päivittyvän automaattisesti.” Tärkeää olisi vastausten mukaan ”kyetä yhdistämään

raportointivälineen avulla toiminnanohjausjärjestelmän eri osioiden, kuten asiakkaat, myyntitilaukset, tuotteet tietoa, jotta voitaisiin katsoa vaikkapa myyntikatetta asiakkaittain tai tuotteittain.” Toisin sanoen järjestelmän tulisi hoitaa oleellisen tiedon etsiminen, jolloin työntekijän on mahdollista suunnata panosta enemmän korjaavien toimenpiteiden tekoon kuin poikkeamien etsimiseen.

Suoritusmittaristoja pyritään parantamaan lyhyen ja pitkän aikavälin kannattavuuden tueksi haastateltavien mukaan ”varmistamalla mitattavan asian johtavan asiakastyytyväisyyteen tai kannattavuuteen ja tehokkuuteen.” Yrityksessä mittaamista tehdään siis teorian mukaisesti strategisesti oleelliset menestystekijät silmällä pitäen (Järvenpää ym. 2020, 330–331). Tehokkaissa organisaatioissa suoritusmittaristolla mitattavat asiat ovat hallinnassa. Toimeksiantajayrityksessäkin raportoinnin oleellisin tehtävä on hyödyllisen informaation tuottaminen johdon päätöksenteon tueksi. Raportoinnin avulla yrityksessä tietoon pohjautuva informaatio kertoo, vastaako päätettyjen toimenpiteiden tulos toivottua. Raportoinnin suoritusmittaristot tuottavat toimeksiantajayrityksessä tarvittavaa informaatiota esimerkiksi ”prosesseista, tuotannon läpimenoajoista, työntekijöistä, aikatauluista ja alihankkijoiden kanssa tapahtuvasta yhteistyöstä.”

6.4 Tunnusluvuilla johtaminen

Toimeksiantajayrityksessä tunnusluvuilla johtaminen seuraa asioiden kehittymistä sekä niiden riippuvuussuhteita toisiinsa. Tunnusluvuilla johtamiseen liittyvien lukujen ja tavoitteiden mainitaan olevan ”kaiken toiminnan ja kannattavuuden perusta.” Teoriaosuus tunnusluvuista tukee tätä näkemystä määrittelemällä taloudellisen seurannan ja johtamisen olevan kätevää tunnuslukujen avulla (Kannisto 2022). Yrityksen raportointi on paljolti tunnusluvuilla johtamista tukevaa, mutta siinäkin on vielä kehitettävää. Mahdollisimman ajantasainen ja ymmärrettävä raportointi selittää hyvin tilannekuvia niille, jotka yrityksessä käyttävät päätösten perustana talouden tunnuslukuja. Toimeksiantajayrityksessä korjaaviin toimenpiteisiin ryhdytään raporttien tulosten pohjalta ja raportointi tukeekin tunnusluvuilla johtamista luomalla ”faktapohjaisen yhteisen kuvan raportoinnin kohteen nykytilasta ja kehitysuunnasta.” Raportoinnin kehittämisessä pyritään eritoten jäljitettävyyden parantamiseen. Käytännössä tämä tarkoittaa lukuja analysoidessa vastausten mukaan ”mahdollisimman harvoin esiintyvää tarvetta kysyä erilaisia jatkokysymyksiä” eli esimerkiksi miksi jokin

tunnusluku on tilanteeltaan mikä on. Yrityksessä on onnistuttu jo hyvin tässä tavoitteessa, mutta kehitettävää tähän liittyen löytyy edelleen.

Raportointi tukee toimeksiantajayrityksessä tunnusluvuilla johtamista silloin, jos raportointijärjestelmistä saatava informaatio on ajankohtaista ja luotettavuudeltaan hyvää. Päätöksenteon tukena toimii siis aina mahdollisimman luotettava tieto. Yrityksellä on sen ”kokoon nähden kiitettävä määrä erilaisia tunnuslukuja sekä niiden aktiivista seuranta” eli teoriaa vastaavalla tavalla säännöllisellä tunnuslukujen seurannalla ja analysoinnilla saadaan parhaiten tukea ja tehokkuutta johtamiseen (Kannisto 2022). Yrityksen strategialla on onnistuttu määrittelemään seurantaan sopivat tunnusluvut hyvin. Raportoinnin onnistumiseksi yrityksessä on ”muodostettu yhteisiä tietovaatimuksia ja tunnuslukujen määritelmiä sekä tehty informaation keräämistä tiedon hyödyntämiseksi tapahtumien selitysten ja seuraamusten ymmärtämisessä.” Raportointi on näin yrityksessä liiketoiminnan tarpeesta tapahtuvaa.

Raporttien ajamisen hitaus ei tue toimeksiantajayrityksen tunnusluvuilla johtamista. Yrityksessä on kuitenkin otettu käyttöön CRM järjestelmä, jolla muun muassa tilauskantaa- ja myyntitietojen saaminen nopeutuu. Tunnusluvuilla johtamiseenkin vaikuttaa hieman se, että joitain raportteja joutuu vielä työstämään Excelissä erikseen. Yrityksessä on jo käynnissä muutamia raportoinnin kehittämisprojekteja parempien raporttien käyttöön saamiseksi tulevaisuudessa, mistä voi päätellä, että tunnusluvuilla johtamiseenkin voisi raportointi antaa vielä lisää tukea.

7 Yhteenveto ja pohdinta

7.1 Johtopäätöksiä

Tutkimuksen perusteella toimeksiantajayrityksen raportointijärjestelmä on jo ennestään rakennettu ja toteutettu kokonaisvaltaisesti ja liiketoimintaa tukevalla tavalla. Tutkimuksessa hahmottui kuitenkin silti toimeksiantajayrityksen raportoinnista muutamia kehityskohteita ja pääteemoja.

Toiminnanohjausjärjestelmästä saatava data on pääosin kattavaa ja yritys saa käyttöönsä sitä kautta monenlaisia raportteja, jotka tukevat seurantaa. Toiminnanohjausjärjestelmän tietoa jatkojalostetaan yrityksessä Excelin ja Power BI:n avulla. Vaikka Power BI onkin jo monissa toiminnoissa käytössä, joissain tapauksissa joudutaan vielä tiedon jatkojalostamiseen käyttämään huomattavasti manuaalisempia Excel- tiedostoja. Raporttien muokkaaminen Excelissä on hidasta varsinkin, kun monia Excel- tiedostoja täytyy olla samaan aikaan auki. Raportteja joudutaan vielä osin yhdistelemään siis manuaalisesti ja vaihtoehtoiset uudet raportointityökalut, kuten Power BI olisi saatava vielä laajemmin käyttöön. Ervelän (2012, 65) opinnäytetyössä korostetaan BI- tyyppisten järjestelmien tutkimisen tärkeyttä niin käytännön kuin teoriankin kannalta.

Yrityksen raportointia olisi kehitettävä entistä automaattisemmaksi niin, että turhia välivaiheita saataisiin raportoinnista karsittua. Näin myös raportoinnin nopeus ja ajantasaisuus säilyisi vielä paremmin ja keskittymistä voitaisiin suunnata raporttien manuaalisen työstämisen sijasta tiedon kokonaisvaltaisempaan tarkasteluun ja analysointiin. Sekä toiminnanohjausjärjestelmä, että siitä saatavat raportit voisivat olla myös visuaalisuudeltaan parempia. Toisin sanoen raporteista saatava informaatio voisi olla vielä visuaalisemmassa ja graafisemmassa muodossa. Paremman visuaalisuuden pointtina olisi nopeampi trendien ja poikkeamien hahmottaminen raportointi-informaatiosta.

Raportoinnista saatavaan tietoon pitäisi päästä porautumaan helpommin. Raporteissa täytyisi pystyä yhdistelemään toiminnan eri osa-alueiden tietueita, jotta poikkeamien löytäminen olisi nopeampaa ja suurempaa, jolloin panoksia voisi kohdistaa enemmän poikkeamia korjaavien toimenpiteiden suunnitteluun ja toteutukseen. Raportoinnin tulisi siis olla vielä

helppokäyttöisempää ja raportteja täytyisi pystyä muokkaamaan käyttäjälle sopivaksi oleellisen tiedon nopeampaan löytämiseen.

Tunnusluvut ja niiden seuranta ovat toimeksiantajayrityksessä jo korkealla tasolla seurannan ollessa aktiivista ja säännöllistä. Kaikilla edellä mainituilla raportoinnin kehittämiskohdeilla kuitenkin parannettaisiin myös tunnusluvuilla johtamista toimeksiantajayrityksessä. Raportoinnin automatisointi ja jouhevuus, tiedon parempi porautuvuus, raporttien visuaalisuus sekä tiedon tehokas jatkojalostaminen tukevat myös tunnusluvuilla johtamista, joten näiden osa-alueiden kehittämisellä voidaan kehittää myös taloudellisten tunnuslukujen käyttämistä päätöksenteon tukena.

7.2 Pohdintaa

Yrityksen raportointijärjestelmän kokonaisuus on kehittynyt yrityksen kehittymisen vanavedessä. Raportointi on jo laajaa ja siinä on havaittavissa monia toimivia Aspekteja. Oleellista raportoinnin kehittämisessä on tehdä sitä yrityksen päätöksentekoa tukevalla tavalla päivittäen raportointijärjestelmää aina sen mukaan, miten raportoinnin tarve yrityksen liiketoiminnan kehityksen mukaisesti muuttuu. Yrityksen raportointi vaikuttaa olevan vähintäänkin riittävällä tasolla, mutta raportointia voi ja kannattaakin jatkuvasti kehittää paremmaksi. Raportointi ja seurantajärjestelmien toimivuus ovat yrityksen toiminnan kannalta elintärkeitä elementtejä ja oikein rakennetulla raportoinnilla yrityksen on mahdollista myös tehdä pesäeroa kilpailijoihinsa nähden. Tehokas raportointi nopeuttaa päätöksentekoa ja näin koko yrityksen liiketoiminta tehostuu. Yrityksen raportointijärjestelmien raportit onkin järkevää pitää jatkuvasti ajan tasalla, jotta kokonaiskuva toiminnan nykytilanteesta hahmottuu aina mahdollisimman reaaliaikaisesti.

Tällä opinnäytetyöllä vastataan jokaiseen luvun 1.4 kysymykseen, jotka ovat: Minkälaiset osatekijät vaikuttavat raportointiin ja minkä tyyppisillä toimenpiteillä voidaan raportointiin vaikuttaa? Millä tasolla raportointi on yrityksessä tällä hetkellä ja minkälaisilla tavoilla sitä yrityksessä hoidetaan? Ja minkälaiset osa-alueet raportoinnissa vaativat vielä kehittämistä ja miten näitä osa-alueita ja niiden osaa raportoinnissa pystyttäisiin mahdollisesti kehittämään?

Raportointiin vaikuttavat muun muassa sen toteuttamisen tiheys ja laajuus sekä siitä saatavan informaation ajantasaisuus ja toimenpiteitä, joilla raportointiin voi vaikuttaa ovat esimerkiksi uusien raportointityökalujen käyttöönotto tai jo olemassa olevien raportointityökalujen kehittäminen helppokäyttöisemmäksi. Raportointi on yrityksessä jo ennestään kokonaisvaltaista sekä laajamittaista ja yrityksen raportointia hoidetaan tuottamalla raportointijärjestelmistä erilaisia raportteja sekä yhdistämällä näitä raportteja, kuten myös etsimällä raportoinnista kehitettävää. Raportoinnin osa-alueita, joissa on vielä kehitettävää ovat muun muassa yrityksen toiminnanohjausjärjestelmä, raportoinnin automaattisuus ja visuaalisuus sekä raportoinnista saatavan tiedon jatkojalostaminen. Näitä osa-alueita sekä niiden osaa raportoinnissa voidaan pystyä kehittämään esimerkiksi hankkimalla ja kehittämällä uusia raportointityökaluja, joiden avulla esimerkiksi toiminnanohjausjärjestelmän raporteista saatava informaatio voidaan hyödyntää paremmin. Tämän tyyppisellä kehittämisellä raportointiin on mahdollista tuoda lisää automaatiota, parantaa raporttien visuaalisuuden elementtejä sekä muun muassa porautua syvemmälle raportoinnista saatavaan tietoon.

LÄHTEET

- Aittomäki, K. 2018. Johdon raportoinnin kehittäminen [AMK-opinnäytetyö, Satakunnan ammattikorkeakoulu]. [Viitattu 15.12.2022]. Theseus. <https://urn.fi/URN:NBN:fi:amk-201804094320>
- Ervelä, A. 2012. Business intelligence ja johdon raportoinnin kehittäminen [Pro gradu -työ, Tampereen yliopisto]. [Viitattu 15.12.2022]. Theseus. <https://urn.fi/urn:nbn:fi:uta-1-22806>
- Hirsjärvi, S. & Hurme, H. 2008. Tutkimushaastattelu: Teemahaastattelun teoria ja käytäntö. Helsinki: Gaudeamus.
- Hyvärinen, M., Nikander, P., Ruusuvoori, J. & Aho, A. L. 2017. Tutkimushaastattelun käsikirja. Tampere: Vastapaino.
- Ikäheimo, S., Malmi, T. & Walden, R. 2019. Yrityksen laskentatoimi. 8., uudistettu painos. [Helsinki]: Talentum Media.
- Jormakka, R., Koivusalo, K., Lappalainen, J. & Niskanen, M. 2021. Laskentatoimi. 7., uudistettu painos. Helsinki: Edita.
- Järvenpää, M., Länsiluoto, A., Partanen, V. & Pellinen, J. 2020. Talousohjaus ja kustannuslaskenta. 2–5. p. Helsinki: Sanoma Pro.
- Kaarlejärvi, S. & Salminen, T. 2018. Älykäs taloushallinto: Automaation aika. [E-kirja]. Helsinki: Alma. [Viitattu 12.12.2022]. Saatavana: [Älykäs taloushallinto : automaation aika | Seinäjoen ammattikorkeakoulun kirjasto | SeAMK-Finna](#)
- Kallunki, J. 2022. Tilinpäätösanalyysi. 2., uudistettu painos. [E-kirja]. Helsinki: Alma Talent. [Viitattu 22.11.2022]. Saatavana: [Tilinpäätösanalyysi | Seinäjoen ammattikorkeakoulun kirjasto | SeAMK-Finna](#)
- Kananen, J. 2015. Kehittämistutkimuksen kirjoittamisen käytännön opas: Miten kirjoitan kehittämistutkimuksen vaihe vaiheelta. Jyväskylä: Jyväskylän ammattikorkeakoulu.
- Kannisto, J. 2022. Yrityksen talouden seuranta tunnuslukujen avulla. [Verkkootikkeli]. [Viitattu 22.11.2022]. Saatavana: [Yrityksen talouden seuranta tunnuslukujen avulla - Rantalainen](#)
- Knüpfer, S. & Puttonen, V. 2018. Moderni rahoitus. 10., uudistettu painos. [E-kirja]. Helsinki: Alma. [Viitattu 22.11.2022]. Saatavana: [Moderni rahoitus | Seinäjoen ammattikorkeakoulun kirjasto | SeAMK-Finna](#)

- Koski, T. 2017. Pk-yrityksen strateginen talousjohtaminen. 2. painos. [E-kirja]. Helsinki: Kauppakamari. [Viitattu 22.11.2022]. Saatavana: [Pk-yrityksen strateginen talousjohtaminen | Seinäjoen ammattikorkeakoulun kirjasto | SeAMK-Finna](#)
- Leppiniemi, J. & Kykkänen, T. 2019. Kirjanpito, tilinpäätös ja tilinpäätöksen tulkinta. 10., uudistettu painos. [E-kirja]. Helsinki: Alma Talent Oy. [Viitattu 22.11.2022]. Saatavana: [Kirjanpito, tilinpäätös ja tilinpäätöksen tulkinta | Seinäjoen ammattikorkeakoulun kirjasto | SeAMK-Finna](#)
- Niskavaara, E. 2017. Yritystaloutta esimiehille. 3., uudistettu painos. [E-kirja]. Helsinki: Alma. [Viitattu 22.11.2022]. Saatavana: [Yritystaloutta esimiehille | Seinäjoen ammattikorkeakoulun kirjasto | SeAMK-Finna](#)
- Pellinen, J. 2017. Talousjohtaminen. 2., uudistettu painos. [E-kirja]. Helsinki: Alma. [Viitattu 23.11.2022]. Saatavana: [Talousjohtaminen | Seinäjoen ammattikorkeakoulun kirjasto | SeAMK-Finna](#)
- Pohjola, M. 2015. Taloustieteen oppikirja. Helsinki: Sanoma Pro.
- Puusa, A. & Juuti, P. 2020. Laadullisen tutkimuksen näkökulmat ja menetelmät. Helsinki: Gaudeamus.
- Seppänen, H. 2011. Yrityksen analysointi ja tilinpäätös. [E-kirja]. Helsinki: Helsingin seudun kauppakamari, Helsingin kamari. [Viitattu 22.11.2022]. Saatavana: [Yrityksen analysointi ja tilinpäätös | Seinäjoen ammattikorkeakoulun kirjasto | SeAMK-Finna](#)
- Simons, R. (1995). Levers of Control. How Managers Use Innovative Control Systems to Drive Strategic Renewal. Boston, Massachusetts: Harvard Business School Press.
- Syvänperä, O. & Lindfors, H. 2014. Pk-yrityksen budjetointi ja raportointi käytännönläheisesti. 4., uudistettu painos. [E-kirja]. Helsinki: Helsingin seudun kauppakamari. [Viitattu 22.11.2022]. Saatavana: [Pk-yrityksen budjetointi ja raportointi käytännönläheisesti | Seinäjoen ammattikorkeakoulun kirjasto | SeAMK-Finna](#)
- Tuomi, J. & Sarajärvi, A. 2018. Laadullinen tutkimus ja sisällönanalyysi. Uudistettu laitos. Helsinki: Kustannusosakeyhtiö Tammi.
- Viitala, R. k. & Jylhä, E. 2021. Johtaminen: Keskeiset käsitteet, teorit ja trendit. Helsinki: Edita.
- Åkerberg, P. 2017. Budjetointi 2020-luvulla. 1. painos. [E-kirja]. Helsinki: Alma. [Viitattu 22.11.2022]. Saatavana: [Budjetointi 2020-luvulla | Seinäjoen ammattikorkeakoulun kirjasto | SeAMK-Finna](#)

Äijälä, N. 2022. Johdon raportoinnin kehittäminen: tapaustutkimus [Pro gradu -työ, Lappeenrannan-Lahden Teknillinen Yliopisto]. [Viitattu 15.12.2022]. Theseus. Saatavana: <https://urn.fi/URN:NBN:fi-fe2022031022864>

Liitteet

Johdon raportoinnin kehittäminen 2022 tutkimuskysymykset

1. Asema tai titteli yrityksessä ja työnkuva
2. Miten käytät työssäsi seuraaviin osa-alueisiin kuuluvia tunnuslukuja:
 - Kannattavuus
 - Vakavaraisuus
 - Maksuvalmius
 - Toiminnan tehokkuus
 - Käyttöpääoma
3. Seuraatko työssäsi mahdollisesti muita kuin edellä mainittuihin osa-alueisiin kuuluvia tunnuslukuja ja jos seuraat niin mitä tunnuslukuja ja miten?
4. Mitä raportteja sinä käytät raportoinnissa ja miten nämä raportit tukevat seuraavien seuranta-asteiden raportointia:
 - Koko yritys
 - Tulosityksiköt
 - Yksittäiset työt
5. Miten raportointi tukee tunnusluvuilla johtamista yrityksessä?
6. Miten yrityksen raportoinnin suoritusmittaristoja pitäisi parantaa palvelemaan paremmin lyhyen ja pitkän aikavälin kannattavuutta?
7. Minkälainen rooli toiminnanohjausjärjestelmällä on raporttien tuottamisessa?
8. Tuottaako toiminnanohjausjärjestelmä riittävän kattavia raportteja?
9. Minkälainen rooli mahdollisilla muilla raportointityökaluilla on johdon raportoinnissa?
10. Miten koet, että tunnusluvuilla johtaminen tukee yrityksen kokonaisvaltaista johtamista?