

Fanny Ainasoja

**BALANCED SCORECARD KOHDEYRITYKSEN TALOUSOSASTOLLE**

## **BALANCED SCORECARD KOHDEYRITYKSEN TALOUSOSASTOLLE**

Fanny Ainasoja  
Opinnäytetyö  
Kevät 2024  
Taloushallinnon kehittäminen, YAMK  
Oulun ammattikorkeakoulu

## TIIVISTELMÄ

Oulun ammattikorkeakoulu  
Taloushallinnon kehittämisen tutkinto-ohjelma (YAMK)

---

Tekijä: Fanny Ainasoja

Opinnäytetyön nimi: Balanced scorecard kohdeyrityksen talousosastolle

Työn ohjaaja: Erkki Raudaskoski

Työn valmistumislukukausi ja -vuosi: Kevät 2024

Sivumäärä: 84 + 2 liitettä

---

Opinnäytetyön tarkoituksena oli selvittää, minkälainen mittarikokonaisuus sopisi parhaiten tukemaan kohdeyrityksen talousosaston toimintaa ja sen strategian toteuttamista. Tavoitteena oli saada aikaan hyvin perusteltu ja analysoitu mittaristo, jonka talousosasto voisi ottaa käyttöön ja josta hyötyä.

Kohdeyrityksenä toimi kotimainen suuri teknologiateollisuuden alan yritys. Talousosaston toiminnan mittaamisen suunnittelu oli osa suurempaa kehityshanketta kohdeyrityksessä, sillä kohdeyritys halusi alkaa mittaamaan toimintaa sekä osasto- että yritystasolla. Kehityshanke ei ollut vielä opinnäytetyön toteutuksen aikana edennyt muilla osastoilla, joten tämä opinnäytetyö voisi toimia esimerkkinä ja olla hyödyksi myös muiden osastojen toiminnan mittaamisen suunnitteluun. Erityisesti talousosastojen toiminnan mittaamisesta ei ole juurikaan aiempaa tutkimustietoa, joten tämä opinnäytetyö voi antaa ideoita ja uusia näkökulmia myös muiden yritysten hyödynnettäväksi. Lisäksi se tarjoaa jatkotutkimuksen aihetta, sillä taloushallinnon toiminnan mittaamista voisi tutkia laajemminkin.

Valittu lähestymistapa oli tapaustutkimus, sillä tarkoituksena oli perehtyä syvällisesti tiettyyn ilmiöön, tuottaen kehittämisehdotuksia, joita ei kuitenkaan opinnäytetyön puitteissa viedä käytäntöön asti. Aineistonkeruumenetelminä sovellettiin havainnoinnin, haastattelun ja aivoriihikeskustelun keinoja. Opinnäytetyön tietoperusta koostui toiminnan mittaamisen teoriasta, keskittyen balanced scorecard- teoriaan, sekä taloushallinnon toimintaympäristöä ja sen tulevaisuuden näkymiä kuvaavasta teoriasta. Toiminnan mittaamiseen teorian kautta saatiin tietoa ylipäätään toiminnan mittaamisesta ja sen hyödyistä ja haasteista, sekä siitä, millä tavalla mittaamista voisi suunnitella ja mitä erityisesti huomioida suunnitteluprosessissa. Taloushallintoala sekä taloushallinnon rooli yrityksissä on monella tapaa muutoksen keskellä teknologian kehityksen sekä muuttuvien ulkoisten vaatimusten vuoksi. Tämän teorian pohjalta pystyttiin huomioimaan toimintaympäristö ja tulevaisuuden näkymät talousosaston kriittisiä menestystekijöitä pohtiessa, ja näin huomioimaan ne myös mittarien suunnittelussa.

Tietoperustaa ja muuta aineistoa soveltaen suunniteltu mittaristo antaa talousosastolle arvokasta tietoa sen toiminnan laadusta ja tehokkuudesta, sekä tukee sitä toimintansa kehittämisessä ja strategian toteuttamisessa. Kehittämistehtävän toteutus tuotti hyötyä talousosastolle jo suunnitteluprosessin aikana, sillä aivoriihikeskusteluissa osaston toimintaa, strategiaa ja kriittisiä menestystekijöitä tuli pohdittua kokonaisvaltaisesti, ja keskustelujen kautta saatiin useita kehitysideoita liittyen talousosaston toimintaan, joita lähdettiin viemään eteenpäin.

---

Asiasanat: tasapainotettu mittaristo, BSC, mittaristot, taloushallinto

## ABSTRACT

Oulu University of Applied Sciences  
Master's Degree Programme in Business Economics, Option of Accounting Development

---

Author: Fanny Ainasoja  
Title of thesis: Balanced scorecard for an accounting department  
Supervisor: Erkki Raudaskoski  
Term and year when the thesis was submitted: Spring 2024  
Number of pages: 84 + 2 appendices

---

The purpose of this thesis was to find out, which performance measures would be the most suitable and value adding ones for the performance measurement of an accounting department. The aim was to plan a balanced scorecard, which would support the performance of the accounting department's strategy and bring valuable information to their knowledge about their processes and performance, such as the quality and efficiency of them.

This case study was performed in the interest of a large Finnish company, acting in the field of technology industry. They had announced a wider range development project aiming to start measuring performance in all departments of the company as well as on the company level. This thesis was targeted to the accounting department, being the first department in which this development project was launched within the company. Therefore, this thesis can function as an example for the other departments.

Measuring the performance of accounting departments seems to not have been as a topic of former research, since it was difficult to find any specific data on the topic. This leaves many possibilities for future research, such as studying the performance measurement of accounting in a wider scale, targeting a bigger group of companies.

As data collection methods for this case study, interview, observation, and brainstorming were used, mainly to gather information from inside the company. To form a theoretical framework, performance measurement, particularly balanced scorecard theory, and theory about the operating environment and future insights of the accounting field in general were studied. Insights from the accounting field were an important addition to the database, since the field is in the middle of ongoing change and development, due to the development of technology and the changing, increasing demands from outside, for example from the EU.

The theoretical framework together with the data collected from the client company formed a good foundation for the planning of the scorecard. As an output of this thesis, a critically analysed scorecard was planned, which the accounting department could take into operation and benefit from it as in gaining information about their performance, spotting weaknesses, and developing processes. In addition, during the brainstorming conversations regarding the planning of the scorecard, there were multiple development ideas formed regarding the departments processes.

---

Keywords: Balanced scorecard, BSC, performance measurement, accounting

# SISÄLLYS

1	KEHITTÄMISTEHTÄVÄN KUVAUS .....	7
1.1	Kohdeyritys.....	8
1.2	Tarkoitus ja tavoite .....	9
2	TUTKIMUSMENETELMÄT JA AINEISTONKERUU .....	10
2.1	Tutkimusmenetelmä ja lähestymistapa.....	10
2.2	Aineistonkeruumenetelmät.....	12
2.3	Eettiset kysymykset ja luotettavuus.....	14
3	BALANCED SCORECARD .....	17
3.1	Näkökulmat .....	18
3.2	Mittariston tasapaino .....	21
3.3	Mittaristot eri tasoilla ja mittaristotyypit.....	22
3.4	Mittareiden suunnittelu .....	24
3.5	BSC-projektin toteutus .....	27
3.6	BSC:n hyödyt ja haasteet.....	30
4	TALOUSSHALLINTOALAN TOIMINTAYMPÄRISTÖN KEHITYS.....	32
4.1	Teknologian kehityksen vaikutukset .....	33
4.2	Poliittiset ja lainsäädännölliset vaikutukset.....	35
4.3	Kehityksen vaikutus toiminnan mittaukseen.....	36
5	TALOUSOSASTON MITTARISTON KEHITTÄMINEN .....	37
5.1	Taloulosaston toiminnan kuvaus .....	37
5.1.1	Taloulosaston vastualueet .....	38
5.1.2	Taloulosaston prosessit .....	40
5.2	Johdon haastattelu .....	43
5.3	Talouhallintoliiton haastattelu .....	45
5.4	Strategian kirkastaminen.....	46
5.5	Kriittisten menestystekijöiden määrittely.....	48
5.6	Mittarien suunnittelu .....	51
5.6.1	Taloushallinto.....	52
5.6.2	Palkkahallinto.....	62
5.6.3	Yleishallinto.....	66
5.7	Mittariston yhteenveto ja tavoitteet.....	68

5.8	Mittariston tasapainon arviointi .....	73
6	JOHTOPÄÄTÖKSET JA LOPPUPOHDIRITA .....	75
6.1	Suosituksia kohdeyritykselle.....	77
6.2	Loppupohdirita.....	78
LÄHTEET	.....	82
LIITTEET	.....	85

# 1 KEHITTÄMISTEHTÄVÄN KUVAUS

Tämä opinnäytetyö tukee toimeksiantajan ajankohtaista kehityshanketta toiminnan mittaamisen saralla. Kohdeyritys haluaa aloittaa toimintansa mittaamisen ottamalla käyttöön mittaristoja niin yritystasolle, kuin osastotasollekin. Tähän asti kohdeyrityksessä on seurattu vain joitain, lähinnä taloudellisia mittareita. Tämä opinnäytetyö kohdistuu talousosaston toiminnan mittaamisen suunnitteluun. Kehityshanke ei ole vielä muilta osin kohdeyrityksessä edennyt, joten talousosasto pääsee esimerkin asemaan tämän opinnäytetyön myötä.

Mittareiden käyttöönotolla kohdeyrityksessä yleisesti tavoitellaan sitä, että saadaan näkyväksi yrityksen eri osa-alueiden prosessien toiminta, pystytään havaitsemaan poikkeamat toiminnassa ja puuttumaan niihin, sekä saadaan näköalaa menneisyyden lisäksi myös tulevaisuuteen (Toimitusjohtaja, 2023). Mittaristot voivat tukea strategian toteutusta käytännössä, ja ovat tärkeä työkalu johdon päätöksenteon tueksi (sama). Kun ajatellaan talousosaston näkökulmaa, antaa mittaaminen osastolle konkreettista tietoa sen prosessien laadusta ja tehokkuudesta, sekä tuo näkyväksi näissä tapahtuvaa kehitystä. Pystytään myös puuttumaan mahdollisiin epäkohtiin tehokkaammin, kun mittaaminen tuo ne esiin.



*Kuvio 1 Opinnäytetyön tietoperustan kuvaus*

Kehittämistehtävän suorittamiseksi rakennetaan tietoperusta, joka toimii perustana mittariston suunnittelulle. Tätä on tiivistetysti kuvattu yllä kuviossa 1. Tietoperustassa perehdytään balanced scorecard-teoriaan, joka

on pitkään ja laajasti sovellettu toiminnan mittaamisen teoria, jonka lisäksi tutkitaan taloushallintoalan toimintaympäristöä ja sen tulevaisuuden kehitysnäkymiä. Balanced scorecard- teorian kautta opitaan, miten toiminnan mittaamisen suunnittelussa kannattaa ottaa huomioon, miten suunnitteluprosessi voidaan toteuttaa, sekä saadaan tietoa mm. siitä, mitä hyötyä toiminnan mittaamisesta voidaan saada. Taloushallintoalaan perehtymisen kautta saadaan tietoa siitä, millainen alan toimintaympäristö on, minkälaiset tekijät siihen vaikuttavat ja millä tulevaisuuden kehityssuunta näyttää. Kun teoriaa taloushallintoalasta yhdistetään toiminnan mittaamisen teoriaan, voidaan näitä yhdessä soveltaen pohtia, mitä asioita nimenomaan talousosaston toiminnan mittamisessa kannattaisi huomioida.

Tietoperustan lisäksi kehittämistehtävän suorittamista varten kerätään aineistoa useita eri menetelmiä hyödyntäen. Aineiston ja tietoperustan analysoinnin pohjalta tehdään tulkintoja ja päätelmiä siitä, millainen mittaristo tukisi parhaiten kohdeyrityksen talousosaston toimintaa, strategiaa ja visiota. Mittariston suunnittelun lisäksi myös analysoidaan, millaista hyötyä sen käyttö talousosastolle tuottaa. Opinnäytetyöstä rajataan pois mittariston käyttöönotto ja siihen liittyvien visuaalisten raporttien luominen ja suunnittelu. Mittaristoa suunnitellaessa kuitenkin huomioidaan se, että mittarien vaatimat tiedot ovat sellaisia, jotka yrityksen tietojärjestelmistä ovat saatavissa, ja siten mittarit ovat mahdollista käytännössä toteuttaa. Tämä on erittäin oleellista, sillä tiedon saatavuus on usein kompastuskivenä mittareiden suunnitteluprojekteissa, eikä mittarisuunnitelma olisi kovinkaan hyödyksi, jos sitä ei voisi käytännössä sellaisenaan toteuttaa (Malmi, Peltola & Toivanen, 2006, 52).

Tämän opinnäytetyön tuotoksena oleva mittaristo hyödyttää kohdeyritystä useilla tavoilla. Suunniteltava mittaristo on sellainen, jonka talousosasto voi ottaa käyttöön ja hyödyntää toiminnassaan, ja lisäksi talousosaston mittariston suunnitteluprosessi ja lopputulos voi toimia esimerkkinä kohdeyrityksen muille osastoille, joilla oman toiminnan mittaamisen suunnittelu on vielä alkutekijöissään. Tämä opinnäytetyö voi toimia myös muille yrityksille ja niiden talousosastoille esimerkkinä siitä, miten taloushallinnon toimintaa voisi mitata. Nimenomaan talousosastojen toiminnan mittaamisesta ei ole paljoa tutkimustietoa tai muuta kirjallisuutta saatavilla, joten tämä työ voi antaa uudenlaisia näkökulmia asiaan.

## **1.1 Kohdeyritys**

Toimeksiantajasta käytetään opinnäytetyössä nimeä kohdeyritys. Yritys on n. 300 työntekijää työllistävä projektiorganisaatio teknologiateollisuuden alalla, jonka vuosittainen liikevaihto on noin sadan miljoonan luokkaa. Sen toimintaan kuuluu materiaalinkäsittelyjärjestelmien toimittaminen puunjalostus- ja energiateollisuudelle, ja sen projektit ovat pitkäkestoisia, esimerkiksi vuoden tai useammankin mittaisia. Lisäksi yrityksellä on after

sales- toimintaa varaosien ja huoltojen myynnin muodossa. Projektinomainen toiminta tuo omat erityispiirteensä yritykselle kokonaisuudessaan, ja niin myös talousosaston toimintoihin, kuten mittariston suunnittelua koskevassa osuudessa tässä opinnäytetyössä käy ilmi.

Kohdeyrityksen talousosaston vastuulle kuuluvat yrityksen taloushallinto, palkkahallinto, sekä yleishallinto. Talousosastolla työskentelee 15 työntekijää, mukaan lukien opinnäytetyön tekijä. Talousosaston strategiaa ja visiota, sekä sen vastuualueisiin kuuluvia prosesseja ja toimintoja käsitellään jäljempänä tässä opinnäytetyössä mittariston suunnittelun yhteydessä.

## **1.2 Tarkoitus ja tavoite**

Tämän opinnäytetyön tarkoituksena on selvittää, minkälaiset mittarit sopisivat parhaiten mittaamaan kohdeyrityksen talousosaston toimintaa. Mittareiden tulisi olla kohteen kannalta olennaisia ja luotettavia, jotta ne voivat olla hyödyksi kohteen toiminnan arvioinnissa, kehityskohteiden löytämisessä ja kehityksen arvioinnissa. Opinnäytetyön tavoite on, että saadaan luotua erityisesti kohdeyrityksen talousosaston toiminnalle suunniteltu, kriittisesti perusteltu ja analysoitu mittaristo, jonka se voi ottaa käyttöönsä ja saada siitä hyötyä toimintaansa ja sen kehittämiseen.

Tutkimuskysymys, johon tämä opinnäyte työ pyrkii vastaamaan, on: Minkälainen mittaristo tukisi parhaiten kohdeyrityksen talousosaston toimintaa, strategiaa ja visiota?

## 2 TUTKIMUSMENETELMÄT JA AINEISTONKERUU

Tämän opinnäytetyön aihe on työelämän tarpeesta noussut kehitystarve, ja kehittämistoimintaan sovelletaan tutkimuksen tietoa. Tällaista kehittämistyötä voidaan kutsua tutkimukselliseksi kehittämistyöksi. Tutkimuksellisessa kehittämistyössä kysymykset nousevat nimenomaan käytännön kautta, ja niihin vastataan tutkimustiedon avulla, samalla tuottaen uutta tietoa, sekä kehittämispohjaista oppimista. (Toikko & Rantanen, 2009, 19–23; Ojasalo, Moilanen & Ritalahti, 2014, 15.)

Tutkimuksellisen kehittämistyön ja tieteellisen tutkimuksen keskeinen erottava tekijä on päämäärä; tieteellinen tutkimus haluaa tuottaa ilmiöistä uutta teoriaa, tutkimuksellinen kehittämistyö samalla myös käytännön parannuksia tai uusia ratkaisuja. Kehittämistyössä tärkeässä roolissa on dokumentointi, sillä kehittämistyön tarkalla dokumentoinnilla voidaan luoda uutta ammatillista tietoa, esimerkiksi tuoden kirjalliseen muotoon työelämässä olevaa hiljaista tietoa ja uudistaa sen tieto- ja osaamisperustaa. Tutkimuksellista kehittämistyötä voidaan verrata myös ns. arki ajatteluun pohjautuvaan kehittämistyöhön, jonka tyyppistä kehittäminen työelämässä usein saattaa olla. Kehittäminen tapahtuu ratkaisemalla käytännöstä nousseita ongelmia tai uudistustarpeita, päätökset perustuvat omiin ideoihin ja satunnaiseen tiedon keräämiseen, eikä prosessi sisällä välttämättä paljoa kriittistä arviointia, eikä sitä dokumentoida. Tämän tyyppisestä kehittämistyöstä siis puuttuu tutkimuksellisuus, joka tässä opinnäytetyössä sen sijaan on läsnä; toimenpiteitä tehdään järjestelmällisesti, perustellen valinnat, tietoa hankitaan tutkimusten ja käytännön kautta, käytetään analyttisyyttä ja kriittisyyttä erilaisten näkökulmien löytämiseen sekä kokonaisuuden osien arviointiin, ja dokumentoidaan prosessi ja lopputulos tarkasti. (Ojasalo, Moilanen & Ritalahti, 2014, 19–22.)

Edeltävän osion pohjalta voidaan todeta, että tutkimuksellinen kehittämistyö sijoittuu tieteellisen tutkimuksen ja arki ajatteluun pohjautuvan kehittämistyön välille. Tämän opinnäytetyön tutkimuksellisen kehittämistyön prosessin aikana on tärkeää pitää mielessä nämä ominaispiirteet, jotka tekevät siitä juuri tutkimuksellisen kehittämistyön. Tällöin työn hyöty niin kohdeyritykselle, työn tekijälle, kuin työn lukijoillekin, on paras mahdollinen.

### 2.1 Tutkimusmenetelmä ja lähestymistapa

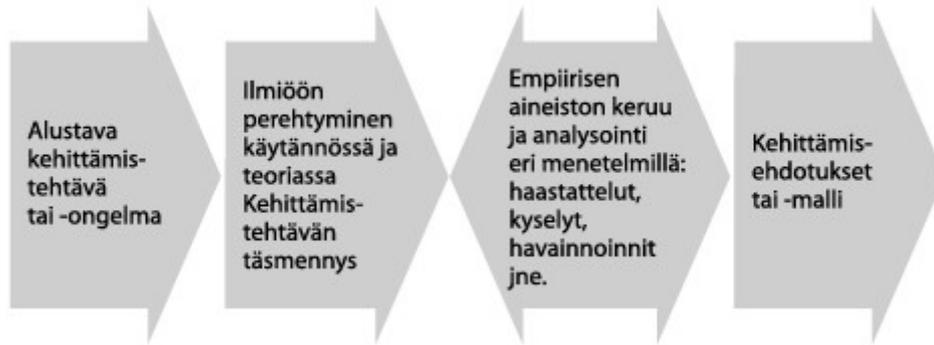
Tutkimusmenetelmät jaetaan perinteisesti laadulliseen, eli kvalitatiiviseen, ja määrälliseen, eli kvantitatiiviseen lähestymistapaan. Tyypillisen määrällisen tutkimuksen tavoitteena on testata, pitääkö jokin teoria paikkansa. Menetelmänä käytetään esimerkiksi lomakekyselyä, jonka kohteena on iso joukko vastaajia. Tutkimustulosten

analysointiin käytetään tilastollisia menetelmiä. Laadullista tutkimusta sen sijaan käytetään yleisesti vähemmän tunnettujen asioiden tutkimiseen, tai kun halutaan lisätä ymmärrystä jostakin aiheesta. Laadullisessa tutkimuksessa tutkimusjoukko on yleensä suppeampi, mutta tavoiteltu ymmärrys aiheesta sen sijaan syvempi tai kokonaisvaltaisempi. On myös tyypillistä, että tutkija on lähellä tutkittavaa kohdetta ja mahdollisesti osallistuu sen toimintaan. (Ojasalo, Moilanen & Ritalahti, 2014, 104–5.)

Näistä tutkimusmenetelmistä tähän tutkimukselliseen kehittämistehtävään sovelletaan laadullista lähestymistapaa. Opinnäytetyön kautta halutaan lisätä ymmärrystä talousosaston toiminnan mittaamisesta, ja syventyä tähän tiettyyn aiheeseen syvällisesti ja kokonaisvaltaisesti. Lisäksi opinnäytetyön tekijä on hyvin lähellä tutkittavaa kohdetta, sillä hän työskentelee kohdeyrityksessä.

Opinnäytetyön lähestymistapaa valitessa pohdittiin tapaustutkimuksen, toimintatutkimuksen ja konstruktivisen tutkimuksen välillä. Tapaustutkimusta käytetään, kun halutaan ymmärtää ja ratkaista jokin yrityksen ongelma tai tilanne, tai tuottaa sille tutkimuksen keinoin kehittämisehdotuksia. Tapaustutkimuksessa ei viedä tätä ratkaisua tai ehdotusta käytäntöön asti, vaan opinnäytetyön puitteissa kyse on ratkaisu- tai kehittämisehdotuksesta. Toimintatutkimuksessa sen sijaan tarkoituksena on viedä tuotos käytäntöön asti, ja tyypillisimmin kyse on ihmisten tai yrityksen toiminnan muuttamisesta. Lisäksi käytäntöön vietyä muutosta tulee arvioida, joten prosessi voi olla melko pitkäkin. Konstruktivinen tutkimus on osin saman tyyppinen kuin toimintatutkimus, mutta sen tuottama muutos kohdistuu tyypillisesti johonkin konkreettiseen asiaan, eikä ihmisiin tai organisaatioon. Myös konstruktivisessa tutkimuksessa kehitetyn ratkaisun toteutus ja sen hyödyn arviointi ovat keskeisessä osassa. (Ojasalo Moilanen & Ritalahti, 2014, 37–38.)

Tämän pohjalta päädyttiin siihen, että tässä opinnäytetyössä tapaustutkimus on sopivin lähestymistapa. Ratkaisevana tekijänä tälle johtopäätökselle oli se, että tässä opinnäytetyössä ei ole tarkoitus viedä kehittämistyötä käytäntöön asti, vaan lopputuotoksena toimiva mittaristo on kohdeyritykselle kehittämisehdotus, jonka he voivat sitten ottaa käyttöön. Jos tähän opinnäytetyöhön kuuluisi myös käyttöönotto ja tulosten arviointi, venyisi se etenkin ajallisesti liian pitkäksi.

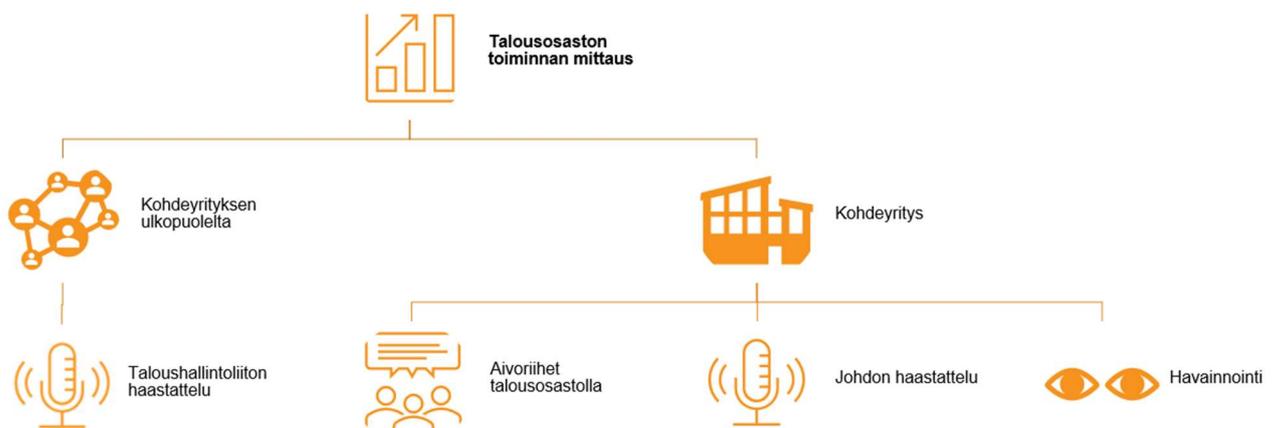


Kuvio 2 Tapaustutkimuksen vaiheet (Ojasalo, Moilanen & Ritalahti, 2014, 54.)

Yllä olevassa kuviossa 2 on kuvattu tapaustutkimuksen tyypillistä etenemisprosessia. Tämä vastaa hyvin sitä, miten tässä kehittämistyössä edetään. Kehittämistehtävän kuvauksen jälkeen edetään ilmiöön perehtymiseen tietoperustan kautta, sekä empiirisen aineiston keruuseen eri menetelmillä. Näiden pohjalta suunnitellaan kehittämis-tehtävän tuotoksena toimiva mittaristo, joka toimii kohdeyritykselle kehittämis-ehdotuksena, jonka se voi ottaa käyttöön.

## 2.2 Aineistonkeruumenetelmät

Aineistonkeruumenetelminä tässä opinnäytetyössä käytetään useampaa laadullista menetelmää: aivoriihityö-kentelyä, havainnointia, sekä haastattelua. Alla olevassa kuviossa 3 on kuvattu käytettäviä aineistonkeruume-netelmiä, jotka jokainen tuovat kehittämis-tehtävän tueksi tietoa eri näkökulmista, sekä kohdeyrityksen sisältä, että sen ulkopuolelta.



Kuvio 3 Aineistonkeruumenetelmien kokonaisuus

Yhteisölliset menetelmät ovat yleisesti käytettyjä asiantuntijatyön kehittämisessä, ja ne ovat tässäkin kehittämistyössä tärkeässä roolissa; parhaat ideat tuskin syntyisivät pelkästään opinnäytetyön tekijän ja tutkimustiedon soveltamisen kautta, vaan tarvitaan myös ymmärrystä käytännöstä ja yhteistyötä muiden asiantuntijoiden kanssa. Tutkimuksen kohteena tässä opinnäytetyössä on erityisesti kohdeyrityksen talousosasto, joten suurin osa aineistonkeruusta kohdistuu siihen, jonka lisäksi tuodaan kohdeyrityksen johdon näkemys toimitusjohtajan haastattelun kautta, sekä Taloushallintoliiton asiantuntijan näkemyksiä alalta yleisesti. (Ojasalo, Moilanen & Ritalahti, 2014, 40–44.)

Haastattelu on yksi eniten käytetyistä aineistonkeruumenetelmistä laadullisessa tutkimuksessa. Haastattelu-tyyppejä on paljon erilaisia, ja sopivin tulee aina miettiä tapauskohtaisesti. Tässä opinnäytetyössä haastatellaan kohdeyrityksen toimitusjohtajaa sekä Taloushallintoliiton asiantuntijaa. Haastattelut toteutetaan puolistrukturoituna haastatteluna, mikä tarkoittaa, että kysymykset laaditaan etukäteen, mutta haastattelun aikana voidaan tarpeen mukaan muuttaa niiden järjestystä, jättää kysymyksiä pois, tai kysyä mieleen tulevia lisäkysymyksiä. Haastattelut äänitetään, kunhan siihen saadaan kohteilta lupa, sillä tämä antaa haastattelijalle paremman mahdollisuuden keskittyä täysin haastattelutilanteeseen, muistiinpanojen kirjoittamisen sijaan. Näin aineistonkeruun luotettavuus on myös parempi, kun tulosten dokumentointi ei ole muistiinpanojen tai haastattelijan muistin varassa, vaan hän voi palata niihin ja litteroida haastattelun rauhassa. (Ojasalo, Moilanen & Ritalahti, 2014, 106.)

Havainnointia voidaan käyttää täydentämään muita menetelmiä, tai se voi olla pääroolissa, ja esimerkiksi haastattelu voi täydentää havainnoja. Tässä kehittämistyössä havainnoinnin rooli on suuri, sillä kehittämistyön suorittamiseen tarvitaan monipuolisesti tietoa kohdeyrityksen talousosaston toiminnasta. Havainnointi tulee luontaisesti tämän opinnäytetyön aineistonkeruumenetelmäksi, sillä opinnäytetyön tekijä työskentelee kohdeyrityksessä. Havainnointi on osallistuvaa, ja se kohdistuu kohdeyrityksen talousosaston toimintaan, prosesseihin ja käytössä oleviin järjestelmiin. Aineistona hyödynnetään opinnäytetyön tekijällä jo ennestään olevaa tietoa näistä, jota sitten täydennetään tarpeen mukaan, jotta saadaan tarvittava aineisto kehittämistyön tekemistä varten. Havainnoista on muodostettava looginen kokonaisuus, jotta sitä pystytään analysoimaan ja hyödyntämään kehittämistehtävässä tekemällä siitä tulkintoja. (Ojasalo, Moilanen, & Ritalahti, 2014, 114–115.)

Aivoriihi on yksi luovan ongelmanratkaisun tyypillisistä menetelmistä. Se sopii tämän opinnäytetyön menetelmäksi hyvin, sillä mittariston suunnittelu on tietyllä tapaa luovaa ongelmanratkaisua, joka hyötyy varmasti siitä, että useampi henkilö keskustelelee aiheesta ja jakaa ajatuksiaan. Työpajan kaltaisissa aivoriihikeskusteluissa pyritään ideoimaan ratkaisuja ongelmaan tai uudenlaisia lähestymistapoja vetäjän johdolla. Ideointi etenee

vaiheittain. Alussa ideoidaan vapaasti, kirjataan kaikki ideat ylös niitä enempää arvioimatta. Kun vaikuttaa siltä, että ideoita on tarpeeksi, tai niitä ei synny enempää, voidaan siirtyä valintavaiheeseen, jossa ideoita tarkastellaan kriittisesti, tavoitteen rajat huomioiden. Hyödyllinen menetelmä ideoiden karsimiseen ja parhaiden löytämiseen voi olla esimerkiksi 3+ menetelmä, joka tarkoittaa käytännössä äänestämistä; kukin aivoriihen jäsen antaa äänensä mielestään parhaalle tai parhaille ideoille, ja eniten ääniä saaneet pääsevät jatkoon. Tämän opinnäytetyön aivoriihikeskusteluihin osallistuu neljä henkeä, eli suhteellisen pieni porukka. Tällainen työkalu ei täten välttämättä ole tarpeen, vaan sen tarve korostuisi enemmän suuremmassa porukassa, mutta menetelmä pidetään mielessä ja käyttöä harkitaan tarvittaessa. (Ojasalo, Moilanen & Ritalahti, 2014, 160–162.)

### **2.3 Eettiset kysymykset ja luotettavuus**

Opinnäytetyön luotettavuus ja eettisyys ovat tärkeä perusta koko opinnäytetyölle ja sen laadukkuudelle (Tuomi & Sarajärvi, 2018, 149). Näiden näkökulmien huomiointi on osa opinnäytetyöprosessia sen kaikissa vaiheissa, suunnittelusta toteutukseen, ja lopulta valmiin työn julkaisuun. Tässä opinnäytetyössä noudatetaan hyvää tieteellistä käytäntöä, jonka perusperiaatteisiin kuuluvat luotettavuus, rehellisyys, arvostus ja vastuunkanto (Tutkimuseettinen Neuvottelukunta 2023).

Opinnäytetyön tavoitteiden tulee olla korkean moraalin mukaisia, sen tulosten tulee tuottaa hyötyä käytäntöön, ja työ tulee toteuttaa huolella, tarkkuudella, ja rehellisellä toiminnalla (Ojasalo;Moilanen;& Ritalahti, 2014, 48–49). Tässä opinnäytetyössä on selkeää, että tulokset tuottavat hyötyä käytäntöön, niin kohdeyrityksen, kuin yleisen työelämän näkökulmasta. Huolellisella raportoinnilla tuodaan näkyväksi sitä, että opinnäytetyö on kokonaisuudessaan tuotettu huolellisesti, tarkasti ja rehellisesti. On myös eettistä huomioida se, kuinka inhimillisen toiminnan vajavaisuudet ja rajoitteet ovat myös kehittämistyön vajavaisuuksia ja rajoitteita (sama). Näiltä ei voida välttyä, kun opinnäytetyön tekijänä on ihminen, ja myös aineistonkeruu perustuu pitkälti ihmisten antamiin näkemyksiin. Ihmisillä on aina ennakkokäsityksiä, jotka vaikuttavat heidän tulkintaansa ilmiöistä (sama). Tätä kuitenkin paikataan monipuolisella aineistonkeruulla, sekä laadukkaalla tietoperustalla, ja opinnäytetyön tekijä huolehtii toiminnassaan mahdollisimman korkeasta objektiivisuudesta. Tämä voi näkyä esimerkiksi siinä, jos aineistonkeruun kautta kuullaan ihmisten näkemyksiä asioista, jotka ovat ristiriidassa jonkin tosiasian tai esimerkiksi opinnäytetyön tietoperustan kanssa. Näkemykset eivät tällöin aja tosiasioiden yli, vaan asiaa tulee käsitellä haasteena (sama).

Kun opinnäytetyössä on mukana toimeksiantajayritys, tulee pohdittavaksi yrityksen tietojen käsittely, sillä opinnäytetyö saattaa sisältää esimerkiksi taloustietoja tai muita luottamuksellisia asioita, joita yritys ei halua julkisuuteen (Tutkimuseettinen Neuvottelukunta 2023). Näistä tulee yhdessä sopia, millä tavalla tiedot opinnäytetyössä käsitellään ja mahdollisesti salataan. Esimerkiksi yleistä on, että toimeksiantajan oikeaa nimeä ei mainita opinnäytetyössä (sama). Tämän opinnäytetyön toimeksiantajan kanssa on sovittu, ettei yrityksen oikeaa nimeä mainita opinnäytetyössä, ja lisäksi yrityksen tietoja sisältävät osuudet opinnäytetyössä käydään toimeksiantajan kanssa ennen opinnäytetyön julkistamista läpi, jotta varmistutaan, että ollaan yhteisymmärryksessä julkaistavista tiedoista.

Kun suoritetaan aineistonkeruuseen liittyviä haastatteluita, pidetään huoli, että haastateltavalle kerrotaan rehellisesti ja läpinäkyvästi miksi ja mihin tarkoitukseen häntä haastatellaan, miten tietoja on tarkoitus hyödyntää, ja mikä hänen roolinsa on kehittämistyön kokonaisuudessa. Haastattelun kohteille myös kerrotaan, missä määrin hänet tullaan opinnäytetyössä yksilöimään, tai heidän kanssaan sovitaan tästä. Nämä keskustelut ovat tärkeitä käydä ennen haastattelun aloittamista, jotta lähtökohdat haastattelulle ovat reilut, ja haastateltavalla on mahdollisuus määritellä esimerkiksi vastaustensa laajuus tiedostaen, missä määrin hänet tullaan yksilöimään ja miten vastauksia tullaan käyttämään. (Koskinen, Alasuutari & Peltonen, 2005, 280–1; Ojasalo, Moilanen & Ritalahti, 2014, 48–49.)

Eettisiin kysymyksiin liittyy myös se, että opinnäytetyön raportoinnissa huolehditaan luotettavien lähteiden käyttämisestä sekä oikeaoppisista viittauksista lähteisiin. Lisäksi, kun hyödynnetään tutkimustietoa, ei yleistetä niitä ilman tarvittavaa kritiikkiä, eikä vähätellä muita tutkijoita tai kehittäjiä. Opinnäytetyön raportoinnin huolellisuus ja johdonmukaisuus kokonaisuudessaan on osa sen eettisyyttä. (Ojasalo, Moilanen & Ritalahti, 2014, 48–49.)

Laadullisessa tutkimuksessa luotettavuutta voidaan lisätä käyttämällä triangulaatiota (Ojasalo, Moilanen & Ritalahti, 2014, 104–105). Se tarkoittaa ilmiön tutkimista useista eri näkökulmista, erilaisia aineistoja ja tiedonkeruumenetelmiä hyödyntäen, joskus myös useampaa tutkijaa (sama). Kuten edellisessä kappaleessa kuvattiin, tässä opinnäytetyössä käytetään useampaa aineistonkeruumenetelmää, jotka katsovat tutkittavaa ilmiötä myös eri näkökulmista.

On tärkeää kuvata tutkimusprosessi ja perustella kaikki sen aikana tehdyt valinnat, jotta lukija voi arvioida työn luotettavuutta (Ojasalo, Moilanen & Ritalahti, 2014, 104–105). Tutkimuksen havaintojen toistettavuus on yksi tieteellisen tutkimuksen kulmakivistä, eikä se toteudu, jos tutkimusraportin pohjalta ei pystytä näkemään, miten

tuloksiin on päästy. Opinnäytetyössä tulee kuvata tutkimuksen kulkua niin tarkasti, että lukija pystyy arvioimaan, miten havainnot on tuotettu ja millä perusteilla on tehty tulkintoja. Tämä tarkoittaa, että opinnäytetyöprosessia tulee systemaattisesti selittää, eli kertoa miten tutkimus on käytännössä tehty. Tämä sisältää kaikki aineistonkeruutilanteet auki selitettynä niin, että lukija todella tietää, mitä on tehty ja millä tavalla. Lisäksi raportissa tulisi tuoda esiin, mikä tutkijan rooli on tutkimuksen kohteen suhteen, sekä liittyykö tutkimukseen esimerkiksi saatua rahoitusta, sekä olla arvioituna, voivatko nämä asiat vaikuttaa tutkimustuloksiin. (Koskinen, Alasuutari & Peltonen, 2005, 258–9.)

Tässä opinnäytetyössä aineistonkeruu tapahtuu opinnäytetyöntekijän omassa työympäristössä, joten on syytä kiinnittää erityistä huomiota aineistonkeruun tulosten dokumentointiin tutkimusprosessin aikana, sillä se voisi helposti unohtua, opinnäytetyöhön liittyvien keskustelujen ja havaintojen tullessa vastaan sattumanvaraisesti ja ohimennen. Lisäksi opinnäytetyöntekijän tulee kiinnittää erityistä huomiota objektiivisuuteen havainnoissaan, tulkinnoissaan ja päätelmissään ja toteuttaa kehittämistyötä tutkimuksellisen kehittämistyön periaatteiden mukaisesti, selkeästi erottaen sen arkiajatteluun pohjautuvasta kehittämisestä. Tähän opinnäytetyöhön ei liity rahoitusta, joten siihen liittyen luotettavuutta ei ole tarvetta perustella enempää.

### 3 BALANCED SCORECARD

Robert S. Kaplan ja David P. Norton alkoivat tutkia uusia tapoja mitata organisaatioiden tulosta vuonna 1990. Tutkimusprojekti toteutettiin USA:ssa kahdessatoista suuryrityksessä, ja sen tuloksena syntyi Balanced scorecard- malli, lyhyesti BSC. Kyseessä oli uudenlainen strategialähtöinen johtamisjärjestelmä, jonka sanomaa Kaplan & Norton kuvasivat: ”Sitä saat, mitä mittaat.” (Kaplan & Norton, 1992). (Kaplan & Norton, 2004, 11–13.)

BSC:n kehittäjät näkivät jo silloin, että yrityksen aineettoman pääoman merkitys kilpailutekijänä tulisi kasvaan. Silloin ensisijainen toiminnan seurantajärjestelmä oli tilinpäätös, pelkkien taloudellisten mittarien tulkinta. Pelkästään niitä seuraamalla tulokset johtaisivat harhaan jatkuvan kehityksen ja innovoinnin tieltä, mitä jo silloinen toimintaympäristö kuitenkin vaati. Heidän näkemyksensä mukaan taloudellisia, lyhyen tähtäimen mittareita olisi tärkeää täydentää ei-taloudellisilla, pidemmälle tulevaisuuteen suuntautuvilla mittareilla. Taloudellisen näkökulman vierelle valittiin asiakasnäkökulma, oppimisen ja kasvun näkökulma, sekä sisäisten prosessien näkökulma. Täten, kun yritykset mittaisivat myös näitä ei-taloudellisia asioita, ne pystyisivät myös johtamaan niitä ja luomaan lisäarvoa toimintaansa. (Kaplan & Norton, 2004, 11.)

Vaikka BSC kehitettiin jo yli 30 vuotta sitten, se on edelleen relevantti ja laajasti sovellettu yritysten toiminnassa. Sibarani B. E. (2023) tutki BSC:n käyttöä ja saavutettuja hyötyjä yrityksissä systemaattisella kirjallisuuskatsauksella julkaisuihin ajalla 2003–2023. Tutkimus osoitti, ettei alkuperäiseen Kaplanin & Nortonin teoriaan nähden ollut tapahtunut merkittäviä muutoksia vuosien varrella, vaan sitä sovelletaan yhä samalla tavalla, kuin Kaplan & Norton alun perin tarkoittivat. Tulokset puhuvat sen puolesta, että BSC on koettu toimivaksi ja hyödylliseksi johtamisen välineenä, eikä se suinkaan ole vanhentunut. (Sibarani, 2023.)

BSC:n ideana on toimia yrityksen johtamisen välineenä, linkkinä johdon tavoitteiden ja suorituskykymittareiden välillä, ja auttaa muuntamaan strategia toiminnaksi. Jokainen BSC suunnitellaan tapauskohtaisesti, kuvaamaan juuri sen kohteena olevan yrityksen strategiaa ja tukemaan sen toimintaa. Yhdellä yrityksellä voi olla useampiakin tuloskortteja sen eri osille, kuten konsernitasolle, yksikkötasolle tai osastotasolle. Hyvä esimerkki tästä on tämä opinnäytetyö, jossa BSC:tä kehitetään talousosastolle. (Malmi, Peltola & Toivanen, 2006, 24.)

### 3.1 Näkökulmat

BSC- teorian kehittämisen aikaan oli tyypillistä, että mittaaminen keskittyi lähinnä taloudellisiin asioihin. Kaplanin & Nortonin kehityshankkeessa kuitenkin nähtiin tällaisten mittareiden olevan huonoja kuvaamaan yrityksen kykyä käyttää aineetonta pääomaansa, kuten prosessien tehokkuutta, henkilöstön osaamista, sekä asiakassuhteita – asioita, joita ei voi mitata rahamääräisillä mittareilla. (Malmi, Peltola & Toivanen, 2006, 17.)

Taloudelliset mittarit kuvaavat sitä, miten jo tehdyt toimenpiteet ovat vaikuttaneet, ja operatiiviset mittarit sen sijaan ajavat yrityksen strategisia tavoitteita tulevaisuuden menestykseen, mittaamalla esimerkiksi asiakastytyväisyyttä, sisäisiä prosesseja, sekä yrityksen oppimis- ja kehittämistoimia. BSC- mallissa mittarit jaetaan neljään näkökulmaan; taloudellinen, asiakas-, sisäisten prosessien, sekä oppimisen ja kasvun näkökulma. Kunkin näistä näkökulmista voi liittää sekä taloudellisia, että operatiivisia mittareita. (Kaplan ja Norton 1992.)

BSC:n rakentamisessa kaiken keskiössä on strategia ja visio, joista valitut mittarit johdetaan. Kaplan & Norton korostavat, että strategia ei ole erillinen johtamisprosessi, vaan se on yksi vaihe suurta prosessia, jossa yrityksen visio ja missio muutetaan käytäntöön. Strategian on tarkoitus kuvastaa sitä, miten yritys aikoo luoda arvoa asiakkailleen ja omistajilleen ja vision taas sitä, mitkä sen tavoitteet ovat keskipitkällä tai pitkällä aikavälillä, ja miltä se haluaa näyttää muiden silmissä. Strategiaa tulee kehittää jatkuvasti, jotta se vastaisi muuttuvan toimintaympäristön tai sisäisten toimintojen vaikutuksiin. (Kaplan & Norton, 2004, 54–56.)

Alla olevassa kuviossa 4 kuvataan neljää edellä mainittua näkökulmaa, sekä kutakin näkökulmaa kuvastavia ohjaavia kysymyksiä. Lisäksi nuolet osoittavat näkökulmien välisiä suhteita, sekä kaiken linkitystä visioon ja strategiaan. Kaplanin & Nortonin mukaan nämä neljä näkökulmaa ovat syy-seuraussuhteessa toisiinsa; aineettoman pääoman kehittäminen ja kohdistaminen parantavat sisäisiä prosesseja, mikä taas vaikuttaa positiivisesti asiakasnäkökulman tavoitteisiin, ja se taas taloudelliseen näkökulmaan. Tämä syy-seurausketju kuvastaa myös oppimis- ja kasvunäkökulman tärkeyttä. Aineeton pääoma on kaiken perustana, ja siihen panostaminen vaikuttaa positiivisesti jokaiseen näkökulmaan. (Kaplan & Norton, 2004, 29.)



Kuvio 4 Balanced scorecardin näkökulmat (mukaillen Malmi, Peltola & Toivanen, 17.)

**Taloudellinen näkökulma** kuvastaa yrityksen omistajien näkökulmaa – strategian taloudellista onnistumista, sekä tavoitteita, joihin strategioilla pyritään. Sopivat mittarit riippuvat yrityksen tilanteesta; onko kyseessä kasvuyritys, ns. ylläpitovaiheessa oleva yritys, vai elinkaarensa loppupäässä oleva yritys? Kasvuvaiheessa korostuvat myynnin kasvua kuvaavat mittarit, ylläpitovaiheessa taas kannattavuus on tärkeässä roolissa, kun taas elinkaaren loppupäässä omistajien intressit voivat keskittyä lähinnä yrityksen tuottamaan kassavirtaan. Myös riskitason mittaus voi olla hyvä tasapainottava mittari taloudelliseen näkökulmaan. (Malmi, Peltola & Toivanen, 2006, 25.)

**Asiakasnäkökulman** tarkoitus on kuvata sitä, miltä yrityksen tulisi näyttää asiakkaidensa silmissä, jotta se saavuttaisi visionsa. Asiakasnäkökulmaan kuuluu perusmittareita, kuten markkinaosuus, asiakastyytyväisyys, asiakaskannattavuus ja uusien asiakkaiden lukumäärä, jotka toimivat yleisesti samankaltaisina monissa yri-

tyksinä. Tällaiset mittarit kuvaavat yrityksen onnistumista markkinoilla ja asiakasrajapinnassa yrityksen näkökulmasta katsoen. Toisena mittarikategoriana asiakasnäkökulmassa ovat asiakaslupauksen mittarit, joiden tarkoitus on kuvastaa yrityksen kilpailustrategian ydin. Näissä mittareissa katsotaan asiakkaan näkökulmasta, ja mietitään, mitä yrityksen tulisi asiakkailleen tarjota, jotta asiakkaat olisivat mahdollisimman tyytyväisiä ja uskollisia ja sitä kautta yritys saavuttaisi tavoitteitaan esimerkiksi markkinaosuuden suhteen. Mittareita kehitettäessä tulee miettiä, mitkä ovat niitä asioita, joilla yritys aikoo menestyä markkinan kilpailussa, ja johtaa mittarit näistä asioista. (Malmi, Peltola & Toivanen, 2006, 26–27.)

**Sisäisten prosessien näkökulmassa** mitataan niitä prosesseja, joiden onnistuminen on ensiarvoisen tärkeää taloudellisen ja asiakasnäkökulman tavoitteiden saavuttamiseksi. Yritystason mittaristoissa tuskin on järkevää mitata kaikkia yrityksen ydin- ja tukiprosesseja, vaan seurannan kohteet tulisi määrittää strategian kautta. Sen sijaan, kun mennään osasto- tai yksikötason mittariston kehittämiseen, kuten tämän opinnäytetyön kohdalla, tilanne voi olla eri, kun kyse on yrityksen yksittäisestä osasta ja prosesseja vähemmän. Mitattavia prosesseja pohtiessa tulisi joka tapauksessa pohtia, mitkä prosessit ovat strategian toteuttamisen kannalta oleelliset. Tätä näkökulmaa pohtiessa ensin helposti tulee mieleen yrityksen nykyisten operatiivisten toimintojen mittaaminen, mutta kun ajattelu aloitetaan taloudellisen ja asiakasnäkökulman tavoitteiden kautta, voi olla, että joudutaan määrittelemään uusia sisäisiä prosesseja, joiden menestys vie yritystä näitä tavoitteita kohti. (Kaplan & Norton, 2004, 68; Malmi, Peltola & Toivanen, 2006, 27–28.)

**Oppimis- ja kasvunäkökulman** mittarit johdetaan vahvasti tulevaisuuteen katsoen – miten yritys pystyy myös tulevaisuudessa kehittymään ja luomaan arvoa omistajilleen? Tämän näkökulman mittareiden suunnittelu on usein haastavin kaikista. Sen tehtävänä on konkretisoida yrityksen tavoitteet aineettoman pääoman kehittämiseksi. Yrityksen aineettoman pääoman voidaan ajatella koostuvan inhimillisestä pääomasta, eli käytössä olevista taidoista, kyvyistä ja tietotaidosta, informaatiopääomasta, eli käytössä olevista järjestelmistä, sekä organisaatiopääomasta, eli yrityksen toimintatavoista ja kyvyistä toteuttaa muutosprosessia strategian toteuttamiseksi (Kaplan & Norton, 2004, 73). BSC:ssä käytetyt mittarit useimmiten koskevat inhimillistä pääomaa, johon liittyen voidaan mitata esimerkiksi työtyytyväisyyttä, käytettyjä koulutusresursseja, osaamista, tai sairauspoissaoloja. Järjestelmiin ja toimintatapoihin liittyviä mittareita harvoin käytetään. Haastavaa tämän näkökulman mittarien määrittelystä tekee sen linkitys muihin näkökulmiin, sekä aineettomaan pääomaan panostamisen hyötyjen konkretisoituminen vasta pitkällä aikavälillä. (Malmi;Peltola;& Toivanen, 2006, 28–30.)

Tyypillisen BSC:n mittareiden lukumäärä vaihtelee 20–25 mittarin välillä, usein sisäisten prosessien näkökulmassa on eniten, 8–10, muissa n. 5 per näkökulma, kun puhutaan yritystason tuloskortista. Yhdellä yrityksellä

voi kuitenkin useita erillisiä tuloskortteja organisaation eri tasoilla, kuten tämän opinnäytetyön kohdeyrityksenkin suunnitelmana on. Kun puhutaan tällaisista eri tasoille suunniteltavista tuloskorkeista, usein huomattavasti pienempi määrä mittareita voi olla parempi. Tämä tulee kuitenkin aina tapauskohtaisesti arvioida. (Malmi;Peltola;& Toivanen, 2006, 31–32.)

BSC:n soveltamisen tarkoitus ei ole, että kaikki yritykset käyttäisivät juuri näitä neljää näkökulmaa, vaan suunnitteluvaiheessa tulee miettiä, mitkä näkökulmat ovat parhaat juuri kyseisen yrityksen tarpeisiin. Sopivimmat näkökulmat riippuvat yrityksestä, ja esimerkiksi erityisesti julkiselle ja yksityiselle sektorille sopivat näkökulmat poikkeavat toisistaan. Tulokortin suunnittelun lähtökohdan ei myöskään tarvitse olla näkökulmissa, vaan voi myös suunnitella ensin mittareita, ja sitten miettiä mihin näkökulmiin ne kuuluisivat. Suunnitteluprosessia käydään tarkemmin läpi jäljempänä tässä työssä. (Malmi, Peltola & Toivanen, 2006, 16–17, 24.)

### **3.2 Mittariston tasapaino**

BSC:n nimessäkin esiintyvä sana ”balanced”, tasapainotettu, tulee huomioida useammasta näkökulmasta mittaristoa suunnitellessa. Mittaristoissa tasapainoilevat rahamääräiset ja ei-rahamääräiset mittarit, pitkän ja lyhyen tähtäimen mittarit, ennakoivat mittarit ja tulosmittarit, sisäisten ja ulkoisten näkökulmien mittarit, sekä selkeät, helposti mitattavat ja vaikeammin mitattavat, mutta strategisesti tärkeät asiat. Tasapainoisuus ei kuitenkaan kaikessa tarkoita sitä, että erityyppisiä mittareita olisi saman verran keskenään. Tasapaino muodostuu tapauskohtaisesti, ja käytäntö voi myös usein poiketa teorian suosituksista. (Malmi, Peltola & Toivanen, 2006, 32–33.)

Raha- ja ei-rahamääräisten mittarien välillä enemmistö usein koostuu ei-rahamääräisistä mittareista. Optimaalista tasapainoa on vaikea määrittää, se tulee jokaisen yrityksen löytää itse. Näiden mittarityyppien ominaisuuksissa on myös eroja, jotka on hyvä tiedostaa. Rahamääräisten mittarien heikkous on siinä, että ne keskittyvät vain menneisyydessä tehtyjen asioiden seurauksiin, eivätkä pysty katsomaan tulevaisuuteen ja ottamaan huomioon asiakas- ja kilpailunäkökulmia. Niiden vahvuus sen sijaan on se, että rahamääräiset mittarit ovat helposti vertailukelpoisia, esimerkiksi eri yksiköiden välillä. Ei-rahamääräisten heikkous puolestaan on niiden huono vertailukelpoisuus. Niiden tärkeä vahvuus kuitenkin on se, että niiden avulla pystytään havaitsemaan ongelmat aikaisessa vaiheessa, ja mittarit ovat lähellä käytännön toimintaa. (Malmi, Peltola & Toivanen, 2006, 108.)

Lisäksi tulevaisuuteen katsovien ennakoivien mittareiden, sekä menneisyydestä kertovien tulostittareiden määrään vaikuttaa helposti se, että tulostittareita on helpompi keksiä, kuin ennakoivia mittareita. Ei ole kuitenkaan suositeltavaa, että mittaristossa on vain liuta toisistaan irrallisia tulostittareita. Ennakoivia mittareita kannattaa esimerkiksi pyrkiä johtamaan tulostittareiden kautta pohtimalla, mitä asioita parantamalla tulevaisuudessa, voitaisiin parantaa tietyn tulostittarin tuloksia. (Malmi, Peltola & Toivanen, 2006, 32–33.)

Mittariston tulisi myös sisältää sekä lyhyen, että pitkän tähtäimen tavoitteista johdettuja mittareita. Tämä tasapaino muodostuu usein luonnostaan, ainakin jos sovelletaan syy-seurauslogiikkaa mittareiden määrittelyssä. Taloudellisen näkökulman mittarien määrittelyssä tämä tasapaino voi kaivata erityistä huomiota, sillä mittarit saattavat helposti keskittyä lähinnä lyhyen aikavälin tuottavuuden parantamiseen, koska usein on paine esimerkiksi raportoida tuloksista kvartaaleittain. Kuitenkin tärkein taloudellinen tavoite on pitkän aikavälin arvon kasvattaminen, eikä tätä sovi unohtaa. Määrittelyn eri lähestymistapoja käsitellään jäljempänä. (Kaplan & Norton, 2004, 60; Malmi, Peltola & Toivanen, 2006, 32–33.)

Helposti ja vaikeasti mitattavat asiat on otettu tasapainoisuuden tarkasteluun mukaan varmistamaan mittariston validiteettia. Jotkin asiat ovat sellaisia, että niitä on vaikea tai mahdoton mitata. Kuitenkin, jos kyseessä on strategisesti keskeinen asia, olisi tärkeää keksiä keino tuoda se mittaristoon mukaan. Tätä ei kuitenkaan saa tehdä mittariston validiteetin kustannuksella, eli on pidettävä mielessä mittareita valitessa, että ne todellisuudessa mittaavat oikeita asioita. On houkuttelevaa valita vain selkeitä ja yksiselitteisiä mittareita, mutta tämä tasapainon näkökulma muistuttaa siitä, että vaivaa kannattaa nähdä, kun kyseessä on strategisesti tärkeä asia. (Malmi, Peltola & Toivanen, 2006, 33.)

### **3.3 Mittaristot eri tasoilla ja mittaristotyypit**

Tyypillisesti, kun yritys luo itselleen BSC:n, se luodaan ensin yritys-, tulostyksikkö- tai esim. tytäryhtiötasolle. Tämän lisäksi yrityksellä voi olla myös konsernitason mittaristo, sekä osasto-, prosessi-, tiimi-, ja yksilötasoisia mittaristoja. Se, miten tarkalle tasolle mittaamisessa on perusteltua mennä, riippuu siitä, miten tarkalle tasolle asti jokin olennainen suoritus voidaan kohdistaa. Jos jonkin asian onnistuminen on täysin riippuvaista yhdestä henkilöstä, voi yksilötasonkin mittaaminen olla perusteltua.

Tällaiset eri tasojen mittaristot suuressa organisaatiossa voivat olla joko jollain tapaa toisiinsa linkitettyjä, tai ne voivat olla kunkin tason itse määrittämiä. Mikäli mittaristot määritetään eri tasoilla itsenäisesti, tuloksena on usein KPI (Key performance indicators) -mittariston tyyppinen ratkaisu.

Kun eri tasojen mittaristoilla on jonkinlainen linkitys yrityksen ylätasoon strategiaan, luodut mittaristot voivat tuoda osastoille ja tiimeille ymmärrystä siihen, mitkä ovat heidän toimintansa kriittiset menestystekijät, ja miten ne vaikuttavat ylemmän tason tavoitteiden saavuttamiseen. (Kankkunen, Matikainen & Lehtinen, 2005, 161; Malmi, Peltola & Toivanen, 2006, 75–76.)

Kun BSC:tä suunnitellaan yritys- tai yksikötason sijaan osasto- tai tiimitasolle, on hyvä miettiä, onko järkevää rakentaa mittaristot alkuperäisen BSC-teorian mukaisesti nelikenttäisiksi. Kaikille osastoille ei esimerkiksi ole määritettävissä taloudellisia tavoitteita, ja nelikentäinen mittaaminen kaikilla organisaation tasoilla voi myös muodostua turhan työlääksi. (Malmi, Peltola & Toivanen, 2006, 75–76.)

Yritykset voivat balanced scorecard- teoriaa parhaaksi näkemällään tavalla, eikä kyseessä ole yksiselitteinen käsite, joka toistuisi kaikissa organisaatioissa samankaltaisena. On itseasiassa tärkeääkin, että mittaristot suunnitellaan juuri kohteena olevan yrityksen tai sen osan toiminta ja strategia huomioiden, jotta lopputuloksena olevasta mittaristostakin tulee mahdollisimman hyvin juuri tätä palveleva. On yleistä, että eri yritysten käyttämät mittaristot ovat samankaltaisia keskenään, vaikka niiden strategiat olisivatkin erilaisia. Käytännössä on muodostunut erilaisia yleisiä balanced scorecard -tyyppejä: sidosryhmämittaristoja, KPI (Key Performance Indicator) -mittaristoja, ja strategiamittaristoja. (Kankkunen, Matikainen & Lehtinen, 2005, 17; Malmi, Peltola & Toivanen, 2006, 34.)

Sidosryhmämittaristoissa mittaristot rakennetaan tyypillisesti jakamalla mittareita yrityksen keskeisimpien sidosryhmien mukaisiin näkökulmiin. Näillä sidosryhmillä on kullakin omat tavoitteensa, joiden toteutumista kuvaamaan määritellään mittareita. Tämän tyyppisessä mittaristossa mittarit eivät kuvaa strategiaa, sillä ne ainoastaan kertovat tavoitteista, eivät heijastele sitä, miten niihin päästään. Tällaiset mittaristot voivat toimia parhaiten konsernitason mittaristoissa, joissa konsernin eri liiketoiminnoilla ei ole erityisemmin yhteyttä toisiinsa, vaan kullakin on omat tavoitteensa ja kilpailustrategiansa. (Malmi, Peltola & Toivanen, 2006, 34-35.)

KPI-mittaristot sisältävät yrityksen toiminnalle keskeisiä mittareita. Usein näiden mittarien keskeisiä syy-seuraussuhteita ei oteta huomioon, ja mittareita saattaa olla melko paljon. Kun mittareiden johtaminen aloitetaan eri näkökulmien kriittisistä menestystekijöistä käsin, onkin haastavaa rajata, mitkä mittareista valitaan, kun kriittisiä menestystekijöitä yleensä on useita, eikä ole helppoa löytää perusteita, miksi joku olisi toista tärkeämpi. Kuten sidosryhmämittaristotkin, KPI-mittaristot sisältävät yleensä vain tulostittareita, jotka eivät kuvaa strategiaa, eli sitä miten tavoitteisiin päästään. (Malmi, Peltola & Toivanen, 2006, 35–36.)

Strategiamittaristoissa mittarit on määritelty selkeästi strategiasta käsin, ja mittareiden välillä on syy-seuraussuhteita. Mittareita määritellään sekä kuvaamaan tavoitteita, että sitä, miten niihin päästään. (Malmi, Peltola & Toivanen, 2006, 37.)

Kaikilla näistä mittaristotyypeistä on paikkansa, ja vaikka Malmi, Peltola & Toivanen (2006) korostavatkin strategiamittaristoja teoksessaan, he mainitsevat myös, että myös muun tyyppisillä mittaristoilla on päästy hyviin tuloksiin (Malmi, Peltola & Toivanen, 2006, 37). Tämän opinnäytetyö tapauksessa, kun suunnitellaan yksittäisen osaston toiminnan mittausta, on luultavasti helpointa keksiä tulosmittareita. Mittaristoa kehittäessä voidaan kuitenkin tuoda strategiaakin osaksi mittaristoa, pohtimalla tulosmittareiden lisäksi myös ennakoivia mittareita, jotka kuvaavat, miten tavoitteisiin päästään. Lisäksi mittareiden tavoitteiden asettamisella voidaan ohjata toimintaa oikeaan, strategian mukaiseen suuntaan.

### **3.4 Mittareiden suunnittelu**

Lähtökohta mittariston suunnittelun aloittamiselle on se, että yrityksen ja esimerkiksi osaston, kuten tässä opinnäytetyössä, jolle mittaristo luodaan, strategia ja visio on selvillä. Vision tulisi kuvata sitä tilaa, jossa halutaan tulevaisuudessa olla, muttei tämänhetkisellä toiminnalla siihen yletä. Strategia taas kuvaa keinoja, joilla visio saavutetaan. Mittariston suunnitteluprosessi pakottaa miettimään strategiaa auki käytäntöön; mitä toimia sen toteuttaminen vaatii käytännössä? (Malmi, Peltola & Toivanen, 2006, 62–63.)

Tässä opinnäytetyössä mittaristoa suunnitellaan osastotasolle, jolloin strategia tulee pohdittavaksi yritystasolta alaspäin. Strategia ohjaa yrityksen toimintaa, kuvaamalla sitä, miten pitkällä aikavälillä se täyttää asiakkaidensa tarpeet ja omistajien odotukset (Johnson & Scholes, 1999, 11). Yritystason strategiassa tämä tarkoittaa yrityksen toimintaa kokonaisuudessaan; mikä on sen tarkoitus ja millä tavoin se saavuttaa tavoitteensa ja luo lisäarvoa liiketoiminnalleen (sama). Lisäksi strategiaa voidaan kuvata operatiivisella tasolla, esimerkiksi kuten tämän opinnäytetyön tapauksessa talousosaston tasolla (sama, 13). Silloin kuvataan sitä, miten kyseinen taso ohjaa toimintaansa niin, että se tukee yritystason strategiaa käytännössä omalta osaltaan (sama). Operatiivisen tason toiminnalla on suuri vaikutus yritystason menestykseen, joten on hyvin tärkeää, että eri tasojen strategiat linkittyvät toisiinsa (sama). Kohdeyrityksen yritystason sekä talousosaston tason strategiaa ja näiden suhdetta kuvataan jäljempänä kehittämistehtävän toteutuksen yhteydessä.

Mittareiden suunnittelussa voidaan soveltaa erilaisia lähestymistapoja, riippuen siitä, mikä koetaan tapaukseen sopivimmaksi. Malmi, Peltola & Toivanen (2006) esittelevät kaksi yleisesti käytettyä tapaa: mittareiden johtaminen syy-seurauslogiikkaa noudattaen ja mittareiden johtaminen kriittisten menestystekijöiden avulla.

Syy-seurauslogiikan kautta mittareiden suunnitleminen on hyvin vahvasti strategialähtöistä. Tarkoituksena on miettiä mittariston näkökulmia ja niiden välisiä syy-seuraussuhteita. Esimerkkinä voidaan ajatella, että jos yrityksen perimmäinen tavoite on tuottaa voittoa omistajilleen, talousnäkökulmassa voitaisi käyttää mittarina EVA:a, eli tuotettua taloudellista lisäarvoa. Johdon näkemys voisi olla, että asiakasuskollisuus tuo pitkällä aikavälillä parhaan lisäarvon, joten tätä mitattaisi asiakasnäkökulmassa. Asiakasuskollisuuden kannalta tärkeä asia taas on toimitusvarmuus, jolloin se voisi olla myös asiakasnäkökulman mittarina. Tästä pohdintaa jatketaisi sisäisten prosessien näkökulmaan: missä prosesseissa yrityksen tulee onnistua, jotta asiakasnäkökulmassa mitattavissa asioissa pärjätään? Lopulta oppimisen ja kasvun näkökulmassa, voidaan miettiä, mitkä asiat aineettoman pääoman osalta ovat tärkeitä valittujen prosessien menestyksen kannalta tärkeimpiä, esimerkiksi yleisesti henkilöstön osaamisen kehittäminen. Kun mittarit johdetaan tätä logiikkaa käyttäen, syntyy automaattisesti tulosmittarien lisäksi myös ennakoivia mittareita. Kaikki mittarit ovat syy-seuraussuhteessa toisiinsa ja kuvastavat yrityksen strategiaa. (Malmi, Peltola & Toivanen, 2006, 70–72.)

Jos taas lähdetään johtamaan mittareita kriittisten menestystekijöiden avulla, prosessi alkaa miettimällä eri näkökulmien kriittisiä menestystekijöitä; missä asioissa yrityksen tulee olla hyvä, jotta kehitys tapahtuisi haluttuun suuntaan? Pohdinta tehdään jokaisen näkökulman osalta erikseen, ja sen pohjalta johdetaan kunkin näkökulman mittarit. Tätä tyylillä käyttäen ongelmaksi voi muodostua se, että kriittisiä menestystekijöitä eri näkökulmissa on useampia, eikä yhden mittaamiseen välttämättä riitä yksi mittari. Mittareiden suuri määrä voi siis olla haaste, jonka lisäksi myös se, että mittarit jäävät helposti toisistaan irrallisiksi, kun niiden välisiä syy-seuraussuhteita ei mietitä. (Malmi, Peltola & Toivanen, 2006, 73–74.)

Se, kumpaa lähestymistapaa kannattaa hyödyntää, riippuu mittariston käyttötarkoituksesta. Kriittisten menestystekijöiden kautta suunnittelulla voi päästä hyvään lopputulokseen ainakin silloin, kun tarkoituksena on luoda tietojärjestelmätyyppinen KPI-mittaristo. Jos kuitenkin halutaan mittariston avulla toteuttaa strategiaa, olisi tärkeää miettiä myös mittareita strategian kautta ja ottaa niiden syy-seuraussuhteet huomioon. Nämä lähestymistavat eivät ole toisensa poissulkevia, ja niitä voi soveltaa myös yhdistelemällä kummankin piirteitä tarpeen mukaan. (Malmi, Peltola & Toivanen, 2006, 74–75.)

Mittariston suunnittelu on haastava tehtävä, ja sen kehittäminen kerralla ikuisesti valmiiseen muotoon ei ole oletettavaa. Sen ei ole tarkoituskaan pysyä ikuisesti alkuperäisessä muodossaan, vaan jos sen todetaan toimivan väärin, tai jos esimerkiksi liiketoiminnan toimintaympäristö, tai strategia muuttuu, tulee BSC:tä päivittää. BSC:n käyttöönottoa seuraava aika saattaa olla yritykselle myös voimakas oppimisprosessi, jossa opitaan erilaisista syy-seuraussuhteista ja mittaamisesta käytännössä, ja tämäkin voi aiheuttaa kehitystarpeita mittareihin. On tärkeää, että mittariston toimintaa sen käyttöönoton jälkeen seurataan, kyseenalaistetaan ja arvioidaan. (Kankkunen, Matikainen & Lehtinen, 2005, 22.)

Mittareiden suunnitteluprosessin tärkeänä osana on mittarien validointi. Jokaisen yksittäisen mittarin kohdalla tulee pysähtyä varmistumaan mittarin validiteetista: mittaako mittari sitä, mitä sen on tarkoitus. Lisäksi tulee arvioida mittarin luotettavuutta. Mittarin luotettavuudesta kertoo se, ettei mittaustulos vaihtele mittauskertojen välillä, jos kohteessa ei tapahdu muutoksia. Jos vaihtelee, voi sattumalla olla vaikutusta mittarin tuloksiin, mikä vähentää sen luotettavuutta. Toinen luotettavuuteen liittyvä asia on meistä riippumattomien syiden vaikutus mittaustuloksiin. Esimerkkinä tästä on esimerkiksi läpimenoaika; jos asiakas pyytää muutosta tilaukseen, voi sen käsittely viivästyä merkittävästi, eikä tällöin ole kyse siitä, että yritys olisi toiminut huonosti. Tällaiselle vaikutukselle alttiiden mittarien kohdalla tulisikin suunnitella, miten toimitaan näissä tilanteissa, jotta mittaustulokset olisivat luotettavia. Tätä toimintamallia tulisi myös käyttää systemaattisesti näissä tilanteissa, jotta luotettavuus säilyy. Luotettavuuteen vaikuttaa myös se, voiko mittaustuloksen hyvyyteen vaikuttaa myös toiminnalla, joka ei vastaa yrityksen ja mittarin tarkoitusta. Tästä hyvä esimerkki on mittari uusien asiakkaiden osuudesta liikevaihdosta. Tämän mittarin tulosta on tarkoitus parantaa hankkimalla uusia asiakkaita, mutta periaatteessa tulosta voisi parantaa myös hankkiutumalla eroon vanhoista asiakkaista. Lisäksi mittareiden suunnittelussa on tärkeää ottaa huomioon käytäntö: ovatko mittaukseen tarvittavat tiedot saatavilla, ja aiheutuuko mittaamisesta kustannuksia? (Malmi, Peltola & Toivanen, 2006, 82–84.)

Mittareiden suunnittelussa voi olla hyödyllistä käyttää tiettyä tarkistuslistaa, jolla arvioidaan mittareiden luotettavuutta ja validiteettia. Edellisessä kappaleessa kuvatut luotettavuuden ja validiteetin piirteet voisivat muodostaa tarkistuslistan itsessään. Kriteereitä voi olla monenlaisia, edeltäviin lisäyksenä voisi miettiä mittareiden parannettavuutta, eli onko mittari sellainen, jonka arvoa on mahdollista parantaa toiminnallaan, ymmärrettävyyttä, eli onko mittari tarpeeksi yksinkertainen, jotta sen tarkoitus käsitetään, tai oleellisuus, onko mitattava asia liiketoiminnan kannalta merkittävä. (Kankkunen, Matikainen & Lehtinen, 2005, 138.)

### 3.5 BSC-projektin toteutus

BSC-projektin toteutukseen on kehitetty lukuisia projektimalleja. Käsittelemme tässä opinnäytetyössä Toivasen mallia, joka on kehitetty yhdessä suomalaisten konsultointi- ja teollisuusyritysten kanssa vuonna 2001, ja joka pohjautuu mm. alkuperäiseen Kaplanin & Nortonin teoriaan 1990-luvulta, toimien tavallaan näin sen suomalaisena versiona. Projektimallin vaiheita on kuvattu alla olevassa kuviossa 5.



Kuvio 5 Toivasen BSC-projektimallin vaiheet kuvattuna (Malmi, Peltola & Toivanen, 2006, 100–113.)

Projektimallin ensimmäisessä vaiheessa tulee tehdä selkeä päätös BSC-projektin käynnistämisestä. Tämä sisältää projektiin käytettävien resurssien määrittelyn, sekä hyötyjen ja haittojen pohdinta. Tässä kohtaa tehdään myös päätös käyttöönottoaikataulusta. Johdon sitoutuminen hankkeeseen on tärkeää, sillä BSC:n käyttöönotto tarkoittaa todella muutosta yrityksen toimintaan, ja sen toteutus vaatii johdolta ajankäyttöä ja sitoutumista, sekä alempien portaiden koulutusta. (Malmi, Peltola & Toivanen, 2006, 100, 104.)

Projektin alkupäässä on tärkeää selkeyttää yrityksen visio ja strategia, ja varmistua siitä, että näkemys näistä on yhteinen. Lisäksi määritellään, mitkä ovat yrityksen kriittiset menestystekijät. Tähän voi hyödyntää työkaluna esimerkiksi SWOT-analyysiä, eli hahmottelemalla liiketoiminnan vahvuudet, heikkoudet, mahdollisuudet ja uhat. Siihen, mitkä kriittiset menestystekijät ovat, vaikuttavat niin yrityksen valitsema strategia, kuin sen

toimiala ja liiketoiminta-aluekin. Tarkoituksena on määritellä, missä asioissa yrityksen tulee olla erinomainen menestyäkseen. (Malmi, Peltola & Toivanen, 2006, 104–106.)

Kun edellisten vaiheiden pohjatyö on tehty, on aika määrittää mittarit ja niiden tavoitteet. Mittareiden määrittämisessä voidaan soveltaa luvussa 3.4, Mittareiden suunnittelu, kuvattuja menetelmiä. BSC-teorian neljä näkökulmaa on esitetty yhtenä BSC:n vahvuutena, ja Toivasen malli suosittelee vähintäänkin lähtemään liikkeelle kyseisistä näkökulmista, ja harkitsemaan sitten tarkkaan, haluaako jotain lisätä tai jättää pois. Eri organisaation tasoille sopivat erilaiset mittarit. Ylimmällä tasolla on yleensä paras käyttää pidempää aikaväliä moniulotteisesti kuvaavia mittareita, kun taas operatiiviselle tasolle sopivat lyhyemmän aikavälin mittarit, jotka kertovat sisäisten muutosten aiheuttamista vaikutuksista. (Malmi, Peltola & Toivanen, 2006, 107–109.)

Organisaation sitouttaminen toiminnan mittaamiseen on erittäin tärkeä vaihe BSC-projektissa, sillä jos se ohitetaan, saatetaan mittaristoa soveltaa väärin, ja organisaatio saattaa esimerkiksi nähdä mittariston valvontatyökaluna, ohjaustyökalun sijaan. Sitoutumisen kannalta tärkeää on se, että mittariston kehitysprosessi koetaan oikeudenmukaiseksi. Sen kannalta tärkeää on, että prosessissa hyödynnetään laajaa osaamista ja näkemystä, ja annetaan mahdollisuus hyvillä ideoilla, riippumatta siitä, keneltä ne tulevat. Sitoutumista lisää myös se, että yrityksen toiminnasta ja sen kehittamisestä tiedotetaan avoimesti henkilöstölle. (Malmi, Peltola & Toivanen, 2006, 109–110.)

Suunniteltuja mittareita tulee tarkastella kriittisesti, karsia ja täydentää. Tämä voi olla vaikeaa, sillä uusia ideoita voi tulla prosessin aikana jatkuvasti lisää, ja on haastavaa päättää, mitkä mittareista olisivat tärkeimpiä ja mitä olisi perusteltua jättää pois. Karsinta on kuitenkin tärkeää, jottei mittaristo paisu liian laajaksi ja tule sekavaksi. Karsintamenetelmänä toimii kriittinen pohdinta; mietitään jokaisen mittarin kohdalta, mikä on sen tuoma lisäarvo, onko se olennainen, tarkka, uskottava, oikeellinen ja edullinen. (Malmi, Peltola & Toivanen, 2006, 110.)

Yritys- tai yksikötason mittaristo voidaan purkaa ylhäältä alas organisaation eri tasoille niin, että tasojen mittarien välillä säilyy tietynlainen yhteys. Esimerkiksi yritystason mittari pääoman tuoton parantamisesta pystytään viemään alemmille tasoille pohtimalla kullakin tasolla, miten sen toiminnot voivat vaikuttaa kyseisen tavoitteen toteutumiseen. Tässä opinnäytetyössä, kun mittaamisen suunnittelua toteutetaan toisin päin, eli ensin osastotasoille, voidaan tätä soveltaa niin, että mietitään, millä tavalla talousosasto voi toiminnallaan tukea yritystason strategiaa ja visiota. (Malmi, Peltola & Toivanen, 2006, 111–113.)

Mittaristo sisältää tavoitteita, joiden saavuttaminen vaatii toimenpiteitä. Jotta toimenpiteitä tulee tehdyksi, on tärkeää olla toimintasuunnitelma, joka kertoo, mitä täytyy tehdä, mitä resursseja siihen tarvitaan, kuka tekee, ja millä aikataululla. Tämä edistää myös henkilöstön sitoutumista organisaation tavoitteisiin. (Malmi, Peltola & Toivanen, 2006, 113.)

Kun mittaristo on suunniteltu ja otettu käyttöön, sitä ei sen jälkeen unohdeta ja jätetä sellaisenaan olemaan, vaan sitä tulee kehittää jatkuvan parantamisen periaatteella jatkossakin. Yrityksen tulee kilpailukykynsä turvaamiseksi kyseenalaistaa omaa strategiaansa jatkuvasti. Tämä heijastuu myös BSC:n, jota tulee myös tarvittaessa päivittää strategian mukaisesti. Lisäksi BSC:tä tulee tarkastella kriittisesti sen käyttöönoton jälkeen myös siksi, että varmistutaan että mittarit, joihin päädyttiin todella toteuttavat strategiaa ja ovat luotettavia, sekä toimivat odotetusti. (Malmi, Peltola & Toivanen, 2006, 113.)

Kuten Toivasenkin mallissa, Kankkunen, Matikainen & Lehtinen (2005) korostavat myös sitouttamisen tärkeyttä toiminnan mittaamisen käyttöönotossa yrityksessä ja sen eri tasoilla. Mittaamisella tavoitellaan lopulta organisaation toiminnan ohjaamista haluttuun suuntaan, eikä tätä tapahdu, jos henkilöstö ei ole sitoutunut mittaristoon. On havaittu, että sitouttamisen kannalta erittäin tärkeää on ottaa henkilöstö riittävässä määrin mukaan jo mittaamisen suunnitteluvaiheeseen, sillä osallistamisen kautta henkilöstö on herkemmin kiinnostunut mittariston hyödyntämisestä myös sen käyttöönoton jälkeen ja kokee sen omakseen. Osallistamisella voidaan myös välttää negatiivisia käsityksiä mittaamista kohtaan, sillä mittaaminen voidaan joskus henkilöstön keskuudessa nähdä enemmän kontrollointina, kuin strategisena ohjauksena. Myös johdon sitoutuminen, ja sen ylläpito myös mittariston käyttöönoton jälkeen on tärkeää. (Kankkunen, Matikainen & Lehtinen, 2005, 180–181, 183.)

Kuten Toivasen mallin kohdassa 10. todetaan, BSC:n suunnittelu- ja käyttöönottoprosessi eivät pääty käyttöönoton toteutumiseen, vaan valittuja mittareita tarkastellaan toistuvasti sekä analysoidaan niiden toimivuutta ja asetettuja tavoitteita, kuten myös valittua strategiaa. Kun mittarit ja niiden tavoitteet on määritetty, voi olla hyödyllistä määrittää mittareille tai mittaristoille vastuuhenkilöitä. On nimittäin tärkeää, että vaikka mittaaminen tapahtuu todennäköisesti automaattisesti toiminnan taustalla, niistä muistetaan kuitenkin pitää huolta, ja tarkastella niitä tietyin väliajoin. Esimerkiksi aiemmin käsitellyn validoinnin tarkastuslistan asioita on hyvä analysoida myös mittarien käyttöönoton jälkeen, jolloin voidaan huomata, jos jokin mittari ei toimikaan kuten oli tarkoitettu, tai jos esimerkiksi strategia tai toiminta on muuttunut tavalla, joka vaatii valittujen mittarien muuttamista tai lisäämistä. Lisäksi mittarien hyödyntäminen toiminnassa vaatii sitä, että mittarien tuottamia tuloksia seurataan ja analysoidaan, sekä tehdään johtopäätöksiä, joiden perusteella voidaan esimerkiksi kehittää tarvittaessa toimintaa joltain osin. (Kankkunen, Matikainen & Lehtinen, 2005, 181.)

### 3.6 BSC:n hyödyt ja haasteet

BSC:n suunnittelu ja käyttöönotto voi olla raskas prosessi yritykselle, mutta odotetut hyödyt motivoivat yrityksiä ryhtymään urakkaan, ja jo suunnitteluprosessi itsessään voi olla hyvin opettavainen. Tavoitellut hyödyt BSC:n käyttöönottamiselle liittyvät yleisimmin vahvasti strategiaan ja koko organisaation sitouttamiseen siihen. Halutaan muuttaa strategia toiminnaksi, kiinnittää huomio kriittisiin menestystekijöihin ja tehostaa toimintaa, kohdistaa resurssit oikein, viestittää strategia henkilöstölle ja luoda yhtenäiset tavoitteet. (Malmi, Peltola & Toivanen, 2006, 49–50.)

BSC:n käyttöönotto tuottaa lisäarvoa yritykselle jo heti käyttöönottovaiheessa, sillä yritys on jo joutunut suunnitteluvaiheessa pohtimaan strategiaansa perusteellisesti, ja saanut hahmotettua kriittiset menestystekijänsä, ja täten pystyy hallitsemaan niitä. Tutkimukset myös osoittavat, että BSC:n avulla on saavutettu konkreettisia hyötyjä liittyen toiminnan kehittämiseen, tavoitteiden ja vision saavuttamiseen, strategian tuomiseen osaksi toimintaa ja prosesseja, toiminnan yhtenäistämiseen strategian mukaiseksi, sekä päätöksenteon tukemiseen. Hyödyt liittyvät vahvasti strategiaan, ja BSC:n strategiapainotus vaikuttaakin olevan sen tärkein perusta. (Sibarani, 2023; De Geuser; Mooraj & Oyon, 2009.)

Strategiakeskeisyyden vaikutusta suorituskyvyn johtamisjärjestelmien tuottamaan hyötyyn on tutkittu Kadak & Laitinen (2021) 107:än Suomalaiseen ja Virolaiseen yritykseen kohdistuneessa tutkimuksessa. Tutkimus osoitti, että strategian painotuksella yrityksen suorituskyvyn johtamisjärjestelmässä on positiivista vaikutusta yrityksen toiminnan kehittymiseen ja tulokset tukevat osaltaan myös tämän opinnäytetyön tietoperustassa esitettyä BSC-teoriaan liittyvää strategiapainotuksen tärkeyttä. (Kadak & Laitinen, 2021.)

Muutaman vuoden takaisessa tutkimuksessa Balanced Scorecard-teoriaa analysoitiin kirjallisuuskatsauksen, sekä yritysten talouspäälliköille osoitetun kyselytutkimuksen keinoin. BSC koettiin tutkimuksessa yhdeksi tärkeimmäksi johdon työkaluksi. Korostettiin, että BSC tekee näkyväksi sen, miten panostuksilla oppimisen ja kasvun näkökulmaan, voidaan vaikuttaa sisäisten prosessien näkökulmaan, ja sitä kautta sen sijaan asiakas- ja taloudelliseen näkökulmaan. BSC nähtiin tärkeänä työkaluna erityisesti nykypäivän monimutkaisessa ja muuttuvassa toimintaympäristössä, jossa muutosten havainnointi ja niihin reagointi on tärkeää, eikä se onnistu ilman myös laadullisen ja ei-taloudellisen tiedon mittaamista – pelkkä taloudellinen tieto ei riitä hyvän päätöksenteon tueksi. (Perramon, Rocafort, Bagur-Femenias & Llach, 2016.)

Käytännössä havaituiksi hyödyiksi voidaan nähdä myös se, että mittariston käyttö kohdistaa toimintaa oleelliseen ja auttaa huomioimaan päätöksenteossa ei-taloudellisetkin näkökulmat. Lisäksi mittaamisen ansiosta toiminnan seuranta on systemaattista, mikä on hyödyllistä datan hyödyntämisen näkökulmasta. BSC vahvistaa myös henkilöstön sitoutumista, kun heidän ymmärryksensä oman osallisuuden vaikutuksista strategian toteutumiseen selkenee. Eri liiketoiminnan osa-alueiden välisiä kytköksiä voidaan oppia ymmärtämään paremmin, ja tämä ymmärrys, sekä strategian selkeytyminen ulottuu myös työntekijöihin asti, kun mittaristoja viedään eri organisaation tasoille ja aiheesta viestitään. Mittariston kokonaisvaltainen suunnittelu ja lopulta sen tulosten seuranta opettavat myös hahmottamaan, mitä toimia lyhyellä aikavälillä tulee tehdä, jotta pitkän aikavälin tavoitteet saavutetaan. (Malmi, Peltola & Toivanen, 2006, 51–52.)

Se, millaisia hyötyjä saadaan, riippuu siitä, millainen BSC on suunniteltu, ja mihin tarkoitukseen ja millä suunnitellaan näiden mukaisesti, BSC auttaa tuomaan strategian toiminnan tasolle. Toimintasuunnitelman pohjalta pystytään suunnittelemaan ja priorisoimaan myös resurssien käyttöä esimerkiksi eri kehityshankkeisiin. (Malmi, Peltola & Toivanen, 2006, 53–54.)

Haasteena, ja jopa pullonkaulana BSC-projekteissa on koettu tietojen saatavuushaasteet (Malmi, Peltola & Toivanen, 2006, 52). Haasteita voi kuvitella olevan sekä siinä, että mitattava asia on sellainen, josta ei oikein ole olemassa saatavilla olevaa tietoa esimerkiksi järjestelmissä, tai on haasteita keksiä mitä tietoa jonkin asian mittaamiseen voisi hyödyntää, tai toisaalta siinä, että dataa on järjestelmissä, mutta sen sieltä ulos saaminen ja automaatiolla mittaristoon liittäminen tuottaa haasteita. Mahdollista on myös, että dataa olisi saatavilla järjestelmissä, mutta ei voida olla varmoja sen oikeellisuudesta. Lisäksi haasteeksi voidaan lukea myös BSC-projektin työläys – se väistämättä vaatii yritykseltä resurssipanostuksen.

Kun mittaristo on otettu käyttöön, ja sen tuloksia arvioidaan, voidaan hyvin törmätä epäloogisuuksiin ja ristiriitoihin mittareiden välillä, tai huomata, että mitataan samaa asiaa monella eri mittarilla. Näissä tilanteissa päästään arvioimaan mittaristoa ja strategiaa uudelleen ja analysoimaan sen syy-seuraussuhteita virhettä etsiessä. Nämä voivat olla hyvin opettavaisia prosesseja, aivan niin kuin BSC:n rakentaminen alussa. (Malmi, Peltola & Toivanen, 2006, 51.)

## 4 TALOUSHALLINTOALAN TOIMINTAYMPÄRISTÖN KEHITYS

Taloushallintoala on muutoksen keskellä, muttei suinkaan katoamassa, vaan uudistumassa ja muuttamassa muotoaan. Merkittävä tekijä muutoksen takana on teknologian kehitys, joka tällä hetkellä näkyy erityisesti taloushallinnon automaatiassa ohjelmistorobotiikan ja tekoälyn hyödyntämisen yleistymisenä. Automaation kautta saatava tehokkuus prosesseihin on tarpeen, sillä samalla taloushallinnon kuormitusta lisäävät lisääntyvät viranomaisraportointivelvoitteet ja niiden ajallisten vaatimusten muuttuminen yhä reaaliaikaisempaan suuntaan ja toisaalta taloushallinnon vaatimukset myös liiketoiminnan näkökulmasta kasvavat, kun taloushallinnolta odotetaan entistä laajempaa tukea liiketoiminnan kasvuun ja muutoksiin. Taloushallinnon roolin yrityksissä nähdään muuttuvan byrokraattisesta tukitoiminnosta ennemminkin liiketoimintakumppaniksi. (Kaarlejärvi & Salminen, 2018, 11–13.)

Nämä kehityssuunnat, automaatio ja vaatimusten lisääntyminen, tukevat toisiaan siinä mielessä, että automaation kautta taloushallinnon asiantuntijoille voi jäädä enemmän aikaa tiedon analysointiin ja hyödyntämiseen, sen tuottamisen sijaan (Kaarlejärvi & Salminen, 2018, 13.). Tästä voidaan päätellä myös, että vaikka rutiinitehtävät taloushallinnossa tulevat vähenemään, ja niihin liittyviä henkilöresursseja ei tarvita yhtä paljoa, taloushallinnon rooli yrityksissä kuitenkin monipuolistuu ja laajenee, jolloin syntyy uudenlaisia alan työtehtäviä. Muutos tarvitsee kuitenkin tietoista johtamista ja osaamista kehityksen suhteen, eikä se tapahdu itsestään (sama).

Toimintaympäristöä tarkastellessa tulee kiinnittää teknologian kehityksen lisäksi huomiota myös muihin taloushallintoalaan vaikuttaviin tekijöihin. Alan toimintaan liittyy vahvasti sitä sääntelevät lait ja asetukset, sekä EU-direktiivit. Lisäksi kestävä kehitys ja ympäristönäkökulman asema nykyajan liiketoiminnassa, sekä lisääntyvä raportointitarve siihen liittyen, voi vaikuttaa myös taloushallinnon tehtäviin.

Tässä luvussa hyödynnetään ACCA:n (Association of Chartered Certified Accountants) ja PwC:n yhteistyössä tekemää kansainvälistä tutkimusta taloushallintoalan tulevaisuuden näkymistä, sekä Työ- ja elinkeinoministeriön toimialaraporttia vuodelta 2019, joka kertoo erityisesti alan tilanteesta ja tulevaisuuden näkymistä Suomessa. Näiden tukena tuodaan myös näkemyksiä muutamista muista tutkimuksista, sekä käsitellään lainsäädännön ja EU:n säädösten vaikutuksia alaan.

#### 4.1 Teknologian kehityksen vaikutukset

Taloushallinnossa sähköiset järjestelmät ovat olleet jo aika pitkään osana yritysten toimintaa. Suomessa sähköinen, paperiton taloushallinto mahdollistettiin lainsäädännön puitteissa vuonna 1997 ensimmäisenä maailmassa. Sen jälkeen alkoi yhä jatkuva kehitysmatka, jonka ensimmäiseksi vaiheeksi voidaan nähdä paperiton kirjanpito, joka tarkoitti aineiston käsittelyä ja arkistointia sähköisessä muodossa, mutta kuitenkin vielä paljon manuaalista työtä aineiston sähköiseen muotoon saattamiseksi. Tästä seuraava kehitysaskel on ollut matka kohti digitaalista ja automaattista taloushallintoa, jossa kaikki aineistot ovat alkujaan sähköisessä muodossa, ja kaikki prosessit tapahtuvat sähköisissä järjestelmissä mahdollisimman automaattisesti. Digitaalinen ja automaattinen taloushallinto ei ole kiinni pelkästään yrityksestä itsestään, vaan riippuvainen myös sen sidosryhmien, kuten asiakkaiden, toimittajien ja viranomaisten digitaalisuuden tasosta. (Kaarlejärvi & Salminen, 2018, 11, 15–17.)

Teknologian kehitys tarjoaa tällä hetkellä yhä enemmän mahdollisuuksia kehittää prosesseja yhä automaattisemmiksi mm. tekoälyn ja ohjelmistorobotiikan avulla (Kaarlejärvi & Salminen, 2018, 13). Mahdollista on esimerkiksi, että järjestelmät pystyvät käsittelemään sekä normaalit että poikkeustilanteet, luomaan itselleen käsitteleysääntöjä ja selvittämään ongelmatilanteita, sekä analysoimaan lopputuloksia ja ennustamaan tulevaa (sama, 16–17). Erityisesti tällaisen automaation suhteen on vielä paljon toteuttamattomia kehitysmahdollisuuksia yrityksissä. Sen avulla saadaan vapautettua taloushallinnon työntekijöiden aikaa tuottavampiin töihin ja voidaankin nähdä taloushallinnon roolin muuttuvan tukitoiminnosta lähemmäs liiketoiminnan strategista kehittämistä. (Työ- ja elinkeinoministeriö, 2019, 36–38.)

Perinteisesti talousosastojen toiminta on keskittynyt historian raportointiin. Tulevaisuuden tarpeet painottuvat tulevan ennustamiseen entistä vahvemmin, ja tämä asettaa taloushallinnolle uudenlaisia vaatimuksia vastata näihin tarpeisiin, sekä mahdollisuuden tuoda entistä enemmän lisäarvoa päätöksen tekoon kaikilla tasoilla yrityksen eri tasoilla. Esimerkiksi kirjanpitäjä voi keskittyä tulevaisuudessa kulujen ja kuittien kirjaamisen sijaan jalostamaan numeroista keskeistä tietoa, kuten ennusteita, joita voidaan hyödyntää liiketoiminnan kehittämiseen (Työ- ja elinkeinoministeriö, 2019, 38). (ACCA ja PwC, 2020, 7–8.)

Taloushallinnon roolit ovat muuttumassa suuntaan, jossa taloushallinnon asiantuntijalta odotetaan kokonaisvaltaista ymmärrystä liiketoiminnasta, erityisesti yrityksen oman toiminnan erityispiirteistä, eettisistä kysymyksistä, sekä kestävästä kehityksestä. Esimerkiksi voi olla, että taloushallinnon kehittyneet seurantajärjestelmät ovat tärkeässä roolissa, kun rakennetaan ekologiseen jalanjälkeen liittyvää seurantaa ja raportointia (Työ- ja

elinkeinoministeriö, 2019, 40). Teknologian ja datan ymmärtämisen merkitys korostuu, datan analysointi ja siitä ennusteiden tekeminen, myös muihin kuin talouden lukuihin liittyen, tulevat olemaan entistä suurempi osa taloushallinnon työtehtäviä. Substanssiosaaminen tulee kuitenkin olemaan yhä kaiken perustana. (sama, 38). (ACCA ja PwC, 2020, 12, 50.)

Ylipäätään datan hyödyntämisen optimointi on avainasemassa yritysten toiminnan ennustamisessa, mittaamisessa ja suunnittelussa. Tämä tarkoittaa myös sitä, että taloushallinnon roolista tulee entistä kokonaisvaltaisempi ja strategisesti merkittävämpi, kun taloushallinto on mukana tukemassa operatiivista päätöksentekoa läpi organisaation. Tulevaisuudessa alan tehtävät saattavat olla esimerkiksi vähemmän kirjanpidon, raporttien ja veroilmoitusten parissa, enemmän sen sijaan strategisen suunnittelun, riskianalyysojen ja liiketoiminnan kehittämisen tehtävissä. Lisäksi tarve kyberturvallisuuden, kryptovaluuttojen, lohkoketjujen ja tekoälyn osaajille kasvaa (Bowles, Ghosh & Thomas, 2020; ACCA ja PwC, 2020, 12, 50.).

Tämä kehityksen suunta tuo alan työntekijöille vaatimuksia päivittää ja laajentaa omaa osaamistaan vastaamaan uudenlaisia tarpeita (Työ- ja elinkeinoministeriö, 2019, 37). Sekä koulutuksen, että organisaatioiden on hyvä tiedostaa tämä, ja ottaa se huomioon toiminnassaan. Organisaatioissa on hyödyllistä vallita kehittymismyönteinen ilmapiiri ja henkilöstön koulutukseen ja osaamisen edistämiseen kannattaa panostaa. Nykyisten työntekijöiden taitoja voi olla mahdollista ohjata ja kehittää vastaamaan muuttuvan toimintaympäristön tarpeita. (ACCA ja PwC, 2020, 12.)

De Villiers:n (2021) tutkimuksessa tutkittiin alan toimintaympäristön muutosta koulutuksen näkökulmasta; mitä asioita koulutuksessa tulisi korostaa, jotta alalle valmistajat olisivat valmiita tulevaisuuden varalle? Tutkimuksessa tuotiin myös esiin laajasti ajatuksia siitä, millainen tulevaisuus tulee olemaan, ja mitä se alalla olijoilta vaatii. Jatkuvasti kehittyvässä toimintaympäristössä tärkeänä perustana jokaiselle toimivat hyvä sopeutumiskyky, uteliaisuus, ja ikuinen oppijuus. Löydöksissä korostui samat teemat, kuin aiemmin tässä kappaleessa: perinteinen taloushallinnon ammattilainen ei olekaan enää looginen numeroiden pyörittelijä, vaan osaamisvaatimukset keskittyvätkin enemmän ja enemmän pehmeämpiin ja luovempiin taitoihin. Tällaisia taitoja ovat esimerkiksi vuorovaikutus- ja yhteistyötaidot, suurien datamäärien analysointitaidot, sekä tietoisuus ja ymmärrys liiketoiminnan ympärillä olevista teemoista, kuten kestävä kehitys, monimuotoisuus ja eettiset kysymykset esimerkiksi tekoälyn liittyen. (De Villiers 2021.)

Kuvatut muutokset alalla eivät ole kaukana tulevaisuudessa, vaan muutos on jo käynnissä. Esimerkiksi ACCA:n ja PwC:n tutkimus (2020) osoittaa, että valtaosassa tutkimuksen kohteena olleista yrityksistä eri maailmanosissa, taloushallinnon roolin muutos on joko jo tapahtunut, tai sen uskotaan tapahtuvan lähitulevaisuudessa seuraavan muutaman vuoden aikana (ACCA ja PwC, 2020, 40).

#### **4.2 Poliittiset ja lainsäädännölliset vaikutukset**

Taloushallintoalalla seurataan tiiviisti poliittisia ja lainsäädännöllisiä päätöksiä, sillä sen toimintaa sääntelevät useat lait, asetukset ja EU-direktiivit. Alaa kiinnostavia teemoja ovat kirjanpito, verotus sen kaikissa muodoissa, raportointivelvollisuudet, sekä esimerkiksi laskumerkintä- ja laskujen toimitusvaatimukset. Joskus uudistukset ovat sellaisia, että ne todella vaativat yrityksiä jollain tapaa kehittämään toimintaansa, esimerkiksi muuttamaan totuttuja prosesseja vaadittuun suuntaan tai omaksumaan uusia toimintatapoja. Yhteisten linjausten tarkoitus on usein yhtenäistää toimintatapoja ja mahdollistaa parempi automaatio ja digitaalisuus eri osapuolten välisessä toiminnassa.

EU voi antaa erityyppisiä säädöksiä: asetukset ovat sitovia kaikkialla EU:ssa, direktiivit ovat tavoitteita, joiden mukaiset lainsäädännöt EU-maat saavat itse säätää. Lisäksi EU voi antaa päätöksiä yksittäistapauksista, suosituksia ilman velvoitteita tai sitovuutta, sekä lausuntoja, jotka toimivat kannanilmaisuna. EU:n jäsenenä Suomea koskevat EU:n säädökset, ja suuntaviivoja tulevaisuudesta voivat antaa Euroopan komission julkaisemat direktiivi- ja asetusehdotukset. (Euroopan unioni, 2023)

Euroopan komission 2022 julkaistu ehdotus ”Alv digiaikana”, on tästä hyvä esimerkki. Sen tavoitteena on nimensä mukaisesti tuoda arvonlisäverotus nykyaikaan, hyödyntämällä digitalisaation tuomia mahdollisuuksia, joka samalla auttaisi torjumaan petoksia. Tarkemmin sanottuna tavoitteena on parantaa alv:n kantamista ja valvontaa, ja lisäksi nykyaikaistaa ja yksinkertaistaa joitain alv-sääntöjä. (Euroopan komissio, 2022, Tiivistelmä vaikutustenarvioinnista.)

Näiden parannusten keinot liittyvät mm. raportointivelvoitteiden digitalisointiin, sähköiseen laskutukseen, ja laskutuksen ja raportoinnin tuomiseen lähemmäs reaaliaikaa. Esimerkiksi nykyisen direktiivin mukaan EU-tavara- ja -palvelumyynnissä myyjän on annettava lasku verotettavan tapahtuman jälkeen vasta seuraavan kuun 15. päivään mennessä, ja tämän tilalle ehdotetaan kahta työpäivää. Tällainen vaatimusmuutos voisi aiheuttaa suurtakin kehitystarvetta yrityksen sisäisiin prosesseihin, sillä tiedon tulisi kulkea sisäisesti hyvin nopeasti, ja

myös toimenpiteiden tapahtua, jotta ehdotuksen aikarajaan päästäisi. Toki emme tiedä, toteutuuko tämä ehdotus kokonaisuudessaan ja millaisena, mutta sen sisältö kertoo kuitenkin EU-tason tavoitteiden suunnasta – voimme päätellä, että raportointiaika tulee todennäköisesti lyhenemään. (Euroopan komissio, 2022, Asetusehdotus; Euroopan komissio, 2022, Direktiiviehdotus.)

Toisena esimerkkinä jo käytäntöön tullut muutos, vuonna 2019 säädetty ”Laki hankintayksiköiden ja elinkeinonharjoittajien sähköisestä laskutuksesta”, jolla pantiin täytäntöön EU:n verkkolaskudirektiivi 2014/55/EU. Lain mukaan elinkeinonharjoittajilla on oikeus vaatia toiselta elinkeinonharjoittajalta laskua sähköisessä muodossa. Uudempi ehdotus ”Alv digiaikana” selkeästi jatkaa samaa linjaa, joten odotettavissa on todennäköisesti yhä laajentuvaa sähköisen laskutuksen hyödyntämistä. (Direktiivi, 2014.)

### **4.3 Kehityksen vaikutus toiminnan mittaukseen**

Taloushallintoalan toimintaympäristön tulevaisuuden näkymät antavat selkeästi painetta taloushallinnon prosessien kehittämiseksi ja digitalisaation tuomien mahdollisuuksien hyödyntämiseksi yhä laajemmin. Tämä kehitystyö on käynnissä jatkuvasti talousosastojen ja tilitoimistojen keskuudessa. Toiminnan mittaamista voisi tässä hyödyntää sekä siitä näkökulmasta, että tuodaan kehitystä näkyväksi mittarien kautta, että ennakoivasta näkökulmasta, kun valitaan mittaristoon mittareita, jotka ohjaavat tekemistä oikeaan suuntaan. Jos toimintaa ei mitata, voi olla hyvin hankalaa arvioida, onko esimerkiksi onnistuttu konkreettisesti tehostamaan prosesseja, ja missä määrin.

Toiminnan mittaamisen suunnittelu ohjaa ajattelemaan tulevaisuutta, ja pohtimaan, mitkä ovat ne kriittiset menestystekijät, joilla menestytään tulevaisuudessakin. Yksi kriittinen menestystekijä on ainakin se, ettei kehityksen suhteen voida pysähtyä. Kun samanaikaisesti taloushallintoon kohdistuvat vaatimukset lisääntyvät sekä ulkopuolelta, että yritysten sisällä, on tärkeää, että hyödynnetään teknologian kehityksen tuomia automaatiomahdollisuuksia ja siten saadaan vapautettua resursseja vastaamaan näihin uudenlaisiin tarpeisiin. Mittaamista voidaan myös pohtia ennakoivasti niin, että se ohjaisi kehitystoimintaa tarpeelliseen suuntaan; esimerkiksi reaaliaikaisempaan suuntaan mahdollisesti menevät raportointiajat voivat ohjata mittaamaan näihin liittyviä prosesseja.

## 5 TALOUSOSASTON MITTARISTON KEHITTÄMINEN

Tämän opinnäytetyön kehittämistehtävän toteutusprosessia kuvataan tässä luvussa vaiheittain. Aluksi kuvataan havaintojen ja opinnäytetyön tekijän tietojen pohjalta talousosaston vastuualueita, toimintoja ja prosesseja, jotka ovat tärkeitä hahmottaa kirukkaasti, ennen kuin mittarien suunnittelua on mahdollista aloittaa. Seuraavaksi käsitellään haastattelun keinoin kerättyä aineistoa. Haastatteluilla saatiin kohdeyrityksen toimitusjohtajan näkemyksiä mm. toiminnan mittaamisesta, sen tavoitteista ja yrityksen strategiasta, sekä Taloushallinto-liiton asiantuntijan näkemyksiä talousosastojen toiminnan mittaamisesta, taloushallintoalasta ja sen kehitysnäkymistä.

Edellisen kappaleen pohjatietojen avulla siirrytään suunnitteluvaiheeseen, jossa noudatetaan tähän opinnäytetyöhön soveltuvin osin tietoperustassa käsiteltyä Toivasen mallia. Prosessissa käydään läpi kohdeyrityksen strategiaa ja sen suhdetta talousosaston strategiaan ja visioon. Lisäksi hahmotellaan talousosaston kriittisiä menestystekijöitä SWOT-analyysin keinoin, joita käytetään ohjaavina tekijöinä mittarien suunnittelussa, strategian lisäksi. Tämän jälkeen päästään mittariston suunnitteluun, jossa keskeisessä osassa olivat aivoriihikeskustelut, joita käytiin neljän talousosaston työntekijän kesken, mukaan lukien opinnäytetyön tekijä. Lopuksi suunnitellusta mittaristosta tehdään yhteenveto, määritellään mittareille tavoitteet, ja analysoidaan mittaristoa kokonaisuutena.

### 5.1 Talousosaston toiminnan kuvaus

Mittariston suunnittelua varten tarvitaan aluksi kokonaisvaltainen kuva talousosaston toiminnasta ja prosesseista. Näitä kuvataan vain sellaisella tarkkuudella, joka nähdään tarpeelliseksi mittariston suunnittelun kannalta, eikä mennä aivan yksityiskohtiin asti suurelta osin. Opinnäytetyön tekijän työskentely kohdeyrityksen talousosastolla antaa kokonaiskuvan hahmottamiseen jo laajan perustan, jonka lisäksi tarvittavat tiedot on saatu havainnoinnin keinoin.

Talousosaston tehtävät jakautuvat eri vastuualueisiin, joita kuvataan tässä osiossa tarkemmin. Vastuualueiden tehtäviin kuuluu sekä rutiininomaisia toistuvia prosesseja, että ei-rutiininomaisia, satunnaisesti tai tarpeen mukaan suoritettavia tehtäviä. Vastuualueiden hahmottamisen jälkeen käydään läpi talousosaston pääasialliset prosessit, sillä ne ovat merkittävä osa talousosaston päivittäistä tekemistä, ja mittareiden suunnittelua varten on tärkeää ymmärtää näiden kokonaisuus.

### 5.1.1 Talousosaston vastualueet

Kohdeyrityksen talousosaston vastualueet voidaan jakaa kolmeen päävastuualueeseen: taloushallinto, palkkahallinto ja yleishallinto. Talousosaston vastuualueisiin sisältyy paljon kriittisiä prosesseja, jotka sen tulee tilanteessa kuin tilanteessa saada hoidettua, kuten esimerkiksi palkanmaksu ja muu maksuliikenne. Tässä osiossa kuvataan vastuualueiden sisältöä tarkemmin.

Taloushallinto	
Ulkoinen laskenta	Sisäinen laskenta
Kirjanpito	Sisäisen kustannuslaskennan perusteiden määrittäminen
Tilinpäätös	Kannattavuuslaskennan seuranta
Viranomaisraportointi	Projektien etenemisen seuranta
	Talouden suunnittelu ja budjetointi
	Ennusteiden laatiminen

Kuvio 6 Talousosaston vastuualue: taloushallinto

Taloushallinnon vastuualue voidaan jakaa sisäiseen ja ulkoiseen laskentaan, näitä kuvataan yllä kuviossa 6. Ulkoiseen laskentaan kuuluu kirjanpidon ja tilinpäätöksen hoitaminen sekä viranomaisraportointi. Tähän kokonaisuuteen liittyy useita osaprosesseja ja toimintoja, joista vastuualueen käytännön hoitaminen koostuu, ja joita käsitellään jäljempänä tarkemmin. Ulkoisen laskennan toiminnot ovat sellaisia, joita tehdään ulkoisten vaatimusten täyttämiseksi, ja sillä tavalla, kuin on määrätty, eli yleensä lakisääteisesti. Tilinpäätöksen tekeminen ja ulkoinen raportointi ovat esimerkiksi säännöllisesti hoidettavia ja säänneltyjä tehtäviä. Ulkoiseen raportointiin, esimerkiksi veroilmoituksiin ja tilinpäätökseen, liittyy myös ulkoisia aikatauluja, joiden mukaisesti raportointia täytyy tehdä.

Sisäinen laskenta on taloushallinnon osa-alueena sellainen, jonka sisältö on yrityksen itsensä käsissä. Kohdeyrityksessä sen tehtäviin kuuluvat sisäisen kustannuslaskennan periaatteiden määrittely, ennusteiden laatiminen, talouden suunnittelu ja budjetointi, kannattavuuslaskelman seuraaminen, sekä projektien etenemisen seuraaminen. Projektien etenemisen seurantaan kuuluu kuukausittaisena prosessina projektipäälliköiden tekemien projektiraporttien tarkastaminen ja niistä saadun tiedon päivittäminen järjestelmään.

<b>Palkkahallinto</b>
Palkanlaskenta
Viranomaisraportointi
Eläke- ja tapaturmavakuutusasiat
Työterveyshuolto

*Kuvio 7 Talousosaston vastuualue: palkkahallinto*

Palkkahallinto on pitkälti ulkoisen sääntelyn mukaisesti hoidettavaa toimintaa, joka koostuu rutiininomaisesta palkanlaskennan prosessista ja siihen liittyvästä viranomaisraportoinnista, sekä työterveyshuollon järjestämisestä ja eläke- ja tapaturmavakuutusasioiden hoitamisesta, joita kuvataan myös yllä kuviossa 7. Palkkahallinnon tehtävien hoitamisessa tärkeää on etenkin palkkojen maksun oikea-aikaisuus ja oikeellisuus, ja tämä on yksi niitä kriittisiä tehtäviä, jotka tulee joka tilanteessa pystyä hoitamaan. Kohdeyrityksessä palkkahallinto seuraa myös lakisääteisen enimmäistyöajan puitteissa pysymistä.

<b>Yleishallinto</b>
Kiinteistön ja toimitilojen ylläpito
Toimiston juoksevat asiat
Vakuutukset
Tiedotus
Rahoituksen järjestäminen ja likviditeetin hallinta
Lainsäädännön seuraaminen
Toimitussopimusten tulkinta ja kommentointi
Vakuudet & remburssit

*Kuvio 8 Talousosaston vastuualue: yleishallinto*

Talousosaston vastuulle kuuluu lisäksi useita yleishallinnollisia tehtäviä, joita kuvataan yllä kuviossa 8. Se huolehtii toimiston juoksevista asioista, puhelinvaihteesta, sekä kiinteistöjen ja toimitilojen ylläpidosta. Talousosasto hallitsee yrityksen likviditeettiä ja järjestää rahoituksen, huolehtii asianmukaisista vakuutuksista, sekä seuraa lainsäädäntöä. Kansainvälisen toiminnan vuoksi kohdeyrityksen arvonlisävero- ja muut veroasiat vaativat myös aktiivista seuranta muuttuvan sääntelyn suhteen, sekä tapauskohtaisia selvitysprojekteja, kun lähdetään toimittamaan esimerkiksi ennalta tuntemattomaan maahan, jolloin verotusasiat eivät ole ennalta tuttuja. Talousosasto hoitaa myös useita yrityksen toimintaan liittyviä tukitoimia, joita ovat toimitussopimusten

käsittely eli sopimusehtojen tulkinta ja kommentointi myyjien tukena, remburssi- ja vakuusasioiden hoitaminen, sekä projektien avaaminen järjestelmiin.

### 5.1.2 Talousosaston prosessit

Talousosaston tehtäviin kuuluu useita rutiinitehtäviä, eli toistuvia prosesseja, joita toistetaan esimerkiksi päivittäin, viikoittain tai vuosittain. Nämä prosessit muodostuvat talousosaston eri vastuualueiden pohjalta, ja muodostavat valtaosan osaston päivittäisestä tekemisestä. Edellisessä osiossa kuvattiin talousosaston vastuualueita, sekä niihin liittyviä tehtäviä. Tässä osiossa käydään tarkemmin läpi, mitä prosesseja kohdeyrityksen talousosaston toimintaan kuuluu. Prosessikuvauksia ei ole tehty niistä edellisessä osiossa mainituista tehtävistä tai vastuista, jotka eivät ole prosessin- tai rutiininomaisia toimia, vaan yleisiä vastuita tai yksittäisiä osalualueita tai toimia, joita hoidetaan.

**Ostolaskuprosessi** on eniten työllistävä yksittäinen prosessi koko osastolla. Se sisältää monta vaihetta alkaen laskun saapumisesta ja päättyen sen maksuun. Laskuja saapuu kohdeyritykselle kuukausitasolla keskimäärin 3 500 kappaletta, ja jokaista näistä käsitellään eri henkilöiden toimesta useaan otteeseen käsittelyn eri vaiheissa. Lasku saapuu kohdeyritykselle joko sähköisesti suoraan järjestelmään, tai sähköpostitse tai postitse, jolloin laskun toiminnanohjausjärjestelmään saattaminen vaatii manuaalisia toimenpiteitä. Kun lasku on saatu järjestelmään, järjestelmä osaa pääsääntöisesti poimia laskulta toimittajatiedot, mahdolliset tilaustiedot, päivänmäärät ja eräpäivät, sekä laskun summan, ja joskus myös luoda laskulle järjestelmään rivit valmiiksi, jos kyseessä on esimerkiksi tilaukselle kohdistunut lasku, jolle löytyy järjestelmästä vastaanotto, tai jos kyseiselle toimittajalle on asetettu oletukseksi muodostumaan laskurivi tietyillä tiedoilla ja kohdistuksilla. Laskun käsittelijä tässä vaiheessa käy laskut läpi, viimeistelee ne niiltä osin kuin järjestelmä ei ole osannut, niin pitkälle kuin laskulta saatavilla tiedoilla on mahdollista. Sen jälkeen hän laittaa laskun kiertoon, eli hyväksyttäväksi tietyille tai tietyille henkilöille, jotka laskun sisällön tuntevat. Lisäksi tässä vaiheessa tarkastellaan laskun verokäsittelyä, joka etenkin ulkomaisten laskujen osalta on monipuolinen tehtävä. Kohdeyrityksen periaatteena on maksaa laskut aina ajallaan, eli viimeistään eräpäivänä. Tämä tavoite muodostaa osastolle myös yhden tehtävän asian seuraamisen muodossa. Kun laskut ovat hyväksyntäkierrossa, tehdään seurantaa lähestyvistä eräpäivistä, ja tarvittaessa pyritään kiihdyttämään laskun kiertoa, ellei hyväksynnän viivästymiselle ole perusteita.

Kun lasku on käynyt hyväksyntäkierron läpi, se palautuu talousosaston käsittelyyn tiliointivaihetta varten. Tässä vaiheessa laskut käydään läpi eri henkilön toimesta, kuin kiertoonlyttövaiheessa. Läpikäynnissä kiinnitetään

huomiota erityisesti kirjanpidon tileihin, puuttuviin tietoihin, sekä mahdollisesti hyväksyntäkierron aikana kommenttien muodossa annettuihin lisätietoihin, jotka täytyy lisätä laskuille. Tiliöintivaiheen jälkeen laskut siirtyvät maksuprosessiin, jossa jälleen eri henkilö käy laskut läpi. Hän ei kuitenkaan tarkastele samoja asioita kuin edellisissä vaiheissa, vaan lähinnä tilinumeroita, joille maksut kohdistetaan. Tarkastusprosessin jälkeen laskut lähtevät maksuun.

**Matka- ja kululaskuprosessi** on myös monivaiheinen prosessi, jossa ostolaskuprosessista eroten laskun lähettäjinä toimivat kohdeyrityksen työntekijät. Matka- ja kululaskut luodaan yrityksen toiminnanohjausjärjestelmässä, josta ne siirtyvät talousosaston tarkastuksen kautta palkkahallintoon maksettavaksi. Laskuilta tarkastetaan esimerkiksi, että niillä on tarvittavat liitteet, ja että päivärahat on laskettu oikein.

**Palkanlaskentaprosessi** alkaa työntekijöiden tuntisyöttöjen tarkastuksesta. Tuntisyöttö tapahtuu suoraan yrityksen toiminnanohjausjärjestelmään työntekijöiden manuaalisesti syöttämänä. Palkkahallinnon tarkastuksen jälkeen tiedot siirretään erilliseen palkkahallinnon ohjelmaan, jonka kautta palkkalaskelmat muodostetaan ja ne pääsevät maksuun.

**Myyntilaskutusprosessi** pitää sisällään kaiken kohdeyrityksen laskutuksen; varaosa- ja huoltokaupan, sekä asiakasprojektien laskutuksen. Projektilaskutuksen ja varaosa- ja huoltolaskutuksen prosessit eroavat toisistaan. Projektien laskutus tapahtuu tavallisesti useassa erässä, ennakoerissä ja projektin tiettyihin vaiheisiin sidotuissa erissä. Impulssi laskun tekemiseen tulee projektipäälliköltä, joka ilmoittaa, kun jonkin laskun saa tehdä. Talousosasto kuitenkin myös seuraa toiminnanohjausjärjestelmästä laskutuseriä, joiden arvioitu laskutuspäivänmäärä on ohitettu, eikä laskua ole tehty, jotta laskutuksia ei pääsisi unohtumaan. Lasku muodostetaan talousosaston toimesta ja projektipäällikkö hyväksyy sen, jonka jälkeen lasku lähetetään ja tiliöidään. Varaosa- ja huoltolaskutus tapahtuu osin talousosaston toimesta, osin asiakaspalveluosaston toimesta. Näihin laskuihin liittyvillä myyntitilauksilla on vastuuhenkilöt, jotka tekevät laskutuspyynnöt ja hyväksyvät laskut. Osin laskut muodostuvat luonnoksiksi myös suoraan järjestelmän kautta, kun toiminnanohjausjärjestelmää hyödynnetään myös toimitusten tekemiseen, joiden kautta pystytään toimituksen kuittauksen yhteydessä muodostamaan laskuluonnos. Tämän luonnoksen saattaa valmiiksi laskuksi talousosasto, jonka jälkeen se menee vastuuhenkilölle hyväksyntään. Huoltotilausten osalta, ja siltä osin kuin varaosatilauksiin ei hyödynnetä edellä mainittua toimintaa, laskutuspyynnöt tulevat sähköpostitse tilausten vastuuhenkilöiltä laskuntekijöille ja talousosasto muodostaa laskut järjestelmään tilausten tai toimitusten pohjalta. Kohdeyrityksen eri toimipisteissä on hieman eroavia toimintatapoja sen suhteen, miten toiminnanohjausjärjestelmää hyödynnetään toimituksiin.

Kaikki laskut saavat tietonsa automaattisesti pitkälti myyntitilauksilta, joiden kautta niiden muodostus tapahtuu. Lisäksi asiakastietojen taakse on asetettu tiettyjä oletustietoja esimerkiksi verokoodien ja kirjanpidon tilien suhteen. Laskuttajalle jää tässä kohtaa tehtäväksi viimeistellä lasku ja pohtia sen verokäsittely kuntoon, ja sitten laittaa lasku hyväksyntäkiertoon. Hyväksynnän jälkeen lasku lähetetään, joko sähköisesti, sähköpostilla tai paperisena postin tai kuriirin mukana. Sähköinen laskutus on jo nyt hyvin yleinen toimitusmuoto erityisesti pohjoismaissa, ja se yleistyy sekä kehittyy jatkuvasti. Samassa kohtaa tapahtuu myös tiliöinti, jolloin lasku siirtyy kirjanpito-ohjelmaan.

Kohdeyrityksessä myyntisaatavista ovat ensisijaisesti vastuussa projektipäälliköt, tai varaosa- ja huoltokausissa tilausten vastuuhenkilöt, jotka lähettävät kyselyitä asiakkaille maksamattomista laskuista. Talousosasto kuitenkin tukee heitä tässä seuraamalla säännöllisesti erääntyneitä saatavia, ja huomauttamalla projektipäälliköitä ja vastuuhenkilöitä näistä. Tarpeen mukaan talousosasto tekee myös maksukehotuksia ja korkolaskuja asiakkaille.

**Maksuliikenteen hoitaminen** pitää sisällään kohdeyrityksen kaiken maksuliikenteen käsittelyn, sisältäen ostolaskujen maksun, myyntilaskujen suoritusten kohdistamisen, sekä tiliotteiden käsittelyn. Näissä toiminnoissa on paljon automaattisia osuuksia, kuten suoritusten kohdistuminen oikeille laskuille, jos suorituksen tiedot ovat riittävät, mutta myös manuaalisia, kuten tilinumeroiden tarkastus ja automaation paikkaus niiltä osin, kun se ei ole onnistunut. Lisäksi **likviditeettiä hallitaan** ennusteiden avulla, eli huolehditaan, että yrityksen kassa riittää joka tilanteessa kattamaan menot.

**Kirjanpitoa** tapahtuu osana edellä mainittuja prosesseja, sillä erityyppisten laskujen käsittelyssä tehdään myös tiliöinnit, joissa määritellään mille kirjanpidon tileille laskut kohdistuvat. Lisäksi tehdään käyttöomaisuuskirjanpitoa, joka pitää sisällään yrityksen tekemien käyttöomaisuushankintojen arvostusta sekä poistoja. Palkkakirjanpito kerää ja tulkitsee kaikkea palkkoihin liittyvää tietoa palkanlaskentatiedoista erinäisiin työaikakirjauksiin ja muihin palkkatapahtumatietoihin. Pääkirjanpito muodostaa kaikista osaprosesseista tapahtumia, täsmäyttää niitä, ja luo raportteja tietojen pohjalta. Lisäksi tehtäviin kuuluu jaksotusten tekoa, kirjanpitokausien sulkemiset, sekä raportointia niin sisäisesti kuin lakisääteisesti ulkopuolellekin, sekä kaiken kirjanpitomateriaalin sähköinen arkistointi.

**Raportointiin** kuuluu sisäisessä laskennassa hyödynnettävät raportit, eli raportit esimerkiksi ennusteiden ja budjetoinnin suunnitteluun. Lakisääteiseen raportointiin kuuluu tilinpäätös, sekä tietyin aikaväleihin jätettävät viiranomaisraportit, kuten vero- ja muut ilmoitukset, esimerkiksi yhteenveto- ja Intrastat-ilmoitus. Kohdeyritys on kotimaan lisäksi alv-rekisterissä useissa muissa EU-maissa, joten myös raportointia tehdään muuallekin kuin

Suomeen. Viranomaisraportointi on pääosin täysin sähköistä, mutta poikkeuksia voi olla, kun mennään ulkomaille.

Näihin kaikkiin prosesseihin liittyy sekä manuaalista työtä, että automaatiota järjestelmän toimesta. Osa manuaalisesta työstä johtuu järjestelmän automaattisten kohdistusten ja muun työn tarkastamisesta ja virheilmoitusten käsittelystä, ja loput sen sijaan toiminnoista, joita ei ole vielä pystytty automatisoimaan. Kohdeyrityksen prosesseissa on varmasti kohtia, joihin pystyttäisiin tuomaan lisää automaatiota, ja tätä kehitystyötä talousosasto tekeekin jatkuvasti toimintansa taustalla.

Taloulosaston työntekijät kirjaavat työtuntinsa kustannuskohteisiin, jotka on jaettu toimintojen perusteella. Tällä hetkellä työtunnit kirjataan seuraaviin kohteisiin: hallinto, palkkahallinto, kirjanpito, toimistorutiinit, sekä toimitussopimusten käsittely. Lisäksi koulutustunneille on oma kohteensa. Kun pohditaan toiminnan mittamista, vähäinen tuntikirjausten tarkkuus eri toimintoihin aiheuttaa rajoitteita. Voi olla, että tulee pohdittavaksi, onko tuntikirjauskohteita tarpeen tarkentaa.

## **5.2 Johdon haastattelu**

Tätä kehittämistehtävää varten haastateltiin kohdeyrityksen toimitusjohtajaa. Haastattelussa käytiin läpi toimitusjohtajan näkemyksiä siitä, mitä mittaamisella kohdeyrityksessä tavoitellaan, mitkä asiat ovat mittareiden suunnittelussa tärkeitä, millainen yrityksen strategia on, ja mitkä ovat havaitut haasteet liittyen toiminnan mittaamisen suunnitteluun. Näiden pohjalta saadaan tärkeitä suuntaviittoja sille, mitä talousosaston mittariston suunnittelulta kohdeyrityksessä odotetaan, ja lisäksi, kun tiedetään, millainen kohdeyrityksen strategia on, pystytään huomioimaan talousosaston mittariston suunnittelussa linkitys ylätason strategiaan.

Kohdeyrityksessä on kehitteillä tuloskortti myös yritystasolle, ja sitä suunnitellaan samanaikaisesti, kun osastoille on annettu tehtäväksi suunnitella oman osastonsa toimintaa mittaavat mittaristot. Yritystason mittaristosta ajatellaan tulevan balanced scorecard- tyyppinen ylätason tuloskortti, ja osastokohtaiset mittaristot kuvaavat tarkemmin kunkin osaston prosessien ja toiminnan laatua, samalla tukien yrityksen strategiaa. Toimitusjohtaja korostaa mittarien suunnittelussa selkeyttä ja liian monimutkaisuuden välttämistä, sekä sitä, että on parempi suunnitella pienempi määrä huolella valittuja mittareita, kuin ottaa mukaan suuri määrä ei niin huolellisesti perusteltuja mittareita. Näin lopputulos on todennäköisimmin tarkoituksenmukainen ja selkeä, ja mittareita on voi jälkikäteen aina tarpeen mukaan lisätä ja muuttaa, kun se nähdään tarpeelliseksi. (Toimitusjohtaja, 2023.)

Tällä hetkellä kohdeyrityksessä seurataan vain muutamia tulostuloksittareita, jotka kertovat menneisyyden suorituksen, ja olisi tärkeää saada mukaan myös tulevaisuuteen katsovia mittareita. Mittaristojen käyttöönoton kautta odotetaan saavutettavan parempi näköala yrityksen ja sen eri osien prosesseihin ja niiden laatuun, mahdollisuus huomata ja puuttua puutteisiin ja ongelmakohtiin nopeasti, ja sitä kautta toiminnan parantaminen aktiivisesti. Ajatellaan myös, että mittaristot tukisivat sitä, että määriteltyjä toiminnan prosesseja noudatettaisiin paremmin, jonka kautta myös strategiaa toteutettaisiin käytännössä paremmin. Mittaaminen nähdään johdon tärkeänä työkaluna, tukena päätöksenteossa, ja erityisesti, kun mittaristot suunnitellaan osastotasoille, auttaa se johtoa hahmottamaan yrityksen toimintaa kokonaisvaltaisesti. (Toimitusjohtaja, 2023.)

Yritystason mittaristoa suunnitellessa haasteeksi on havaittu resurssien puute, sekä järjestelmissä olevan tiedon oikeellisuuden puutteet, mikä on tärkeä edellytys sille, että mittaristo pystytään luotettavasti toteuttamaan. Lisäksi jotkin tärkeät asiat, kuten toimitusvarmuus, ovat itsessään hankalasti mitattavia niiden moniulotteisuuden takia. Kun näistä haasteista päästään yli ja mittaristot saadaan toteutukseen, pidetään tärkeänä sitä, että niistä saadaan automaattisesti toimivat ja visuaalisesti selkeitä raportteja tuottavat, jotta niiden hyödyntäminen olisi mahdollisimman helppoa. Niiden kriittistä tarkastelua ei kuitenkaan sovi unohtaa, vaan on tarkoitus ottaa myös säännölliseksi tavaksi käydä valittuja mittareita läpi tarkastellen, ovatko ne toimineet tarkoituksenmukaisesti, ja onko niihin liittyen jotain muutostarpeita. (Toimitusjohtaja, 2023.)

Kohdeyrityksellä ei ole määriteltyä virallista strategiaa, mutta strategian sisältö on kuitenkin luonnoksena selvillä, ja sitä pystytään kuvaamaan toimitusjohtajan haastattelun pohjalta. Myöskään visiota kohdeyritys ei ole virallisesti määritelty, mutta strategian pohjalta saadaan kuitenkin suuntaviivoja siitäkin, millaisia tavoitteita toiminnalle määritetään. Strategia jakautuu asiakasnäkökulmaan, kestävään toiminnan näkökulmaan ja sisäiseen näkökulmaan. Asiakasnäkökulmassa tärkeää on hyvä asiakaskokemus, joka pitää sisällään monia asioita, kuten asiakkaiden tarpeiden ja toimintaprosessien ymmärtäminen sekä yrityksen toimitusten ja toiminnan laatu. Kestävää kehitystä ja vastuullisuutta myös korostetaan, huomioiden ESG:n (Environmental, Social, Governance) kaikki näkökulmat eli yritystoiminnan vaikutukset ympäristöön, ihmisiin, ja yhteiskuntaan. Sisäisessä näkökulmassa strategian tärkeitä osa-alueita sen sijaan ovat henkilöstön osaaminen ja uusien hyvien tekijöiden löytäminen, sisäisten prosessien turvallisuus, laatu, tehokkuus, kustannustehokkuus. (Toimitusjohtaja, 2023.)

Toimitusjohtajan kuvaamat näkemykset toiminnan mittaamisesta ovat hyvin linjassa tämän opinnäytetyön tietoperustassa kuvatun toiminnan mittaamiseen liittyvän teorian kanssa, sekä siinä, mitä asioita suunnittelu- ja toteutusprosessissa kannattaa korostaa, että siinä, millaisia asioita toiminnan mittaamisella tavoitellaan ja odotetaan saavutettavan. Kohdeyrityksen odotukset toiminnan mittaamiselle ovat täten realistisia, ja hyvin

toteutetulla suunnittelulla ja käyttönotolla todennäköisesti saavutettavia asioita. Lisäksi on tämän opinnäytetyön kannalta hyvin tärkeää, että talousosaston mittaamisen suunnittelun pohjalle saatiin kuvaus myös siitä, millainen yritystason strategia on, vaikkei sitä virallisessa ja julkistetussa mallissa olekaan vielä olemassa.

### 5.3 Taloushallintoliiton haastattelu

Kehittämistehtävän tueksi haastateltiin Juha Sihvosta, joka vastaa Taloushallintoliiton asiakkuuksista ja myynnistä. Ennen nykyisiä tehtäviään hän on vastannut koulutustoiminnasta Taloushallintoliitolla, ja ennen uraa Taloushallintoliitolla, hän on toiminut yrityspuolella sekä valtiolla, viimeisimpänä talousjohtajan tehtävissä noin kymmenen vuoden ajan, jota ennen mm. kontrollerin tehtävissä. Nämä taustatiedot kuvaavat, että hänen näkemyksensä pohjautuvat laajaan kokemukseen taloushallintoalalta. (Sihvonen, 2023)

Hänen kokemuksensa mukaan nimenomaan talousosastojen toiminnan mittaaminen on hyvin harvinaista. Kun suunnitellaan toiminnan mittaamista, talousosastot voivat jäädä helposti muiden varjoon, sillä ne eivät useimmiten edusta kovin merkittävää osuutta yrityksen kokonaiskustannuksista, ellei kyse ole taloushallinnon palveluliiketoiminnasta, eli esimerkiksi tilitoimistosta, jolloin talouden toiminnot ovat ydinliiketoimintaa. On tavalista, että talousosaston tavoitteena on vain pysyä sille annettussa budjetissa, eikä sen toiminnallisia tai laadullisia ominaisuuksia mitata tai eritellä sen enempää. (Sihvonen, 2023)

Sihvonen näkee mittaamisen järkeväksi, oli kyse sitten mistä tahansa toiminnosta, joka on yritykselle kuluera. Mittaaminen tuo läpinäkyvyyttä ja mahdollistaa vertailtavuuden. Taloushallintoala ja sen prosessit ovat kehittyneet viimeisen 5–10 vuoden aikana valtavasti sähköistymisen ja automatisaation myötä. Sihvonen näkee kehityksen olevan vielä vaiheessa, ja että monissa yrityksissä on tälläkin hetkellä toteuttamattomia kehittämismahdollisuuksia automatisaation suhteen. Se, miten pitkällä kehityksen suhteen ollaan, vaihtelee organisaatioittain, ja sitä, miten pitkälle kehitys tulee menemään ja millä aikavälillä, on vaikea arvioida, mutta kehitystä on varmasti luvassa. (Sihvonen, 2023)

Kun talousosaston mittaamista suunnitellaan, on tärkeää tietää, mikä on talousosaston tehtävä organisaatiossa, eli mitä siltä odotetaan. Sitä kautta pystytään asettamaan mittaamiselle tavoitteita. Se, miten tulevaisuuden näkymät alalla voitaisi huomioida toiminnan mittaamisessa, lähtee näiden tavoitteiden asettamisesta. Se millaisiin tavoitteisiin päädytään, on yrityskohtaista, mutta ne voivat liittyä esimerkiksi toiminnan tehostamiseen, tai vaikka laatuun. (Sihvonen, 2023)

Tämän opinnäytetyön kehittämistehtävän kannalta on mielenkiintoista kuulla, että nimenomaan talousosastojen toiminnan mittaaminen ei olisi kovin tavallista. Tätä näkemystä tukee myös se, että tämän opinnäytetyön tietoperustaankaan ei löytynyt juuri tästä aiheesta tutkimustietoa tai kirjallisuutta. On toki mahdollista, että talouden toimintojenkin mittaamista tapahtuu joissain yrityksissä, vaikka siitä ei julkista tietoa löytyisikään, sillä yritysten sisäisistä prosesseista ei usein haluta tai ei nähdä tarpeelliseksi puhua julkisesti. Tulee myös huomioida tämän opinnäytetyön rajoitteet siinä, että aiheeseen liittyen ei tehty laajan otannan haastatteluja, joka lisäisi olettamusten tekemisen luotettavuutta. Kuitenkin tässä esitetyt seikat tukevat sitä, ettei talousosastojen toiminnan mittaaminen kovin yleistä olisi.

Tämän haastattelun pohjalta saadaan myös vahvistusta sille, että talousosaston mittaamista suunniteltaessa alan tulevaisuuden näkymän kannattaisi huomioida strategian ja tavoitteiden asetannassa, jotta mittaamisen kautta toimintaa pystyttäisi ohjaamaan oikeaan suuntaan. Lisäksi se, että mittareiden suunnittelun tulisi pohjautua siihen, mikä talousosaston tarkoitus yrityksessä on ja mitä siltä odotetaan, tulee huomioiduksi sitä kautta, kun mittareiden suunnittelussa käytetään osaston strategiaa perustana pohdinnalle.

#### **5.4 Strategian kirkastaminen**

Strategian kirkastaminen on tärkeä lähtökohta toiminnan mittaamisen suunnittelulle, kuten tämän opinnäytetyön tietoperustassakin kävi ilmi. Alla olevassa kuviossa 9 on kuvattu kohdeyrityksen strategiaa, ja sen suhdetta talousosaston strategiaan ja visioon. Kuvattu yrityksen strategia ei ole sen virallinen strategia, vaan se on johdon haastattelun antamien suuntaviivojen pohjalta tiivistetty ja pelkistetty kuvaus yrityksen strategiasta.



*Kuvio 9 Kohdeyrityksen strategian kuvaus, talousosaston strategia ja visio*

Kohdeyrityksen talousosaston strategiana on hoitaa kaikki sen vastuualueisiin kuuluvat tehtävät noudattaen sekä kohdeyrityksen omia periaatteita, että soveltuvia lakeja ja määräyksiä. Tämän pohjalta sen visio on tukea kohdeyritystä sen toiminnassa mahdollisimman hyvin. Jotta tämä on mahdollista, talousosaston tulee pysyä ajan tasalla lakien ja määräysten muutoksista, mikä vaatii aktiivista seurantatyötä sekä henkilöstön kouluttamista. Lisäksi, jotta talousosasto pystyy hoitamaan vastualueensa myös tulevaisuudessa muuttuvasta toimintaympäristöstä huolimatta, on sen tärkeää seurata tulevaisuudesta annettavia suuntaviittoja, sekä kehittää prosessejaan vastaamaan tulevia vaatimuksia. Prosessien tehostaminen on myös yritystason strategiaa vastaava tavoite. Sillä, että talousosasto hoitaa tehtävänsä oikein ja ajallaan, on positiivinen merkitys niin yrityksen sisällä, kuin uloskin päin. Sen lisäksi, että yritys välttyy näin sanktioilta ja muilta seuraamuksilta, joita voisi liittyä vastuiden laiminlyöntiin, talousosasto on sisäisesti luotettava kumppani yrityksen eri osastoille, henkilöstölle ja myös ulospäin esimerkiksi toimittajien ja asiakkaiden suuntaan.

Kohdeyrityksen ylitason strategia linkittyy monella tapaa talousosaston strategiaan; molemmat korostavat samoja asioita, talousosasto tukee toimintansa eri osa-alueilla yritystason strategiaa useista näkökulmista, joita mittariston suunnittelua koskevassa osiossa nostetaan esiin. Talousosaston visio myös kuvastaa sitä, että kaikki sen toiminta perustuu lopulta kohdeyrityksen yhteisen päämäärän tukemiseen, eli asiakasprojektien onnistuneeseen alusta loppuun saattamiseen.

## 5.5 Kriittisten menestystekijöiden määrittely

Tässä osiossa määritetään, mitkä ovat kohdeyrityksen talousosaston kriittisiä menestystekijöitä. Pohdinta perustuu opinnäytetyöntekijän kokemuksiin ja havaintoihin osaston toiminnasta, joita täydentävät myös tietope- rustan kautta opitut asiat taloushallintoalasta. Apuna käytetään SWOT-analyysiä, jossa opinnäytetyöntekijä analysoi talousosaston vahvuuksia (Strengths), heikkouksia (Weaknesses), mahdollisuuksia (Opportunities), ja uhkia (Threats). Näiden pohjalta tehdään pohdintaa siitä, mitkä ovat talousosaston kriittiset menestystekijät.

### Vahvuudet - Strengths

- Toimivat ja laadukkaat prosessit
- Toimivat ja nykyaikaiset järjestelmät
- Osaava henkilöstö, vähäinen vaihtuvuus
- Jatkuvan parantamisen ilmapiiri
- Lähes täysin sähköinen toiminta

### Heikkoudet - Weaknesses

- Automaatiota voisi olla enemmän
- Jatkuvaan muutokseen ja kehitykseen liittyen mahdolliset tottumis- ja hyväksymisvaikeudet
- Moni tehtävä on kriittinen – varahenkilöjärjestelmän tärkeys
- Toiminnan mittaamisen puute

### Mahdollisuudet - Opportunities

- Automaatiota olisi mahdollista lisätä
- Taloushallinnon roolin monipuolistuminen yrityksessä (tulevaisuuden näkymät)
- Toiminta voisi sähköistyä entisestään erityisesti ulkomaihin liittyen; sähköinen laskutus, sähköinen asiointi, sähköiset allekirjoitukset...

### Uhat - Threats

- Tulevaisuuden vaatimukset, esim. raportointiajat
- Teknologian kehittymisen mukana pysyminen, muuttuvat/lisääntyvät osaamisvaatimukset
- Tietojenkalastelun ja esim. pankkitilihuijausten yleistyminen
- Riippuvuus ohjelmistoista, niiden toimivuus, käyttökatkot

Kuvio 10 SWOT-analyysi talousosastosta

Kohdeyrityksen talousosaston vahvuuksiksi voidaan lukea sen nykyisten prosessien toimivuus ja laadukkuus, sekä hyvät järjestelmät, jotka toimivat tarkoituksenmukaisesti. Lisäksi henkilöstö on talousosaston tärkeitä peruspilareita, ja henkilöstön vaihtuvuus on osastolla vähäistä, mikä tarkoittaa, että työntekijät tuntevat kohdeyrityksen prosessit ja toiminnan hyvin. Osastolla vallitsee myös jatkuvan parantamisen ilmapiiri – prosesseja kehitetään jatkuvasti ja havaittuja puutteita ja kehityskohteita nostetaan esiin. Talousosaston vahvuuksiin kuuluu myös sen toiminnan lähes täydellinen sähköisyys, joten sen vastuut pystytään lähes kokonaan hoitamaan paikasta riippumatta.

Heikkouksiksi sen sijaan voidaan katsoa se, että prosesseissa käytetyn automaation taso on vielä suhteellisen matala. Tähän vaikuttavat käytettyjen ohjelmistojen tarjoamat ominaisuudet ja niiden rajoitteet, sekä toki kehitystyön ja sen suunnittelun tekeminen käytännössä. Talousosastolla kehitystoimia suunnitellaan jatkuvasti ja parannetaan prosesseja, joten tämä asia on varmasti paranemaan päin, kun ohjelmistotkin ajan myötä kehit-

tyvät ja tarjoavat enemmän automaatiomahdollisuuksia. Tällainen kehitystyö vaatii myös huolellista, kokonaisvaltaista, suunnittelua ja myös kehitysosaamista, sillä huonosti toteutettuna automaation lisääminen voi esimerkiksi lisätä virheitä tai haitata niiden havaitsemista, ja esimerkiksi jo lähtökohtaisesti turhien prosessien automatisointi ei tuota lisäarvoa (Kaarlejärvi & Salminen, 2018, s. 13). Lisäksi heikkoudeksi voidaan lukea se, että jatkuvasti kehittyvät prosessit voivat aiheuttaa myös muutosvastarintaa, mikä voi johtaa joko siihen, että joitain kehitysaskelaita ei otetakaan, tai työtyytyväisyyden rakoiluun.

Talousoaston vastuulle kuuluu useita sellaisia tehtäviä, jotka ovat tärkeitä saada joka tilanteessa hoidetuksi, kuten palkanmaksu ja muu maksuliikenne, ja monet muut päivittäiset prosessit. Tämän takia on tärkeää, että osastolla on riittävän kattava varahenkilöjärjestelmä. Tätä asiaa ei ole nostettu heikkouksiin siksi, että varahenkilöjärjestelmä olisi heikolla tolalla, vaan ennemmin tämä on talousoaston luonteelle ominainen haaste, joka on tärkeä pitää mielessä jatkuvasti. Viimeisimpänä voidaan heikkoudeksi nähdä myös se, että taloushallinnon toimintoja ei nykyisellään mitata, jolloin ei esimerkiksi konkreettisesti tiedetä, kuinka hyvin prosessit toimivat, ja mitä hyötyä on kaikella kehitystyöllä saatu aikaan.

Talousoaston olisi mahdollista kehittää prosessejaan edelleen ja lisätä automaatiota, ja tämä onkin jatkuvasti työn alla. Oman kehitystyön lisäksi on toki talousoastosta riippumattomia tekijöitä, jotka kehitysmahdollisuuksia lisäävät, eli kun tulee uusia teknologian kehityksen mahdollistamia kehityskohteita, tai kun käytettyjen järjestelmien ominaisuudet kehittyvät ja niitä pystytään laajemmin hyödyntämään prosessien automatisaation tai muuhun kehittämiseen. Kehittyvät ulkoiset tekijät voivat myös tulevaisuudessa vaikuttaa siihen, että talousoaston toiminta voisi olla jopa täysin sähköistä. Lähinnä epäsähköiset asiat liittyvät kansainväliseen toimintaan eli siihen, ettei kaikkialla olla esimerkiksi sähköisen asioinnin, allekirjoitusten, ja laskutuksen suhteen toiminnan kanssa samalla tasolla kuin Suomessa. Lisäksi, kuten tietoperustan osiossa taloushallintoalan tulevaisuuden näkymistä käytiin läpi, ovat taloushallintoon liittyvät työnkuvat murroksessa ja talousoastojen roolin nähdään laajenevan tulevaisuudessa, esimerkiksi enemmän liiketoiminnan kehittämiseen, datan ja riskien analysointiin, sekä päätöksenteon tukemiseen kaikilla yrityksen osa-alueilla.

Tulevaisuuden näkymiin taloushallintoalalla liittyy mahdollisuuksien lisäksi myös uhkia talousoaston näkökulmasta. Kehittyvä teknologia sekä ulkopuoliset vaatimukset asettavat myös vaatimuksia pysyä kehityksessä mukana. Tietoperustassakin kuvattiin sitä, miten taloushallintoalan työnkuvien nähdään tulevaisuudessa muuttuvan, ja siten myös osaamisvaatimusten. Lisäksi ulkoinen sääntely esimerkiksi EU-tasolta voi vaikuttaa suoraan sisäisten prosessien vaatimuksiin, jos vaikkapa raportointiaikavaatimuksia tiukennettaisiin missä tahansa asiassa. Tämän takia on tärkeää pyrkiä pysymään ajan tasalla tulevaisuuden näkymistä, jotta mahdollisiin muutoksiin pystyisi valmistautumaan ja arvioimaan omia prosessejaan siitä näkökulmasta, että onko tarvetta

tehdä kehitystyötä tulevaisuuden näkymiä ajatellen. Vaikka sähköinen toiminta on vahvuus ja mahdollisuus, on siinäkin omat uhkansa. Kun toiminta on sähköistä, talousosasto on riippuvainen käyttämistään sähköisistä ohjelmista, eikä pysty vaikuttamaan niiden häiriöihin, käyttökatkoihin, tai jopa ohjelmistotoimittajien palveluntarjoamisen loppumiseen. Lisäksi digitalisaation myötä sähköistä toimintaa ympäröivät myös uudenlaiset uhat, kuten jatkuvasti uusiutuvat tietojenkalasteluyritysten keinot ja pankkitilihuijaukset.

Kun mietitään, mitkä ovat kohdeyrityksen talousosaston kriittisiä menestystekijöitä, voidaan yhden todeta olevan jatkuva parantaminen. Alalla tapahtuva kehitys vaatii sitä, että talousosasto pysyy kehityksessä mukana, kehittäen prosessejaan, pitäen huolta työntekijöiden osaamisesta esimerkiksi koulutusten muodossa, sekä mahdollisuuksien mukaan ennakoiden tulevia uusia vaatimuksia, jotta niihin voitaisi valmistautua. Toiminnan kehittäminen on tärkeää sekä ulkoa tulevien uusien vaatimusten kannalta, että sisäisten, taloushallinnon roolin yrityksissä liittyvien muutosten kannalta. Hyvä perusta kehityksessä mukana pysymiselle on se, että talousosastolla vallitsee jo jatkuvan parantamisen ilmapiiri, ja se pyrkii kehittämään prosessejaan. Myös toiminnan mittarointi tulee varmasti tukemaan tätä tulevaisuudessa, samalla tuoden kehitystyön tuloksia näkyvämmiksi.

Tämän pohjalta yksi konkreettinen asia, jonka kohdeyrityksen talousosasto voisi ottaa tarkastelun alle, on se, miten nopeasti se tällä hetkellä pystyy raportoimaan EU-kaupankäyntiään, sillä tulevaisuuden viitteet näyttävät siltä, että aikarajoja tullaan huomattavasti tiukentamaan, kuten aiemmin tämän opinnäytetyön tietoperustassa kuvattiin.

Toisena kriittisenä menestystekijänä voidaan nähdä laatu. Talousosaston tuottaman tiedon oikeellisuus on hyvin tärkeää, sillä oikean tiedon tuottaminen on yksi sen toiminnan kulmakivistä, ja tämänkin takia sen prosessien on tärkeä olla kunnossa. Tämä on tärkeää muistaa toiminnan kehittämisessä, kun automaatiota otetaan yhä enemmän osaksi toimintaa, muistetaan samalla pitää tarkasti huoli siitä, että toiminnan laatu ei kärsi ja tuotettu tieto pysyy jatkossakin oikeellisenä. Oikein käytettynä automaatio voi tuoda laatuun parannusta, sillä ihminen ei kuitenkaan ole kone ja tekee väistämättä joskus virheitä.

Talousosaston tehtävä ylipäätään on huolehtia siitä, että sen vastuulla olevat tehtävät tulevat hoidetuksi. Tämä edellyttää sitä, että henkilöstöllä on tarvittava osaaminen, ja se on ajantasaista, ja lisäksi sitä, että osaaminen on talousosastolla riittävän laajasti hajautettua, jotta kriittiset tehtävät saadaan hoidetuksi myös silloin, jos yksi tai useampi työntekijä olisi yllättäen pois pelistä. Osaaminen, sen ylläpito ja riittävä laajuus ovat siis myös talousosaston kriittinen menestystekijä.

## 5.6 Mittarien suunnittelu

Tässä osiossa kuvataan mittarien suunnitteluprosessia aivoriihikeskustelujen, muiden keskustelujen, sekä opinnäytetyön aineistonkeruuseen ja teoriaan perustuvan opinnäytetyöntekijän oman pohdinnan kautta. Suunnitteluprosessia käydään läpi talousosaston vastuualueisiin jaettuna. Samalla arvioidaan myös mittarien validiteettia ja luotettavuutta. Näitä pohditaan kunkin mittarin osalta samojen kysymysten pohjalta: Mittaako mittari sitä, mitä on tarkoitus, eli onko se validi? Onko se toiminnan kannalta oleellinen? Onko se asia, jossa on parannettavaa? Vaikuttavatko talousosastosta riippumattomat tekijät siihen?

Talousosaston mittaristoon ei nähty tarpeelliseksi tehdä BSC-teorian mukaista jakoa eri näkökulmiin. Näkökulmien sijaan talousosaston päävastuualueet toimivat jakona, ja tämä oli sekä suunnitteluprosessin, että lopputuloksen kannalta toimiva ratkaisu. Talousosasto pitää sisällään paljon eri prosesseja ja toimintoja, ja tämän jaon avulla pystyttiin pohtimaan kunkin vastuualueen oleellisimpia asioita, näiden yhteyttä strategiaan ja visioon. Tällä tekniikalla suunnittelussa yhdistyy sekä KPI-mittariston piirteitä, kun mittareita johdetaan kriittisistä menestystekijöistä, mutta myös strategiamittariston, kun strategiaa pidetään ohjaavana tekijänä läpi suunnitteluprosessin. Strategianäkökulmaa pidettiin tärkeänä, sillä kuten tietoperustassakin korostettiin, se on toiminnan mittaamisen suunnittelussa hyvin tärkeässä roolissa mahdollisimman hyödyllisen mittariston luomisprosessissa. Lisäksi se mahdollistaa sen, että mittaristot läpi yrityksen eivät ole vain irrallisia toisistaan, vaan osastotasoilla on pohdittu, kuinka he toiminnallaan tukevat koko yrityksen strategian toteuttamista. Mittariston jakaminen päävastuualueisiin tekee myös sen tarkastelusta selkeää ja helposti ymmärrettävää.

Talousosaston toiminnan mittaamisesta oli käyty aiemmin saman vuoden (2023) keväänä alustava keskustelu, jossa talousjohtaja esitteli kehitystehtävän, ja mittareita hieman alustavasti pohdittiin. Tämän jälkeen sovittiin mittariston suunnittelusta opinnäytetyön muodossa, jonka jälkeen asiaan palattiin samalla kokoonpanolla seuraavan kerran aivoriihikeskustelun merkeissä joulukuussa 2023, kun opinnäytetyö oli saatettu sopivaan kohtaan. Lopulta aivoriihikeskusteluja pidettiin yhteensä kolme. Aivoriihikeskusteluihin osallistui talousjohtaja, kaksi controllerin tehtävissä toimivaa henkilöä, sekä opinnäytetyön tekijä. Tällä kokoonpanolla oli kattavasti kokemusta ja näkemystä talousosaston toiminnasta eri näkökulmista, ja täydennyksenä tarvittavilta osin kysyttiin näkemyksiä myös muilta asiantuntijoilta kohdeyrityksessä esimerkiksi palkkahallinnon osalta, sillä kyseinen osa-alue ei ollut kovin tuttu aivoriiheen osallistuneille. Aivoriihikeskustelujen tarkoituksena oli pohtia yhteisesti toiminnan mittaamista, ja sitä, mitkä mitattavat asiat olisivat ne oleellimmat, ja miten niitä voitaisiin mitata. Keskustelun alussa opinnäytetyöntekijä esitteli tiivistetysti opinnäytetyötä varten tehdyn pohdinnan yleisesti opinnäytetyön tietoperustasta, talousosaston strategiasta ja visiosta ja näiden linkittymisestä yritystason strategiaan, sekä talousosaston kriittisistä menestystekijöistä.

Keskustelujen pohjaksi opinnäytetyön tekijä kokosi myös yhteen Excel-taulukoon ideoita mitattavista asioista, osin sellaisia, joista oli jo aiemmin keväällä käydyssä keskustelussa puhuttu, ja osin uusia ajatuksia opinnäytetyöntekijältä. Ennen aivoriihikeskustelua tämä taulukko annettiin keskusteluun osallistuvien tutustuttavaksi, ja heillä oli mahdollisuus tehdä sinne omia lisäyksiä. Taulukossa oli alustavaa hahmottelua myös eri mitattavien asioiden mittareista, tavoitteista, sekä tietoa siitä, onko tiedonsaannissa mahdollisesti haasteita tai vaatiiko se tarkempaa selvittelyä. Lisäksi jokaisen mittari-idean osalta oli pohdittu sen suhdetta talousosaston strategiaan ja kriittisiin menestystekijöihin. Tätä taulukkoa päivitettiin mittariston suunnittelun edetessä, lopulta päätyen valmiiksi mittaristosuunnitelmaksi. Aivoriihikeskusteluissa ei koettu tarpeelliseksi hyödyntää esimerkiksi tietoperustassa kuvattua äänestysmenetelmää 3+, vaan yhteisymmärrys saavutettiin keskustelun kautta ongelmitta. Erilaiset aputyökalut voisivat olla tarpeellisia suuremman porukan aivoriihissä.

Aivoriihikeskusteluiden aikana syntyi sen pohjana olleeseen mittarilistaukseen uusia ideoita, sekä korvaavia parempia ideoita sellaisten aiempien mittari-ideoiden tilalle, joiden toteutus ei olisi onnistunut, tai joissa oli jonkinlainen epäkohta esimerkiksi luotettavuuden suhteen. Keskustelujen välissä tapahtui opinnäytetyön tekijän toimesta lisäselvitystöitä, esimerkiksi muutaman mittarin osalta selviteltiin erikseen eri osa-alueiden asiantuntijoilta, millaista tietoa mitattavasta asiasta olisi saatavilla, ja miten sitä voitaisiin mitata, siltä osin, kun aivoriihikeskustelun jäsenien tietämys ei riittänyt. Lisäksi opinnäytetyöntekijä teki syvempää pohdintaa mittarien oleellisuudesta, validiteetista ja luotettavuudesta, sekä raportoi suunnittelun etenemistä opinnäytetyöhön jatkuvasti aivoriihikeskusteluista tehtyjen muistioiden ja oman pohdinnan kautta.

### **5.6.1 Taloushallinto**

Taloushallinto on talousosaston vastuualueista laajin. Se tukee kohdeyrityksen toimintaa monella eri osa-alueella, ja sen toiminnan laatu heijastuu myös ulospäin, esimerkiksi asiakkaiden, toimittajien ja viranomaisten suuntaan. Kaikessa sen toiminnassa korostuu laadun ja oikeellisuuden tärkeys, joita strategiassakin kuvataan. Taloushallinnon mittareiksi pyritään löytämään sellaiset, jotka tukevat osaston toimintaa sen strategian toteuttamisessa mahdollisimman monipuolisesti, mutta kuitenkin selkeästi. Erityisesti tämän vastuualueen mittareiden suunnittelussa korostuu se haaste, että mitattavia asioita voisi olla mahdollista keksiä paljonkin, joten joudutaan tekemään valintoja, mitkä asiat nähdään oleellisimmiksi.

Taloushallinto koostuu suurelta osin rutiiniprosesseista, joista valtaosa liittyy ulkoiseen laskentaan. Nämä muodostavat koko talousosaston toimintoja ajatellen merkittävän osan osaston töistä. Sisäiseen laskentaan sen

sijaan sisältyy enemmän luonteeltaan ei-rutiininomaisia asioita, ja muutoinkin työllistävyydeltään pienempiä toimintoja. Mittaristoa suunnitellessa on perusteltua, että taloushallintoon liittyviä mittareita tulee valikoitumaan suhteessa enemmän kuin muiden vastuualueiden mittareita, koska tämä on osaston vastuualueista laajin ja työllistävin.

**Laskujen käsittely** korostui vahvasti taloushallinnon mittareita suunnitellessa. Erityyppisten laskujen käsittelyprosessit ovatkin suuressa roolissa työtehtävien kokonaisuudessa. Laskujen käsittelyyn kuluvan ajan mittamista pohdittiin, sillä, mittaustulokset voisivat kertoa esimerkiksi prosessin tehokkuuden kehittymisestä ja auttaa resurssisuunnittelussa. Kuitenkin talousosaston työntekijöiden tuntikirjausten kohdisteet eivät ole kovin tarkkoja, sillä tuntikirjauksia ei kohdisteta tietyille prosesseille. Aivoriikakeskustelussa pohdittiin, olisiko tarpeen muuttaa tuntikirjaustarkkuutta, jotta tällainen mittaus onnistuisi. Taloushallinnon eri prosesseja hoitavien työntekijöiden työnkuvat sisältävät monenlaisia tehtäviä, ja esimerkiksi ostolaskujen käsittelyn lomassa saatetaan välillä tehdä myös muihin tehtäviin liittyviä asioita. Täten tuntikirjausten mittaamista ei nähtäisi luotettavana, sillä todennäköisesti ne kuitenkin eivät luotettavasti kuvaisi todellista aikaa, vaan tuntikirjauksen tekijän tekemää arviota siitä. Olisi myös työlästä työntekijöille itselleen laskea ja arvioida, kuinka paljon on mihinkin asiaan käyttänyt aikaa. Tuntikirjaukset tehdään kohdeyrityksessä jälkikäteen, eikä usein edes samana päivänä, vaan esimerkiksi kerran viikossa, jonka takia luotettavuus myös todennäköisesti kärsisi.

Tiettyihin prosesseihin käytetyn ajan mittaaminen ei siis onnistu, mutta koska asia nähtiin tärkeäksi, yritettiin vielä pohtia olisiko jotain toista tapaa jollain tavalla mitata prosessien viemää aikaa. Pohdittiin, olisiko tiettyyn prosessiin tarvittavien työntekijöiden määrä hyödyllinen mittari, jos esimerkiksi ostolaskujen käsittelijöiden määrää verrattaisi ostolaskujen määrään. Tässä menetettäisi jo resurssisuunnittelun mahdollisuus, verrattuna käytettyjen tuntien mittaamiseen, mutta saataisi jonkinlaista tietoa siitä, paljonko resursseja tehtävään tarvitaan. Tämä ajatus tuli kuitenkin pian umpikujaan, kun pohdittiin mittarin luotettavuutta ja validiteettia. Jos laskukäsittelijöiden määrä muuttuisi, se voisi johtua prosessien resurssien viennin lisäksi myös monesta muusta syystä, kuten työtehtävien uudelleenjärjestelystä, esimerkiksi keskittämisestä tietylle henkilölle, tai hajauttamisesta useammalle, eivätkä nämä kuvaisi ollenkaan prosessin laatua tai tehokkuutta. Lisäksi mittarin tulosta olisi siis myös mahdollista parantaa toimilla, jotka eivät edistä mittarin tarkoitusta millään tavalla, eli työtehtävien uudelleen järjestelyllä. Toiseksi pohdittiin vielä, olisiko hyödyllistä mitata kaikkien taloushallinnon työntekijöiden määrää suhteessa johonkin toiminnan laajuutta kuvaavaan määreeseen. Kuitenkin tässäkin päädyttiin siihen, ettei mittari olisi luotettava eikä kovin kuvaava, kun työntekijöiden työnkuvat ovat niin vaihtelevia, ja moni esimerkiksi tekee muitakin kuin taloushallinnon vastuualueeseen liittyviä töitä.

Viimeisenä pohdintana prosesseihin käytettyyn aikaan liittyen mietittiin vielä, saisiko järjestelmistä jotenkin tietoa siitä, miten kauan tiettyjä toimenpiteitä siellä on oltu tekemässä. Tällaista tietoa ei kuitenkaan ole saatavilla. Näiden pohdintojen kautta jouduttiin siis päätyämään siihen, ettei resurssienkäyttöä pystytä luotettavasti mittaamaan ilman tarkempaa tietoa työntekijöiden ajankäytöstä, mutta prosesseja pystytään kuitenkin muilla tavoin mittaamaan niiden laadun ja kehityksen näkökulmasta.

**Ostolaskujen käsittelyprosessista** voitaisi mitata sitä aikaa, joka kuluu laskun järjestelmään saapumisesta siihen, kun se tiliöidään. Tämä voisi paljastaa ongelmakohtia ja työllistävimpiä vaiheita, kun tuloksiin porauduttaisi syvemmälle. Tämä mittaa prosessia eri tavalla, kuin aiemmin pohdittu resurssien pohjalta mittaaminen, sillä se kuvaa ennemminkin sitä, miten sujuvasti kiertoprosessi toimii, miten kauan se yleensä kestää, ja tuloksiin syvemmälle porautumalla, mitkä asiat sen mahdolliseen viivästymiseen vaikuttavat.

Tätä mittaria voidaan myös pilkkoa raha-arvoltaan eri kokoisten laskujen perusteella, jolloin saadaan tarkempaa tietoa, millaiset asiat prosessin nopeuteen vaikuttavat. Lisäksi ostolaskut voidaan jakaa kahteen tyyppiin sen perusteella, liittyykö lasku johonkin ostotilaukseen, vai ei. Näiden käsittely eroaa hieman toisistaan, sillä tilauksellisten laskujen kohdalla järjestelmä osaa täydentää laskun tiedot paremmin valmiiksi tilausnumeron kautta, sekä poimia laskulle rivin vastaanotolta. Tilauksettomissa laskuissa sen sijaan rivit joudutaan yleensä tekemään käsin, ellei kyseiselle toimittajalle ole asetettu joitain vakioasetuksia, joiden perusteella rivit muodostuvat automaattisesti. Voisi olla hyödyllistä tarkastella, minkälaisia määriä kutakin laskutyyppiä on, ja onko niiden välillä eroja käsittelyajoissa.

Jo aivoriihikeskustelun lomassa saatiin yksi kehitysidea liittyen tilauksellisten laskujen käsittelyprosessiin, kun pohdittiin, onko hyväksyntäprosessi tarpeettoman monivaiheinen. Toiminnanohjausjärjestelmään luodaan varastolla vastaanotto, kun tavara vastaanotetaan, ja tämä kohdistetaan sitä koskevalle laskulle. Tämän jälkeen tilauksen tekijä hyväksyy laskun, mutta voisi olla mahdollista, että tavarasta tehty vastaanotto voisi jo toimia hyväksyntänä, jos se vastaisi laskua, eikä näin erikseen toisen henkilön tarvitsisi vahvistaa asiaa. Tämä ajatus päätettiin viedä testattavaksi.

Jotta mittari olisi validi, täytyisi siinä ottaa huomioon ostolaskujen maksuehdot, sillä pidemmällä maksuajalla on todennäköisesti vaikutus siihen, kuinka kiireisesti laskua käsitellään, etenkin hyväksynnän osalta. Mittarissa voitaisiin käyttää yleisimmin käytettyä maksuehtoa, johon siitä poikkeavien käsittelyajan suhteutettaisiin. Suhteutus onnistuisi käytännössä laskemalla käsittelyajan prosentiosuus laskun maksuajasta (laskunpäivästä

eräpäivään), ja kertomalla tämä yleisimmällä maksuajalla, johon suhteutus halutaan pohjata. Lisäksi mittaritulos on näin vertailtavampi, sillä käytetyt maksuehdot vaihtelevat runsaasti, ja ilman suhteutusta pidemmän maksu- ja käsittelyajan laskut vääristäisivät mittarin tulosta suhteettoman paljon.

Tämän mittarin tarkoitus on siis mitata ostolaskujen käsittelyprosessin pituutta, ja mittaustiedon avulla on tarkoitus saada tietoa mahdollisista kehitystarpeista tai -mahdollisuuksista prosessissa. Validiteettia vahvistettiin edellisessä kappaleessa kuvatulla maksuehtoon suhteuttamisella. Oleellisuus talousosaston toiminnan kannalta on selkeää, sillä ostolaskujen käsittely on sen työllistävimpiä prosesseja. Mitattava asia on sellainen, jossa parantaminen on varmasti mahdollista. Luotettavuuden arvioinnissa tulee huomioida se, että mitattavaan prosessiin kuuluu myös osuus, joka ei ole talousosaston käsissä – laskun hyväksyntä. Kuitenkin sekin on sellainen, johon talousosasto osin pystyy kehitystoimilla vaikuttamaan, esimerkiksi edellä mainitun avoriihikeskustelussa nousseen kehitysidean kautta. Se, että talousosaston prosesseihin liittyy myös osuuksia, joihin se ei suoraan voi toiminnallaan vaikuttaa, on väistämätöntä. Kuitenkin mittaus on hyödyllistä niistä huolimatta, ja mittauksen paljastaessa kehityskohteita näissä osuuksissa, antaa mittaaminen konkreettista näyttöä, joka voi olla hyödyksi, jos kehitystarvetta on tarpeen esimerkiksi perustella muille.

Liittyen edellä mainittuun hyväksyntöjen perään kyselemiseen, avoriihikeskustelussa nousi esiin, että voisi olla hyödyllistä mitata sitä, miten lähelle laskun eräpäivää sen tiliöinti menee. Olisi ideaalia, jos eräpäivän eli maksupäivän ja tiliöinnin välillä olisi vähintään kaksi päivää, jolloin prosessit saisivat toimia sulavasti omalla painollaan eikä tarvittaisi erityisiä kiiretoimenpiteitä. Jos tiliöinti menee lähelle laskun eräpäivää, tarkoittaa se sitä, että jokin sitä edeltävissä vaiheissa on viivästyttänyt laskun tiliöintiä tai hyväksyntää, ja kiirehtiminen aiheuttaa lisätyötä talousosastolle. Mahdollisia syitä on monia; voi olla, että siihen liittyen on jouduttu odottamaan jonkin asian selviämistä, joko kohdeyritykseen tai laskuun liittyen, tai selvittämään esimerkiksi verokäsittelyn oikeellisuutta tai kirjausta ennen tiliöintiä. Jos lasku saapuu alun perin myöhässä, ja eräpäivä on jo joko mennyt tai liian pian, on periaatteena siirtää eräpäivää muutamalla päivällä saapumispäivästä eteenpäin, jotta käsittelylle jää riittävästi aikaa.

On toiminnan tehokkuuden kannalta tärkeää, että tiliöinti tapahtuisi ajoissa, ja asian mittaaminen auttaisi tuomaan näkyväksi sitä, minkälaisissa tilanteissa viivästyksiä yleisimmin tapahtuu, sekä kohdistamaan huomiota tämän asian kehittämiseen. Tähän mittariin tarvittavat tiedot ovat saatavilla järjestelmästä; ostolaskun eräpäivä sekä tiliointipäivä. Näiden vertaamisella saadaan tietoa, kuinka lähelle eräpäivää tiliöinti on mennyt. Asian mittaaminen on myös talousosaston toiminnan kannalta oleellista, sillä sen tuottama tieto on arvokasta osaston toiminnan kehittämisen kannalta. Kuten muissakin ostolaskuihin liittyvissä mittareissa, tulee luotettavuutta arvioidessa huomioida, että prosessiin sisältyy laskun hyväksyntäkierto, joka ei ole talousosaston käsissä. Se ei

kuitenkaan tee mittaustuloksista talousosastolle hyödyttömiä, vaan on arvokasta, että päästään kiinni haasteiden aiheuttajiin, ja pystytään kohdistamaan mahdolliset parannustoimet oikein.

Yksi kohdeyrityksen omista tärkeistä periaatteista on se, että ostolaskut maksetaan aina viimeistään eräpäivänä. Ostolaskujen maksuajankohdan mittaaminen verrattuna eräpäivään on kohdeyrityksen järjestelmästä saatavien tietojen puolesta mahdollista, mutta se vaatii pienen kehityksen talousosaston toimintaperiaatteisiin, jotta mittari on validi. Joskus ostolaskuun liittyy jokin asia, joka ei liity kohdeyritykseen ja jota odotetaan, ennen kuin lasku voidaan maksaa. Tähän asti toimintatapana on ollut antaa laskun eräpäivän olla alkuperäinen, ja vain odottaa sen hyväksynnän kanssa, kunnes lasku voidaan maksaa. Jotta mittari saadaan toteutettua luotettavasti, täytyy toimintatapaa muuttaa niin, että muutetaan laskun eräpäivä aina siihen päivään, kun se on tullut maksukelpoiseksi. Tämä idea saatiin aivoriihikeskustelussa ja se nähtiin helposti toteutettavaksi kehitykseksi, eikä siten esteeksi mittarin valitsemiselle mittaristoon. Lisäksi tämä muutos tekisi osto- ja myyntilaskujen toimintatavoista yhtenäiset, sillä myyntilaskujenkin osalta eräpäivää järjestelmässä siirretään, mikäli tiedetään, että lasku on aiheellisesti maksamatta. Vastaavasti jos taas maksu menee eräpäivän yli, ja syy liittyy jollain tapaa kohdeyrityksen toimintaan, ei eräpäivää siirrettäisi alkuperäisestä.

Ostolaskujen ajoissa maksamisen mittaaminen on oleellinen osa mittaristoa, etenkin kun kyse on kohdeyrityksen omasta periaatteesta. Talousosastolla on myös mahdollisuus toiminnallaan vaikuttaa mittarin tulokseen, sillä se huolehtii siitä, että maksukelpoiset laskut ovat hyväksytyinä ennen eräpäivää. Prosessiin liittyy hyväksyntäkierto, joka ei ole suoraan talousosaston käsissä, mutta talousosasto kuitenkin seuraa senkin osalta, ja tarvittaessa kyselee perään, jotta laskut tulevat ajallaan maksuvalmiiksi.

Ostolaskujen käsittelyä kuvaavat mittarit linkittyvät selkeästi talousosaston strategiaan ja visioon, sillä kunkin mittarin tarkoitus on kuvata talousosaston toiminnan laatua, ja auttaa sitä yhä kehittämään toimintaansa. Yhteys voidaan nähdä myös yritystason strategiaan, sen lisäksi, että talousosasto visionsa mukaisesti tulee laadukkaalla toiminnallaan koko kohdeyritystä: kun talousosasto hoitaa ostolaskujen käsittelyprosessia niin, että laskut saadaan aina maksetuksi ajallaan, edistää tämä myös toimittajien tyytyväisyyttä ja luottamusta, ja sitä kautta toimitusvarmuutta.

**Matkalaskujen käsittelyprosessi** on myös prosessi, joka haluttiin nostaa mukaan mittaristoon. Tämä on myös merkittävästi työllistävä prosessi talousosaston vastuiden joukossa. Mitattava käsittelyaika alkaisi siitä, kun matka- tai kululaskun tekijä lähettää laskun tarkastettavaksi, ja päättyisi siihen, kun se tarkastuksesta päättyy palkkahallinnon kautta maksulistalle. Nämä tiedot ovat saatavilla järjestelmästä.

Kohdeyrityksessä pyritään maksamaan matka- ja kululaskut mahdollisimman pian työntekijöille, ja siksi tämän prosessin kesto olisi oleellista mitata. Tämä tukee osaston strategiaa, kuvaten ostolaskujen lisäksi toista merkittävää prosessia taloushallinnon vastuualueessa. Lisäksi kuten ostolaskujen maksamisessa ajoissa, myös tässä on kyse kohdeyrityksen periaatteesta, jolla tässä tapauksessa on tarkoitus osoittaa arvostusta henkilöstöä kohtaan. Mittari kuvaisi ylipäättään prosessin sujuvuutta, ja jos havaittaisiin erityisen pitkiä käsittelyaikoja, voitaisiin tutkia, onko jokin toistuva haaste, mistä ne johtuvat ja näin parantaa prosessin laatua ja tehokkuutta.

Koska tämä prosessi hoidetaan täysin talousosastolla, on tällä myös selkeät mahdollisuudet parantaa mittarin tulosta. Luotettavuuden näkökulmasta tämän mittarin osalta haasteeksi voidaan nähdä se, että vaikka mittauksen kohteena on talousosaston osuus matkalaskuprosessista, voi sen keston kuitenkin vaikuttaa esimerkiksi se, jos matkalaskun tekijältä joudutaan kysymään puuttuvien kuittien perään. Kuitenkin tässäkin tapauksessa mittaustieto on hyödyksi, sillä mistä esimerkiksi pitkä käsittelyaika johtuisikaan, voitaisiin sen syitä selvittää ja sitä kautta kohdistaa kehitystoimet oikeaan paikkaan.

**Myyntilaskujen** osalta nähtiin tärkeäksi mitata myyntisaatavien saamista ajallaan. Tähän liittyen mittari voisi olla myös myyntisaatavien kiertonopeus, mutta kohdeyrityksen projektinomaisen toiminnan ja kertatuloutuksen vuoksi myyntilaskuilla on toistuvasti jopa vuosien mittaisi maksuaikoja, jotka vääristäisivät kiertoaikaa. Tätä ei muutoinkaan nähty oleellisena, sillä käytettävät maksuajat ovat voivat vaihdella sopimuskohtaisesti. Lisäksi luottotappioiden määrä olisi myös yksi tähän liittyvä mittari, mutta luottotappioita ei juuri koskaan kohdeyrityksellä ole, ja sen lisäksi niihin ei yleensä talousosaston toiminnalla voi mitenkään vaikuttaa. Näiden sijaan kohdeyritykselle toimivaksi tavaksi mitata myyntisaatavia nähtiin niiden maksupäivän vertaaminen eräpäivään. Kuten aiemmin ostolaskujen maksun yhteydessä mainittu, eräpäivä on myyntilaskuilla luotettava vertauskohde, sillä kun joskus on tilanteita, että laskua ei makseta aiheesta, siirretään eräpäivää järjestelmässä tämän mukaisesti. Näiden pohjalta voidaan myös todeta, että mittari on validi.

Tämän mittarin huonoksi puoleksi nähdään se, että täysin kohdeyritys, tai etenkin talousosasto, ei voi vaikuttaa siihen, jos asiakas ei maksa laskujaan. On kuitenkin havaittu käytännössä, että talousosasto voi toiminnallaan huomattavasti edistää asiaa, sillä maksamattomista laskuista sisäisesti huomauttamisen prosessia on viime vuosina systematisoitu ja tehostettu, ja tällä on huomattu olevan konkreettinen vaikutus maksamattomien maksujen saantiin nopeammin. Syynä lienee se, että maksujen karhuamisesta on sitä kautta myös tullut nopeampaa ja aktiivisempaa, kun asia kohdeyrityksen sisällä tulee vastuuhenkilöiden tietoon nopeammin, kun tätä talousosaston toimesta tuetaan. Lisäksi, kun ajatellaan toiminnan mittaamista, tämän voisi nähdä myös projekti- ja myyntiosastojen mittariksi, koska tilausten ja projektien vastuuhenkilöt lopulta ovat vastuullaan olevien tilausten maksuista vastuussa. Aivoriihikeskustelussa kuitenkin päädyttiin siihen, että tämä asia kuuluisi

kuitenkin yleisellä tasolla paremmin keskitettynä talousosaston mittaristoon, eikä ripotellen eri osastoille, sillä talousosastolla on mahdollisuus tarkastella asiaa kokonaisuutena, ja sen toiminnalla on merkitystä.

Myyntilaskutukseen liittyen toiseksi oleelliseksi asiaksi nähty tavoite on laskutuksen reaaliaikaisuus. Se on tärkeä asia niin yrityksen itsensä kannalta, kuin ulkoisten vaatimustenkin näkökulmasta. Taloushallintoalan tulevaisuuden näkymiä käsittelevässä osiossa mainittiin, että raportointiaikavaatimukset ovat menossa reaaliaikaisempaan suuntaan, esimerkkinä EU-kaupan laskutukseen liittyen, jossa tällä hetkellä laskun antamisen määräaika on toimitus- tai palvelun suorituskuukautta seuraavan kuukauden 15. päivä, mutta tulevaisuuden viitteet näyttävät, että aikaraja olisi pienentymässä. Tällä hetkellä kohdeyrityksessä ei tiedetä, millainen tilanne reaaliaikaisuuden suhteen kokonaisuudessaan on, mutta ainakaan täysin reaaliaikaista laskutus ei ole. Sen toteutuminen vaatii toimivia, tehokkaita prosesseja, sekä erityisesti tehokasta tiedonkulkua sisäisesti, sillä riippuen asiasta, laskutuksen nopeus riippuu talousosaston laskutuspyynnön käsittelyn lisäksi myös laskutuspyynnön saapumisajankohdasta, sekä hyväksynnän nopeudesta.

Tämä nähdäänkin siksi erittäin tärkeäksi mitattavaksi asiaksi, sillä se on sekä tulevaisuuteen katsovaa ennakoitua, sekä yleisesti prosessien tehokkuuden ja laadun parantamista. Mittariin toteutukseen tarvittavat tiedot saadaan kohdeyrityksen järjestelmistä; myyntilaskun siirtopäivä, joka tarkoittaa päivää, jolloin se on lähetetty asiakkaalle sekä tiliöity, sekä laskulle merkitty toimituspäivä. Siirtopäivä on väistämättä kaikilla laskuilla, toimituspäivä sen sijaan tulee varaosalaskuille järjestelmästä, kun toimitusten toimituksi kuittaamiset tehdään järjestelmässä ja tämän pohjalta muodostetaan lasku, mutta muissa tapauksissa, eli projektilaskuissa ja huoltoihin liittyvissä laskuissa toimituspäivä tulee täyttää laskulle laskua tehdessä. Projektilaskut ovat tässä asiassa siinäkin mielessä poikkeus, että niille ei aina kuulu merkittä toimituspäivää, sillä projekteja laskutetaan erissä projektin edetessä sopimuksen mukaisesti, eivätkä erät aina liity tavarantoimitukseen, erien laskutusedellytysten toteutumisen ajankohta ole aina aivan yksiselitteistä. Tällä perusteella nähtiin, että projektilaskut jätetään tämän mittarin ulkopuolelle. Huoltoihin liittyvissä laskuissa tämä mittari on hyvä syy korostaa toimituspäivien merkitsemisen tärkeyttä laskujen tekijöille.

Tämän asian mittaaminen antaisi talousosastolle kuvan siitä, mikä on laskutuksen reaaliaikaisuuden nykytila, paljastaisi, missä mahdolliset haasteet ovat, sekä kohdistaisi toimintaa tämän asian kehittämiseen. Vaikka tulevaisuuden näkymistä oleva tieto onkin vain EU:ta koskevaa, ja kohdeyrityksen toiminta ulottuu myös EU:n ulkopuolisiin maihin, on mahdollisimman reaaliaikainen laskutus kuitenkin kohdeyrityksen näkökulmasta vain hyvä asia, oli sitten kyse mihin maahan menneestä toimituksesta tahansa.

Tavallaan tämä mittari on myös myyntilaskujen vastine osto- ja matkalaskujen käsittelyprosessin kestojen mittaamiselle. Myyntilaskutus on muutoinkin erityyppinen prosessi, eikä laskutuspyyntöjen käsittelyä oikein samalla tapaa pystyttäisikään mittaamaan, sillä laskutuspyynnöt tulevat useimmiten sähköpostilla, ja niitä ei olisi mahdollista linkittää niitä koskeviin laskuihin ja mittaamisen tietopohjaksi. Laskutuksen reaaliaikaisuuden mitaus kuvaa monipuolisesti prosessia laskutuspyynnöstä laskutusprosessin loppuun asti, ja jos laskutuspyyntöjen käsittelyaikaa pystyttäisiinkin mittaamaan, olisi se vain spesifimpää tietoa tarjoava mittari, joka ei kuitenkaan voisi korvata reaaliaikaisuuden mitaamista.

Kun pohditaan mittarin luotettavuutta, tulee huomioida, että laskutuksen reaaliaikaisuuteen vaikuttaa osin talousosaston ulkopuoliset tekijät; tilausten vastuuhenkilöt ja toimitusten kuittaajat. Ennen kuin varaosa- tai huoltotilauksista tulee laskutuspyyntö, tai järjestelmään muodostuu lasku, talousosasto ei tiedä, että jokin tilaus on laskutettavissa, eikä pysty edistämään tätä toiminnallaan. Tätä ei nähdä esteeksi mitaamiselle, vaan mittari tuottaa talousosastolle tästä huolimatta arvokasta tietoa, ja viimekädessä talousosasto on kuitenkin se joka myynnit raportoi viranomaisille, ja jolla on mahdollisuus kehittää laskutusprosessia kokonaisuudessaan. Mitautustulosten kautta talousosasto pääsee kiinni siihen, onko esimerkiksi tietyn toimipisteen, tai tietyn tyyppisissä laskuissa enemmän haasteita reaaliaikaisuuden kanssa, ja pystyy näin kohdistamaan kehitystoimenpiteitä oikein. Tämäkin mittari myös selkeästi tukee osaston strategian toteuttamista, sillä ulkoisten vaatimusten noudattaminen on sen toiminnan ydinvaatimuksia. Samalla tämä on yritystasollakin tärkeä asia, sillä mitä tehokkaammin laskutus tapahtuu, sitä nopeampaa myös myyntisaatavat saadaan yrityksen kassaan.

**Kaikkiin laskutyyppeihin liittyen** nähtiin lisäksi hyödylliseksi mitata sitä, miten paljon korjauksia niihin on jouduttu tekemään tiliöinnin jälkeen. Tätä voidaan mitata niin osto-, myynti-, kuin matkalaskujenkin osalta. Tämä tarkoittaisi käytännössä uudelleentiliöintien määrää verrattuna laskujen määrään, sillä korjaukset tiliöinnin jälkeen vaativat aina uudelleentiliointiä. Tämä nähtiin oleelliseksi asiaksi mitata, koska uudelleentiliöinnit ovat työllistävä seikka, ja niiden määrä kuvaa prosessien laadukkuutta monipuolisesti, jälleen tukien osaston strategian toteuttamista. Moni tiliöintiin vaikuttava seikka pitäisi olla automaattisesti järjestelmään luotujen sääntöjen vuoksi oikein, muttei kaikki, ja tämän asian mitaaminen voisi paljastaa, jos jossakin asiassa tapahtuu esimerkiksi toistuvia virheitä ja voitaisi miettiä, pystyttäisikö asiaa kehittämään.

Tämän mittarin osalta ei voida vielä tarkalleen määrittää, mikä tulee olemaan mittarissa käytettävä tietolähde, sillä talousosastolla on käynnissä uuden talousohjelman käyttöönotto. Uusi ohjelma ei vaikuttanut muiden käsiteltyjen mittarien toteutuksen arviointiin, sillä suuri osa taloushallinnon prosesseista tapahtuu toiminnanohjausjärjestelmässä talousohjelman sijaan. Tähän asti korjaukseen käytettäviä keinoja on ollut useampia, ja

toimintatapa tulee väistämättä uuden ohjelman myötä muuttumaan. Nähdään kuitenkin hyvin todennäköiseksi, että jollain tapaa tieto korjausten määrästä tullaan uudesta järjestelmästä saamaan ulos.

**Viranomaisraportointi** on myös tärkeä osa-alue ulkoisen laskennan vastuualueessa. Viranomaisraportointi tarkoittaa pääasiassa verottajalle tehtävää raportointia kohdeyrityksen toiminnasta, ja lisäksi myös tilinpäätöksen toimittaminen kaupparekisteriin kuuluu tähän. Jos ilmoituksissa on jotakin virheitä, tai epäselvyyksiä, niihin liittyen saadaan selvityspyyntö. Lisäksi voitaisiin saada myös sanktioita, mutta tällaisia ei juuri koskaan tule, joten sanktioiden määrää ei nähty järkeväksi mitata. Selvityspyyntöjä sen sijaan välillä tulee. Selvityspyyntöjen määrän mittaaminen kuvastaisi talousosaston toiminnan laatua, sillä yleisesti kun jostakin asiasta saadaan selvityspyyntö, tarkoittaa se, että jonkinlainen virhe on kohdeyrityksen päässä tapahtunut. Mittaustulosten kautta voitaisiin saada kuvaa asian tilasta, sekä tarvittaessa tarkastella, minkä tyyppisistä asioista selvityspyynnot ovat johtuneet, ja olisiko tarpeen kehittää jotakin toimintoja tämän pohjalta. Jotta tätä mittaria varten saadaan tietoa, otetaan käyttöön uusi käytäntö: kaikki selvityspyynnot tallennetaan jatkossa kohdeyrityksen dokumenttienhallintajärjestelmään, jonka pohjalta jatkossa saadaan tieto, montako selvityspyyntöä kohdeyritys on saanut.

**Sisäiseen laskentaan** kuuluu erinäisiä ennusteiden laatimistehtäviä, talouden suunnittelua ja budjetointia, sekä projektien etenemän seuraamista. Yhtenä mitattavana asiana sisäiseen laskentaan liittyen pohdittiin ennusteiden onnistumista, mittaamalla sitä, miten hyvin tietyssä kohtaa tilikaudta on osattu ennustaa tilikauden tulosta. Ajatuksena tässä olisi kuvata sitä, miten hyvin talouden suunnittelussa ja budjetoinnissa on onnistuttu, mutta päädyttiin pian siihen, ettei tämä ole toimiva tapa kohdeyrityksen kohdalla mitata tätä. On kohdeyrityksen toiminnalle ominaista, että tilikauden tulosenuste voi muuttua paljonkin suuntaan tai toiseen, hyvin lähellä tilikauden vaihdetta, eikä tämä liity mitenkään talousosaston toimintaan. Tämä johtuu toiminnan luonteesta, eli projektinomaisesta toiminnasta sekä käytettävästä kertatuloutusmenetelmästä. Projektien aikataulut muuttuvat, usein kohdeyrityksestä riippumattomista syistä, ja jo päivän aikataulun siirtyminen voi joskus siirtää kokonaisen projektin eri tilikauteen.

Toiseksi nähtiin tärkeänä asiana se, että kaikki projekteille kirjatut kulut todella kuuluisivat kyseisille projekteille. Tässä kuitenkin törmätään moneen asiaan: jos tässä olisi virhe, se ei todennäköisesti koskaan paljastuisi, ellei se olisi niin merkittävä, että se jollain tapaa kiinnittäisi jonkun huomion. Tämä ei myöskään ei juurikaan ole talousosaston käsissä, sillä kaikki tieto, jota kirjatuissa kuluissa on, on saatu jostain muualta, kuten projektipäälliköiltä, ja sille, että jonkin talousosaston työntekijän manuaalisen virheen takia jokin menisi väärin, ei ole juuri mahdollisuuksia, sillä suurin osa tiedosta syötetään suoraan esimerkiksi projektipäällikön toimesta järjestelmiin.

Projekteihin liittyen yksi talousosaston tärkeä tehtävä on seurata projektien etenemää, johon liittyy toimintona projektiraporttien tarkastaminen ja katetietojen päivittäminen järjestelmään kuukausittain. Tässä asiassa projektiraporttien tekeminen ei ole talousosaston tehtävä, vaan projektipäälliköiden, mutta talousosaston vastuulla on kuitenkin pitää kate-ennusteet ajan tasalla, ja siksi myöhässä olevien tai puuttuvien projektiraporttien perään kysellään talousosaston toimesta, kunnes ne saadaan. Kaikista käynnissä olevista projekteista pitäisi siis kuukausittain olla raportti, jossa kerrotaan sen hetken taloudelliset tiedot ja aikataulu. Tämän asian mittaamista talousosaston näkökulmasta pohdittiin, mutta päädyttiin kuitenkin siihen, että talousosastolla on liian vähäiset mahdollisuudet vaikuttaa tämän asian toteutumiseen, sillä vastuu on täysin projektipäälliköillä.

Aivoriihikeskustelussa nousi esiin sisäiseen laskentaan liittyen varaston inventoidut saldot ja niiden täsmääminen kirjanpitoon. Inventointi tehdään aina tilinpäätösvaiheessa, jolloin sitä verrataan kirjanpitoon. Usein nämä eivät täsmää, eli varastotapahtumien ja kirjanpidon välillä on eroja, eikä näiden syitä pystytä helposti selvittämään. Mittaamisen näkökulmasta voisi olla hyödyllistä mitata, miten hyvin kirjanpito ja varaston inventointisaldot tilinpäätösvaiheessa täsmäävät. Tämä kuvaisi laajasti prosessien laatua, ja mittaustulosten tarkastelu ohjaisi selvittämään, mistä mahdolliset erotukset johtuvat. Koska tämä nousi selkeänä kehityskohteena keskusteluun, on selvää, että tässä toimintaa olisi mahdollista parantaa, ja sitenkin mittaaminen olisi perusteltua.

Jotta pystyttiin arvioimaan, miten tätä asiaa voitaisiin mitata ja millaista tietoa järjestelmistä on saatavilla, käytiin ensimmäisen aivoriihikeskustelun jälkeen erillinen keskustelu varaston toimintoja hyvin tuntevan IT-asiantuntijan kanssa. Keskusteluun osallistui myös yksi aivoriihikeskustelun osallistujista, koska hän tunsikin inventointien ja kirjanpidon suhdetta syvällisemmin kuin opinnäytetyön tekijä. Keskustelun kautta saatiin kokonaiskuva siitä, millaiset asiat yleensä johtavat erotuksiin inventointisalton ja kirjanpidon välillä. Kohdeyrityksen projektinomaisen toiminta tuo tähän omat lisähaasteensa, lisäksi varastoja on useita eri toimipisteissä. Kaikesta varastoon saapuvasta tavarasta muodostetaan varastotapahtuma kohdeyrityksen toiminnanohjausjärjestelmään, jonka lisäksi tavaroita voidaan esimerkiksi siirtää komponenttivarastosta projektivarastoon tarpeen mukaan. Varastotapahtumiin tehdään järjestelmässä saldokorjauksia ja ns. käsitapahtumia, joiden syitä on monia; esimerkiksi laskuvirheet, näppäilyvirheet, kadonneet tai löytyneet tavarat, tai tavarat, jotka ovat palautuneet varastolle jonkin projektin työmaalta, muttei ole tietoa, minkä projektin. Kun näitä tapahtumia tarkastelee järjestelmästä, on selkeää, miksi erotusten syiden selvittäminen on haastavaa: tehtyjä korjauksia ei pysty järjestelmässä erittelemään niiden syiden suhteen mitenkään, osassa niistä on jonkinlaisia lisäselityksiä korjauksen syistä, mutta usein nekin eivät kerro tarpeeksi tarkasti. Toimintatavat eri tilanteissa myös selkeästi vaihtelevat eri yksiköiden välillä ja jopa eri työntekijöiden välillä samoissa tilanteissa, sillä saldokorjausten tekemiseen ei ole luotu yhteistä ohjetta tai sääntöä, joka kertoisi, miten missäkin tilanteessa kuuluu toimia.

Keskustelun myötä tultiin siihen tulokseen, että tällä hetkellä ei ole luotettavia tapoja järjestelmästä saatavan tiedon kautta selvittää, mistä erot kirjanpidon ja varastotapahtumien välillä johtuvat. Lisäksi jos haluttaisi mittaamista varten tieto esimerkiksi siitä, kuinka paljon nimenomaan hävikkiin liittyviä saldokorjauksia tai tapahtumia on tehty, pitäisi järjestelmässä käyttää esimerkiksi erilaisia tyyppimerkintöjä näille kirjauksille. Tällaiset valmiudet järjestelmässä jo olisikin, mutta kokonaisuudessaan tärkeä perusta tämän asian kehittämiseksi on selkeästi se, että toimintatavat varastotapahtumien tekemiseen pitäisi yhtenäistää, ja luoda säännöt, jotka kertovat, miten missäkin tilanteessa tulisi toimia. Tämän myötä päätettiin viedä asiaa eteenpäin, ja käynnistää kehitystoimia näiden sääntöjen luomiseksi ja yhteisten toimintatapojen kehittämiseksi, yhteistyössä talousosaston, IT- asiantuntijoiden, ja varastojen työntekijöiden kesken. Tämä kehitystyö tulee olemaan merkittävää varmasti ennen kaikkea varaston toiminnan mittaamisen kannalta, sillä luotettava data on tärkeä toiminnan mittaamisen perusta. Tämän asian mittaaminen tulee todennäköisesti olemaan osana varaston mittaristoa, sillä vaikka inventoinnin tulokset kiinnostavatkin talousosastoa kirjanpidon kautta, ei se voi toiminnallaan sen laatuun vaikuttaa.

Sisäiseen laskentaan liittyen on haastavaa keksiä talousosaston toimintaa kuvaavia mittareita, sillä sen tehtävät eivät ole prosessinomaisia, ja niiden tarkoitus on pääasiassa tulkita lukuja, ja tuottaa tietoa ja ennusteita sen pohjalta, kohdeyrityksen omien käytäntöjen mukaisesti. Näiden tehtävien hoitamisen laatua tai tehokkuutta on haastavaa suoraan mitata, eikä sisäisen laskennan tulosten arviointikaan kertoisi talousosaston toiminnasta, vaan ennemmin kohdeyrityksen kokonaisuutena, tai jonkin muun osaston toiminnasta. Tavallaan sisäisen laskennan laatua kuvaa ulkoisen laskennan laadukkuus, sillä luvut, joita siinä hyödynnetään, ovat yleensä peräisin kirjanpidosta. Sisäisen laskennan tuottamia tietoja voidaankin hyödyntää muiden osastojen sekä yri-  
tystason mittareihin. Näiden pohdintojen kautta päädyttiin siihen, ettei talousosastolle määritetä erityisesti sisäistä laskentaa kuvaavia mittareita.

## **5.6.2 Palkkahallinto**

Kun ajatellaan palkkahallintoa talousosaston vastuualueiden kokonaisuudessa, voidaan sen toiminnalla nähdä olevan erityinen merkitys henkilöstöä ajatellen. Palkkahallinto maksaa henkilöstön palkat ja matkalaskut, ja tämän toiminnan laadulla on merkittävä vaikutus siihen, millaisena toimijana palkkahallinto ja talousosasto sisäisesti nähdään. Strategiassa kuvatut oikeellisuus ja oikea-aikaisuus kuvaavat palkkahallinnonkin osalta

sitä, mikä sen toiminnassa viime kädessä on tärkeintä. Tämä heijastuu yritystason strategiassa sisäisten prosessien laatuun, sekä osaavasta henkilöstöstä huolehtimiseen. Palkkahallinnon mittareilla on tarkoitus tukeaa sen toimintaa niin, että se pystyy toimimaan strategian mukaisesti.

Palkkahallinnon tärkeimmäksi tehtäväksi voidaan nähdä sen palkanmaksu ja sen oikea-aikaisuus ja oikeellisuus. Oikea-aikaisuudesta tiedetään, ettei sen saavuttamisessa ole ollut haasteita, vaan palkat maksetaan aina ajallaan. Täten sitä ei nähty oleelliseksi mitattavaksi asiaksi. Oikeellisuuden suhteen tiedetään, että palkanmaksuihin joskus joudutaan tekemään korjauksia, joten tätä päätettiin pohtia pidemmälle. Lisäksi palkkahallinto tekee viranomaisilmoituksia eri tahoille, joista osa tapahtuu tällä hetkellä automaattisesti, ja osa muistinvapaasti järjestelmän kautta. Koska aivoriihikeskustelun osallistujissa ei ollut palkkahallinnon asiantuntijaa, käytiin sellaisen kanssa erillinen keskustelu, jotta palkkahallinnon toiminnasta ja järjestelmistä saatavilla olevista tiedoista saatiin riittävä kuva.

Palkkahallinnon asiantuntijan kanssa keskustellessa kävi ilmi, että palkkahallinnon käyttämä ohjelmisto on muutoksen kynnyksellä, sillä palkanlaskenta on siirtymässä pitkään käytössä olleesta järjestelmästä uuteen, täysin verkossa käytettävään järjestelmään. Tällä hetkellä palkkahallinnon prosesseihin liittyy paljonkin manuaalisia toimenpiteitä, jotka ovat hyvin työllistäviä. Uuden ohjelman käyttöönotto tapahtuu todennäköisesti alkavan vuoden 2024 aikana. Tähän mennessä palkkahallinnon asiantuntija on jo saanut jonkin verran tietoa tulevan ohjelman ominaisuuksista, ja luvassa on parempia automaation mahdollisuuksia, jolloin manuaalinen työ vähenisi, ja siten myös virheiden mahdollisuudet pienenisivät entisestään. Lisäksi ohjelma tukee palkkahallintoa paremmin tekemällä tarkastuksia ja huomauttamalla havaitsemistaan virheistä, tai muistuttamalla tekemättömistä tehtävistä.

Kun mietitään palkanmaksun oikeellisuutta, kävi palkkahallinnon asiantuntijan kanssa keskustelun kautta ilmi, että asia onkin monimutkaisempi kuin äkkiseltään luulisi. Ensinnäkin voidaan pohtia, mistä asioista mahdolliset virheet palkanmaksussa voivat johtua. Usein ne johtuvat puutteellisesta tiedosta palkkahallinnossa, joka voi johtua siitä, että esimerkiksi esihenkilö on unohtanut kertoa alaisensa palkankorotuksesta, tai virheestä tuntisyötössä. Toki virheet voivat johtua myös palkanlaskijan virheestä, esimerkiksi näppäilyvirheestä tai jonkin virheen huomaamatta jäämisestä.

Tässä haasteena on se, millä tavalla mahdollinen virhe käy ilmi. Jos palkanlaskijan toimesta tapahtuisi virhe, tapahtuisi se todennäköisesti prosessin alkupäässä tapahtuvassa manuaalisessa tarkastuksessa, jossa jokaisen työntekijän tuntisyöttö käydään palkanmaksujaksolta läpi, tarkastaen, ettei siinä ole puutteita tai virheitä. Tämä on täysin manuaalinen prosessi, jossa erityinen huolellisuus on tärkeää. Tämän tarkastuksen jälkeen

tiedot siirtyvät toiminnanohjausjärjestelmästä palkanlaskentaohjelmaan, ja jos tässä kohtaa jotain on jäänyt havaitsematta, ei virhe käy enää myöhemmissä vaiheissa ilmi, ja lopulta ainoa mahdollisuus virheen paljastamiselle olisi, jos palkansaaja huomaisi tämän palkkakuitistaan. Manuaalisen tarkastusvaiheen jälkeen mahdollisia virheitä ovat lähinnä aiemmin mainitut puutteellisista tiedoista johtuvat virheet. Toki voisi olla myös mahdollista, että esimerkiksi palkkahallinnon syöttämissä päivityksissä palkansaajien tietoihin, kuten tilinumeroihin ja palkkoihin, sattuisi virheitä.

Kun syystä tai toisesta johtuvia virheitä jälkikäteen palkanmaksussa huomataan, ne voidaan korjata joko erillisellä maksusuorituksella, tai seuraavan palkanmaksun yhteydessä. Jos korjausten määrää haluttaisiin mitata, olisi se nykyisen järjestelmän tai toimintatapojen valossa mahdotonta, sillä palkanmaksun yhteydessä tehtävät korjaukset eivät erotu järjestelmässä mitenkään normaaliin palkanmaksuun nähden.

Palkkojen oikeellisuus olisi palkkahallinnon vastuualueesta kuitenkin asia, joka haluttaisiin mukaan talousosaston mittaristoon, sillä se on sen tärkeimpiä tehtäviä ja kuvaisi monipuolisesti toiminnan laatua. Kuten sanottu, joskus virheet palkkasummissa voivat johtua myös palkkahallinnon ulkopuolisista tekijöistä, mutta kokonaisuuden mittaaminen antaisikin mahdollisuuden tutkia, mistä mahdolliset virheet johtuvat, ja puuttumaan niiden tekijöihin, jos mahdollista. Esimerkiksi, jos olisi yleistä, että esihenkilö unohtaa ilmoittaa palkankorotuksesta palkkahallintoon, voisi olla tarpeen pohtia, onko palkankorotusten ilmoittamisen prosessia tarve kehittää helpommaksi tai helpommin muistettavaksi.

Tämänhetkisellä palkkajärjestelmällä palkkojen oikeellisuutta ei käytännössä pystytä mittaamaan, mutta positiivista on, että uusi, huomattavasti monipuolisempi ja ominaisuuksiltaan modernimpi ohjelmaversio on tulossa käyttöönotettavaksi, ja tässä kohtaa mittaaminen on mahdollista huomioida, ja selvittää millaista tietoa järjestelmästä olisi saatavilla. Tehdyille korjauksille voitaisiin asettaa esimerkiksi jonkinlainen korvamerkintä, jonka perusteella niiden määrää voitaisiin mitata. Mahdollista voisi myös olla johtaa mittari siitä, jos järjestelmässä tehdään palkkatapahtumia, jotka liittyvät aiempaa palkkakauteen, joka myös paljastaisi sen olevan korjaus. Sille, että kaikki mahdolliset virheet eivät koskaan jää kiinni, ellei palkansaaja itse niitä huomaa, ei voida mitään, mutta varmasti uuden automaattisemman ja palkanlaskijaa tukevamman ohjelmiston avulla virheiden mahdollisuus ylipäätään minimoituu.

Palkkahallinnon osalta pohdittiin myös sitä, pystyttäisiinkö palkanlaskennan viemää aikaa mittaamaan siihen käytettyjen työtuntien kautta. Kuitenkin ongelmaksi muodostuu tuntikirjausten tarkkuus ja työntekijöiden moni-

puoliset työnkuvat. Palkkahallinnon työtehtäviä hoitavat henkilöt tekevät myös muiden vastualueiden työtehtäviä, eikä tämä näy heidän tuntikirjauksissaan. Täten asian mittaaminen ei olisi riittävän luotettava tai validi mittariksi.

Viranomaisilmoituksia tehdään kuukausittain palkanmaksuun liittyen; palkkatietoilmoitus verohallintoon ja erillisilmoitus tulorekisteriin. Näiden ilmoitusten lähettäminen on muistinvarainen asia, joten periaatteessa olisi mahdollista, että ilmoitus unohdettaisiin tehdä, ja tästä voitaisiin saada sanktioita. Kuitenkin unohdusten tapahtuminen on äärimmäisen harvinaista, eikä tietävästi ole esimerkiksi saatu sanktioita näihin liittyen. Lisäksi ilmoituksia tehdään eläke- ja tapaturmavakuutusyhtiöille, mutta nämä tapahtuvat automaattisesti järjestelmästä, eivätkä ole muistinvaraisia.

Yksi tehtävä, jota palkkahallinto hoitaa on työntekijöiden vuosittaisen kokonaistyöajan seuranta. Tästä on säädetty työaikalaisissa, että työntekijän viikoittainen keskimääräinen työaika saa olla enempää kuin 48 tuntia (Työaikalaki 5.7.2019/872, 2019). Kohdeyrityksen tapauksessa käytetään sovellettavan TES:n sallimana vuoden tarkastelujaksoa. Asian seurantaan on rakennettu oma raportti, jota seurataan säännöllisesti. Seurantaa tulee tehdä vuoden aikana ennakoivasti, sillä jos jonkin työntekijän kohdalla näyttää siltä, että enimmäistyöaika ylittyy jatkuvasti jo kesken vuotta, asiaan on tärkeää puuttua ajoissa, ja tehdä suunnitelma enimmäistyöajan rajoissa pysymiseksi. Palkkahallinto tiedottaa esihenkilöille tällaisista tapauksista, joiden vastuulla lopulta on tehdä tarvittavat toimenpiteet. Palkkahallinto ei siis sinänsä pysty käytännön toimia enimmäistyöajan ylittymisen estämiseksi tekemään, mutta se toimii tärkeässä roolissa tukemalla asiasta huolenpitoa. Tähän liittyen voitaisiin mitata sitä, tuleeko lopulta enimmäistyöajan ylityksiä vuoden tarkastelujaksolla. Jos näitä tapauksia ilmenee, voitaisi mittariin porautua syvemmin ja tutkia, mitä osastoja tai kenen alaisia ylitykset koskevat, jotta näihin huomataan puuttua. Enimmäistyöajan rajoissa pysymiseen haasteita voi kohdeyrityksessä aiheuttaa se, että toiminta on kansainvälistä ja matkustavia työntekijöitä on paljon. Työpäivät etenkin ulkomailla ja matkustaessa voivat helposti venyä pidemmäksi kuin kotimaassa, ja jos tällaisia päiviä on paljon vuoden aikana, on enimmäistyöajan täytyminen nopeasti edessä.

Enimmäistyöajan rajoissa pysyminen on tärkeä velvollisuus koko kohdeyritykselle. Vaikka talousosastolla tai palkkahallinnolla ei olisikaan taho, joka on velvollinen tähän liittyvien haasteiden korjaamisesta, vastaa se kuitenkin asian seuraamisesta ja siitä tiedottamisesta, joten voidaan nähdä, että tämän ottaminen osaksi talousosaston mittaristoa toimii hyvänä hälytysjärjestelmän kaltaisena mittarina, jonka tulokset ohjaavat toimimaan ja osoittavat ongelmakohdat. Lisäksi tämän ottaminen mittariston osaksi kuvaa sitä, että asiaa pidetään tärkeänä, ja siitä muistetaan huolehtia.

Työaikaan liittyen on muitakin seurattavia asioita, kuten sairauspoissaolot ja tietyissä liukuma- ja pekkastuntien enimmäismäärissä pysyminen. Nämä ovat kuitenkin kohdeyrityksessä asioita, joita henkilöstöhallinto seuraa, joten ne eivät kuulu talousosaston mittaristoon. Mikäli tähän tulisi joskus muutos, esimerkiksi erilainen rajanveto, voisi tämän mittarinkin kohdistumisen miettiä uudelleen sen mukaan, minkä osaston vastuulla se todella on.

### 5.6.3 Yleishallinto

Yleishallinnon vastuualueeseen kuuluu hyvin monipuolisesti erilaisia tehtäviä. Tehtävät ovat suurelta osin myös vaikeasti mitattavia, sillä se ei oikeastaan sisällä tiettyjä prosesseja, joiden laatua tai tehokkuutta voitaisiin mitata, ja osin asioiden onnistumisen määrittely voi olla monimutkaista. Näiden kokonaisuutta pohdittiin ensisijaisesti siitä näkökulmasta, mitkä asiat ovat oleellisimpia, ja näille asioille pyrittiin löytämään mittarit.

Tiedotus on yksi yleishallinnon tehtävistä, joka nähdään tärkeäksi asiaksi kokonaisuudessa. Kuitenkin sen mittaaminen on selkeästi mahdotonta. Tiedotuksessa epäonnistuttaisiin, jos jotakin tärkeitä asioita jäisi tiedottamatta, mutta miten määritellään, mikä on tärkeää, ja mistä pitäisi tiedottaa? Toisekseen toki se, että myöskään tietoa tällaisesta ei järjestelmissä voi olla.

Talousosasto vastaa kiinteistön ja toimitilojen ylläpidosta, ja tähän liittyen aivoriihikeskustelussa nähtiin tärkeäksi se, ettei ylläpidon puutteitten takia aiheutuisi vaaratilanteita tai tapaturmia. Mittari on täten siis selkeästi oleellinen, ja se tukee strategian toteuttamista kuvaten sitä, miten hyvin talousosasto on hoitanut tämän vastualueen tehtävänsä. Tällaisia tilanteita voisivat olla esimerkiksi liukkaat lattiat, tai virheellisesti hoidetut sähkötyöt. Tämän mittaamista varten myös tietoa on saatavilla, sillä kohdeyrityksellä on käytössä HSE (health, safety, environment) -järjestelmä, johon kaikenlaiset puutteet ja tapaturmat ym. raportoidaan. Järjestelmässä sellaiset ilmoitukset, jotka liittyvät talousosaston vastuualueeseen, merkitään talousjohtajan vastuulle, ja täten pystyttäisi mittaamaan ilmoitusten määrää.

Toimiston yleisiin asioihin liittyvä vastuu on toimiston vastaanotosta ja puhelinvaihteesta huolehtiminen. Vastaanotto toimintaan liittyen ei niinkään olisi mahdollista keksiä mitään mitattavaa, vaikka se tärkeä tehtävä onkin. Puhelinvaihteeseen liittyen sen sijaan voitaisiin mitata esimerkiksi jonotusaikoja tai vastaamattomia puheluita. Kuitenkin puhelinvaihteeseen liittyen sen sijaan voitaisiin mitata esimerkiksi jonotusaikoja tai vastaamattomia puheluita. Kuitenkin puhelinvaihteeseen liittyen sen sijaan voitaisiin mitata esimerkiksi jonotusaikoja tai vastaamattomia puheluita. Kuitenkin puhelinvaihteeseen liittyen sen sijaan voitaisiin mitata esimerkiksi jonotusaikoja tai vastaamattomia puheluita. Kuitenkin puhelinvaihteeseen liittyen sen sijaan voitaisiin mitata esimerkiksi jonotusaikoja tai vastaamattomia puheluita.

Tärkeäksi nähtiin se, että talousosasto huolehtii riittävästä vakuuttamisesta niin, ettei ilmene vahinkotapahtumia, jotka olisi pitänyt vakuuttaa, muttei ollut vakuutettu. Kuitenkin tultiin siihen tulokseen, että ylipäättään vahinkotapahtumia on vähän, ja kun sellaisia on, ei ole vakuutusturvassa koskaan havaittu puutteita. Täten tämä ei olisi mitattavana asiana sellainen, jota kannattaisi mitata, sillä mittareiden on hyvä olla sellaisia, joiden tuloista on mahdollista parantaa. Lisäksi toinen haaste olisi toki se, miten tällaista voisi mitata, ei ainakaan kovin automaattisesti, sillä järjestelmissä ei tällaista tietoa ole.

Rahoituksen järjestäminen ja likviditeetin hallinta ovat hyvin tärkeitä talousosaston perustehtäviä. Aiemmin taloushallinnollisia mittareita läpikäydessä yhdeksi mitattavaksi asiaksi valittiin ostolaskujen maksaminen ajallaan, ja voidaan nähdä, että se kuvaa jo tarpeeksi tämän perustehtävän onnistunutta suorittamista. Lisäksi on myös hyvin epätodennäköistä ja ennennäkemätöntä, että rahan riittävydessä olisi haasteita, joten suoraan tämän mittaaminen ei olisi järkevää. Suoraan tämän asian mittaaminen olisi myös haastavaa, sillä jos rahan riittävyden kanssa olisikin haasteita, ei se mitenkään järjestelmissä näkyisi, sillä jos likviditeetin hallinnassa havaittaisiin, että tarvitaan lisää rahaa, sitä voitaisi hyvin nopeasti hankkia jollain tapaa, esimerkiksi realisoidulla sijoituksella.

Talousosaston vastuulla olevat projektitoimintaa ja myyntiä tukevat toiminnot, sopimusten tulkinta ja kommentointi, sekä vakuuksien ja remburssien hoitaminen, ovat myös tärkeitä tehtäviä. Nämä kaikki ovat kuitenkin luonteeltaan sellaisia, ettei toiminnan onnistumista, tehokkuutta, taikka laatua oikein olisi mahdollista mitata millään tavalla tai edes määritellä. Näiden tehtävien hoitaminen on osana useamman työntekijän muita tehtäviä, näitä tehtäviä hoidetaan aina tarpeen vaatiessa, ei säännöllisesti.

Yksi talousosaston kriittisistä menestystekijöistä on osaaminen, ja tämä haluttiin jollain tapaa tuoda mukaan mittaristoon. Osaava henkilöstö tukee talousosaston strategian toteuttamista, ja tämä on yritystason strategiassakin nostettu esiin. Osaamisesta toki kertoo sekin, että vastuut pystytään hoitamaan laadukkaasti, joten osaltaan muutkin mittarit tätä kuvaavat, mutta suoraan osaamisen kehittämiseen liittyen päätettiin mitata koulutukseen panostamista. Talousosaston tehtäviin liittyen säännöllinen koulutus on tärkeää ja hyödyllistä, sillä niissä usein käsitellään ajankohtaisia aiheita alan toimintaan liittyen, esimerkiksi tulevia lakimuutoksia ja niiden vaikutuksia. Osaamista voi ylläpitää ja kehittää myös esimerkiksi tutustumalla asioihin itsenäisesti, mutta koulutukset ovat kuitenkin yleisin ja hyväksi todettu tapa talousosastolla panostaa osaamiseen, ja tämä on myös se tapa, jolla kohdeyritys voi vaikuttaa henkilöstönsä osaamisen kehittämiseen. Tuntikirjauksia voidaan hyödyntää koulutusmäärän mittaamiseen, sillä koulutukseen käytetyt tunnit kirjataan omalle kohdistelleen.

## 5.7 Mittariston yhteenveto ja tavoitteet

Tässä osiossa käydään läpi yhteenveto talousosaston mittaristosta, sekä määritellään mittareille tavoitteet. Mittarit esitetään tässä opinnäytetyössä yksinkertaistetussa muodossa, mutta toteutusta varten kohdeyrityksen käyttöön jää myös yksityiskohtainen Excel-taulukko mittaristosta, jossa on määritelty tarkalleen, mitkä tiedot järjestelmistä kuhunkin mittariin tulee hakea, ja tämä tulee tukemaan mittariston käytännön toteutuksessa.

Mittariston suunnittelussa otettiin talousosaston strategia ja visio huomioon, ja tämä näkyy kokonaisuudessa monella tapaa. Jokainen mittari mittaa jollain tapaa osaston toiminnan laatua, oikeellisuutta tai oikea-aikaisuutta. Talousosasto voi hyödyntää mittaustuloksia toimintansa tarkasteluun ja kehityskohteiden paikantamiseen. Lisäksi mittaristo voi olla hyödyllinen työkalu kehitystoimien perustelemiseen, joka voi olla hyödyksi niin osaston sisällä, kuin yli osastorajojen ulottavassa kehitystyössä. Mittaamisen avulla pystytään konkreettisesti näyttämään, miksi johonkin asiaan halutaan puuttua. Se, että jokin asia on nostettu mittaristoon, ohjaa toimintaa myös panostamaan kyseiseen asiaan, ja myös tällä tapaa mittarien valinta strategian toteuttamista tukeväksi on hyvin oleellista.

Kun pohditaan aiemmin käsiteltyjä talousosaston toiminnan kriittisiä menestystekijöitä, kokonaisuudessaan voidaan todeta, että toiminnan mittaaminen ylipäättään, ja kukin mittari tavoitteineen tukee vahvasti jatkuvaa parantamista. Mittarit on valittu mittaamaan asioita, joiden kehittämiseen halutaan panostaa, ja mittaaminen ohjaa toimintaa tähän suuntaan. Tavoitteet on myös asetettu niin, että ne olisivat motivoivia, eivätkä liian helpposti saavutettavia. Lisäksi kukin mittari kuvaa myös osaltaan talousosaston toiminnan laatua. Kolmas kriittinen menestystekijä, osaaminen, on tuotu mukaan omana mittarina koulutukseen panostamisen muodossa. Voidaan kuitenkin myös nähdä, että vastuiden laadukas hoitaminen itsessään kuvaa myös ajantasaista osaamista, sillä se on edellytys sille, että asiat pystytään hoitamaan oikein ja ajallaan. Täten tavallaan myös mittaristo kokonaisuutenakin kuvaa tätä kriittistä menestystekijää.

Taloushallinnon vastuualueelle valittiin kahdeksan mittaria, jotka kuvaavat sen prosesseja ja toimintaa kattavasti, keskittyen oleellisimmiksi nähtyihin asioihin. Alla olevassa kuviossa 11 on kuvattu nämä mittarit tavoitteineen.

Taloushallinto – mitattava asia	Mittari	Tavoite
Viranomaisraportoinnin hoitaminen oikein ja ajallaan	Selvityspyyntöjen määrä	0 kpl
Osto-, myynti- ja matkalaskujen korjaukset jälkikäteen	Uudelleentiliöintien määrä / laskujen määrä x 100	0 %
Ostolaskut maksetaan viimeistään eräpäivänä	Maksupäivä - eräpäivä	0 pv
Ostolaskun kiertoprosessin kesto	Päivät järjestelmään saapumisesta tiliöintiin, suhteutus maksuehtoon	
Ostolaskujen tiliöinti hyvissä ajoin	Eräpäivä – tiliöintipäivä	Min. 2 pv
Matkalaskujen käsittelyaika	Aika matkalaskun käsittelyyn lähetyksestä sen palkanmaksuun siirtymiseen	7 pv
Myyntisaamisten saaminen ajallaan	Maksupäivä – eräpäivä	5 pv
Laskutuksen reaaliaikaisuus	Siirtoleiman pvm - toimituspäivä	7 pv

*Kuvio 11 Mittaristo, taloushallinto*

Kun katsotaan taloushallinnon vastuualueen mittareita kokonaisuutena, voidaan hahmottaa yhteyksiä mittareiden välillä. Viranomaisraportoinnin oikeellisuuden mittaaminen voidaan nähdä hyvin laajasti taloushallinnon toimintaa ulkoisten vaatimusten täyttämisen näkökulmasta kuvaavana mittarina. Sen sijaan laskujen jälkikäteisen korjaamisen mittaaminen kuvaa toiminnan laatua sisäisestä näkökulmasta. Tavoitteeksi kummallekin on asetettu nolla, sillä tavoitteena on mahdollisimman laadukas toiminta, ja tavoitteen pitää myös olla motivoiva, eikä sellainen, johon tiedetään päästävän helposti.

Ostolaskujen käsittelyprosessiin liittyen mittaristoon valikoitui kolme mittaria. Prosessi on erittäin työllistävä yksittäinen prosessi osastolla, joten ei ole ihme, että tämä on suuressa osassa mittaristossa. Nämä kolme mittaria linkittyvät kukin toisiinsa: ostolaskujen maksu eräpäivä kuvaa prosessin onnistumista kokonaisuudessaan; jos tähän ei päästäisi, aiempien vaiheiden laadussa on puutteita. Kiertoprosessin kesto kuvaa prosessia ennen maksua, ja auttaa talousosastoa pääsemään kiinni kehityskohteisiin. Vielä tarkemmalle tasolle ja hie-man eri näkökulmaan mennään tiliöintihetkeä mittaavalla mittarilla. Kaikkien mittaustulosten kautta voidaan tarkastelulla saada kuva siitä, miten hyvin prosessit toimivat, ja mistä mahdolliset kehityskohteet löytyvät.

Ostolaskun kiertoprosessin keston mittarille ei nähty mahdolliseksi asettaa tiettyä numeerista tavoitetta, eten-kään kun prosessin nykytilasta ei ole tietoa. Kun mittaushistoriaa alkaa muodostua, voi myöhemmin pohtia, halutaanko tälle asettaa jokin tarkempi tavoite, kuin käsittelyajan pieneneminen yleisesti. Ostolaskujen tiliöin-tihetkelle pystyttiin määrittämään tavoite, sillä on ideaalia talousosaston toiminnan kannalta, jos tiliöinnin ja laskun eräpäivän väliin jää vähintään kaksi työpäivää.

Kolmas ostolaskujen käsittelyyn liittyvä mittari, niiden maksaminen ajallaan, on jälleen eri näkökulmasta prosessia kuvaava mittari. Kaksi edellä mainittua ostolaskuihin liittyvää mittaria tukevat molemmat osaltaan myös tämän mittarin tulosta, sillä toimiva ja tehokas ostolaskujen käsittelyprosessi tukee sitä, että maksut saadaan tehtyä ajoissa. Tämä on sisäisten prosessien laadukkuuden lisäksi myös ulospäin heijastuva asia, sillä laskujen ajallaan maksaminen kuvastaa kunnioitusta esimerkiksi toimittajia kohtaan. Tälle mittarille tavoite on selkeä – maksun tulisi tapahtua tarkalleen laskun eräpäivänä. Tällä hetkellä kohdeyrityksessä siis maksetaan laskuja päivittäin, mutta jos tätä käytäntöä joskus muutettaisiin, olisi sopivampi tavoite, että laskut maksetaan viimeistään eräpäivänä.

Matkalaskujen käsittelyaikaa päätettiin mitata samalla tapaa kuin ostolaskujenkin käsittelyä. Matkalaskut pyritään maksamaan kohdeyrityksessä työntekijöille mahdollisimman pikaisesti, ja tässä kohtuulliseksi tavoitteeksi nähtiin viikon käsittelyaika. Mittaustulokset kuvaavat prosessin sujuvuutta, ja mikäli siinä olisi haasteita, voitaisiin tuloksiin porautua syvemmälle ja selvittää, minkälaiset asiat viiveitä aiheuttavat.

Myyntisaamisten saaminen ajallaan on kohdeyrityksen toiminnan kannalta kokonaisuudessaan tärkeä asia, ja talousosastolla on merkittävä rooli asian hallinnassa. Tämän mittarin tavoite on selkeä – se, että laskut maksetaan viimeistään eräpäivänä. Mittarin tavoitteeksi ei kuitenkaan kannata asettaa nollaa päivää, sillä jos asiakas maksaa laskun eräpäivänä, ei maksu näy kohdeyrityksen tilillä välttämättä vielä silloin, vaan siirtymät pankkien välillä ja esimerkiksi viikonloput ja pyhäpäivät vaikuttavat asiaan. Siksi sopivaksi tavoitteeksi tälle mittarille nähtiin se, että maksu tulee 5 päivän kuluessa eräpäivästä. Tämä mittari tuottaa osastolle hyödyllistä tietoa asiasta, sillä muutoin on vaikeaa saada kokonaiskuvaa siitä, miten paljon maksuja keskimäärin myöhästyy, kun niitä käsittelee tapauskohtaisesti työnsä lomassa. Tämänkin mittarin osalta voidaan tuloksiin porautua syvemmälle tarvittaessa, ja tutkailla, mistä maksun myöhästymiset ovat johtuneet ja voisiko näihin mahdollisesti jotenkin tulevaisuudessa vaikuttaa.

Laskutuksen reaaliaikaisuuden valitseminen mittaristoon nähtiin selkeästi tärkeänä, koska tulevaisuuden näkymät raportointivaatimusten suhteen näyttävät siltä, että ollaan menossa yhä reaaliaikaisemmaksi. Kohdeyrityksessä ei ole tietoa laskutuksen reaaliaikaisuuden nykytilasta, joten mittari tuo arvokasta tietoa. Tavoitteeksi tälle mittarille asetetaan se, että laskutus tapahtuisi viikon sisällä toimituksesta. Tavoitetta voidaan myöhemmin tarkentaa, jos esimerkiksi varmistuu EU-tasolla, millaisia tulevaisuuden vaatimukset tulevat tarkalleen olemaan. Täysi reaaliaikaisuus ei varmasti tällä hetkellä toteudu tai olisi edes mahdollista, mutta sekin voi olla tulevaisuudessa saavutettavissa prosessien kehittymisen kautta yhä automaattisemmiksi. Samoin kuin myyntisaamisten ajoissa saamisen mittaaminen, tämäkin asia osaltaan edesauttaa kohdeyrityksen kestäväää toimintaa kassavirran kautta, kun saatavat saadaan mahdollisimman pikaisesti.

Kaikissa laskuihin liittyvissä mittareissa on hyödyllistä tuoda mittariston visuaaliseen toteutukseen mukaan mahdollisuus tarkastella tuloksia laskunumeroitain. Tämä on tarpeen, kun tuloksiin halutaan pureutua syvem- mälle ja selvittää, millaiset tapaukset ovat aiheuttaneet esimerkiksi pitkiä käsittelyaikoja. Lisäksi ostolaskuihin liittyvissä mittareissa on hyödyllistä mahdollistaa tulosten tarkastelu eri kokoluokkiin arvон perusteella, sekä eri tyyppisiin jaettuna sen mukaan, onko laskuun liittynyt ostotilaus vai ei.

Palkkahallinto - Mitattava asia	Mittari	Tavoite
Palkanmaksun oikeellisuus	Korjausten määrä / palkkalaskelmien määrä	0 %
Vuosittaisen enimmäistyöajan puitteissa pysyminen	Vuosittaisen työajan ylitykset	0 h

*Kuvio 12 Mittaristo, palkkahallinto*

Palkkahallinnon toiminnan mittaamisessa päädyttiin kahteen tärkeään mittariin, joita kuvataan yllä kuviossa 12. Palkanmaksun oikeellisuus nähtiin palkkahallinnon tärkeimmäksi tehtäväksi, jonka mittaaminen myös ku- vaisi laajasti sen prosessien laatua. Tavoitteeksi mittarille asetettiin 0 prosenttia, sillä tavoite luonnollisesti on, että virheitä olisi mahdollisimman vähän. Tämän mittarin osalta ei poikkeuksellisesti pystytty tässä kohtaa sel- vittämään, millä tavalla se käytännössä saataisiin toteutettua, koska käytetty palkkaohjelma oli merkittävän muutoksen keskellä, eikä vielä ollut tarkkaa tietoa uuden ohjelmaversioiden toiminnosta. Kuitenkin tämä nähdään mahdollisuutena, sillä nykyisessä ohjelmassa mittaustiedon saanti ei olisi mahdollista, ja nyt asiaa päästään suunnittelemaan heti käyttöönoton yhteydessä.

Toinen mittaamisen arvoiseksi nähty asia oli vuosittaisen enimmäistyöajan rajoissa pysyminen. Palkkahallinto huolehtii tämän asian seurannasta, ja mittaamisen kautta saadaan arvokasta tietoa ja tukea asian kehittämi- seen tarpeen mukaan. Tässä tavoite oli myös selkeä – ylityksiä ei tulisi olla yhtään. Tämä oli jälleen mittarina sellainen, johon palkkahallinnon toiminta ei yksin vaikuta, mutta asian seuranta on kuitenkin sen tehtävä, ja voidaan nähdä, että mittaustulokset toimivat hyvänä perusteena viestiä puutteista esimerkiksi asianomaisille esihenkilöille. Lisäksi asian mittaaminen tuo tärkeää informaatiota yleisellä tasolla siitä, millä tolalla asia koh- deyrityksessä on, sillä enimmäisrajoissa pysyminen on lakisääteinen vastuu ja siten erittäin tärkeä asia.

Mittariston toteutusta ajatellen palkkahallinnon mittarien osalta tulee miettiä erityisen tarkasti sitä, minkä laa- juiset katseluoikeudet mittarin tuloksiin annetaan. Pelkästään mittarien numeerista tulosta ei liene kovin arka- luontoista tarkastella, mutta näidenkin mittarien osalta syvempi porautuminen tuloksen aiheuttajiin voi olla tar- peen, ja tämän mahdollisuuden voisi rajata sellaisille henkilöille, jotka käsittelevät henkilöiden palkka-asioita kohdeyrityksessä.

Yleishallinto - Mitattava asia	Mittari	Tavoite
Osaamisen kehittämiseen panostaminen	Koulutustunnit / työntekijä / vuosi keskimäärin	24 h
Kiinteistön ja työympäristön turvallisuus	HSE-tapahtumat talousosaston vastuulla	0 kpl

*Kuvio 13 Mittaristo, yleishallinto*

Yleishallinnon vastuualueesta mittaristoon valikoitui myös kaksi mittaria, joita kuvataan yllä kuviossa 13. Osaamisen kehittämiseen panostaminen nähtiin selkeästi tärkeäksi mittariksi, sillä se on yksi talousosaston kriittisistä menestystekijöistä, ja osaaminen ja sen päivittäminen on tärkeä perusta koko osaston toiminnalle. Mittari perustuu työntekijöiden kirjaamiin koulutustunteihin ja niitä mitataan keskiarvona työntekijää kohden.

Kun pohdittiin koulutustunteja mittaavan mittarin tavoitetta, päädyttiin tutkimaan, löytyisikö tähän jonkinlaista suositusta tai vertailutietoa toisista yrityksistä. Suosituksia tai tilastoja koulutustunneista pyrittiin löytämään esimerkiksi Taloushallintoliitolta ja Teknologiateollisuudelta, mutta tietoa ei löydetty. Yleisemmän tason ohje-  
nuorana voisi toimia Elinkeinovaltion säädös koulutusvähennyksestä, jonka mukaan työnantaja on oikeutettu koulutusvähennykseen työntekijöiden palkallisesta koulutuksesta maksimissaan kolmesta kuuden tunnin koulutuspäivästä vuodessa (Laki elinkeinotulon verottamisesta 24.6.1968/360, 56 §, 1968). Nämä koulutuspäivät voivat jakautua useammille päiville (sama). Jotta vähennyksen voisi hyödyntää, tulisi yrityksellä olla koulutus-  
suunnitelma, johon koulutukset perustuvat (sama). Lisäksi tutkittiin pörssiyritysten vuosikertomuksia, sillä jotkin yhtiöt raportoivat niihin joko tavoitteistaan koulutustunteihin tai -päiviin liittyen, tai näiden toteutumista. Tietoa löytyi joistain yhtiöistä myös koulutukseen käytetyistä euromääristä, mutta sellaiset tiedot eivät ole hyödynnettävissä tässä tapauksessa, kun mitataan tunneissa. Taloushallintoalan yhtiö Accountor on asettanut 2022 raportissaan tavoitteeksi 7 koulutustuntia keskimäärin työntekijää kohden vuodessa (Accountor, 2023). Metsäteollisuuskonsernit Metsä Group ja UPM sen sijaan ovat raportoineet 2022 toteumastaan, joka Metsällä on 12,7 tuntia, ja UPM:llä 8 tuntia työntekijää kohden vuoden aikana (Metsä Group, 2023; UPM, 2023).

Kohdeyrityksen talousosastolla ei ollut tällä hetkellä tarkkaa tietoa, minkä verran koulutustunteja on aiempina vuosina ollut, sillä historiatietoa ei voitu pitää luotettavana, koska kaikilla ei ollut tapana merkitä koulutustunteja sille tarkoitettulle kohdisteelle. Koulutustuntien kirjaamisen tärkeyttä aiotaan tulevaisuudessa korostaa. Tämän hetken tilanteesta pyrittiin kuitenkin saamaan jonkinlainen kuva, joten talousosaston työntekijöiltä eri tehtävissä kysyttiin arvioita, minkä verran he olivat viimeisen vuoden aikana olleet koulutuksissa. Kyselyn tulosten keskiarvoksi muodostui n. 19 tuntia/työntekijä/vuosi. Tämä tulos osoittaa, että koulutusmäärät ovat jo tällä hetkellä vertailuarvoja korkeampia. Tämä oli oletettavissakin, sillä vertailuarvot ovat yritystason lukuja, ja talousosaston toiminnan luonteen vuoksi koulutustarve on suhteellisen korkea nähden muihin toimintoihin. Tämä johtuu siitä,

että talousosaston vastuualueisiin lukeutuu verrattain paljon asioita, joihin liittyvät vaatimukset ja säännökset voivat muuttua, ja joiden suhteen ajantasainen osaaminen on jatkuvasti tärkeää, ja täten koulutustarvekin on verrattain suuri. Nämä edellä kuvatut vertailuarvot voisivat toimia suuremmin ohjenuorana, jos kohdeyrityksessä haluttaisiin mitata koulutusmääriä yritystasolla.

Näiden tutkailujen pohjalta päädyttiin siihen, että talousosaston osalta koulutustunneille sopiva tavoite voisi olla kolme työpäivää, 24 tuntia. Nykyinenkään taso arvion mukaan ei ollut huono, ja keskiarvo muodostui haionnasta, jossa oli sekä huomattavasti keskiarvoa korkeampia, että matalampia tuloksia. Tämä johtuu osin siitä, että erilaisissa tehtävissä koulutustarpeet ovat eritasoisia. Esimerkiksi 30 koulutustuntia täydentyisi helposti osalla työntekijöistä, johtuen työtehtävien luonteesta, sillä niihin liittyen on tarpeellista kouluttautua aktiivisesti ja koulutusta on tarjolla. Työnkuvat ovat kuitenkin vaihtelevia, ja osalla tällainen koulutusmäärä ei välttämättä olisi tarpeen, tai työtehtävät ovat sen tyyppisiä, ettei niihin liittyviä koulutuksia järjestetä yhtä paljoa. 24 tunnin tavoite voidaan nähdä saavutettavissa olevaksi ja erilaiset koulutustarvemäärät huomioivaksi. Lisäksi se osoittaa, että talousosasto haluaa panostaa koulutukseen.

Kiinteistön ja työympäristön turvallisuus oli toinen yleishallinnollinen asia, joka nähtiin oleelliseksi osaksi mittaristoa. Moni yleishallintoon liittyvä asia oli onnistumisen mittaamiseen joko liian tulkinnanvarainen, tai tietoa mittaria varten ei ollut mahdollista saada, mutta onneksi tähän mittariin saatiin tiedot kohdeyrityksen HSE-järjestelmästä. Tämän mittarin osalta tavoitellaan sitä, ettei talousosaston vastuulle kuuluvia ilmoituksia olisi, sillä ilmoitukset tarkoittavat aina sitä, että turvallisuudessa tai kiinteistön hoidossa on havaittu jonkinlainen puute.

## **5.8 Mittariston tasapainon arviointi**

Mittaristoa voidaan kokonaisuutena arvioida vielä tasapainoisuuden näkökulmasta balanced scorecard-teorian oppien mukaisesti. Tähän mittaristoon ei valikoitunut yhtään rahamääräistä mittaria. Ei siis voida sanoa, että raha- ja ei-rahamääräisten mittarien välillä vallitsisi tasapaino, mutta on perusteltua, ettei sellaisia ole. Talousosaston toiminta on luonteeltaan liiketoimintaa tukeva, eikä sen toiminta suoraan tee taloudellista tuottoa yritykselle. Kuten sen strategia ja kriittiset menestystekijät kuvastavat, osaston toiminnan tavoitteet liittyvät toiminnan laatuun ja sen kehittämiseen, ja näin myös mittaristo keskittyy näihin ominaisuuksiin. Se, ettei rahamääräisiä mittareita ole, ei tarkoita sitä, ettei mittaristolla olisi myös taloudellisia hyötyjä. Yksi mittareilla tavoiteltu asiahan on toiminnan tehostaminen, joka usein vaikuttaa myös kustannustehokkuuteen.

Yksi tasapainon piirteistä oli se, että mittareita suunnitellessa pitäisi muistaa, että jos jokin asia on vaikeasti mitattava, mutta tärkeä, ei sen suhteen saisi luovuttaa liian helposti, sillä helposti keksittävästä mittareista koostettu mittaristo ei välttämättä ole paras. Kuten mittarien suunnittelua kuvaavassa osiossa on kuvattu useassa kohtaa, kaikille vaikeasti mitattaville asioille, jotka nähtiin kuitenkin tärkeiksi, todella pyrittiin keksimään vaihtoehtoisia mittaustapoja, ja monessa keksittiinkin.

Lisäksi voidaan arvioida tasapainoa mittarien aikajänteen pohjalta – ovatko ne lyhyen vai pitkän aikavälin tavoitteita. Kaikissa mittareissa on läsnä tulevaisuusajattelu, sillä mitattavat asiat kohdistuvat asioihin, joita halutaan kehittää, ja tavoitteet on asetettu myös ohjaamaan kehitystoimintaan. Toiminnan kehittäminen on myös pitkällä aikavälillä talousosaston kriittinen menestystekijä. Mittarien aikajänteen ajattelu on monimuotoinen asia, mutta voidaan ainakin nähdä, että teemoina osaamisen kehittäminen, palkanmaksun oikeellisuus, ja erityisesti taloushallinnon vastuualueen mittareissa korostuva prosessien kehittäminen ovat pitkän aikavälin teemoja, jotka tukevat strategian toteuttamista pitkällä aikavälillä. Sen sijaan jotkin yksittäiset mittarit, kuten esimerkiksi laskutuksen reaaliaikaisuus, pitää sisällään lyhyemmän aikavälin tavoitteen laskutuksen reaaliaikaisemmaksi saattamisesta.

Tasapainoisuutta voidaan pohtia myös jakamalla mittarit tulosmittareihin ja ennakoiviin mittareihin. Tässäkään tapauksessa jako ei ole yksiselitteinen, vaan tavallaan kaikki mittarit kuvaavat tulosta, eli miten jokin asia on mennyt, mutta toisaalta jokainen mittari on myös itsessään ennakoiva, sillä ne on valittu tukemaan strategian toteuttamista, eli ohjaamaan tulevaisuuden toimintaa oikeaan suuntaan. Tätä korostavat myös asetetut tavoitteet.

Lopuksi voidaan pohtia vielä tasapainoisuutta talousosaston toimintojen suhteen. Mittariston suunnitteluprosessissa mittareita lähdettiin alusta alkaen pohtimaan talousosaston kolmeen päävastuualueeseen jaoteltuna. Näin varmistuttiin siitä, että kaikki nämä tulevat edustetuksi mittaristossa. Kuten aiemmin perusteltiin, taloushallinnon vastuualueeseen liittyviä mittareita valikoitui mittaristoon lukumäärällisesti eniten, sillä tämä on vastuualueista laajin ja työllistävin. Lisäksi vastuualueiden sisällä piti tehdä valintoja sen suhteen, mitkä mitattavat asiat nähdään oleellisimmiksi, sillä kaikkea ei voisi mitata. Näitä päätöksiä tehtiin pohtien eri toimintojen oleellisuutta toiminnan kokonaisuudessa, etenkin työllistävyyden suhteen. Valintoja perusteltiin mittariston suunnitteluprosessia kuvaavassa osiossa järjestelmällisesti, ja voidaan todeta, että mittaristossa vallitsee tämänkin asian suhteen tasapaino, sillä kokonaisuus ja valinnat on tarkkaan perusteltu ja analysoitu.

## 6 JOHTOPÄÄTÖKSET JA LOPPUPOHDINTA

Tässä luvussa pohditaan opinnäytetyön tuloksia, tehden johtopäätöksiä niiden vastaamisesta asetettuihin tavoitteisiin, sekä tietoperustan suhteesta empiriaan. Kohdeyritykselle annetaan myös suosituksia siitä, mitä sen kannattaisi huomioida edetessään mittariston toteutukseen, käyttöönottoon, ja sen jälkeiseen aikaan. Lopuksi käydään läpi opinnäytetyöprosessin toteutunutta aikataulua, arvioidaan työn hyödyllisyyttä ja prosessia kokonaisuudessaan, sekä pohditaan opinnäytetyöntekijän omaa oppimista.

Opinnäytetyössä pyrittiin selvittämään, minkälainen mittaristo tukisi parhaiten kohdeyrityksen talousosaston toimintaa, strategiaa ja visiota. Tavoitteena oli suunnitella kohdeyrityksen talousosastolle mittaristo, joka on tarkoin analysoitu ja perusteltu, ja jonka se voisi ottaa käyttöön. Tähän tavoitteeseen päästiin, sillä tuotos on hyvin laajasti ja kriittisesti perusteltu, sekä monesta näkökulmasta analysoitu, ja kaikki valinnat on tehty talousosaston toiminta ja strategia huomioiden. Useissa mittareissa nähtiin jo avorihikeskusteluissa, kuinka konkreettisesti ne voisivat auttaa toiminnan kehittämisessä. Pieneksi puutteeksi voidaan nähdä se, että parin mittarin osalta ei tarkasti pystytty määrittämään, miten tieto mittausta varten tullaan järjestelmistä saamaan. Tämä oli kuitenkin käynnissä olevista järjestelmämuutoksista johtuvaa, ja arvioitiin, että tiedot kyllä tullaan saamaan, joten näitä ei nähty kynnyskysymyksinä tavoitteeseen pääsulle.

Taloushallinto – mitattava asia	Mittari	Tavoite
Viranomaisraportoinnin hoitaminen oikein ja ajallaan	Selvityspyyntöjen määrä	0 kpl
Osto-, myynti- ja matkalaskujen korjaukset jälkikäteen	Uudelleentiliöintien määrä / laskujen määrä x 100	0 %
Ostolaskut maksetaan viimeistään eräpäivänä	Maksupäivä - eräpäivä	0 pv
Ostolaskun kiertoprosessin kesto	Päivät järjestelmään saapumisesta tiliöintiin, suhteutus maksuehtoon	↓
Ostolaskujen tiliöinti hyvissä ajoin	Eräpäivä – tiliöintipäivä	Min. 2 pv
Matkalaskujen käsittelyaika	Aika matkalaskun käsittelyyn lähetyksestä sen palkanmaksuun siirtymiseen	7 pv
Myyntisaamisten saaminen ajallaan	Maksupäivä – eräpäivä	5 pv
Laskutuksen reaaliaikaisuus	Siirtoleiman pvm - toimituspäivä	7 pv
Palkkahallinto - Mitattava asia		
Palkanmaksun oikeellisuus	Korjausten määrä / palkkalaskelmien määrä	0 %
Vuosittaisen enimmäistyöajan puitteissa pysyminen	Vuosittaisen työajan ylitykset	0 h
Yleishallinto - Mitattava asia		
Osaamisen kehittämiseen panostaminen	Koulutustunnit / työntekijä / vuosi keskimäärin	24 h
Kiinteistön ja työympäristön turvallisuus	HSE-tapahtumat talousosaston vastuulla	0 kpl

Kuvio 14 Talousosaston mittaristo

Kokonaisuudessaan talousosaston mittaristoon valikoitui 12 mittaria, joita on kuvattu yllä kuviossa 14. Suunnitteluprosessissa ei määritetty etukäteen mitään tavoite- tai maksimimäärää, vaan luotettiin siihen, että suunnitteluprosessin tuloksena mittaristoon valikoituvat ne tärkeimmät mittarit, ja jos näiden kokonaisuus lopulta tuntuisi selkeältä ja helposti ymmärrettävältä, voitaisiin määrään olla tyytyväisiä. Tietoperustassa kuvattiin sopivaa mittarien määrää hyvin tapauskohtaiseksi asiaksi, jota tulisi itse arvioida. Kun mittarien kokonaisuutta katsoo, tulee jokainen talousosaston päävastuualue edustetuksi, taloushallinto suurimmalla mittarimäärällä, mikä oli perusteltua sen ollessa myös vastuualueena suurin. Jokainen valittu mittari on tarkasti pohdittu ja perusteltu, tavoitteena saada monipuolinen, mutta selkeä kuva osastosta. Selkeys voitaisiin kadottaa, jos mittareita olisi liian suuri määrä, mutta tässä sitä ei mielestäni ole tapahtunut. Tämän pohjalta voidaan todeta, että mittarimäärä, johon päädyttiin, on tämän talousosaston toiminnalle sopiva.

Balanced scorecard- teoriaa sovellettiin mittariston suunnitteluprosessissa luovasti ja monipuolisesti, talousosaston toimintaan parhaiten sopivaksi nähdyllä tavalla. Tämän tukena taloushallintoalan toimintaympäristöä ja tulevaisuuden näkymiä kuvaava teoria oli tärkeä lisä, jota vielä vahvistettiin Taloushallintoliiton haastattelulla. Lisäksi hyödynnettiin useita tutkimuksia tietoperustan tukena. Opinnäytetyön suunnitteluprosessia toteutettiin tiiviissä yhteistyössä kohdeyrityksen talousosaston kanssa aivoriihikeskustelujen avulla, joiden lisäksi

aineistoa kerättiin havainnoinnin ja haastattelun keinoin. Tämä tietoperustan, aineistonkeruun ja toteutuksen kokonaisuus palveli hyvin opinnäytetyön tarkoitusta ja tavoitetta.

## 6.1 Suosituksia kohdeyritykselle

Tämän opinnäytetyön myötä mittariston huolellinen suunnittelu on hoidettu, mutta tätä seuraava käytännön toteutus ja käyttöönotto ovat myös työllistäviä vaiheita, joissa on paljon huomioitavaa. Vaikka tähän opinnäytetyöhön nämä eivät sisällykään, voidaan tietoperustan oppeja hyödyntää ja antaa kohdeyritykselle suosituksia, mitä ottaa huomioon, kun prosessissa etenee.

Yleisesti voidaan todeta, että tässä opinnäytetyössä sovellettu suunnitteluprosessi oli toimiva kokonaisuus. Aivoriihikeskustelut olivat hyvä työkalu suunnittelukeskusteluihin, ja tätä voitaisiin hyödyntää myös muilla osastoilla ja yritystasolla, kun toiminnan mittaamisen suunnittelussa edetään. Suunnitteluprosessi kokonaisuudessaan oli myös kohdeyrityksen talousosastolle hyödyllinen, sillä sen aikana saatiin useita kehitysideoita, ja pohdittiin toiminnan kokonaisuutta. Täten voidaan suositella myös muille osastoille, että mittaamisen suunnittelussa pohdittaisi sitä, millä tavalla osasto tukee kohdeyrityksen strategiaa, mitkä ovat sen kriittisiä menestystekijöitä, ja hahmottelisi, mikä on sen toimintojen kokonaisuus. Tältä pohjalta on hyvä lähteä pohtimaan mitattavia asioita, kun lähtökohdat on perusteellisesti mietitty. Lisäksi strategialinkitys on mainittu useissa tutkimuksissa toiminnan mittaamisen tärkeimmäksi osaksi, joten sitä kannattaa korostaa tässä kehityshankkeessa kohdeyrityksessä.

Kun mittaristoa viedään käytäntöön, tulee huolehtia siitä, että henkilöstölle ei tule sellainen olo, että mittaamisen tarkoitus on toimia valvontatyökaluna tai etsiä työntekijöiden virheitä. Siksi on tärkeää, että mittariston käyttöönotossa viestitään avoimesti mittaamisen tarkoituksesta ja tavoitteista. Mielikuvanäkökulman lisäksi viestintä on tärkeää henkilöstön sitouttamisen vuoksi, sillä mittariston tärkeä tarkoitus on ohjata toimintaa tukemaan strategiaa, ja tämä vaatii sen, että henkilöstö on sitoutunut mittaristoon ja sen tavoitteisiin.

Käyttöönoton yhteydessä olisi hyvä myös suunnitella, millä tavalla mittareita tullaan tarkastelemaan jatkossa – kuka tarkastelee, minkälaisilla aikaväleillä, ja millä tavalla tuloksia hyödynnetään. Näille toimenpiteille voi konkreettisesti määrittää vastuuhenkilöitä. Tätä on tärkeää suunnitella, sillä muutoin voi helposti käydä niin, että kun tarkastelu ei ole kenenkään vastuulla, se jää tekemättä. Tarkastelua voidaan tehdä ensin yleisellä tasolla tutkaillen, onko päästy tavoitteisiin. Tätä helpottaa, jos raporttiin luodaan jonkinlainen värikoodaus, joka antaa informaatiota siitä, minkä tasoinen mittarin tulos on tavoitteeseen nähden. Jos jossain mittarissa on jääty

kauas tavoitteesta, on tärkeää selvittää, mistä tämä on johtunut, ja pystytäänkö toimintaa jotenkin kehittämään tämän tiedon pohjalta. Osassa mittareita on tämän kannalta tärkeää, että mittariston visualisoinnin kautta saa tietoa myös esimerkiksi laskukohtaisesti, jotta päästään kiinni tapauksiin itsessään ja pystytään tutkimaan niitä.

Tämän tutkinnan jälkeen seuraava askel on pohtia, miten konkreettisesti kyseistä asiaa voitaisiin kehittää. Kuten mittariston suunnittelua käsittelevissä osioissa kävi ilmi, useaan mitattavaan asiaan liittyy myös asioita, joihin vaikuttaa jonkin muu kuin talousosaston toiminta. Näissäkin tapauksissa mittaaminen on hyödyksi, sillä kehitystarpeita voidaan tarvittaessa osoittaa myös osaston ulkopuolelle, eivätkä ne tulisi ilmi, ilman talousosaston mittareita. Mittarit toimivat työkaluna konkreettisesti osoittaa ongelmakohta ja sen vaikutukset, mikä voi helpottaa kehitystarpeiden kuvaamista ja perustelua muille.

Mittariston käytännön visuaaliseen toteutukseen liittyen aivoriihikeskusteluissa nousi esiin, että olisi hyödyksi tuoda sen yhteyteen raportit erityyppisten laskujen kokonaismääristä sekä palkkalaskelmien määristä. Nämä antavat tietoa talousosaston toiminnan volyyymista yleisesti. Näitä tietoja myös silloin tällöin tarvitaan, ja ne on tähän asti manuaalisesti laskettu järjestelmän tietojen kautta.

Tulosten tarkastelun ja niiden syihin paneutumisen lisäksi tulisi mittaristoa arvioida säännöllisesti myös siitä näkökulmasta, onko se toiminut tarkoituksenmukaisesti, vai nähdäänkö sitä tarpeelliseksi muuttaa jollain tapaa. Muutostarpeita voi ilmetä itse mittareihin, jos havaitaan, että jokin mittari ei olekaan luotettava, tai toiminta tai strategia muuttuu siten, ettei se ole enää oleellinen. Lisäksi mittarien tavoitteita tulee arvioida kriittisesti, ovatko ne sopivalla tasolla. Näille pohdinnoilla on hyvä miettiä tietty ajankohta, jotta ne tulee tehdyksi. Esimerkiksi kerran vuodessa voisi olla toimiva aikaväli.

## **6.2 Loppupohdinta**

Tämän opinnäytetyön tutkimussuunnitelma tehtiin touko-elokuussa 2023, alkaen siitä, kun kohdeyrityksen kanssa sovittiin talousosaston mittariston suunnittelusta opinnäytetyön muodossa. Alustavan aikataulun mukaan opinnäytetyön valmistuminen oli ajateltu joulukuulle 2023 tai tammikuulle 2024, ja tässä melko hyvin pysyttiin, sillä esitysseminaari pidettiin helmikuun alkupuolella. Aikataulu ei ylipäättään ollut kohdeyrityksen kannalta tarkka, joten opinnäytetyön toteutuksessa menttiin laatu edellä, keskittyen siihen, että sen toteutus tehdään huolellisesti ja lopputuloksesta tulee mahdollisimman hyödyllinen kohdeyritykselle.



Kuvio 15 Opinnäytetyön aikataulun ja prosessin kuvaus

Yllä olevassa kuviossa 15 on kuvattu toteutunutta opinnäytetyöprosessia vaiheittain aikatauluineen, korostaen sitä, että taustalla tehtiin jatkuvaa huolellista raportointia huolehtien opinnäytetyön luotettavuudesta. Suunnittelu ja tietoperustan kokoaminen kestivät lopulta noin puoli vuotta, ja tämän jälkeen mittariston suunnittelu ja opinnäytetyön viimeistely noin kolme kuukautta. Erityisesti jälkimmäinen osuus oli hyvin intensiivinen vaihe ja opinnäytetyötä työstettiin lähes päivittäin.

Tämän opinnäytetyön tuotos on kohdeyrityksen kannalta varmasti hyödyllinen, sillä työ tehtiin sen ajankohtaiseen tarpeeseen. Lisäksi kohdeyrityksen talousosasto hyötyi konkreettisesti jo opinnäytetyön aikana, sillä suunnitteluprosessi nosti esiin useita kehitysideoita. Voidaan myös pohtia hyötyjä verraten siihen, että tämä kehittämistyö olisi suoritettu ilman opinnäytetyötä. Opinnäytetyön tutkimusmenetelmiä käsittelevässä osiossa käsiteltiin arkiajatteluun pohjautuvan ja tutkimuksellisen kehittämistyön eroja. Ilman opinnäytetyötä, mittaristo olisi todennäköisesti suunniteltu arkiajatteluun pohjautuen, sillä sellaista työelämän kehittäminen yleisimmin on. Kehittämistyön toteuttaminen opinnäytetyön muodossa tuo mukanaan tutkimuksellisuuden, jolloin työtä tehdään järjestelmällisesti, tutkimustietoon pohjautuen, valinnat perustellen, kriittisesti analysoiden, sekä perusteellisesti dokumentoiden. Tämä on toki huomattavasti työläämpää, kuin tavanomainen työelämän kehittäminen, mutta tuloksia voidaan väistämättä tutkimuksellisessa kehittämistyössä pitää luotettavampina.

Luotettavuus ja eettisyys huomioitiin läpi opinnäytetyöprosessin, ja se näkyy mm. toteutuksen tarkassa kuvauksessa ja valintojen perustelemissa, huolellisessa ja monipuolisessa lähteiden käytössä, sekä eettisten periaatteiden noudattamisessa esimerkiksi aineistonkeruuseen ja kohdeyritystä koskevien tietojen julkaisuun liittyen. Opinnäytetyöraportissa pyrittiin siihen, että lukijalla olisi mahdollisuus saada työn tekemisestä riittävä kuva ymmärtääkseen, miten eri vaiheiden kautta on päästy saatuun lopputulokseen. Myös monipuolinen aineistonkeruu tukee työn luotettavuutta. Luotettavuudessa huomioitavia asioita ja eettisiä kysymyksiä kuvattiin ja pohdittiin laajasti opinnäytetyön alkupuolella omassa osiossaan.

Sen lisäksi, että kohdeyrityksen talousosasto hyötyy, myös kohdeyritys muilta osin voi hyödyntää tätä opinnäytetyötä kokonaisuudessaan, kun se vie toiminnan mittauksen kehityshanketta eteenpäin muilla osastoilla ja yritystasolla. Vaikka talousosaston mittaristo itsessään ei toki sovi muiden osastojen toiminnan mittaamiseen, voi opinnäytetyöstä ottaa mallia tapaan toteuttaa mittariston suunnitteluprosessi, sekä ylipäätään saada tietoa toiminnan mittaamisesta tietoperustan kautta. Myös suositukset siitä, mitä talousosaston kannattaisi huomioida mittariston käyttöönotossa, pätevät mihin tahansa osastoon tai yritystasollekin. Koska opinnäytetyöntekijä työskentelee kohdeyrityksessä, voi kohdeyritys toki hyötyä myös hänen osaamisestaan, joka on opinnäytetyön kautta laajentunut huomattavasti toiminnan mittaamisen saralla.

Kehittämistyö opinnäytetyön kautta ja tutkimuksellisesti hyödyttää kohdeyrityksen lisäksi toki myös työelämää ylipäätään; tämä opinnäytetyö voi antaa hyödyllistä tietoa muillekin taloushallintoalan toimijoille heidän toimintansa mittaamisen suunnitteluun. Suoraan samaa mittaristoa tuskin pystyy mikään toinen talousosasto hyödyntämään, sillä mittaristot tulee aina suunnitella omaa toimintaa palveleviksi, ja esimerkiksi tietojen saatavuudessa on paljon eroja riippuen käytetyistä järjestelmistä ja toimintatavoista. Kuitenkin tämä opinnäytetyö voi toimia esimerkkinä ja antaa vinkkejä suunnittelun toteutukseen. Lisäksi tämä opinnäytetyö jättää myös kiinnostavia jatkotutkimuksen mahdollisuuksia, sillä talousosastojen tai taloushallinnon toimintojen mittaamisesta ei juurikaan löydetty tämän opinnäytetyön toteutuksen yhteydessä aiempaa tutkimustietoa. Aihetta voisi tutkia esimerkiksi laajemmin, selvittäen, mitataanko yrityksissä taloushallinnon toimintoja, ja millaisia kokemuksia aiheesta löytyy.

Minulle opinnäytetyöntekijänä tämän työn toteutus oli hyvin opettavainen matka. Työtä oli mielekästä tehdä, kun tiesi, että se on todella tarpeen kohdeyrityksen kannalta, ja olikin hyvä sattuma, että aihe oli ajankohtainen kohdeyrityksessä juuri nyt. Lisäksi aihe oli itselleni mielenkiintoinen, millä on toki suuri vaikutus sille, miten mielekkäältä opinnäytetyön tekeminen tuntuu. Tämä oli myös hyvää jatkumoa tutkintolinjani opinnoissa sivuttuun suoriutuskyvyn mittaamiseen. Osaamiseni laajeni toiminnan mittaamisen, strategisen johtamisen ja

taloushallintoalan saralla, ja käsitykseni kohdeyrityksestä myös laajeni ja syveni. Lisäksi kehittämistyön toteuttaminen aivoriihikeskusteluineen antoi uudenlaista kokemusta myös tällaisen suunnitteluprosessin organisoinnista ja läpiviemisestä. Yleisesti opinnäytetyöprosessi vaatii sinnikkyyttä ja laajan kokonaisuuden hallintaa, ja siihen oleellisena osana kuuluva teorian soveltaminen käytäntöön opettaa syvällisellä tavalla käsiteltävästä aiheesta. Pääsen jatkamaan työtä kohdeyrityksessä mittariston käytännön toteuttamisen parissa, ja tämä sekä käyttöönotto tulevat olemaan myös hyvin mielenkiintoisia projekteja tämän jatkona. On hienoa päästä konkreettisesti näkemään, miten suunniteltu mittaristo käytännössä tulee toimimaan.

## LÄHTEET

- ACCA ja PwC 2020. *Finance insights - reimagined*. Hakupäivä 14. Lokakuu 2023. <https://image.s50.sfm-content.com/lib/fe31117075640475701c74/m/2/2a8e4616-adf5-45a0-9e04-bfc77a411e93.pdf>
- Accountor 27. Huhtikuu 2023. *Accountor Sustainability Report 2022*. Hakupäivä 1. Tammikuu 2024. <https://www.accountor.com/sites/default/files/2023-04/Accountor%20Sustainability%20Report%202022.pdf>.
- Bowles, M. Ghosh, S. & Thomas, L. 2020. *Future-proofing accounting professionals: Ensuring graduate employability and future readiness*. *Journal of teaching and learning for graduate employability*, 11(1), 1-21. <https://doi.org/10.21153/jtlge2020vol11no1art886>.
- De Geuser, F. Mooraj, S. & Oyon, D. 2009. *Does the Balanced Scorecard Add Value? Empirical Evidence on its Effect on Performance*. Noudettu osoitteesta *The European accounting review*, 18(1), 93-122. <https://doi.org/10.1080/09638180802481698>.
- De Villiers, R. 2021. *Seven principles to ensure future-ready accounting graduates – a model for future research and practice*. *Meditari accountancy research*, 29(6), 1354-1380. <https://doi.org/10.1108/MEDAR-04-2020-0867>.
- Direktiivi 16. Huhtikuu 2014. *Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivi 2014/55/EU, annettu 16 päivänä huhtikuuta 2014, sähköisestä laskutuksesta julkisissa hankinnoissa*. Hakupäivä 12. Tammikuu 2024. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/FI/TXT/?uri=CELEX%3A32014L0055>.
- Eskola, J. & Suoranta, J. 1998. *Johdatus laadulliseen tutkimukseen*. Tampere: Vastapaino.
- Euroopan komissio 2022. *Ehdotus direktiivin 2006/112/EY muuttamisesta arvonlisäverosääntöjen mukauttamiseksi digiaikaan*. Brysseli: Euroopan komissio. Hakupäivä 23. Lokakuu 2023.
- Euroopan komissio 2022. *Ehdotus täytäntöönpanoasetuksen (EU) N:o 282/2011 muuttamisesta tiettyjä alv-järjestelmiä koskevien tietovaatimusten osalta*. Brysseli: Euroopan komissio. Hakupäivä 23. Lokakuu 2023.
- Euroopan komissio 2022. *Tiivistelmä vakutustenarvioinnista: Alv digiaikana*. Brysseli: Euroopan komissio.
- Euroopan unioni 2023. *Säädöstyytit*. Hakupäivä 23. Lokakuu 2023 osoitteesta [https://european-union.europa.eu/institutions-law-budget/law/types-legislation\\_fi](https://european-union.europa.eu/institutions-law-budget/law/types-legislation_fi).
- Johnson, G. & Scholes, K. 1999. *Exploring Corporate Strategy (5th ed.)*. Prentice Hall Europe.
- Kaarlejärvi, S. & Salminen, T. 2018. *Älykäs taloushallinto: Automaation aika*. Helsinki: Alma Talent.
- Kadak, T. & Laitinen, E. K. 2021. How different types of performance management systems affect organizational performance? *Measuring business excellence*, 25(3), 315-327.

- Kankkunen, K. Matikainen, E. & Lehtinen, L. 2005. *Mittareilla menestykseen: sokkolennosta hallittuun nousuun*. Helsinki: Talentum.
- Kaplan, R. S. & Norton, D. P. Tammi-Helmikuu 1992. *The Balanced Scorecard—Measures that Drive Performance*. Hakupäivä 15. Marraskuu 2023 osoitteesta Harvard Business Review: <https://hbr.org/1992/01/the-balanced-scorecard-measures-that-drive-performance-2>.
- Kaplan, R. S. & Norton, D. S. 2004. *Strategiakartat: Aineettoman Pääoman Muuttaminen Mitattaviksi Tuloksiksi*. Helsinki: Talentum.
- Koivisto, K. & Aro, P. 11. Marraskuu 2019. *ePooki*. Hakupäivä 4. Lokakuu 2023 osoitteesta <https://www.oamk.fi/epooki/index.php?cID=1830>.
- Koskinen, I., Alasuutari, P. & Peltonen, T. 2005. *Laadulliset menetelmät kauppatieteissä*. Tampere: Vastapaino.
- Laki elinkeinotulon verottamisesta 24.6.1968/360, 56 § 24. Kesäkuu 1968. Hakupäivä 1. Tammikuu 2024 osoitteesta <https://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/1968/19680360#O4P56>.
- Malmi, T., Peltola, J. & Toivanen, J. 2006. *Balanced scorecard: rakenna ja sovela tehokkaasti*. Helsinki: Talentum.
- Metsä Group 23. Helmikuu 2023. *Metsä Group vuosikertomus ja kestävyysraportti 2022*. Hakupäivä 1. Tammikuu 2024 osoitteesta <https://www.metsagroup.com/globalassets/metsa-group/documents/investors/financial-reporting/vuosikatsaus-fi/metsa-group-vuosikertomus-ja-kestavyysraportti-2022.pdf>.
- Ojasalo, K., Moilanen, T. & Ritalahti, J. 2014. Teoksessa *Kehittämistyön menetelmät: Uudenlaista osaamista liiketoimintaan*. Sanoma pro.
- Perramon, J., Rocafort, A., Bagur-Femenias, L. & Llach, J. (2016). "Learning to Create Value Through the 'Balanced Scorecard' Model: An Empirical Study.". Noudettu osoitteesta Total Quality Management & Business Excellence 27, no. 9-10 (2016): 1121-1139: <https://doi.org/10.1080/14783363.2015.1060853>.
- Sibarani, B. E. 14. 04 2023. *What Do We Know About Balanced Scorecard and Its Benefit? A Systematic Literature Review*. Noudettu osoitteesta <https://doi.org/10.24815/jdab.v10i1.29351>.
- Sihvonen, J. 21. Marraskuu 2023. Johtaja, asiakkuudet ja myynti, Taloushallintoliitto. (F. Ainasoja, Haastattelija).
- Toikko, T. & Rantanen, T. 2009. *Tutkimuksellinen kehittämistoiminta: Näkökulmia Kehittämisprosessiin, Osallistamiseen ja Tiedontuotantoon*. Tampere: Tampere University Press: Taju.
- Toimitusjohtaja 21. 11 2023. Kohdeyritys. (F. Ainasoja, Haastattelija)
- Tuomi, J. & Sarajärvi, A. 2018. *Laadullinen tutkimus ja sisällönanalyysi*. Helsinki: Kustannusosakeyhtiö Tammi.

- Tutkimuseettinen Neuvottelukunta Helmikuu 2023. *Hyvä tieteellinen käytäntö ja sen loukkausepäilyjen käsitteleminen Suomessa*. Hakupäivä 16. Lokakuu 2023 osoitteesta Tenk: [https://tenk.fi/sites/default/files/2023-03/HTK-ohje\\_2023.pdf](https://tenk.fi/sites/default/files/2023-03/HTK-ohje_2023.pdf).
- Työ- ja elinkeinoministeriö Syksy 2019. *Taloushallintoalan toimialaraportti 2019*. Haettu 17. Lokakuu 2023 osoitteesta Työ- ja elinkeinoministeriön julkaisuja 2019:50: <http://urn.fi/URN:ISBN:978-952-327-453-2>
- Työaikalaki 5.7.2019/872 5. Heinäkuu 2019. Hakupäivä 27. Joulukuu 2023 osoitteesta <https://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/2019/20190872>.
- UPM 1. Maaliskuu 2023. *Vuosikertomus 2022*. Hakupäivä 1. Tammikuu 2024 osoitteesta <https://www.upm.com/siteassets/asset/investors/2022/upm-vuosikertomus-2022.pdf>.

Haastateltava: Juha Sihvonen, Johtaja, asiakkuudet ja myynti.

Haastattelu suoritettiin 21.11.2023 klo 9:00 Teamsin välityksellä.

Haastattelu tallennettiin Teamsin toiminnolla ja jälkikäteen litteroitiin.

Haastattelun kysymysrunko:

1. Millainen taustasi on ja missä tehtävissä työskentelet nyt?
2. Miksi talousosastojen kannattaisi mitata toimintaansa, mitä hyötyä siitä voidaan saada?
3. Mitä ajattelet taloushallintoalan kehityksestä tulevaisuudessa, missä mennään nyt ja millaista kehitystä on luvassa ja miten pian?
4. Miten talousosastojen kannattaisi huomioida tämä käynnissä oleva/tuleva muutos strategiassaan?
5. Entä toiminnan mittaamisessa, miten tulevaisuuden vaatimukset ja muutokset voitaisi huomioida mitareiden valinnassa?
6. Muita ajatuksia aiheeseen liittyen?

Haastattelun kohde: toimitusjohtaja, kohdeyritys

Haastattelu suoritettiin kohdeyrityksen tiloissa kasvotusten 21.11. klo 12:30.

Haastattelu äänitettiin ja jälkikäteen litteroitiin.

Haastattelun kysymysrunko:

1. Mitä mittaamisella tavoitellaan, mitä hyötyjä ajattelet sillä olevan?
2. Onko osastoilla vapaat kädet mittarien määrittämiseen, vai onko annettu jotain suuntaviivoja tai rajoitteita?
3. Esitelly hanke koskee osastojen toimintojen mittaamista. Onko ajatuksissa viedä toiminnan mittaus myös yritystasolle ja luoda esim. tulokorttityyppinen mittaristo myös koko yritykselle?
4. Millainen on yrityksen strategia ja visio?