

Valtteri Korpela

BALANCED SCORECARD TILITOIMISTON LIKETOIMINTAYKSIKKÖÖN

Vuorovaikutteinen BSC -strategiamittaristo tilitoimistoalan kasvuorganisaatiolle

BALANCED SCORECARD TILITOIMISTON LIKETOIMINTAYKSIKKÖÖN

Vuorovaikutteinen BSC -strategiamittaristo tilitoimistoalan kasvuorganisaatiolle

Valtteri Korpela
Opinnäytetyö
Kevät 2019
Liiketalouden tutkinto-ohjelma
Oulun ammattikorkeakoulu

TIIVISTELMÄ

Oulun ammattikorkeakoulu
Liiketalouden tutkinto-ohjelma, Taloushallinto

Tekijä: Valtteri Korpela

Opinnäytetyön nimi: Balanced Scorecard tilitoimiston liiketoimintayksikköön

Työn ohjaaja: Erkki Raudaskoski

Työn valmistumislukukausi ja -vuosi: Kevät 2019

Sivumäärä: 40 + 6

Balanced Scorecard on vuonna 1992 kehitetty suorituskyky mittaristo, jonka avulla yritys mittaa strategiaa kokonaisvaltaisesti. 2000-luvulla viitekehyksen käyttö on yleistynyt sekä kehittynyt tulostittaristosta strategian ja vision viestintävälineeksi. Kaplan ja Norton kehittivät mittariston, koska suorituskyvyn mittaamisesta jäi usein vajaaksi pitkän aikavälin tavoitteiden huomiointi.

Opinnäytetyön toimeksiantaja on 600 työntekijän organisaation yksi liiketoimintayksikkö, joka työllistää noin 10 taloushallinnon asiantuntijaa. Opinnäytetyön projektissa laaditaan yritykselle ensimmäinen interaktiivinen ja strategiaa viestivä tasapainotettu mittaristo. Toimeksiantajalla on tarve saada strategian viestintään ja suorituskyvyn mittaamiseen uusi työväline, joka olisi helposti lähestyttävä. Mittaristo rakennetaan projektissa yhteen organisaation liiketoimintayksikköön. Mikäli Balanced Scorecard todetaan lisäarvoa tuottavaksi, monistetaan se muihin liiketoimintayksiköihin.

Teoriaosuus perehtyy suorituskyvyn mittaamiseen sekä Balanced Scorecardin käyttötarkoitukseen ja toteuttamisprosessiin. Koska strategia ja visio toimivat mittariston perustana, tulee tarkasteltavaksi myös yritysstrategian teoria.

Toiminnallisen opinnäytetyön toisessa vaiheessa referoidaan teoriaosuudessa sovellettuja menetelmiä ensimmäisen mittariston luomiseen. Toteuttamisprosessissa on otettu mallia Toivasen Balanced Scorecard projektimallista. Työn lopputulos on toimeksiantajaorganisaatiolle räätälöity tasapainotettu mittaristo, joka on laadittu yksikön yhdessä henkilökunnan kanssa. Balanced Scorecardin tarkoitus on tukea jo olemassa olevia suorituskyvyn mittareita, sekä vahvistaa vision ja strategian kommunikoimista läpi organisaation.

Lopputuloksena on vuorovaikutteinen ja interaktiivinen Balanced Scorecard toimeksiantajan liiketoimintayksikölle, sekä jatkosuunnitelma mittariston käyttöön. Rakennettu mittaristo otetaan käyttöön heti opinnäytetyön valmistuttua.

Jatkossa tulisi tutkia kuinka kokonaisvaltainen ja interaktiivinen mittaristo saadaan monistettua toisiin liiketoimintayksiköihin, sekä miten hyvin henkilöstö pystyy Balanced Scorecardin avulla ymmärtämään yrityksen strategian ja merkityksen päivittäisessä työskentelyssä. Opinnäytetyö voi toimia mallina muille yrityksille, jotka ovat harkinneet Balanced Scorecard -projektin pilotointia.

Asiasanat: tasapainotettu mittaristo, tilitoimisto, taloushallinto, strategia, johtaminen

ABSTRACT

Oulu University of Applied Sciences
Business administration, financial management

Author: Valtteri Korpela

Title of thesis: A Balanced Scorecard for an accounting firm's business unit

Supervisor: Erkki Raudaskoski

Term and year when the thesis was submitted: Spring 2019 Number of pages: 40 + 6

The Balanced Scorecard is a comprehensive instrument for measuring business performance and the implementation of business strategy. The Balanced Scorecard was developed in 1992 by Kaplan and Norton to increase the value of measuring performance, as the measures used to focus mainly on short-term goals and aspects. During the 21st century, the model has gained popularity and developed towards being an instrument aimed at communicating strategy and vision.

Purpose of this thesis is to create a Balanced Scorecard for a division of an accounting company. The company has 600 members of employees, of which 10 work for the division the instrument is being made for. The Balanced Scorecard will be the first interactive instrument for communicating the company's strategy to employees. The need for such an instrument has been noted, as the current tools for measuring and communicating strategy are not adequate. The instrument created in this thesis will be put to use only by one division of the company and if it proves to offer added value, the model will be expanded to other divisions.

Theory of the thesis focuses on measuring performance and the purposes of the Balanced Scorecard. The theory also includes different ways of conducting a Balanced Scorecard project and because the business strategy works as the basis of a Balanced Scorecard, it is also described in the theory section.

This functional study takes theory to action and describes a Balanced Scorecard project, that has been influenced by Toivanen Jarkko's Balanced Scorecard project model. The end result of this thesis is a Balanced Scorecard model for one division of the company. The model has been created in co-operation with employees of the division. The purpose of the instrument is to support the current methods of measuring and communicating strategy within the organization.

As an end result, this thesis created an interactive Balanced Scorecard and an extension plan for it. The Balanced Scorecard is ready to be used after the thesis has been completed.

Further study should be conducted, in order to research how the extensive and interactive model can be expanded within the company to other divisions and to what extent does the Balanced Scorecard improve understanding of business strategy. The thesis can be used as assistance for organizations that are considering implementing a Balanced Scorecard project.

Keywords: Balanced Scorecard, performance measurement, strategy, management control

SISÄLLYS

1	JOHDANTO.....	8
2	YRITYKSEN SUORITUSKYVYN MITTAAMINEN.....	9
	2.1 Mittaamisen jatkuva prosessi.....	9
	2.2 Benchmarking.....	9
	2.3 Aineettoman pääoman mittaaminen.....	10
	2.4 Sidosryhmämittarit ja Key Performance Indicator -mittarit.....	11
	2.5 Mittariston toiminnallisuuden tarkastaminen.....	11
3	BALANCED SCORECARD.....	13
	3.1 BSC viitekehys ja hyödyntäminen organisaatiossa.....	13
	3.2 Hyvän Balanced Scorecardin ominaisuudet.....	15
	3.3 Balanced Scorecardin näkökulmat.....	15
	3.3.1 Taloudellinen näkökulma.....	16
	3.3.2 Asiakasnäkökulma.....	17
	3.3.3 Sisäiset prosessit / Tehokkuusnäkökulma.....	18
	3.3.4 Oppimisenäkökulma / Oppimisen ja kasvamisen näkökulma.....	18
	3.3.5 Lisänäkökulmat.....	19
	3.4 Näkökulmien mittarit ja niiden väliset suhteet.....	19
	3.5 Kriittiset menestystekijät vai tavoitteiden syy-seurausketju.....	21
	3.6 SWOT- ja PESTEL -analyysit apuna laadinnassa.....	22
	3.7 Jouko Toivasen Balanced Scorecard -projektimalli.....	22
	3.8 Balanced Scorecardin hyödyt.....	23
	3.9 Balanced Scorecardin kritiikki.....	24
4	ORGANISAATION STRATEGIA JA VISIO.....	25
	4.1 Visio.....	25
	4.2 Strateginen suunnittelu.....	26
	4.3 Strategian jalkauttaminen.....	27
	4.4 Strategian mittaaminen.....	28
5	TOIMEKSIANTAJAN KASVUORGANISAATION BALANCED SCORECARD.....	29
	5.1 Toteuttamisprosessi.....	29
	5.2 Yksikön henkilöstön aktivointi ja projektin aloittaminen.....	30

5.3	Kasvuorganisaation Balanced Scorecardin näkökulmat ja mittarit.....	31
5.3.1	Taloudellinen näkökulma	32
5.3.2	Asiakasnäkökulma.....	32
5.3.3	Tehokkuusnäkökulma.....	33
5.3.4	Oppimisnäkökulma	33
5.3.5	Henkilöstönäkökulma.....	34
5.4	Mittariston validointi, käyttöönottosuunnitelma ja tuleva kehittäminen	34
6	JOHTOPÄÄTÖKSET	36
7	POHDINTA.....	37
	LÄHTEET.....	39
	LIITTEET	41

LYHENTEET

BSC	Balanced Scorecard
KPI	Key Performance Indicator
GPTW	Great Place To Work

1 JOHDANTO

Tämä opinnäytetyön tarkoituksena on rakentaa tilitoimistoalan yrityksen toimeksiannosta tasapainotettu mittaristo, eli Balanced Scorecard (BSC). Tasapainotettu mittaristo rakennetaan yhteen toimeksiantajayrityksen liiketoimintayksikköön ja tulevaisuudessa se monistetaan organisaation muihin yksiköihin, mikäli sen havaitaan tuottavan lisäarvoa. Yritys työllisti vuonna 2018 noin 600 työntekijää useassa eri toimipisteessä. Balanced Scorecard rakennetaan yksikölle, joka on alle viisi vuotta sitten perustettu kirjanpitoyksikkö. Yksikössä työskentelee noin 10 työntekijää ja se vastaa satojen suomalaisten pienten ja keskisuurten yritysten kuukausikirjanpidosta, tilinpäätöksistä, veroilmoituksista sekä muusta taloushallinnon konsultaatiopalveluista.

Balanced Scorecard on yrityksen visioon ja strategiaan pohjautuva mittaristo, joka on kehittynyt vuosien varrella KPI-suorituskykymittaristosta strategisen johtamisen apuvälineeksi, jolla implementoidaan strategian mukaista työskentelyä läpi organisaation. Balanced Scorecard mallin ovat alun perin kehittäneet Robert Kaplan ja David Norton vuonna 1992, ja malli on kehittynyt vuosien varrella viestiväksi ja interaktiiviseksi strategiamittariksi.

Opinnäytetyössä käsitellään ensin aiheen teoria, joka sisältää organisaation strategian, suorituskyvyn mittaamisen ja Balanced Scorecardin perusteet näkökulmineen. Opinnäytetyö käsittelee sekä menetelmät rakentaa tasapainotettu mittaristo että eri näkökulmien ja mittareiden tyypillisyydet ja tasapainotukset.

Opinnäytetyön tutkimusosassa selkeytetään toimeksiantajaorganisaation strategia ja visio, ja luodaan kattava BSC mittareineen. Vision, strategian ja näkökulmien tukemiseksi laaditaan kriittisten menestystekijöiden avulla strategiakartta, SWOT ja PESTEL -analyysit. Mittaristossa huomioidaan tasapainotus taloudellisilla ja ei-taloudellisilla, kovilla ja pehmeillä, objektiivisilla ja subjektiivisilla sekä suorilla ja epäsuorilla tunnusluvuilla. Lisäksi tarkastetaan mittareiden validiteetti, käytännöllisyys ja reliabiliteetti. Tutkimusosio vastaa tutkimuskysymyksen: ”Minkälainen BSC on kokonaisvaltainen ja interaktiivinen mittaristo, joka pyrkii viestimään henkilöstölle strategiaa ja miten se rakennetaan?” Opinnäytetyö rajataan yhden liiketoimintayksikön strategian mittaamiseen.

2 YRITYKSEN SUORITUSKYVYN MITTAAMINEN

Kaplan ja Norton esittävät kirjassaan *The Balanced Scorecard*, että se mitä ei voi mitata, ei voi myöskään johtaa. Suorituskyvyn mittaaminen on yksi johtamisen kriittisimmistä tehtävistä ja se vaikuttaa voimakkaasti sekä yrityksen sisällä että ulkopuolella oleviin sidosryhmiin. (Kaplan & Norton. 1996, 21.)

Suorituskyky tarkoittaa tietyn organisaation osa-alueen kykyä saavuttaa asetetut tavoitteet. Suorituskyvyn mittaaminen tarkoittaa prosessia, jolla selvitetään tunnuslukuja käyttäen tietyn osa-alueen asemaa. (Lönqvist, Kujansivu & Antikainen. 2006, 14.)

2.1 Mittaamisen jatkuva prosessi

Mittaamisen ei tulisi olla kertaluonteinen katsastus, vaan sykleittäin jatkuva prosessi. Mittaamisen prosessi voidaan jakaa eri osa-alueisiin ja yleinen keino tehdä jaottelu asiantuntijaorganisaatiossa on jakaa mittaamisen prosessi neljään eri vaiheeseen. (Lönqvist, ym. 2006, 12.)

Ensimmäisessä vaiheessa suunnitellaan mittaristo, eli päätetään mitä organisaatiossa on tarve mitata ja millä mittareilla osa-alueita mitataan. Toisessa vaiheessa mittaristo otetaan käyttöön, eli päivitetään olemassa olevat tietojärjestelmät ja koulutetaan organisaation henkilöstö. Kolmas vaihe on itse mittarin käyttö, eli mittaamista hyödynnetään johtamisen tukena ja toiminnan jatkuvassa kehittämisessä. Neljäs vaihe on mittariston ylläpito, joka sisältää mittareiden hienosäädön ja päivittämisen vastaamaan kehittyvää ja muuttuvaan kilpailuasetelmaa. Prosessi jatkuu neljännen vaiheen jälkeen taas ensimmäiseen osa-alueeseen muodostaen kiertävän syklin. (Lönqvist, ym. 2006, 12.)

2.2 Benchmarking

Benchmarking on englanninkielinen käsite ja tarkoittaa vertailua eri yritysten, organisaatioiden tai yksiköiden välillä. Vertailuanalyysin avulla organisaatio systemaattisesti suhteuttaa omaa toimintaa sitä kilpailevaan toimintaan. Mittaustavassa kartoitetaan toiminnan kriittisimmät tunnusluvut ja niitä

verrataan parhaan vertailukelpoisen organisaation samoihin tunnuslukuihin. (Liukkonen 1997, 31–32.)

Benchmarking voi tarjota organisaatiolle uusia haasteita, kehitysmahdollisuuksia ja ideoita toiminnan kehittämiseen. Lisäksi mallin mukainen vertailu motivoi yrityksiä jahtaamaan markkinajohtajaa liiketoiminnallaan. (Liukkonen 1997, 31–32.)

2.3 Aineettoman pääoman mittaaminen

Aineeton pääomaa on yrityksen käytössä oleva ei-fyysinen resurssi, jota käytetään strategian jalkauttamisessa, ja sen merkitys suorituskyvyn muodostumisessa on useimmiten merkittävä. Useasti aineeton pääoma assosioidaan henkilöstön kyvykkyyksiin, resursseihin, toimintatapoihin ja sidosryhmäsuhteisiin. Aineettoman pääoman tekijät voivat olla esimerkiksi osaaminen, imago ja tuotantoprosessi. Usein aineeton pääoma voi tuottaa aineellisia resursseja paremmat mahdollisuudet menestyä tulevaisuudessa. (Lönqvist, ym. 2006, 72–81.)

Aineettoman pääoman mittaaminen koetaan usein haasteellisiksi sen luonteen vuoksi. Panoksia on vaikea määrittää ja prosessia vaikea mallintaa. Subjektivisen tuottavuuden mittaamiseen liitetään vahvasti epävarmuus, henkilökohtaiset kokemukset ja persoonalliset näkemykset. Kuitenkin subjektiivisten mittareiden avulla voidaan tarkastella yhtä osa-aluetta useasta eri näkökulmasta, ja tiettyjen osa-alueiden mittaaminen objektiivisten mittareiden avulla voi olla mahdotonta. (Lönqvist, ym. 2006, 72–81.)

Inhimillinen pääoma, suhdepääoma ja rakennepääoma ovat aineettoman pääoman osa-alueita. Inhimilliseen pääomaan voidaan luokitella organisaation osaaminen, henkilöstöominaisuudet, asenteet, tiedot ja koulutushistoria. Suhdepääomaan voidaan sisällyttää maineen ja yhteistyösopimusten lisäksi suhteet organisaation sidosryhmiin. Rakennepääomaan sisällytetään organisaation kulttuuri, arvot, työilmapiiri, prosessit, immateriaalioikeudet ja dokumentoitu tieto. (Lönqvist, ym. 2006, 23–26.)

Ulottuvuuksia voi olla useita, kun mitataan aineettoman pääoman eri osa-aluetta, esimerkiksi tuottavuutta. Tuottavuutta voidaan mitata suoraan, mittaamalla pelkästään itse työn tuottavuutta tai epäsuorasti mittaamalla ilmapiiriä. Ilmapiiriä voidaan mitata objektiivisesti esimerkiksi mittaamalla poissaolojen määrää tai subjektiivisesti ilmapiirikyselyn avulla. Työn tuottavuutta voidaan myös

mitata joko objektiivisesti laskelmalla tuotetut tuotteet henkilöä kohden tai sitten subjektiivisesti esimiehen arviomana. (Lönqvist, ym. 2006, 32.)

2.4 Sidosryhmämittarit ja Key Performance Indicator -mittarit

Sidosryhmämittarit käsittelevät organisaatioon yhteyksissä olevia ryhmiä ja segmenttejä, kuten omistajia, asiakkaita, työntekijöitä, alihankkijoita, tavarantoimittajia ja yhteiskuntaa. Keskinäisimmät sidosryhmät ovat organisaatiolle yleensä omistajat, asiakkaat ja työntekijät. Malmi, Peltola ja Toivanen kertovat yrityksen onnistuneen silloin, kun jokainen sidosryhmä kokee saavansa tarpeensa huomioiduksi ja tyydytyksi. Sidosryhmämittareiden tarkoitus on seurata näiden tavoitteiden ja tarpeiden täyttymistä. Sidosryhmämittareitten tulisi myös muiden mittareiden rinnalla heijastaa yrityksen strategiaa ja kuvastaa mitä strategialla tavoitellaan. (Malmi, ym. 2005, 33.)

Mittarit, jotka Kaplan ja Norton kehittivät Balanced Scorecardille, olivat pääasiassa KPI -mittareita, eli Key Performance Indicator -mittareita. KPI -mittaristo sisältää yleensä jokaiseen näkökulmaan yhtenäiset tulostulomittarit, jotka ovat organisaation toiminnan kannalta oleellisimmat ja keskeisimmät. KPI -mittarit ovat vakiintuneet julkisen puolen hallinnoissa ja asiantuntija-alalla. Tämän ryhmän mittarit ovat vahvasti sidoksissa yhteen näkökulmaan ja sen kriittisiin menestystekijöihin. Koska mittarit pohjautuvat tehokkuuteen, eivät ne usein heijasta yrityksen strategiaa. (Malmi, ym. 2005, 34.)

2.5 Mittariston toiminnallisuuden tarkastaminen

Mittareiden luotettavuus ja pätevyys tulee tarkistaa sekä ennen käyttöönottoa että säännöllisesti sen jälkeen. Yksi tarkastustapa on arvioida mittareiden validiteetti, reliabiliteetti, relevanssi ja käytännöllisyys. Validiteetti kertoo, kuinka hyvin mittari onnistuu mittaamaan sitä mitä sen on tarkoitus, reliabiliteetti kertoo mittarin satunnaisvirheistä ja johdonmukaisuudesta, relevanssi kertoo olennaisuudesta ja käytännöllisyys mittarin hyötyvaivasuhteesta. (Lönqvist, ym. 2006, 32.)

Mittariston tulee olla rakennettu juuri sitä käyttävälle organisaatiolle, milloin toimivuus voidaan tarkistaa tutkimalla, saadaanko siitä pääteltyä organisaation kilpailustrategia. Lisäksi tulee tarkistaa mittariston tasapaino ja laajuus, tutkimalla sisältääkö mittari sekä tulostulomittareita että ennakoivia mittareita ja tasapainoittavia mittareita. Mikäli organisaation arvot tai arvoketjut on huomioitu

mittaristossa ja nämä tulevat työntekijälle ilmi, saa yritys mittaristosta täyden hyödyn. (Malmi, ym. 2005, 76–77.)

Malmi, Peltola ja Toivanen kuvaavat yksinkertaisen happotestin, jonka avulla voidaan nopeasti arvioida, onko yritykselle laadittu mittari hyvä ja toimiva. Mikäli mittaristo sopii sellaisenaan usealle yritykselle, on mittariston osa-alueet liian laajat ja yleiset. (Malmi, Peltola & Toivanen 2005, 76.)

3 BALANCED SCORECARD

Balanced Scorecardin viitekehysten ovat esitelleet professorit Robert S. Kaplan ja David Norton vuonna 1992 (Olve, Roy & Wetter. 1999, 16). He tutkivat 12 yhdysvaltalaisen ja kanadalaisten suuryritysten suorituksen mittaustapoja ja havaitsivat käytettyjen metodeitten olevan riittämättömiä, koska ne keskittyivät tarkastelemaan organisaation kapeaa taloudellista osa-aluetta, eikä organisaatiota kokonaisuutena. Tutkimustensa perusteella he julkaisivat vuonna 1992 Harvard Business Review:ssa artikkelin, The Balanced Scorecard – Measures that Drive Performance, jossa he esittelivät mittaristoa ensimmäistä kertaa. Artikkelissa kuvailtiin perinteisen mittaamisen syövän yrityksen kykyä tuottaa arvoa. (Niven 2006, 12.)

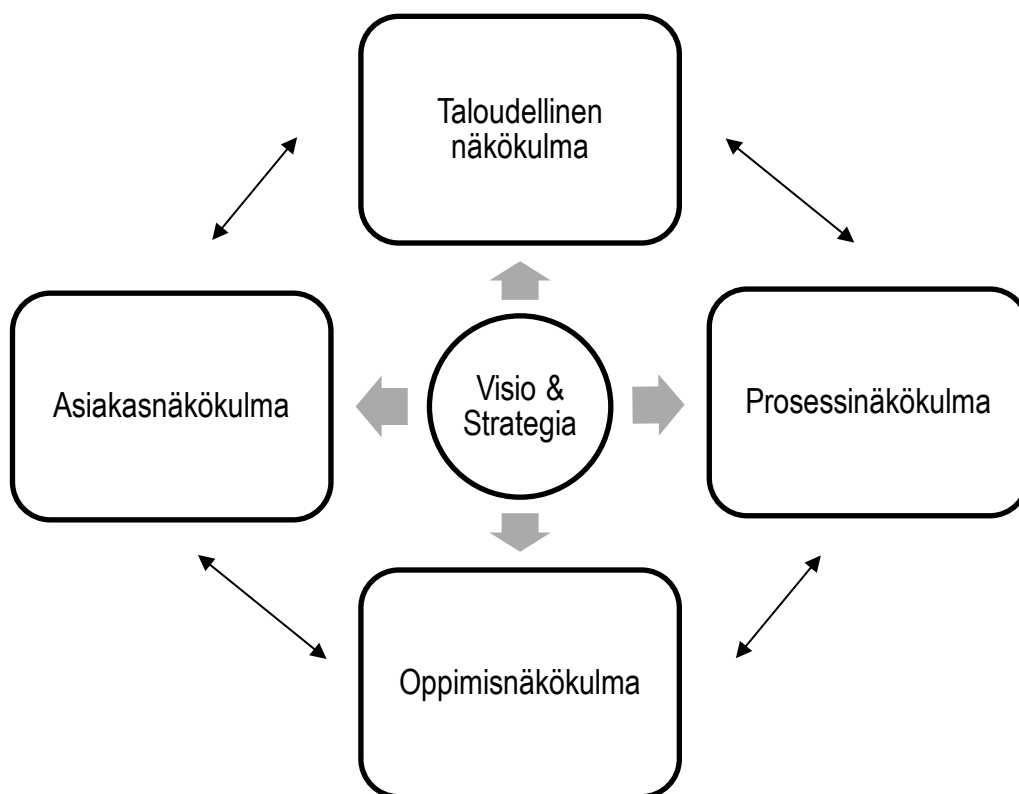
Kuvastaakseen perinteisestä suorituskyvyn mittaamisesta, Kaplan ja Norton kuvailivat mittauksia yhtä tehokkaaksi kuin ajoneuvon ajamista eteenpäin suunnistamalla yksistään ajoneuvon peruutuspeilin avulla. Balanced Scorecard kehitettiin ratkaisemaan yritysten mittausongelmat kertomalla yrityksen johdolle enemmän kuin perinteiset mittarit, jotka keskittyivät menneisyyden dataan. (Malmi, ym. 2005, 15–18.) Balanced Scorecardin tarkoitus oli yhdistää yrityksen lyhytaikaiset tavoitteet pitkäaikaiseen visioon ja strategiaan, sekä viestiä toiminnalle tärkeimmät elementit, jotka johtavat toiminnan onnistumiseen (Olve, ym. 1999, 16–29).

3.1 BSC viitekehys ja hyödyntäminen organisaatiossa

Vuoden 1990 jälkeen Balanced Scorecard on yleistynyt ja kehittynyt, kun yritykset ovat muokanneet mittaristoa vastaamaan heidän omia tarpeitaan. Konseptista on muotoutunut johtamisen väline, joka ei toimi pelkästään diagnostisena mittaristonsa, vaan myös kommunikoinnin instrumenttina. BSC palvelee johdon viestintää, luomalla yhteisellä kielellä ymmärrettävän vision ja strategian. (Malmi, ym. 2005, 50–52.) Fortune 1000 -yhtiöistä yli puolet ovat integroineet BSC -mallin osakseen toiminnanohjaus- ja mittausjärjestelmiään (Niven 2006, 12). Suomessa mittaristo on yksi käytetyimmistä strategiatyökaluista ja suosittu sen konkreettisuuden vuoksi (Vuorinen 2013, 56). Balanced Scorecardia käyttävistä yrityksistä 72% työkalu on strategisen johtamisen apuväline, kun vain 28% työkalu on suorituskyvynmittari (Malmi, ym. 2005, 50).

Nils-Göran Olve ja Jan Roy perustelevat Balanced Scorecardin hyödyllisyyttä ja tärkeyttä sillä, että työkalu ottaa kantaa siihen ulottuvuuteen, että yrityksen on luotava edellytyksiä onnistuneelle liiketoiminnalle myös tulevina vuosina. Balanced Scorecard tuo huomion tulevaisuuteen, joten organisaation on panostettava toiminnassa myös tulevaisuudessa kilpailuetua tuottaviin osa-alueisiin, kuten osaamiseen, asiakassuhteisiin ja tietojärjestelmiin. (Olve, ym. 1999, 13–14.)

Kaplanin ja Nortonin mallintama Balanced Scorecard rakennetaan ensin selkeyttämällä yrityksen visio ja strategia, jonka jälkeen sovelletaan toivottu viestintä ja sen eri kytkennät. Tämän jälkeen kehitetään liiketoiminta, kerätään palaute ja luodaan strateginen oppiminen. Prosessista tulisi kehittää jatkuva, tarkoittaen että se jatkaisi kiertoa palautteesta ja strategian oppimisesta uudelleen vision ja strategian selkeyttämiseen. (Malmi, ym. 2005, 86.)



KUVIO 1. Kaplanin ja Nortonin Balanced Scorecard -viitekehys (Lönnqvist, ym. 2006, 35)

Kuviossa 1 on kuvattu Kaplanin ja Nortonin Balanced Scorecard viitekehys, joka julkaistiin ensimmäisen kerran Harward Business Review -lehdessä vuonna 1992 ja sen jälkeen kirjana vuonna 1996. Jokaisen näkökulman taustalla on yrityksen visio ja strategia. Visiosta ja strategiasta

johdetaan näkökulmille omat strategiset tavoitteet, mittarit, konkreettiset tavoitteet ja toimintasuunnitelmat. (Olve, ym. 1999, 23–24.)

3.2 Hyvän Balanced Scorecardin ominaisuudet

Laadukas Balanced Scorecard ei ole pelkästään työkalu johdon päätöksenteon tueksi. Organisaatiotason tavoitteet voidaan muuttaa yksilö-, tiimi- tai ryhmätasolle ja oikein sovellettuna, johto onnistuu viestimään työkalun avulla organisaation vision ja mission jokaiselle organisaation jäsenelle. BSC pyrkii kannustamaan eri organisaatiotasoilla löytämään omat kriittiset mittarit ja raja-arvot. (Malmi, ym. 2005, 73.) Mittaristoa voidaan hyödyntää myös organisaation arvojen jalkauttamiseen läpi organisaation. Arvot voidaan sisällyttää Balanced Scorecardin mittareihin suoraan tai viitteellisesti. (Malmi, ym. 2005, 76–77.)

Hyvä mittaristo tukee yrityksen tarpeita. Laadintavaiheessa tulee ottaa huomioon mihin tarkoitukseen ja tehtävään mittari rakennetaan. Mikäli mittariston ensisijainen tarkoitus ei ole kertoa johdolle missä mennään, vaan sen tarkoitus on ohjata organisaation toimintaa, täytyy harkita, tahdotaanko mittaristosta tehdä diagnostinen vai interaktiivinen. Kun diagnostinen mittaristo keskittyy kertomaan organisaatiolle ja johdolle, kuinka eri strategiset toiminnot suoriutuvat, interaktiivinen pyrkii vaikuttamaan ja ohjaamaan itse strategiatyötä. Interaktiivisen mittariston mittareihin tulisi pystyä vaikuttamaan organisaation eri tasoilla. (Malmi, ym. 2005, 62.)

Malmi, Peltola & Toivanen esittävät viisi esimerkillisen mittarin kriteeriä tasapainotuksen näkökulmasta. Balanced Scorecardin mittarit on oltava tasapainossa kvalitatiivisten ja kvantitatiivisten mittareiden, tulostittareiden (lagging) ja ennakoivien mittareiden (leading), lyhyen- ja pitkän aikavälin mittareiden, ulkoisten ja sisäisten mittareiden sekä helposti ja vaikeasti mitattavien mittareiden suhteen. (Malmi, ym. 2005, 31.)

3.3 Balanced Scorecardin näkökulmat

Alkuperäinen, Nortonin ja Kaplanin mallintama viitekehys tasapainotetusta mittaristosta sisälsi neljä eri näkökulmaa, jotka olivat talous, asiakas, sisäiset prosessit sekä oppiminen ja kasvaminen. Osa-alueita yhdistää yrityksen visio ja strategia. (Malmi, ym. 2005, 23.)

Vaikka alkuperäinen viitekehys sisälsi edellä mainitut neljä näkökulmaa, ja nämä ovat vakinaistuneet eri organisaatioiden mittaristoissa, suositellaan jokaisen organisaation kartuttamaan itselleen, omaan strategiaan oikeat ulottuvuudet ja näkökulmat. Näkökulmat voidaan määritellä ennen mittareiden asettelua tai sen jälkeen, ryhmittelemällä mittarit eri osa-alueisiin. (Malmi, ym. 2005, 24.)

3.3.1 Taloudellinen näkökulma

Taloudellinen näkökulma kertoo yrityksen johdolle miltä yritys näyttää omistajilleen. Alkuperäisen mallin näkökulmassa oli käytetty mittareina pääoman tuottoastetta, markkinaosuutta ja kassavirtaa. (Malmi, ym. 2005, 16.)

Näkökulman mittarit laaditaan yleensä organisaation omistajan näkökulmasta ja siksi näkökulmaa kutsutaan usein myös omistajanäkökulmaksi. Omistajanäkökulma tuo nimellään laajemman lähestymistavan mittareihin. Esimerkkinä Malmi, Peltola ja Toivanen kertovat vastaperustetun yrityksen ensimmäisen vuoden investointien vaikutuksista taloudellisen näkökulman mittareihin. Omistajien näkökulmasta investoinnit, jotka mahdollisesti painavat talouden tunnusluvut huonolle tasolle, eivät suoraan korreloi siihen, minkälainen on yrityksen todellinen tilanne nyt ja tulevaisuudessa. (Malmi, ym. 2005, 25.)

Voidaan ajatella, että taloudellisen näkökulman mittareilla on kaksi ensisijaista ulosantia mittaristossa. Mittarit kuvaavat miten organisaation johto on jalkauttanut strategian ja mikä on tuloksellisuuden rooli strategian jalkauttamisessa. (Malmi, ym. 2005, 25.)

Taloudelliseen näkökulmaan sisällytetään usein eri osa-alueita ja eri tasoja mittaavia tunnuslukuja. Shareholder Value (SHV) -talousjohtaminen on korvannut aikaisemmat mittaussmallit, jotka painottivat kovia tunnuslukuja. Yksi esimerkki kovasta tunnusluvusta on ROI (return on investment). Taloudellisen näkökulman SHV-mittareita voivat olla esimerkiksi jäännöskate, EVA (economic value added) ja SCA (shareholder value added). SHV:n mittarit ovat kuitenkin saaneet kritiikkiä siitä, että ne ovat alitavoitteisia ja tähtäävät pelkästään lyhyellä aikavälillä organisaation kustannustehokkuuteen, pääoman tuottoasteen parantamiseen ja liikevaihdon kasvuun. (Malmi, ym. 2005, 42–43.)

Tasapainottaakseen SHV-mittareiden aiheuttamaa matalariskistä ja lyhytkatseista päätöksentekoa, mittaristoon on hyvä sisällyttää myös pitkän aikavälin tähtäimiä. Pitkän aikavälin tähtäimet, esimerkiksi liikevaihdon kasvattaminen, vaativat yleensä riskinottoa ja investointeja. Balanced Scorecard voi luoda organisaatiolle mittaamisen viitekehyksen, joka sisältää sekä liikevaihdon kasvustrategian mukaisia tunnuslukuja sekä pitkällä että lyhyellä aikavälillä. (Malmi, ym. 2005, 42–43.)

Balanced Scorecardiin voidaan ottaa mukaan toimintolaskenta, eli activity based costing (ABC). ABC on kehitetty kohdistamaan organisaatiolle koituvia kustannuksia, erityisesti välillisiä kustannuksia. Tämä tarkoittaa, että ABC:n avulla organisaatio saa kohdistettua yleiskustannukset eri prosesseihin ja osastoihin. Balanced Scorecardiin voidaan sisällyttää liittymäkohtia ja eri rajapintoja jo olemassa oleviin toiminnanohjaus- ja raportointijärjestelmiin. (Malmi, ym. 2005, 43–45.)

3.3.2 Asiakasnäkökulma

Asiakasnäkökulma kertoo miltä yritys näyttää asiakkaiden silmiin. Alkuperäisessä mallissa tunnuslukuina oli käytetty toimitusaikaa, laatuvirheiden määrä, toimitusvarmuutta ja hintaa. (Malmi, ym. 2005, 16.)

Asiakasnäkökulman mittarit voidaan myös jakaa kahteen eri ryhmään, joista ensimmäinen sisältää yleiset perusmittarit, kuten markkinaosuus, asiakastyytyväisyys, asiakaskannattavuus, asiakasuskollisuus ja uusien asiakkaiden lukumäärä. Toinen osa-alue sisältää asiakaslupauksen ja kilpailustrategian. Nämä osa-alueet kuvaavat kuinka tarkasti kysyntään vastataan tarjonnalla. Tarkemmin eriteltynä mittareilla voidaan tarkastella kuinka hinta, laatu, ominaisuudet vastaavat asiakkaan odotuksia ja millaisena yrityksen viestinnällinen ulosanti koetaan. (Malmi, ym. 2005, 25–26.)

Balanced Scorecardia laatiessa, yrityksen tulisi olla perehtynyt hyvin sen asiakaskuntaan ja eri asiakassegmentteihin. Mikäli organisaatio ei tunne asiakassegmenttien tarpeita, on todennäköistä, että mittaristo välittää merkityksetöntä tietoa ja koottu tieto on epäolennaista. On myös tärkeää ottaa huomioon, että useimmat asiakasnäkökulman mittarit ovat tulostittareita, ja näin kuvaavat yrityksessä jo tapahtuneita seikkoja, jolloin yritys saa jälkikäteen tietää, kuinka se on niissä menestynyt. (Kaplan, ym. 1996, 85.)

3.3.3 Sisäiset prosessit / Tehokkuusnäkökulma

Sisäisten prosessien näkökulma tai tehokkuusnäkökulma kertovat, missä liiketoimintaprosesseissa yrityksen tulee olla ensiluokkainen tyydyttääkseen omistajien ja asiakkaiden tarpeet. Tunnuslukuja alkuperäisessä mallissa olivat läpimenoaika ja uusien tuotteiden osuus myynnistä. (Malmi, ym. 2005, 16.)

Sisäisten prosessien näkökulma on vahvasti sidoksissa talous- ja asiakasnäkökulmaan, joten yrityksen täytyy suoriutua niissä hyvin saadakseen tavoitellun kilpailuedun. On tärkeää havaita, ettei jokaisen ydin- ja tukiprosessin mittaaminen ole kannattavaa, vaan mittarit tulisi kohdistaa strategian näkökulmasta tärkeille prosesseille. (Malmi, ym. 2005, 27.)

Sisäisten prosessien näkökulma haastaa mittarit, jotka keskittyvät laatuun, kustannuksiin ja aikasidonnaisiin osa-alueisiin syventymällä yrityksen sisäisiin tarpeisiin, jotka ovat vapautettu ulkoisista osa-alueista ja tarpeista. Tämä voi käytännössä Balanced Scorecardin näkökulmasta vapauttaa ja keskittää organisaation resursseja investointeihin sekä tutkimus- ja kehitystoimintaan. (Kaplan, ym. 1996, 115.)

3.3.4 Oppimisnäkökulma / Oppimisen ja kasvamisen näkökulma

Menestyäkseen taloudellisen näkökulman osa-alueilla organisaation tulee menestyä asiakasnäkökulman ja sisäisten prosessien näkökulman lisäksi myös oppimisen ja kasvamisen näkökulmassa (Kaplan, ym. 1996, 146). Oppimisnäkökulma pyrkii vastaamaan johdolle, kuinka yrityksen tulee ylläpitää kykyä muuttua ja kehittyä saavuttaakseen asetettu visio. Tunnuslukuja alkuperäisessä mallissa olivat aloitteiden lukumäärä, henkilöstön vaihtuvuus sekä osaamisalueet ja tarpeet. (Malmi, ym. 2005, 16.)

Malmi, Peltola ja Toivasen mukaan näkökulman tulisi vastata kysymykseen: ”Pystyykö organisaatio myös tulevaisuudessa kehittymään ja luomaan arvoa omistajilleen?” Konkretisoituna tämä tarkoittaa yrityksen tämänhetkisen tilan tarkastamista ja arvioimista. Tarkastelun kohteeksi voidaan esimerkiksi ottaa yrityksen infrastruktuuri. Näkökulmassa voidaan käyttää mittareina esimerkiksi sairauspoissaolojen määrää, henkilöstön vaihtuvuutta, henkilöstötyytyväisyyttä ja koulutukseen käytettyjen resurssien määrää. Viestinnän näkökulmasta, oppimisen kautta saavutettu kasvu rakentuu olemassa olevista työntekijöistä, toimintatavoista ja järjestelmistä. (Malmi, ym. 2005, 28.)

3.3.5 Lisänäkökulmat

Alkuperäinen vuonna 1990 julkaistu malli tuloskortista sisälsi neljä edellä kuvailtua näkökulmaa. Vuosien varrella useat organisaatiot ovat todenneet alkuperäisen mallin suppeaksi ja tämän takia riittämättömäksi. Neljän näkökulman lisäksi on laadittu viidensii näkökulmia, vastaamaan yrityksen tarvetta viestiä strategiaa ja visiota läpi organisaation. (Malmi, ym. 2005, 50.) Yksi useimmista lisänäkökulmista on henkilöstönäkökulma (Malmi, ym. 2005, 23). Muita näkökulmia, joita yritykset ovat kehittäneet lisä- tai tukinäkökulmiksi, ovat ympäristö-, kumppani-, ja sidosryhmänäkökulmat (Malmi, ym. 2005, 50).

Koska mittaristoja on yhtä monta kuin yrityksiä, jotka käyttävät tuloskorttimallia, näkökulmat ja niiden lukumäärä vaihtelevat. Balanced Scorecardin tarkoitus on toimia yritykselle johdon apuvälineenä, eikä tiettyä viitekehystä ole määrätty käytettäväksi. Esimerkiksi Ojala ja Määttä ovat koonneet julkisen sektorin organisaatiolle neljä näkökulmaa, jotka ovat resurssien hallinnan näkökulma, suorituskyvyn ja toimivuuden näkökulma, työyhteisön ja henkilöstön näkökulma sekä poliittisen päätöksentekijän, kansalaisen ja asiakkaan näkökulma. (Malmi, ym. 2005, 23.)

3.4 Näkökulmien mittarit ja niiden väliset suhteet

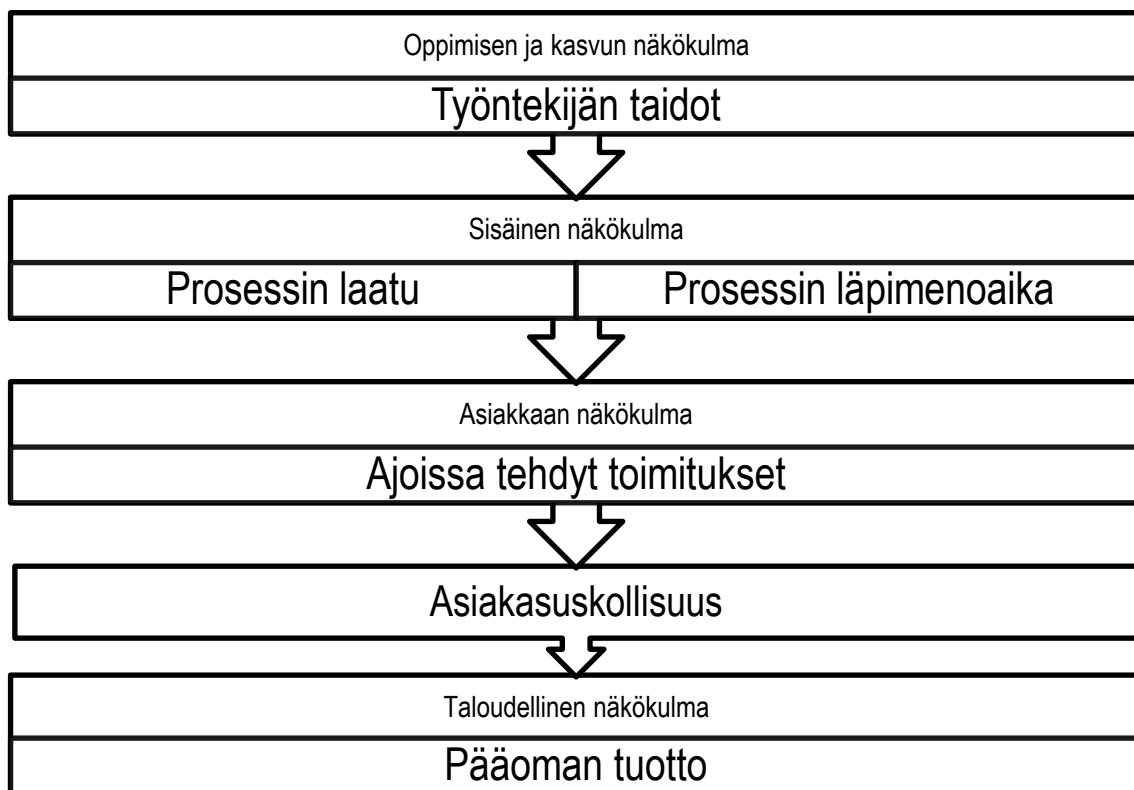
Ensimmäinen viitekehys Balanced Scorecardista, joka oli muodostettu 12 suurikokoisille yrityksille, koostui neljästä eri osa-alueesta ja noin 20-25 eri mittarista. Näin jokainen näkökulma sisälsi neljä tai viisi mittaria. Nykyään mittariston mittareiden määrä vaihtelee neljän ja 25 välillä. Tällöin, riippuen osa-alueiden määrästä, mittareita olisi vähimmillään jokaisessa näkökulmassa yksi ja enimmillään noin neljä tai viisi. Mittareista 80% on tyypillisesti ei-rahamääräisiä, kvalitatiivisia mittareita, puolet ovat tulomittareita (lagging) ja puolet ennakoivia mittareita (leading). (Malmi, ym. 2005, 30–31.)

Balanced Scorecardin eri näkökulmat eivät ole organisaation satunnaisesti valittuja yksittäisiä osa-alueita (Kaplan & Norton, 1996, 62). Usein mittarit johdetaan mittaristoa rakennettaessa organisaation visiosta ja strategiasta niin, että osa-alueet ja mittarit ovat syy-seuraussuhteessa toisiinsa (Malmi, ym. 2005, 18).

Mitattavaksi valitut osa-alueet, eli organisaation kriittiset menestystekijät, jotka ovat strategian kannalta keskeisessä roolissa tavoitteiden saavuttamisessa, tulevat olla taloudellisten ja ei-

taloudellisten suhteen tasapainossa. Esimerkiksi menestystekijät voidaan jakaa taloudellisiin mittareihin likviditeetin, kannattavuuden, taloudellisen kasvun ja tuotteen valmistuskustannusten perusteella ja neljään ei taloudelliseen mittariin asiakastyytyväisyyteen laadun, toimitusajan ja tuottavuuden pohjalta. (Lönnqvist, ym. 2006, 24.)

Määttä ja Ojala kirjassaan Tasapainoisen onnistumisen haaste (2000) kuvaavat näkökulmien välistä suhdetta. Taloudellinen näkökulma on kritiikistä huolimatta neljän näkökulman mittariston oleellisin ja keskeisin osa-alue, sillä muut näkökulmat johdetaan usein kannattavuuden ja pääoman tuoton näkökulmasta. (Määttä, ym. 2000. 24.) Kun mittaristo laaditaan syy-seuraussuhteita hyödyntäen, niin että osa-alueet on johdettu toisistaan, ilmenee organisaation strategia läpi mittariston. Pitkän aikavälin tavoitteet kuvataan usein taloudellisessa näkökulmassa ja muut näkökulmat kuvaavat kuinka saavutetaan taloudellisessa näkökulmassa esitetyt menestystekijät. (Kaplan, ym. 1996, 62.)



KUVIO 2. Syistä seuraukseen eli pääoman tuottoon (Lönnqvist, ym. 2006, 43–45.)

Kuviossa kaksi on esitetty, kuinka näkökulmat ja mittarit ovat yhteyksissä toisiinsa. Syy-seuraussuhteen avulla voidaan selvittää organisaation näkökulmien menestystekijät ja mittarit. Kaplan ja Norton esittävät taloudellisen näkökulman olevan syy-seurausketjun viimeinen päämäärä, ja siihen johtavat muiden osa-alueiden menestystekijät. (Kaplan, ym. 1996, 62.)

3.5 Kriittiset menestystekijät vai tavoitteiden syy-seurausketju

Malmi, Peltola ja Toivanen kirjoittavat kahdesta eri lähtöasetelmasta, josta mittaristo voidaan lähteä rakentamaan. Mittaristo voidaan rakentaa joko syy-seuraussuhteiden perusteella tai kartoittamalla visioon johtavat kriittiset menestystekijät. (Malmi, ym. 2005, 62.)

Tehokas tapa aloittaa rakennusprosessi on perustaa näkökulmat sisältävä syy- seurausketju, jossa ensin määritellään organisaation ensisijaisin tavoite ja siihen johtavat eri tavoitteet sekä suoritukset, jotka johtavat tähän ensisijaiseen tavoitteeseen. Kaplan ja Norton luodessaan Balanced Scorecardin, toivat esille hypoteesit ja syy-seuraussuhteet. Hypoteesit kuvaavat organisaation strategiaa ja strategisia valintoja onnistumiseen. Syy-seuraussuhteita voidaan havainnollistaa strategiakartan avulla, josta voidaan koota mittariston indikaattorit. (Malmi, ym. 2005, 63–64.) Syy-seuraussuhteiden tunnistamiseen käytetään yleensä oletuksia, joten rakennusprosessiin on syytä suhtautua kriittisesti (Olve, ym. 1999, 121).

Toinen vaihtoehto on aloittaa määrittelemällä mittarit kriittisten menestystekijöiden perusteella. Tässä prosessissa asetetaan jokaiselle näkökulmalle omat menestystekijät ja määritellään mittarit menestystekijöiden mukaan. Riskinä on, että mittareita ja kriittisiä menestystekijöitä luokitellaan liian monta ja ne eroavat toisistaan suuresti. Luodakseen kokonaisvaltaisen Balanced Scorecardin mittarien tulisi linkittyä ja tukea toisiaan. (Malmi, ym. 2005, 67.)

Kriittiset menestystekijät määrittelevät mitkä ovat organisaation strategian onnistumisen kannalta olennaisimmat ydinprosessit. Yleisesti tarkasteltavana on tiedot, taidot, resurssit, kyvyt ja aikaansaamiset, joilla yritys menestyy nyt ja tulevaisuudessa. Koska jokaisen organisaation toiminta ja onnistuminen on vahvasti liitoksissa sen toimintaympäristöön, tulee omia kriittisiä menestystekijöitä verrata kilpailijoiden menestystekijöihin. (Malmi, ym. 2005, 98–99.)

Malmi, Peltola ja Toivanen kertovat kummankin rakentamistavan olevan hyviä, kunhan ne ovat sopivat yrityksen tarpeeseen. Syy-seuraussuhteeseen perustuva mittari on hyvä yritykselle, joka toivoo mittaristosta strategian johtamisvälineen. Yritykselle, joka tahtoo Balanced Scorecardista diagnostisen suoritustason mittarin, sopii mittaristo, joka on johdettu kriittisistä menestystekijöistä. (Malmi, ym. 2005, 67.)

3.6 SWOT- ja PESTEL -analyysit apuna laadinnassa

Balanced Scorecardin laatimisessa voidaan hyödyntää SWOT- ja PESTEL -analyysijä. SWOT-analyysi on yksi tapa tutkia yrityksen ja sen ympäristön vahvuudet, heikkoudet, mahdollisuudet ja uhat. Vahvuudet ja heikkoudet tarkastellaan organisaation oman toiminnan näkökulmasta ja ne vaikuttavat yritykseen tarkasteluhetkellä. Mahdollisuudet ja uhat vaikuttavat yrityksen ulkopuolisessa toimintaympäristössä ja ne vaikuttavat tulevaisuuden näkymiin. (Pitkämäki 2000, 79.) SWOT-analyysin tarkoitus on luoda kokonaisvaltainen kuva yrityksestä strategisten valintojen avuksi, vaikka se ei itsessään ole strategiatyökalu (Vuorinen 2013, 88–94).

PESTEL -analyysi tarkastelee ympäristön muutosvoimia, jossa organisaation toimii kuudesta eri näkökulmasta. Analyysi ottaa huomioon poliittiset, ekonomiset, sosiaaliset, teknologiset, ekologiset ja lainsäädännölliset vaikutukset. PESTEL -analyysi ei itsessään tuota organisaatiolle suurta lisäarvoa, mutta se toimii erinomaisesti lähtökohtana strategiatyöskentelylle. (Vuorinen 2013, 220.)

3.7 Jouko Toivasen Balanced Scorecard -projektimalli

Jouko Toivanen on kehittänyt Balanced Scorecard -projektimallin, joka on saanut vaikutteita Kaplanin ja Nortonin Balanced Scorecardista, suorituskykypyramidi -mallista, Tableau de Bord -mallista, Maiselin mallista ja Erkki K. Laitisen dynaamisesta suorituskykymittaristosta. Toivasen malli on kehitetty Balanced Scorecardia käyttävien teollisuus- ja konsultointiyriyten asiantuntijoiden haastattelujen avulla. Mallin tehtävä on vastata suomalaisten yritysten tarpeita strategian jalkauttamisessa. (Malmi, ym. 2005, 92–94.)

1. Projekti saa alkunsa johdon päätöksestä toteuttaa mittaristo ja asettamalla projektille oikeat resurssit.
2. Seuraavaksi johdon täytyy sitoutua aidosti projektihankkeeseen.
3. Organisaation visio ja strategia täytyy selkeyttää yksinkertaiseksi ja helposti viestittäväksi
Organisaation henkilöstön täytyy omaksua yhteiset tavoitteet
4. Kriittiset menestystekijät määritellään SWOT-analyysin avulla
5. Asetetaan tavoitteet ja määritellään mittarit ja mittarit hyödyntämällä syy-seurausyhteyksiä
6. Sitoutetaan koko organisaatio avoimella raportoinnilla ja osallistuttamisella
7. Muovailaan mittaristoa palautteen perusteella, karsitaan turhat
8. Yhdensuuntaistetaan strategiset tavoitteet ja monistetaan malli laajemmin organisaatioon

9. Laaditaan toimintasuunnitelma tavoitteiden saavuttamiseksi
 10. Jatkuvan parantamisen periaate palautteen, palkitsemisen ja oppimisen kautta
- (Malmi, ym. 2005, 92–94)

3.8 Balanced Scorecardin hyödyt

Oikein sovellettuna Balanced Scorecard tarjoaa sitä hyödyntävälle organisaatiolle lukusia eri etuja ja uusia näkökulmia toiminnan johtamiseen. Tärkeintä on, että mittaristo rakennetaan aina vastaamaan yrityksen tarpeita. Mittaristoa on helppo kokeilla, sillä se on helposti lähestyttävä ja suhteellisen kevyt kehys, joka selventää yrityksen visiota ja strategiaa sekä kommunikoi nämä jokaiselle organisaation tasolle. (Malmi, ym. 2005, 47–48.) Mittariston käyttö on useissa eri organisaatioissa muuttanut työntekijöiden ajatusmallia toiminnan seuraamisesta (Malmi, ym. 2005, 53).

Strategian implementointiprosessi alkaa osallistuttamalla organisaation työntekijät ja Balanced Scorecard on siihen hyvä työväline (Kaplan, ym. 1996, 199). Balanced Scorecardin vahva sidoksisuus strategian ja vision kommunikointiin toimii yhtenä työvälineenä strategian viestimisessä. Strategia-asiantuntijoiden mukaan onnistuva ja laadukas strategia ei synny useimmiten johtoryhmässä, vaan asiakasrajapinnassa työskentelevien työntekijöiden keskuudessa. Asiakasrajapinnassa työskentelevien tulee siis olla tietoisia yrityksen strategiasta ja visiosta. (Malmi, ym. 2005, 55.)

Balanced Scorecard ei myöskään kilpaile muiden mittareiden tai toiminnanohjausjärjestelmien kanssa, vaan antaa niihin tukea ja uusia mahdollisesti näkökulmia (Malmi, ym. 2005, 42).

Balanced Scorecard on myös tulevaisuuteen suuntautunut ja näin parantaa pitkän aikavälin taloudellista suunnittelua painottaen asiakaslähtöisyyttä. Lisäksi mittaristo tuo tarkasteluun tasapainotuksen lyhyen- ja pitkän aikavälin sekä rahallisten ja ei-rahallisten näkökulmien välille. (Malmi, ym. 2005, 48.)

Muita Balanced Scorecardin vastaavia mittareita ovat esimerkiksi suorituskykypyramidi, EFQM Excellence Model -arviointi ja kehittämistyökalu sekä Delta-malli. Balanced Scorecardin etu on EFQM Excellence Model -arviointiin nähden on, että sitä voidaan soveltaa organisaatiossa tulosyksikkötasolla. (Vuorinen 2013, 57). Suorituskykypyramidi soveltuu organisaatioille, jotka tarvitsevat kokonaisvaltaista teollista suunnittelua ja toimintolaskentaa mittaristoon. Effective

Progress and Performance Measurement (EP²M) -malli on luotu yrityksille, jotka pyrkivät strategian implementaation lisäksi integroimaan jatkuvaa muutosta sen prosesseihin. (Olve, ym. 1999, 27–29.)

3.9 Balanced Scorecardin kritiikki

Mukaan lukien Balanced Scorecard, ei mikään johtamisen työväline ole täydellinen. Sen heikkoudet voidaan kategorisoida kolmeen alueeseen. 1. Mittaristo on jäykkä, 2. Henkilöstön rooli on olematon tai riittämätön, 3. Mittaristo on suunniteltu sisäiseksi työvälineeksi, eikä tällöin mahdollista vertailua. Kuitenkin oikein sovellettuna, suunniteltuna ja oikeisiin tarpeisiin rakennettuna heikkoksiin voidaan puuttua ja ennaltaehkäistä ongelmia jo etukäteen. (Lönngqvist, ym. 2006, 36.)

Balanced Scorecard on alun perin kehitetty valvonta- ja seurajärjestelmäksi ja se on joutunut kehittymään vuosien varrella laajalti. Koska Kaplanin ja Nortonin alkuperäinen Balanced Scorecard luotiin vastaamaan amerikkalaisen yrityskulttuurin sekä amerikkalaisten yritysten tarpeita, se ei ole välttämättä sovellettavissa pienempiin, tai muihin maihin sijoittuneisiin yrityksiin. Alkuperäinen malli on kehitetty kymmeniä vuosia sitten, ja mittariston kehitys on tapahtunut muutoksen kautta, kun se on aina rakennettu vastaamaan uuden yrityksen tarpeita. (Malmi, ym. 2005, 90.)

Organisaatiossa yleensä hallitsee tasapaino, kun yritys aloittaa tasapainotetun mittariston luomisen. Muutoksessa piilee riski, kun tasapainoa rasitetaan, esimerkiksi aloittamalla strategian ja vision viestintä uutta kanavaa pitkin. Mittariston käyttöönotto voi myös tarkoittaa uusien toimintatapojen kehittämistä organisaatioon, joka voidaan nähdä riskinä. (Malmi, ym. 2005, 41.)

Lisäksi on tärkeää ymmärtää, että pelkästään strategia kertoo, kuinka tavoitteet saavutetaan. Balanced Scorecard on organisaatiolle pelkkä työväline, sen strategian viestimiseen. Tämän heikkouden huomioiminen vahvistaa onnistuneen viestinnän ja ymmärtämisen tärkeyttä projektissa. (Malmi, ym. 2005, 33.)

4 ORGANISAATION STRATEGIA JA VISIO

Strategia kuvaa kuinka visio saavutetaan vallitsevilla markkinoilla. Organisaatiot usein erehtyvät keskittymään pelkästään rahamääreisiin tunnuslukuihin ja indikaattoreihin, koska strategian mittaaminen koetaan usein monimutkaisempuna kuin tuloslaskelman tunnuslukujen laskeminen. Kokonaisvaltainen strategian mittaaminen on sellaista, joka huomioi strategian mukaista tekemistä organisaatiossa, eikä pelkästään strategiatyöskentelyn lopputulosta. (Heidi Hammarsten 2017, viitattu 3.2.2019.)

Strategia toiminnallistetaan, kun yrityksen johto määrittelee strategian ja päättää tarkasti, mitä organisaatio tavoittelee. Tavoitteiden konkretisointi on päämäärän saavuttamiseksi todettu välttämättömäksi. Kaplan ja Norton pyrkivät työkalullaan viestimään keinoja parantaa strategian toimeenpanoa toiminnaksi. (Malmi, ym. 2005, 15–18.) Balanced Scorecardin ydintehtävä on seurata vision ja strategian toteutumista määriteltyjen mittareiden avulla, jotka on johdettu operatiivisen toiminnan kannalta kriittisistä osa-alueista (Määttä & Ojala. 2000, 23–23). Balanced Scorecardin avulla organisaatio sopii toiminnan suuntaviivat ja mittariston jatkuvalla käytöllä varmistaa, että sovituisissa suuntaviivoissa pysytään (Olve, ym. 1999, 13–14).

Strategiatyötä helpottaa aina henkilöstön perehdytys. Toimiva strategia saadaan jalkautumaan, kun organisaatiossa työskentelevien työntekijöiden henkilökohtaiset asenteet ja tavoitteet ovat linjassa organisaation tavoitteiden ja strategioiden kanssa. (Malmi, ym. 2005, 113.)

4.1 Visio

Visio on tavoitteellinen, mutta realistinen kuvaus yrityksen tilasta, jossa halutaan olla tietyn ajan kuluttua. Visiosta on johdettu yrityksen päivittäinen toiminta ja visiota voidaan esittää tavoitetilaksi, johon organisaation toiminnalla pyritään, muttei nykynumeroilla päästä. Selkeästä visiosta yleensä johdetaan Balanced Scorecardille tulosmittarit. (Malmi, ym. 2005, 60.)

Aikasidonaisuus on yksi vision olennaisista osa-alueista ja organisaatioissa usein mennään pieleen asettamalla visio liian hankalasti saavutettavaksi, jolloin siitä tulee organisaatiolle pelkkä kaukainen maali, jota ei aktiivisesti tavoitella. Varsinkin aikaan sitomattoman vision vaarana on, että

se on lähes mahdoton saavuttaa ja näin jää läpi organisaation vieraaksi sekä merkityksettömäksi määränpääksi. (Malmi, ym. 2005, 60.)

Visioon saadaan usein käytettyä paljon resursseja, mutta huonolla viestinnällä visiosta ei saada esitettyä sellaisessa muodossa, joka helpottaisi strategian toimeenpanemista. On siis tärkeätä, että asetettuun visioon päästään yhteisymmärryksessä, eikä yksikään käsite ei jää epäselväksi. (Olve, ym. 1999, 42.)

Vision selkeyttämisen avulla organisaatiossa pyritään pääsemään yhteisymmärrykseen, mihin päivittäisellä toiminnallaan pyritään. Selkeihin, ymmärrettäviin ja käytännönläheisiin tavoitteisiin on helpompi sitoutua ja niiden viestiminen läpi organisaation on useimmiten menestyksekkäämpää. Kun organisaatio kehittää jatkuvasti mittaristoa, strategian toteuttamisen arvioinnin ja strategian päivittämisen avulla, saa organisaatio työkalusta huomattavan hyödyn. (Määttä, ym. 2000, 25–26.)

4.2 Strateginen suunnittelu

Strategiaan liittyy vahvasti valintojen tekeminen eli mihin organisaation tulisi panostaa, kun resurssit ovat rajalliset (Malmi, ym. 2005, 61). Ensimmäinen kriittinen osa strategian määrittämiseen on aidosti ymmärtää yrityksen visio. Mitkä ovat tavoitteet ja mihin pyritään. Mihin keskitytään ja mihin panostetaan. (Malmi, ym. 2005, 18.)

Malmi, Peltola ja Toivasen mukaan strategiaprosessin kolme tavoitetta ovat tuottaa organisaatiolle menestystä luova strategia, saada strategiasta konkreettiset tavoitteet, jotka ohjaavat jokapäiväistä toimintaa ja mahdollistavat strategisen oppimisen. Strategiaprosessi aloitetaan kartoittamalla organisaation lähtökohdat, tahtotila, visio ja strategia. Kun organisaation lähtökohdat ja tahtotila ovat selkeytetty, saadaan toiminnasta tuotettua lista tehtävistä ja keinoista, joilla saavutetaan konkreettiset tavoitteet ja tehtävät. Strateginen oppiminen alkaa analysoimalla kartoitettuja tehtäviä ja tavoitteita. (Malmi, ym. 2005, 125.)

Strategia voidaan jakaa viiteen eri kypsyystasoon. Ensimmäisessä strategiatyötä ei ole ja viidennessä organisaatio on strategiatyöskentelyn avulla kilpailija. Ylisirniö kertoo, kun strategiatyötä tehdään tasolla kolme, strategisuutta tavoittelevasti, on yrityksellä joitakin johtamiseen ja tavoitteiden seurantaan rakennettuja mittareita ja malleja tukemaan strategiatyöskentelyä, kuten tasapainotettu mittaristo. Tasolla kolme, yritys pyrkii saamaan etua

kilpailijoihin strategiatyöskentelyllä, muttei se vielä ole johtamisen keskipisteessä. Neljännellä tasolla strategia on jalkautettu läpi organisaation ja sitä käytetään kilpailukyyn kehittämässä. Parhaalla, viidennellä tasolla strategiatyöskentelyllä pyritään säilyttämään saavutettu edelläkävijäisyys. (Ylisirniö 2011, 126.)

Strategia tulee tarkistaa ja päivittää tasaisin aikaväleihin, varsinkin kehittyvillä toimialoilla, joissa kilpailu on kovaa. Tämä tarkoittaa sitä, että strategian toimivuutta täytyy testata jatkuvasti. (Malmi, ym. 2005, 88.) Strategiaan on hyvä suhtautua kyseenalaistamalla, jotta organisaatio pysyy kilpailukykyisenä myös tulevaisuudessa (Olve, ym. 1999, 42).

Strategiatyön epäonnistumiset voidaan jakaa kuuteen eri osa-alueeseen. Henkilöstö ei osallistu strategiaan, strategiaprosessi on kaavamainen, strategiaa tarkastellaan vain yhdestä näkökulmasta, se on pinnallista, rationaalista ja irrallaan päivittäisestä työskentelystä. (Vuorinen 2013, 255.)

4.3 Strategian jalkauttaminen

Ideaalitilanteessa jokainen yrityksen työntekijä on tietoinen yrityksen strategiasta ja visiosta, ja se heijastuu heidän päivittäisessä työssään. Norton ja Kaplan määrittivät tämän saavuttamiseksi kolme keinoa. Organisaatio voi kehittää viestintä- ja koulutusohjelmia, tavoiteohjelmia tai sisällyttää strategiamittariston palkitsemisjärjestelmään. (Malmi, ym. 2005, 88.) Palkitsemisjärjestelmän integrointi mittaristoon voidaan tehdä noin yhden tai kahden vuoden kuluessa mittariin käyttöönotosta, kun mittarit ovat oikean suuruisia ja mittaus on todettu luotettavaksi. Lisäksi, mittariston tulee elää kehittyvän ja muuttuvan strategian mukana, mikä saattaa aiheuttaa palkitsemisjärjestelmässä ongelmia. Palkitsemisjärjestelmälisä peruspalkan päälle on tyypillisesti 20-25%, sillä liian pieni painoarvo ei korosta strategiamittareiden tärkeyttä. (Malmi, ym. 2005, 134–135.)

Balanced Scorecardin mittarit ovat johdettu yrityksen strategiasta, joka priorisoitu on konkretisoitu tavoitteiksi ja kehityshankkeiksi. Kun tavoitteet ja mittarit on asetettu, on tarpeen luoda toimintasuunnitelmat, joiden avulla mittaristoa täydennetään ja täsmennetään. Tarpeen on myös jakaa Balanced Scorecardin osa-alueet ja mittarit organisaation sisällä vastuuhenkilöille. (Malmi, ym. 2005, 54.)

Osuuskauppa Arina on onnistunut jalkauttamana strategian jokaiselle organisaation työntekijälle kuvitettuna Arinapuu -mallina. Arinapuu on kuvitus puusta, jonka juureen on kirjoitettu yrityksen arvot, oksiin henkilökunnan tavoitteet ja hedelmiksi keinot tavoitteiden pääsemiseen. (Uutisvirta 2016, Viitattu 15.1.2019.)

4.4 Strategian mittaaminen

Malmi, Peltola ja Toivanen kirjoittivat Balanced Scorecard – Rakenna ja sovelle tehokkaasti teoksessaan strategian ydinkysymyksistä, jotka toimivat strategian johtamisen perusteena. Johdon on määriteltävä mitä strategialla ja strategisilla tavoitteilla tarkoitetaan. Esimerkkinä he ovat käyttäneet yritysten strategiassa käytettäviä adjektiiveja johtava ja paras. Ilman konkretisointia, organisaatiossa nopeasti hukkuu johdon viesti, ja kun määränpää ei ole konkreettinen, ei tiedetä, milloin tavoite on saavutettu tai saavuttamatta (Malmi, ym. 2005, 54.)

Mittaamista varten strategian määrittäminen ei ole yksinkertainen tehtävä, mutta yleistettynä strategiaa kuvaavat ne keinot, joilla organisaatio saavuttaa visionsa. Malmi, Peltola ja Toivasen mukaan yrityksillä on yleisesti useita strategioita. Esimerkiksi yritys voi käyttää strategiana kilpailustrategiaa, kun visio on voittaa markkinoilla hallitseva kilpailu. (Malmi, ym. 2005, 61.)

Organisaation suorituskyvyn ja strategiatyöskentelyn mittaamista on tutkinut Ylisirniö kirjassaan Strategian mittaaminen (2011). Ylisirniö luokittelee mittaamisen operaatioksi, jossa hankitaan tietoa tutkittavasta kohteesta ja sen tiedon perusteella tehdään johtopäätöksiä toimenpiteistä. Operaatiosta voidaan luoda tieteellinen tutkimus, joka sisältää hypoteeseja ja analyysejä, jotta vaihtoehtoja voidaan testata ja lopputuloksia ennustaa. (Ylisirniö 2011, 23.)

5 TOIMEKSIANTAJAN KASVUORGANISAATION BALANCED SCORECARD

Opinnäytetyön toimeksiantaja on tilitoimistoalalla toimivan yrityksen kehitysvaiheessa oleva liiketoiminta yksikkö, jossa työskentelee noin 10 henkilöä. Liiketoimintayksikön keskeisimmät liiketoimintatavoitteet ovat kasvaa yksikkönä sekä tuottaa laadukasta, asiantuntevaa ja asiakaslähtöistä taloushallinnon palvelua asiakkailleen niin, että henkilöstö kokee työn teon mieluisaksi ja asiakas kokee saavansa lisäarvoa ostamastaan palvelusta.

Opinnäytetyön empiirisen osion lähtökohtana on kartoittaa yksikön henkilöstön kanssa yksikön menestystekijät ja laatia nykyisiä järjestelmiä tukeva mittaristo, joka on interaktiivinen ja viestii aktiivisesti organisaation strategiaa ja visiota. Projektin alkuvaiheessa, käytössä olevat mittarit olivat yrityksen johtoryhmän nimeämiä, eikä yrityksen visio ja strategia olleet konkretisoituna henkilöstölle. Opinnäytetyöprosessin suunnitelmaa hyväksyttiin säännöllisesti yksikönpäälliköllä.

5.1 Toteuttamisprosessi

Opinnäytetyön toiminnallinen osuus keskittyy mittariston laadintaan yhteistyössä yksikön työntekijöiden kanssa. Balanced Scorecardin pilottiprojektille oli myönnetty resursseja kolmeen palaveriin henkilöstön kanssa. Palaverihin osallistui suurin osa yksikön henkilökunnasta ja keskustelut pidettiin aina vapaana, jotta jokainen sai ilmaista mielipiteensä mittaristosta. Koska toimeksiantajana on kooltaan suuri yritys, keskityttiin projektissa kommunikointiin henkilöstön, yksikönpäällikön ja johtoryhmän kanssa. Kehitysprojektissa oltiin varovaisia yrityksen liikesalaisuuksien salassapidon kanssa ja kiinnitettiin huomiota mittariston käytännöllisyyteen ja hyödyllisyyteen. Yrityksen liikesalaisuuksien suojelemiseksi, opinnäytetyössä ei käsitellä toimeksiantajan visiota ja strategiaa perusteellisesti. Opinnäytetyössä ei myöskään perusteellisesti käsitellä tekijöitä, jotka vaikuttivat mittareiden valintoihin. Yksikölle laadittu mittaristo (liite 1) sisältää ainoastaan viitteellisiä arvoja ja se ei kuvasta yksikön todenmukaista tilaa.

Johtoryhmää osallistui projektiin antamalla Balanced Scorecardille hyväksynnän ja palautteen. Palaute käytiin läpi yksikön henkilökunnan kanssa ja mittareihin tehtiin tarkennuksia. Opinnäytetyön tarkoitus on rakentaa mittaristo ja toimeksiantajan vastuulle jää mittariston käyttöönotto. Mittariston käytön aloittamiselle laadittiin yhdessä yrityksen edustajien kanssa suunnitelma. Balanced Scorecardin käyttöönoton mahdollistaa myös yksikötasoisten

mittariston kehittämisen yksilötasolle ja mittaristo voidaan myös kytkeä palkitsemisjärjestelmään noin vuoden kuluessa mittariin käyttöönotosta, kun mittarit ovat oikean suuruisia ja mittaus on todettu luotettavaksi. Näiden suunnitelma on kuitenkin rajattu opinnäytetyön ulkopuolelle, koska kyseessä on pilottiprojekti.

5.2 Yksikön henkilöstön aktivointi ja projektin aloittaminen

Mittariston laadinta aloitettiin yhteisellä palaverilla liiketoimintayksikön henkilöstön kanssa. Palaveri aloitettiin kertomalla Balanced Scorecardin teoria ja sen tarkoitus. Lisäksi tapaamisen alussa kannustettiin henkilöstöä ilmaisemaan rohkeasti mitä Balanced Scorecardin tulisi sisällyttää ja mitä tulisi välttää. Tapaamisen alussa myös kerrottiin, että koko opinnäytetyöprojektin aikana voi kertoa omia kehitysideoita avoimesti ja kommentoida mahdollisia epäkohtia myös palavereiden jälkeen.

Kun opinnäytetyön ja Balanced Scorecardin käyttötarkoitus oli jokaiselle yksikön jäsenelle selkeä, selkeytettiin henkilöstön kanssa organisaation visio ja strategia. Palaveria ennen yksikön henkilöstö ei ollut perehtynyt yrityksen strategiaan tai visioon, eikä kukaan osannut omin sanoin kertoa mitä nämä ovat. Oli siis tarpeen tuoda strategia yksikötasolle ja konkretisoida sen lisäksi visio ja pitkän- ja lyhyen aikavälin tavoitteet.

Keskustelu ryhmiteltiin Balanced Scorecardin eri osa-alueisiin, jossa jokaisessa osassa pohdittiin näkökulman menestystekijöitä ja mitä visio ja strategia tarkoittavat kyseisessä osa-alueessa. Lisäksi pohdittiin liiketoimintayksikön vahvuuksia, heikkouksia, mahdollisuuksia ja uhkia SWOT-analyysin avulla sekä tarkasteltiin toimintaympäristö PESTEL-analyysin avulla. Näiden lisäksi laadittiin laaja syy-seurauskartta jokaiseen mittariston eri osa-alueen.

Aloituskeskustelun rungon suunnittelussa hyödynnettiin Jouko Toivasen, Balanced Scorecard -projektin 10. vaiheen mallia, joka alkaa, kun projektille myönnetään resurssit ja päätetään toteutuksesta, yksinkertaistetaan organisaation visio ja strategia helposti viestittäväksi, hyödynnetään SWOT-analyysiä kriittisten menestystekijöiden selvittämiseksi, syy-seurausyhteyksiä hyödyntämällä asetetaan tavoitteet ja määritellään mittarit sekä sitoutetaan henkilöstö osallistuttamisella ja muokataan Balanced Scorecardia palautteen perusteella. Jouko Toivasin 10. vaiheen malli jatkuu monistamalla malli muihin yksiköihin, toimintasuunnitelman rakentamisella ja jatkamalla mittariston kehitystä palautteen, palkitsemien ja oppimisen kautta. Opinnäytetyöprosessi on rajattu sisältämään vain Balanced Scorecardin rakentaminen

ensimmäiseen yksikköön ja toimeksiantajalle jää seuraavaksi vaiheeksi mittariston jatkuva kehittäminen ja monistaminen muihin yksiköihin. Tätä varten luodaan kuitenkin suunnitelma opinnäytetyöprosessissa.

Selkeytetty visio on sijoitettu toimeksiantajan mittaristoon (liite 1) läpäisemään jokaisen näkökulman vaakasuorasti näkökulman alapuolelle. Jokainen näkökulma kulkee mittaristossa pystysuorasti ja läpäisee vision ennen näkökulman strategista tavoitetta. Strategisen tavoitteen alapuolelle on sijoitettu kaksi mittaria sekä niiden tavoitteet ja toteutuneet arvot. Balanced Scorecard laskee mittareiden keskiarvon kyseiselle näkökulmalle. Alimpana arvona Balanced Scorecardissa on jokaisen näkökulman keskiarvo. 100% suoritus tarkoittaa, että tasapainotettuna yksikössä strategian jalkauttaminen on tavoitteessa.

5.3 Kasvuorganisaation Balanced Scorecardin näkökulmat ja mittarit

Seuraavaksi pidettiin toinen palaveri, johon oli valmisteltu ensimmäinen luonnos Balanced Scorecardista (Liite 6). Luonnokseen oli sisällytetty useita ensimmäisen palaverin syy-seurauskartassa esille tulleita osa-alueiden mittareita ja palaverin tarkoitus oli rajata mittaristoon ne menestystekijät, jotka vastasivat jokaista osa-alueen strategista tavoitetta.

Näkökulmiksi todettiin toimiviksi Kaplanin ja Nortonin mallin neljä osa-aluetta, mutta nähtiin tarve lisätä viidenneksi osa-alueeksi henkilöstönäkökulma. Henkilöstönäkökulma valittiin, koska syy-seuraussuhteiden avulla selvisi, että henkilöstön onnistuminen työssään on erittäin suuressa roolissa kaikkien tavoitteiden saavuttamisessa. Esimerkkinä voidaan käyttää aikaisemmin esiteltyjä syitä ja seurauksia tuoton saamiseksi kuviossa 2.

Mittareiden lukumääräksi valittiin henkilöstön kanssa yhteensä kaksi kappaletta jokaiseen näkökulmaan, eli 10 kappaletta koko mittaristoon. Tähän päädyttiin, koska haluttiin että jokaiseen osa-alueeseen saataisiin kaksi mittaria, jotka olisivat tasapainossa keskenään. Mittareita ei kuitenkaan tahdottu enempää, jotta työkalusta ei tulisi liian raskas.

5.3.1 Taloudellinen näkökulma

Taloudelliseen näkökulmaan valikoituivat mittareiksi kannattavien asiakkaiden osuus kaikista asiakkaista ja yhden kuukauden uusien asiakkaiden lukumäärä (Liite 2). Taloudellisen näkökulman strateginen tavoite on Balanced Scorecardissa kasvu.

Kannattamattomien asiakkaiden muuttaminen kannattavaksi koetaan tärkeänä strategisena tavoitteena ja yksikön jatkuvuuden edellytyksenä. Kannattamattomien asiakkaisuuksien syitä on useita, joihin ei opinnäytetyössä liikesalaisuuksiin vedoten perehdytä syvemmin. Balanced Scorecardin mittariksi kannattamattomat asiakkaat soveltuvat hyvin, sillä mittariston tarkoitus on antaa kokonaisvaltainen käsitys strategiasta ja sen suoriutumisesta. Uusien asiakkaiden määrä on välittömästi strategista tavoitetta kuvaava mittari ja kannattavien asiakkaiden määrä on välitön. Mittarit ovat myös tasapainossa ajallisesti, koska uusien asiakkaiden määrä kuvaa pitkän aikavälin tavoitetta ja kannattavien asiakkaiden määrä lyhyen aikavälin tavoitetta.

Arvot Balanced Scorecardiin saadaan raporteista, jotka ovat opinnäytetyön tekovaiheessa saatavilla. Uusien asiakkaiden määrä kuukaudessa on yksinkertaisesti uusien toimeksiantosopimusten yhteenlaskettu määrä. Kannattavien asiakkaiden osuus kertoo %-osuuden asiakkaista, joiden sopimus on kannattava. Kannattavuuslaskenta suoritetaan säännöllisin väliajoin yksikössä, joka vastaa koko organisaation sisäisestä laskennasta.

5.3.2 Asiakasnäkökulma

Asiakasnäkökulmaan valikoituivat mittareiksi asiakastytyväisyyttä mittaava indeksi sekä aikataulua ja palvelulupausta ohjaava kirjanpidon vuosikello (Liite 3). Asiakasnäkökulman strateginen tavoite on Balanced Scorecardissa tyytyväiset asiakkaat.

Asiakastytyväisyyttä mittaava indeksi on ollut käytössä yrityksessä Balanced Scorecardin laadintavaiheessa. Indeksi on koettu luotettavaksi mittariksi, koska se kertoo välittömästi, kuinka yksikkö suoriutuu asiakkaiden näkökulmasta ja suosittelisiko asiakas yksikköä muille. Näkökulman toiseksi mittariksi valikoitui Balanced Scorecardin ainoa ei-numerollinen arvo. Balanced Scorecardiin syötetään arvoksi ”kyllä” tai ”ei” ja mittaristo laskee keskiarvoa varten arvon 100% tai 0%. Kirjanpidon vuosikelloon liittyy kaksi asiakaslupausta ja mittaristoon syötetään 100%, jos kummatkin asiakaslupaukset ovat täyttyneet tarkastusjaksolla ja 0%, jos yksi tai kummatkin

asiakslupaukset ovat jääneet täyttämättä. Vaikka pienellä osalla asiakkaista asiakslupaus jää täyttymättä, saa mittaristo arvon 0%. Kriittisen arvioinnin tarkoitus on viestiä asiakslupauksen tärkeyttä yksikön henkilöstölle. Asiakastytytyväisyyttä kuvaava mittari on tulosmittari ja kirjanpidon vuosikello on ennakoiva mittari.

5.3.3 Tehokkuusnäkökulma

Tehokkuusnäkökulmaan valikoitui mittareiksi kirjanpidon tekoaikaa mittaava läpimenoaika ja osuus asiakasyrityksistä, joiden kirjanpidon laadinta on siirretty uuteen kirjanpitojärjestelmään (Liite 4). Tehokkuusnäkökulman strateginen tavoite on Balanced Scorecardissa kehityksellinen edelläkävijäisyys.

Asiakkaiden siirtäminen uuteen järjestelmään on vahvasti sidoksissa henkilökunnan muutosmyönteisyyden kanssa. Mikäli henkilöstö kokee muutoksen positiivisena ja suhtautuu uusiin haasteisiin avoimesti, tavoitellaan yksikössä strategian mukaista visiota. Toiseksi mittariksi tehokkuusnäkökulmaan on otettu objektiivisesti mitattava läpimenoaika. Kirjanpitojen osuus uudessa järjestelmässä sisältyy pitkän aikavälin tavoitteisiin ja läpimenoaika on tulosmittari.

Mittariston arvot saadaan raporteista, jotka ovat saatavilla jo käytössä olevasta seurantajärjestelmästä. Läpimenoaika on asiakkaan kirjanpitoon kulunut työaika. Uuteen kirjanpitojärjestelmään siirrettyjen asiakkaiden osuus on yksinkertaisesti %-osuus asiakkaista, joiden kirjanpito laaditaan uudessa järjestelmässä.

5.3.4 Oppimisnäkökulma

Oppimisnäkökulman mittareiksi valikoitui yhteisten työharjoitteiden- ja virheistä opittujen tapausten lukumäärä (Liite 5). Oppimisnäkökulman strateginen tavoite on Balanced Scorecardissa muutosmyönteisyys.

Työharjoitteet on koettu yksikössä erittäin hyödyllisiksi tehtäviksi ja niistä kirjanpitäjä usein saa omaan työhönsä kehityskohteita. Myös yksikössä on havaittu, että virheistä oppiminen on koulutuksia tehokkaampi oppimistapa. Työntekijät ja yksikkö hyötyvät, mikäli yhden työntekijän

virheistä voi oppia useampi työntekijä. Mittareiden arvot saadaan yhteisestä laskentataulukosta, joihin henkilökunta raportoi työharjoitteiden ja virheiden lukumäärät.

5.3.5 Henkilöstönäkökulma

Henkilöstönäkökulman mittareiksi valikoitui Great Place To Work -indeksi ja henkilöstön työtyytyväisyys (Liite 6). Henkilöstönäkökulman strateginen tavoite on Balanced Scorecardissa Suomen paras työpaikka.

GPTW -indeksi on ulkopuolisen tahon laatiman kyselyn tulos, joka syötetään Balanced Scorecardiin. GPTW -indeksi mittaa työtyytyväisyyttä laajalta osa-alueelta ja kysely toteutetaan kerran vuodessa. Kun ulkopuolisen tahon laatimaa tulosta ei ole saatavilla, Balanced Scorecardiin syötetään GPTW -indeksiä arvioivan kyselyn arvo, joka saadaan useammin toteutettavan kyselyn perusteella.

Näkökulman toiseksi mittariksi valittiin henkilöstön työtyytyväisyys. Yksikön työntekijät arvioivat itse työtyytyväisyyttä asteikolla 1-5. Työtyytyväisyyttä varten voidaan kehittää yhteiseen intraan verkkopohjainen päiväkirja, johon työntekijät syöttävät työtyytyväisyyttä kuvaavan arvon viikoittain.

5.4 Mittariston validointi, käyttöönottosuunnitelma ja tuleva kehittäminen

Toisen palaverin jälkeen pidettiin yksikön henkilökunnan kanssa kolmas palaveri, jossa testattiin Balanced Scorecardiin valikoitujen mittareiden käytännöllisyys ja selkeytettiin mittaustavat. Palaverissa myös laadittiin jatkosuunnitelma, joka sisälsi mittareiden tietolähteet, mittaustiheydet, vastuuhenkilöt ja päivitystiheydet.

Vuoden 2019 toiselle vuosineljännekselle laadittu tasapainotettu mittaristo (liite 1) validoitiin ennen mittareiden lopullista päättämistä. Validoinnissa tarkastettiin mittareiden validiteetti, reliabiliteetti, relevanssi ja käytännöllisyys. Mittaristo tulee tarkistaa jatkossa aina vuosineljänneksittäin. Lisäksi mittaristosta voitiin päätellä yksikön kilpailustrategia ja arvot sekä se sisälsi tulomittareita, ennakoivia mittareita ja tasapainoittavia mittareita. Mittaristolle tehtiin myös happotesti, jonka avulla arvioitiin yksikölle laadittu Balanced Scorecard toimivaksi.

Raportointiväliksi pääteettiin neljännesvuosittainen tarkastus, koska mittaristosta ja sen käyttämisestä ei haluttu liian raskasta. Mittaristoa kehitetään jatkuvasti aina tarkastamalla strategian ja Balanced Scorecardin yhteneväisyys. Neljännesvuosittaisella tarkastusvälillä mittaristo päivitetään tammi- maaliskuun osalta huhtikuun alussa, huhti- kesäkuun osalta heinäkuun alussa, heinä- syyskuun osalta lokakuun alussa ja loka- joulukuun osalta seuraavan vuoden tammikuun alussa. Mittariston päivittäminen tulee olla vaivatonta sekä sen käsitteleminen halutaan pitää mahdollisimman kevyenä. Neljännesvuosittainen tarkastus tukee myös kirjanpidonvuosikellon sykliä ja toimeksiantajan toivomus oli, että kirjanpidon vuosikello olisi integroituna Balanced Scorecardiin.

Mittaristolle valittiin vastuuryhmä, jonka tehtävänä on Balanced Scorecardin päivittäminen, laatiminen, raportointi ja muiden yksikön työntekijöiden kannustaminen Balanced Scorecardin käyttöön. Seurantatiimi kokoaa neljännesvuosittain yksikön henkilökunnan palaveriin, jossa tarkastusvälin mittaristo käydään lävitse ja sovitaan mahdollisista jatkotoimenpiteistä. Vastuuryhmä varmistaa myös neljännesvuosittain, että mittaristo vastaa yksikön strategiaa. Mikäli kilpailutilanne on muuttunut, on todennäköistä, että joitakin näkökulmia tai mittareita tulee päivittää. Vastuuryhmä myös vastaanottaa palautteen mittaristosta. Ryhmä laatii myös toimintasuunnitelman tapauksille, joissa huomataan jonkin mittariston osa-alueen olevan riittämätön. Korjaukset mittaristoon tulee tehdä seuraavan neljännesvuosittaisen raportoinnin yhteydessä.

Balanced Scorecard on organisaatiolle pilottiprojekti, eikä ole vielä tarpeen päivittää tietojärjestelmien rajapintoja. Mikäli Balanced Scorecard tullaan monistamaan muihin yksiköihin, on tarpeen aloittaa tietojärjestelmäprojekti, jossa integroidaan ja automatisoidaan mittariston tietolähteet sekä tiedon jalostaminen. Opinnäytetyön toimeksianto on rajattu sisältämään yksinomaan mittariston laadinta.

Seuraava vaihe on mittariston käyttöönotto. Käyttöönotto on useasta syystä koko Balanced Scorecard -projektin yksi kriittisimmistä vaiheista ja vaatii täten huolellisen suunnittelun. Toiminnallinen käyttöönotto sisältää mittaristoon liittyvän tiedottamisen, koulutuksen ja koekäytön. Tiedottamisen avulla yksikön henkilöstö saadaan tietoiseksi ja sitoutettua yhteiseen tavoitteeseen ja strategiaan. Tiedottamista varten on hyvä laatia viestintäsuunnitelma, joka huomioi odotukset, vastuut ja palautekanavan. Palautekanava tulee kannustaa jatkuvaan palautteen antamiseen, jotta mittaristosta tulee interaktiivinen.

6 JOHTOPÄÄTÖKSET

Opinnäytetyön tutkimuskysymyksenä toimi: ”Minkälainen BSC on kokonaisvaltainen ja interaktiivinen mittaristo, joka pyrkii viestimään henkilöstölle strategiaa ja miten se rakennetaan?” Tutkimuksen lopputuloksena on kokonaisvaltainen ja interaktiivinen mittaristo, joka viestii strategiaa.

Yksikön henkilökunnan kanssa pidettiin projektissa kolme kokousta, joissa keskusteltiin vapaamuotoisesti yksikön tavoitteista, strategiasta ja suorituskyvyn mittaamisesta. Vaikka Balanced Scorecard on alun perin kehitetty johdon päätöksenteon tueksi, nousi keskustelutilaisuuksissa esille useita uusia näkemyksiä strategian kehittämiseen. Voidaan siis todeta, että mittaristo on onnistunut viestimään strategiaa. Ennen kokouksia yksikön henkilöstö ei pystynyt kertomaan organisaation strategiaa ja nyt rakennusvaiheen jälkeen, on jokaisella työntekijällä tiedossa mihin päivittäisellä toiminnalla tähdätään ja mitkä ovat strategian kannalta olennaisia kehityskohteita sekä yksikkö- että yksilötasolla.

7 POHDINTA

Opinnäytetyön tavoitteena oli rakentaa toimeksiannosta tasapainotettu mittaristo tukemaan tilitoimistossa käytössä olevia toiminnanohjausjärjestelmiä ja suorituskykymittaristoja. Opinnäytetyössä syntyi yrityksen ensimmäinen liiketoimintaa tukeva instrumentti, joka toimii muiden järjestelmien ja mittareiden ohella sekä pyrkii viestimään organisaation strategiaa työntekijöille. Opinnäytetyön tavoitteeseen on päästy ja mittaristo otetaan testikäyttöön. Ensivaikutelmat ovat hyvät, sillä henkilöstö oppi mittariston tekovaiheessa yrityksen strategiasta ja visiosta sekä Balanced Scorecardin mittareita on aloitettu jo seuraamaan. Opinnäytetyön toimeksianto on rajattu sisältämään vain mittariston laadinnan. Mittariston käyttöönotto sekä monistaminen on rajattu työn ulkopuolelle.

Työn alkuvaiheessa tarkoitus oli luoda yksikölle pelkkä suorituskykymittaristo, jonka ensisijainen tarkoitus ei ollut viestiä strategiaa. Aiheeseen perehdyttyäni tuli nopeasti ilmi, että Balanced Scorecard on muuttunut 2000-luvulla siitä mallista, joka on painettu oppikirjoihin. Aihetta käsittelevää kirjallisuutta löytyi hyvin, mutta suurin osa teoksista keskittyi Kaplanin ja Nortonin luomaan mittaristoon ja sen käyttötarkoitukseen. Ennen vuotta 2005 kirjoitettu aineisto antoi kuitenkin hyvät lähtökohdat työhön. Malmin, Peltolan ja Toivasen teos Balanced Scorecard – Rakenna ja sovela tehokkaasti (2005) antoi opinnäytetyöprosessiin eniten hyödyllistä tietoaineistoa.

Opinnäytetyön valmistuminen viivästyi jo alkuvuodesta sen alkuperäisestä tavoiteajasta ja keväällä työille asetettiin uusi aikataulu. Viivästymisen syynä oli kokoaikainen työsuhde opintojen ohella ja tilinpäätöskausi. Toimeksiantaja oli projektin alusta alkaen yhteistyöhaluinen aikataulujen joustamiseen. Toimeksiantaja on lopputulokseen erittäin tyytyväinen ja innostunut mittariston pilotoinnista. Opinnäytetyön tekeminen yhteistyössä toimeksiantajan kanssa oli antoisaa ja kehittäväää.

Jatkossa tulisi tutkia, kuinka kokonaisvaltainen ja interaktiivinen mittaristo saadaan monistettua toisiin liiketoimintayksiköihin yrityksen sisällä, sekä miten hyvin henkilöstö pystyy Balanced Scorecardin avulla ymmärtämään yrityksen strategian ja merkityksen päivittäisessä työskentelyssä. Opin-äytetyö voi toimia mallina muille yrityksille, jotka ovat harkinneet Balanced Scorecard -projektin pilotointia.

Opinnäytetyöprosessi oli erittäin opettava ja se sisälsi paljon yllätyksiä. Alun perin tarkoitus oli rakentaa mittaristo, joka toimii diagnostisesti KPI -mittaristona. Kun teoria-aineistoon oli perehdytetty, selvisi kuinka paljon Balanced Scorecard on muuttunut vuosien varrella tukemaan strategian viestintää. Prosessissa oli mielenkiintoista huomata, miten eri aikakausina on kirjoitettu työkalusta. Koska mittariston käyttötarkoitus on muuttunut radikaalisti, opinnäytetyö keskittyy käyttämään uusinta kirjallisuutta aiheesta. Opinnäytetyöprosessi ja toimeksiantajalle laadittu mittaristo tämän takia nojautuu vahvasti Malmi, Peltola ja Toivasen Balanced Scorecard - Rakenna ja sovelle tehokkaasti (2006) teokseen. Kaplanin ja Nortonin tutkimuksiin pohjautuvaa teoria-aineistoa käytettiin tukena työssä ja oppimisessa.

LÄHTEET

Hammarsten, H. 2017. Viisi ikuisuuskyseystä strategiasta ja mittareista. Aalto yliopisto. Viitattu 3.2.2018, <https://www.aalto.fi/aalto-leaders-insight/2017/viisi-ikuisuuskyseysta-strategiasta-ja-mittareista>

Kaplan, R. & Norton, D. 1996. Translating strategy into action. United States of America: Harvard Business School Press.

Liukkonen, P. 1997. Laaja-alainen toiminnan seuranta. Helsinki: Edita

Lönnqvist, A., Kujansivu, P. & Antikainen, R. 2006. Suorituskyvyn mittaaminen. Helsinki: Edita

Malmi, T., Peltola, J. & Toivanen, J. 2006. Balanced Scorecard Rakenna ja sovelle tehokkaasti. Helsinki: Talentum.

Määttä, S. & Ojala, T. 2000. Tasapainoisen onnistumisen haaste. Johtaminen julkisella sektorilla ja Balanced Scorecard. Helsinki: Edita.

Niven, P. 2006. Balanced Scorecard step-by-step : maximizing performance and maintaining results. Hoboken: John Wiley & Sons

Olve, N., Roy, J. & Wetter, M. 1999. Balanced Scorecard – yrityksen strateginen ohjausmenetelmä. Porvoo: WSOY

Pitkämäki, A. 2000. Pk-yrityksen liiketoimintasuunnitelma. Helsinki: Kauppakaari OYJ

Uutisvirta, M. 2016. Onnistumistaulu on Osuuskauppa Arinan salainen ase. Kauppalehti. Viitattu 15.1.2019, <https://www.kauppalehti.fi/uutiset/onnistumistaulu-on-osuuskauppa-arinan-salainen-ase/9f96f7fe-499d-3352-ae49-2731095f0f43>

Vuorinen, T. 2013. Strategiakirja : 20 työkalua. Helsinki: Talentum

Ylisirniö, P. 2011. Strategian mittaaminen. Helsinki: WSOYpro Oy

TOIMEKSIANTAJAN BALANCED SCORECARD

LIITE 1

Balanced Scorecard Q2-2019									
Yksikkö		Asiakas		Tehokkuus		Oppiminen		Henkilöstö	
Näkökulma		Talous		Yrittäjien ilo asiakkaalle ja tekemisen ilo henkilökunnalle		Muutosmyönteisyys		Suomen paras työpaikka	
Visio		Yrittäjien ilo asiakkaalle ja tekemisen ilo henkilökunnalle		Kehityksellinen edelläkävijä		Muutosmyönteisyys		Suomen paras työpaikka	
Strateginen tavoite		Tyytyväiset asiakkaat		Kehityksellinen edelläkävijä		Muutosmyönteisyys		Suomen paras työpaikka	
Keskeiset mittarit ja tavoitteet	Kammatavien asiakkaiden osuus	Tavoite 70,00 %	Toteutuma 80,00 %	Kirjaintalon vuosikello (painotus palvelulupauksessa) K/E	Tavoite Kyllä	Toteutuma Kyllä	Asiakaskauden siirto uuteen KP malliin - asiakkaat uudessa järjestelmässä %	Tavoite 100,00 %	Toteutuma 10,00 %
	Uusien asiakkaiden määrä kuukaudessa	Tavoite 3899,00	Toteutuma 4555,00	Asiakaskauden siirto uuteen KP malliin - asiakkaat uudessa järjestelmässä %	Tavoite 100,00 %	Toteutuma 10,00 %	Asiakaskauden siirto uuteen KP malliin - asiakkaat uudessa järjestelmässä %	Tavoite 100,00 %	Toteutuma 10,00 %
	Kammatavien asiakkaiden osuus	Tavoite 70,00 %	Toteutuma 80,00 %	Kirjaintalon vuosikello (painotus palvelulupauksessa) K/E	Tavoite Kyllä	Toteutuma Kyllä	Asiakaskauden siirto uuteen KP malliin - asiakkaat uudessa järjestelmässä %	Tavoite 100,00 %	Toteutuma 10,00 %
	Kammatavien asiakkaiden osuus	Tavoite 70,00 %	Toteutuma 80,00 %	Kirjaintalon vuosikello (painotus palvelulupauksessa) K/E	Tavoite Kyllä	Toteutuma Kyllä	Asiakaskauden siirto uuteen KP malliin - asiakkaat uudessa järjestelmässä %	Tavoite 100,00 %	Toteutuma 10,00 %
Lisätiedot	Kaksi lupausa, ovako kummakin täyfyneet (kyllä/ky)		Asiakkaat jotka voidaan siirtää / Siirryt asiakkaat (km)		Strategista tavoitetta tarkastella viimeisään Q4				
Toimepiteet	114 %		100 %		30 %		125 %		95 %
Suoritus	114 %		100 %		30 %		125 %		95 %
Toiminta	114 %		100 %		30 %		125 %		95 %

Yksikkö		
Näkökulma	Talous	
Visio		
Strateginen tavoite	Kasvu	
Keskeiset mittarit ja tavoitteet	¹ Kannattavien asiakkaiden osuus Tavoite 70,00 % Toteutuma 80,00 %	² Uusien asiakkaiden määrä kuukaudessa Tavoite 3999,00 Toteutuma 4555,00
Lisätiedot		
Toimenpiteet		
Suoritus	114 %	
Toiminta		

Yksikkö		
Näkökulma	Asiakas	
Visio		
Strateginen tavoite	Tyytyväiset asiakkaat	
Keskeiset mittarit ja tavoitteet	³ Kirjanpidon vuosikello (painotus palvelulupauksessa) K/E Tavoite Kyllä Toteutuma Kyllä	⁴ Asiakastyytyväisyys indeksi Tavoite 45,00 Toteutuma 45,00
Lisätiedot	<i>Kaksi lupausta, ovatko kummatkin täyttyneet (kyllä/ei)</i>	
Toimenpiteet		
Suoritus	100 %	
Toiminta		

Yksikkö	Balanced Scorecard Q2-2019	
Näkökulma	Tehokkuus	
Visio	Yrittämisen iloa asiakkaalle ja tekemisen iloa henkilökunnalle	
Strateginen tavoite	Kehityksellinen edelläkävijyys	
Keskeiset mittarit ja tavoitteet	⁵ Asiakkaiden siirto uuteen KP malliin - asiakkaat uudessa järjestelmässä %	⁶ Läpimenoaika min/as
	Tavoite 100,00 % Toteutuma 10,00 %	Tavoite 1 Toteutuma 2
Lisätiedot	<i>Asiakkaat jotka voidaan siirtää / Siirretyt asiakkaat (lkm)</i>	
Toimenpiteet		
Suoritus	30 %	
Toiminta	93 %	

Yksikkö		
Näkökulma	Oppiminen	
Visio		
Strateginen tavoite	Muutosmyönteisyys	
Keskeiset mittarit ja tavoitteet	<p style="text-align: center;"><small>7</small></p> <p>Yhteiset työharjoitteet lkm / kk</p> <p style="text-align: center;">Tavoite 200</p> <p style="text-align: center;">Toteutuma 100</p>	<p style="text-align: center;"><small>8</small></p> <p>Virheet, joista on opittu ja jotka on jaettu muille (lkm/kk)</p> <p style="text-align: center;">Tavoite 100</p> <p style="text-align: center;">Toteutuma 200</p>
Lisätiedot	<i>Strategista tavoitetta tarkasteltava viimeistään Q4</i>	
Toimenpiteet		
Suoritus	125 %	
Toiminta		

Yksikkö		
Näkökulma	Henkilöstö	
Visio		
Strateginen tavoite	Suomen paras työpaikka	
Keskeiset mittarit ja tavoitteet	⁹ GPTW Tavoite 80,00 % Toteutuma 80,00 %	¹⁰ Työtyytyväisyys (1-5) Tavoite 5,00 Toteutuma 4,50
Lisätiedot		
Toimenpiteet		
Suoritus	95 %	
Toiminta		