



KESTÄVÄN KEHITYKSEN INTEGROIMINEN OSAKSI BALANCED SCORECARDIA

Kandidaatintutkielma
Sanna Tolonen
Aalto-yliopiston kauppakorkeakoulu
Laskentatoimi
Syksy 2018

Tekijä Sanna Tolonen

Työn nimi Kestävän kehityksen integroiminen osaksi Balanced Scorecardia

Tutkinto Kauppatieteiden kandidaatti

Koulutusohjelma Laskentatoimi

Työn ohjaaja(t) Jukka Sihvonen

Hyväksymisvuosi 2018**Sivumäärä** 24**Kieli** suomi

Tiivistelmä

Tämä kirjallisuuskatsauksena toteutettu tutkielma tarkastelee BSC:n soveltuvuutta kestävän kehityksen tulokselliseen mittaamiseen sekä ehdottaa joitakin mittaustapoja. Tutkimusaineiston valinta ja rajaus on tehty ajankohtaisuuden, relevanttiuden ja luotettavuuden perusteella. Aiheen laajuuden vuoksi tutkielma ei ole tyhjentävä vaan pyrkii kokoamaan olemassa olevaa kirjallisuutta ja tutkimusta sekä tarkastelemaan kriittisesti eri näkemyksiä.

Kestävä kehitys on hyvin ajankohtainen aihe ja olennainen tekijä niin maapallomme hyvinvoinnin kuin yritysten kilpailukyvyntkin kannalta, mutta sitä ei kuitenkaan ole otettu tarpeeksi huomioon liiketoiminnan ydinprosesseissa. Tasapainotettu tuloskortti (Balanced Scorecard, BSC) on strateginen mittaristo osana yrityksen laajempaa ohjaus- ja johtamisjärjestelmää. Sen on todistettu olevan hyvä työkalu strategian muuntamisessa käytännöksi sekä taloudellisten ja ei-taloudellisten mittareiden linkittämisessä yhteen.

Tutkielmassa on erityisesti syvennytty BSC:n toimintaperiaatteisiin ja ominaisuuksiin, pyritty määrittelemään kestävä kehitys liiketoimintakontekstissa sekä tarkasteltu näiden yhdistämistä Sustainability Balanced Scorecardiksi kutsutuksi erityiseksi kestävän kehityksen huomioivaksi tuloskortiksi. Lopuksi on tuotu esille argumentteja integroimisen puolesta ja vastaan.

Tiivistetysti voi sanoa, että sekä BSC:n tehokkuus että kestävän kehityksen tuloksellinen mittaaminen ja edistäminen riippuvat monesta tekijästä, ja se mikä sopii yhdelle yritykselle, ei välttämättä sovi toiselle. Kuitenkin pääsääntöisesti kestävän kehityksen komponenttien integroiminen BSC:hen kannattaa silloin, kun yrityksellä on jo olemassa kestävän kehityksen strategia ja koko organisaatio on sitoutunut sen edistämiseen. Jatkotutkimus voisi keskittyä empiirisen datan tuottamiseen kestävän kehityksen integroimisen toteutuksesta käytännössä.

Avainsanat Balanced Scorecard, Sustainability Balanced Scorecard, tuloskortti, kestävä kehitys

SISÄLLYSLUETTELO

1. JOHDANTO	1
2. BALANCED SCORECARD	2
2.1 Määritelmä ja taustaa	3
2.2 Rakenne ja toimintaperiaate	4
2.3 Käyttötarkoitus ja tehokkuus	6
2.4 Mahdollinen tarve lisämittareille	8
3. KESTÄVÄ KEHITYS	9
3.1 Kestävä kehitys liiketoimintakontekstissa	9
3.2 Motivaatio kestävä kehityksen huomioimiseen	11
4. BALANCED SCORECARD JA KESTÄVÄ KEHITYS	11
4.1 BSC:n soveltuvuus kestävä kehityksen mittaamiseen	12
4.2 Tapoja integroida kestävä kehitys BSC:hen	13
4.2.1 Integroiminen olemassa oleviin näkökulmiin	14
4.2.2 Viidennen näkökulman lisääminen	14
4.2.3 Erityisen SBSC:n kehittäminen	15
4.3 Tulokortin rakentaminen ja mittaristojen määrittäminen	16
4.4. Johtopäätöksiä	18
4.4.1 Argumentteja BSC:hen integroimisen puolesta	18
4.4.2 Argumentteja BSC:hen integroimista vastaan	19
5. YHTEENVETO	20
LÄHDELUETTELO	22

1. JOHDANTO

Tulevina vuosikymmeninä ilmastonmuutos ja kiihtyvä väestönkasvu asettavat yhä enenevissä määrin rajoituksia ja paineita kestäväälle liiketoiminnalle. Yritysten on pystyttävä ottamaan se kokonaisvaltaisesti huomioon pysyäkseen mukana kilpailussa ja saadakseen etumatkaa muihin yrityksiin sekä tietenkin tehdäkseen osansa ilmasto-ongelmien hillitsemiseksi. (Kauppa-lehti, 6.10.2018; Eljido-Ten ja Tjan, 2014). Kestävä kehitys on hyvin ajankohtainen aihe ja kriittinen tekijä niin maapallomme kuin yritysten kilpailukyvyinkin kannalta, mutta sitä ei kuitenkaan ole otettu tarpeeksi huomioon liiketoiminnan ydinprosesseissa.

Tasapainotettu tulokortti (Balanced Scorecard, BSC) on strateginen mittaristo osana yrityksen laajempaa ohjaus- ja johtamisjärjestelmää. Sen on todistettu olevan hyvä työkalu strategian muuntamisessa käytännöksi sekä taloudellisten ja ei-taloudellisten mittareiden linkittämisessä yhteen. (ks. esim. Kaplan ja Norton, 1996; Malmi et al., 2002; DeBusk ja Crabtree, 2006). Tämän toimintaperiaatteensa ansiosta se voisi olla myös oivallinen lähtökohta integroida kestävä kehityksen mittaaminen osaksi yrityksen strategiaa ja edistää näin sen huomiointia päivittäisessä liiketoiminnassa. Tämä mahdollisuus onkin ollut tämän vuosituhannen puolella laajasti esillä (ks. esim. Figge et al., 2002; Bieker, 2002; Butler et al., 2011).

Tutkimuskirjallisuutta löytyy runsaasti sekä BSC:stä että eri tavoista mitata kestävä kehitystä. Tähän mennessä ei ole kuitenkaan vakiintunut yhtä selkeää tapaa tähän, vaan kestävä kehityksen huomioiminen nähdään edelleen usein pakollisena pahana, josta aiheutuu vain lisäkustannuksia (Ambec ja Lanoie, 2008). Tämän tutkielman tavoitteena onkin pyrkiä tarkastelemaan BSC:n soveltuvuutta kestävä kehityksen tulokselliseen mittaamiseen sekä ehdottaa joi-takin mittaustapoja. Varsinaisia tutkimuskysymyksiä siis ovat: *Olisiko BSC hyvä työkalu kestävä kehityksen mittaamiseen ja johtamiseen?* ja *Mitä keinoja tämän toteuttamiseen on?* Tutkielma ei ole tyhjentävä aiheen laajuuden vuoksi, vaan tavoitteena on koota yhteen olemassa olevaa kirjallisuutta ja tutkimustuloksia tuoden esille olennaisimpia löydöksiä ja mahdollisia puutteita antaen hyvän lähtökohdan myös jatkotutkimusta varten.

Tutkielmatyypiltään tämä on sekä deskriptiivinen että normatiivinen kirjallisuuskatsaus. Pyritään selittämään asioiden nykytilaa ja erityisesti BSC:n toimintaperiaatteita voidakseen muodostaa käsitys sen käyttökelpoisuudesta ja tehokkuudesta ylipäänsä ennen kuin harkitaan kestävä kehityksen integroimista siihen. Tutkimusaineiston pohjalta on kuitenkin lopulta tarkoitus ehdottaa keinoja yhdistää nämä tavalla, joka toisi hyötyjä yritykselle ja samalla edistäisi kestävä kehitystä. Puhutaan sekä kestävä kehityksen mittaamisesta että johtamisesta, sillä nämä ovat tiiviisti linkittyneitä toisiinsa BSC:n ollessa osa strategista johtamisjärjestelmää tai pikemminkin keino toteuttaa johtamisstrategiaa käytännössä.

Tutkimusaineiston valinta ja rajaus on tehty ajankohtaisuuden ja relevanttiuden perusteella. Lähteinä on käytetty 1990-luvun BSC:n perusteista kertovan kirjallisuuden lisäksi mahdollisimman tuoreita artikkeleita, joista on edelleen valittu viitatuimmat. Käyttämällä muun muassa avainsanoja 'Balanced Scorecard', 'Sustainability Balanced Scorecard' ja 'Sustainability' sekä pyrkimällä suurimmaksi osaksi valitsemaan jouluaaleita, joiden nimessä esiintyy 'Accounting' on voitu rajata aineistoa entisestään. Lukemalla näitä ja näiden lähdeluetteloita läpi on valittu relevanteimmat artikkelit ja koottu tämän tutkielman nykyinen lähdeluettelo.

Tutkielma rakentuu johdannon ja yhteenvedon lisäksi kolmen osion ympärille. Luvussa kaksi pyritään antamaan mahdollisimman kattava käsitys BSC:stä – sen taustasta, rakenteesta, toimintaperiaatteista sekä arvio tehokkuudesta johdon strategisena työkaluna. Luvussa kolme määritellään lyhyesti kestävä kehitys liiketoimintakontekstissa ja perustellaan sen huomioon tärkeys. Neljännessä luvussa pyritään yhdistämään nämä edellä kuvatut ilmiöt ja vastaamaan asetettuihin tutkimuskysymyksiin. Viimeisimpänä olevassa yhteenvedossa kootaan koko tutkielman ydinsanoma yhteen.

2. BALANCED SCORECARD

Tässä luvussa käydään läpi Balanced Scorecardin perusteet ja luodaan näin viitekehys myöhempiä analyysejä varten. Luku koostuu neljästä aliluvusta. Ensimmäisessä luvussa 2.1 määritellään BSC sekä kerrotaan sen taustasta. Seuraavassa luvussa 2.2 esitellään yksityiskohtai-

semmin BSC:n rakenne sekä toimintaperiaate. Kolmannessa luvussa 2.3 avataan BSC:n käyttötarkoitusta sekä tarkastellaan sen tehokkuutta tuomalla esille kirjallisuudessa ja tutkimuksissa esiin nousseita hyviä sekä huonoja puolia. Viimeisessä luvussa 2.4 pohditaan tarvetta lisämittareille tutkielman aiheen näkökulmasta.

2.1 Määritelmä ja taustaa

Tasapainotettu tulokortti (Balanced Scorecard, BSC) on strateginen ohjaus- ja johtamisjärjestelmä, joka on tarkoitettu käytettäväksi organisaatioiden vision ja strategian muuntamisessa käytännöksi (Kaplan ja Norton, 1996). Sen avulla muun muassa linjataan operatiivinen toiminta strategiaan muodostamalla relevantteja mittareita, joilla mitataan toiminnan eri osaluokkia ja ohjataan näin yritystä haluttuun suuntaan (The Balanced Scorecard Institute). BSC:tä ei siis käytetä strategian kehittämiseen vaan muuntamaan jo olemassa olevaa selvään, toimeenpantavaan ja mitattavaan muotoon (Ikäheimo et al., 2012). Monilla yrityksillä on hyvä strategia, mutta ne saattavat epäonnistua sen toteuttamisessa, ja BSC tulee tässä kohtaa apuun (Nair, 2004).

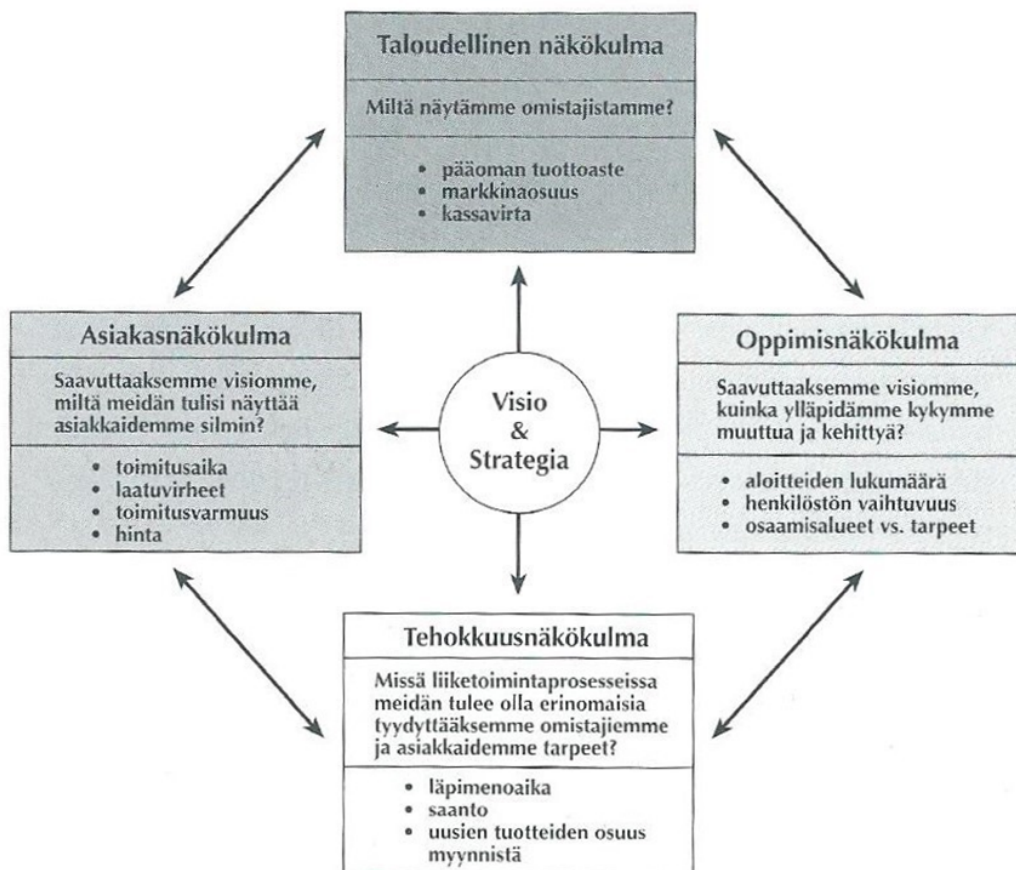
Tulokortti kehitettiin 1980-luvun lopulla Yhdysvalloissa vastauksena kritiikkiin olemassa olevaan puhtaasti taloudellisiin mittareihin perustuvaan seurantaan. Robert Kaplan ja David Norton loivat varsinaisen konseptin vuonna 1992 ja kaupallistivat tämän vuonna 1996. (Ikäheimo et al., 2012). Konsepti perustui Pohjois-Amerikassa toteutettuun hankkeeseen, jossa suuryritysten suorituksen mittausta pyrittiin parantamaan (Malmi et al., 2002).

Tuloksena Kaplan ja Norton esittelivät kokonaisvaltaisen suorituskykymittariston, joka pyrki nimensä mukaisesti tasapainottamaan taloudellisia ja ei-taloudellisia sekä lyhyen ja pitkän aikavälin näkökulmia. Perusteena tälle oli, että uusien tietoaajan yritysten olisi panostettava myös pehmeämpiin tekijöihin, kuten esimerkiksi asiakassuhteisiin ja prosesseihin, tuottaakseen arvoa pidemmällä tähtäimellä. (Kaplan ja Norton, 1996). Taloudellisen taaksepäin katsovan seurantatavan lisäksi yrityksillä oli siis tarvetta myös tulevaisuusorientoituneelle mittaus-tavalle (Malmi et al., 2002).

BSC on kattokäsite, joka voi sisältää erilaisia mittaristoja. Kolme yleisintä tyyppiä ovat sidosryhmien huomioimiseen keskittyvät sidosryhmämittaristot, yleisimmin käytetyt tärkeimpien tavoitteiden saavuttamista kuvaavat KPI (Key Performance Indicator) -mittaristot sekä 2000-luvulla kehitetyt syy-seuraussuhteita kuvaaviin strategiakarttoihin perustuvat strategiamittaristot, joita sekä pidetään tehokkaimpina, sillä ne huomioivat myös mittareiden keskinäiset suhteet sekä niiden kytköksen strategiaan. (Ikäheimo et al., 2012; Malmi et al., 2002). Tämän tutkielman pääpaino on näissä strategiamittaristoissa.

2.2 Rakenne ja toimintaperiaate

Perinteisesti BSC:n avulla tarkastellaan organisaatiota neljästä eri näkökulmasta, joita ovat talous, asiakkaat, sisäiset prosessit (tai tehokkuus) ja oppiminen. Jokaiseen näkökulmaan tulee joukko strategisia mittareita niin, että säilyy tasapaino ”lyhyen ja pitkän aikavälin tavoitteiden, taloudellisten ja ei-taloudellisten mittareiden, jälki- ja ennakoivien indikaattorien sekä sisäisten ja ulkoisten suoritusnäkökulmien välillä” (Kaplan ja Norton, 1996, s.8). Kuviossa 1 on havainnollistettu alkuperäistä BSC:tä ja sen tyyppisimpiä mittareita eri näkökulmien alla.



Kuvio 1: Balanced scorecard (Malmi, Peltola & Toivanen 2002, 16)

Taloudellinen näkökulma tarkastelee lyhyen tähtäimen taloudellista suoriutumista ja resursien käyttöä sisältäen yleensä tyypillisiä osakkeenomistajia huomioivia mittareita kuten kasvua tai pääoman tuottoaste. Tämä näkökulma on koko BSC:n kulmakivi ja muiden osa-alueiden tavoitteiden ja mittareiden täytyy linkittyä ainakin yhteen taloudelliseen mittariin. Näin yrityksen tuottavuuden kannalta olennaisimmat myös pitkällä tähtäimellä menestystä ennustavat mittarit tulevat huomioiduiksi läpi koko prosessin. (Kaplan ja Norton, 1996).

Asiakasnäkökulma tarkastelee suoriutumista asiakkaiden ja pääsidosryhmien näkökulmasta ja sisältää tärkeitä tulevaa suoriutumista ennakoivia ei-taloudellisia mittareita kuten asiakasosuus ja toimitusaika. Jokaista asiakassegmenttiä varten tulisi olla omat mittarinsa huomioiden asiakkaiden yksilölliset arvot. (Kaplan ja Norton, 1996). Yritys voi esimerkiksi rakentaa imagoinsa asiakkaiden arvostamien asioiden ympärille, ja kestävä kehitys voisi olla eräs tällainen merkittävä menestystä lisäävä arvo.

Tehokkuusnäkökulma tarkastelee suoriutumista tuotteiden, palvelujen tai muiden tärkeimpien sisäisten prosessien laadun ja tehokkuuden perusteella (The Balanced Scorecard Institute). Se sisältää yleensä ei-taloudellisia mittareita kuten läpimenoaika tai palvelun laatu. Tavoitteena on kuvata sidosryhmien tai asiakkaiden tyytyväisyyden kannalta olennaisimmat prosessit, jotka tulisi hoitaa kunnialla. (Kaplan ja Norton, 1996).

Oppimisenäkökulma tarkastelee suoriutumista olennaisten resurssien, kuten muun muassa ihmillisen pääoman, järjestelmien ja organisaation toiminnan näkökulmista (The Balanced Scorecard Institute). Tämä näkökulma on kaikkien muiden pohjana, sillä oppimis- ja kasvukapasiteetti vastaa pitkälti organisaation arvonn tuottamisesta myös tehokkuus-, asiakas- ja taloudellisissa näkökulmissa. Lisäksi se määrittää yrityksen tuottavuuspotentialin myös tulevaisuudessa. (Kaplan ja Norton, 1996).

Kun yrityksen johdolla on selkeä käsitys yksikkönsä strategiasta, aletaan määrittää sopivia mittareita (Malmi et al., 2002). Linkittämällä nämä eri näkökulmien mittarit yhteen saadaan näin heijastamaan strategiaa ja vastaamaan kysymykseen, kuinka eri liiketoiminnan osa-alueiden kehittäminen parantaisi lopulta taloudellista tulosta (Kaplan ja Norton, 1996). Kestävän

kehityksenkin tuloksellisen mittaamisen edellytyksenä on siis sitä koskeva olemassa oleva strategia, kuten myöhemmissä luvuissa käydään läpi.

BSC:hen on yleensä sisällytetty 20-25 mittaria, joista suurin osa kuuluu tehokkuusnäkökulmaan. Määrä voi vaihdella organisaation koon mukaan ja maittain, ja esimerkiksi Suomessa on käytössä usein alle 20 mittaria. Mittariston käyttötarkoitus ja -tapa ratkaisekin lopulta tarvittavan mittareiden määrän. (Malmi et al., 2002). Tärkeintä kuitenkin on, että mitattavat osa-alueet ovat tasapainossa keskenään. Tämä toteutuu Malmin et al. (2002) mukaan yleensä niin, että ei-rahamääräisiä mittareita on 80% kaikista mittareista.

Mittareiden tavoitteena on usein ohjata toimintaa, joten Ikäheimo et al. (2012) tuovat esille olennaisen asian korostaa mittareissa niitä asioita, joihin työntekijät voivat toimillaan vaikuttaa, sekä huomioida, ettei mittareiden käyttö aiheuta ei-toivottua käyttäytymistä oman edun tavoittelun kautta. Kaiken kaikkiaan tavoitteiden olisi hyvä olla asetettu juuri sopivalle tasolle sekä ajanjaksolle, yleensä strategiakaudelle 3-5 vuodeksi.

BSC on siis strateginen mittaus- ja johtamisjärjestelmä, joka toisin kuin muut mittarit, ulottuu läpi kaikkien organisaatiotasojen. Tietyn liiketoimintayksikön strategiasta johdetut mittarit siis jalkautetaan ylhäältä-alas -prosessina konkreettisiksi tavoitteiksi, joiden toteutusta sitten valvotaan ja mitataan. Järjestelmän kautta kerätään myös palautetta tavoitteiden toteutumisesta, mikä mahdollistaa oppimisen ja strategian säätämisen jatkossa yhä paremmaksi. (Kaplan ja Norton, 1996).

2.3 Käyttötarkoitus ja tehokkuus

Nykyään BSC:tä voidaan soveltaa hyvin monenlaisiin käyttötarkoituksiin, joten yrityksellä tulee olla selkeä ajatus siitä, mihin sillä pyritään. Lähtökohtaisesti se on mittausjärjestelmä, jota käytetään yhä enenevästi myös johtamisjärjestelmänä. BSC on voi olla osa hierarkkisempien yritysten tavoitejohtamista, mutta sitä käytetään myös pelkästään johdon tavoitteiden selkeyttämisen ja määrittelyn apuna. On arvioitava sen soveltuvuus tilannekohtaisesti ja joskus myös valittava jokin toinen työkalu yritysjohdon avuksi. (Malmi et al., 2002).

BSC on siis yksi mahdollisista yrityksen käytettävissä olevista työkaluista. Se soveltuu toimintaperiaatteeltaan kuitenkin hyvin yrityksen strategisen tilan arviointiin ja tarjoaa toimintasuunnitelman eri tilanteisiin mahdollistaen näin hyvän johtamisen sekä hyvinä että huonoina aikoina. Sen käytön on tarkoitus selventää kaikille yrityksen työntekijöille oman päivittäisen toiminnan ja strategian välinen yhteys. (Nair, 2004).

BSC:n käytöllä on tieteelliseen näyttöön perustuen useita taloudellisia hyötyjä. Mittaristojen käyttö on esimerkiksi parantanut organisaatioiden suorituskykyä sekä tulosta pitkällä tähtäimellä, mikä ilmenee useasta tutkimuksesta. (Hoque, 2014). Esimerkiksi DeBuskin ja Crabtreen (2006) suorittaman tutkimuksen perusteella 88% vastaajista, johtotehtävissä olevista BSC:n käyttäjistä, uskoo sen olevan kytköksissä parempaan suorituskykyyn. Tässä, ja vastaavissa kyselyissä, on kuitenkin riskinä otantaharha, sillä siihen vastaavat lähinnä sellaiset, jotka ovat jo hyötäneet BSC:stä.

Koettujen hyötyjen on siis toisaalta katsottu olevan sidoksissa käyttötapaan sekä eri käyttäjien antamiin painoarvoihin. BSC:n käytön puolesta puhuvat yleisesti kuitenkin sen kyky muuttaa strategia toiminnaksi, resurssien parempi kohdentaminen, viestinnän ja ymmärtämisen parantaminen sekä strategiasta oppimisen ja budjetoinnista luopumisen mahdollistaminen. (Malmi et al., 2002).

BSC:n käytöllä on kuitenkin myös riskejä ja haittoja. Sen kehittäminen itsessään voi tulla kalliiksi, sillä tulee palkata konsultteja strategian mallintamiseksi ja suorituskyvyn mittarien valitsemiseksi sekä muokata olemassa olevia järjestelmiä uuden datan käsittelyä varten (DeBusk ja Crabtree, 2006). Liikkeenjohdon konsultti Paul McCunn KPMG:ltä arvioi BSC:n käyttöönoton epäonnistumisprosentin olevan kokonaisuudessaan noin 70% (Pforsich, 2005). Yllättävän suuren luvun taustalla on kuitenkin syynsä.

Hoquen (2014) perusteellisessa selvityksessä tulee esiin kritiikkiä BSC:tä kohtaan. Sitä on pidetty muun muassa liian yleisen tason työkaluna, joka ei välttämättä sovi jokaisen yrityksen kulttuuriin ja oltu huolissaan olennaisten näkökulmien jäämisestä ulkopuolelle. Lisäksi on kyseenalaistettu yrityksen kykyä päätyä yksimielisyyteen strategiasta ja täten BSC:n tärkeimmistä komponenteista sekä näiden syy-yhteyssuhteista. On kysytty, voiko strategian ylipäänsä

tiivistää kattavasti muutamaan mittariin. Joissain yrityksissä erityiseksi haasteeksi nousee BSC:n yhdistäminen muihin olemassa oleviin johtamisjärjestelmiin sekä liian usean mittarin käyttö, jolloin ei aina päädytä mittaamaan oikeita asioita. Antonsenin (2014) suorittaman norjalaisen tutkimuksen mukaan BSC käyttäminen johtaa kontrollin lisääntymiseen vähentäen näin työntekijöiden innovatiivisuutta, eikä se sovellu monimutkaisten työtehtävien mittaamiseen.

Olemassa olevan tutkimuksen perusteella voisi siis sanoa, että BSC:n käytöllä on paljon potentiaalisia hyötyjä, mutta myös haittoja, ja sen käyttöönoton onnistuminen voi olla riskialtista. Hoque (2014) summaakin, että onnistuakseen se tarvitsee käyttäjikseen asiansa osaavat yritysjohtajat, jotka ovat hyvin perillä suorituskykymittareiden, yrityksen strategian ja päätösten välisistä kytköksistä.

2.4 Mahdollinen tarve lisämittareille

BSC on kehittynyt paljon syntyajoistaan lähtien. Aiheesta löytyy laajasti tutkimusta ja kirjallisuutta, josta suurin osa on 2000-luvulta (Hoque, 2014). Maailman muuttuessa edelleen yrityksen arvoon ja kannattavuuteen vaikuttavat tekijät laajentuvat käsittämään yhä enemmän eitaloudellisia näkökulmia, joihin esimerkiksi kestävän kehityksen voisi luokitella. Tämänkaltaisten asioiden huomioonottaminen strategian toteutuksessa voisi olla tulevaisuudessa tärkeää. Yrityksen panostaminen esimerkiksi liiketoimintansa kestävyteen voisi nostaa sen arvoa sidosryhmien silmissä ja toisaalta panostamattomuus heikentää asemaa muun muassa kilpailujiin nähden, erityisesti jos nämä ovat siihen panostaneet.

Jo luodessaan BSC:n Kaplan ja Norton (1996) toivat esille, että organisaatioiden tulisi arvioida jatkuvasti omia kykyjään ja markkinoita strategian mukauttamiseksi ja uusien luomiseksi. Vaikka BSC:ssä siis onkin yleensä neljä näkökulmaa, on perusteltua miettiä, tarvitsisiko siihen lisätä uusia näkökulmia, jotka reflektoisivat paremmin maailman nykytilaa. Nykyisellään se ei esimerkiksi huomioi tarpeeksi asiakkaita ja osakkeenomistajia lukuun ottamatta, muiden tärkeiden sidosryhmien, kuten yhteiskunnan, etuja (Kaplan ja Norton, 1996). BSC:ssä huomioidaan kuitenkin vain ne tekijät, jotka tuottavat kilpailuetua yritykselle, mutta esimerkiksi kestävä kehitys voi nykypäivänä olla kilpailuetu.

3. KESTÄVÄ KEHITYS

Kestävän kehityksen ollessa hyvin laaja ja poikkitieteellinen käsite on se selvyden vuoksi määriteltävä erityisesti liiketoimintakontekstissa. Tähän on pyritty tämän luvun ensimmäisessä osiossa 3.1. Toinen osio 3.2 taas nostaa esille motivaatiotekijöitä kestävän kehityksen huomiointiseksi, sillä se nähdään yrityksissä edelleen usein vain turhana kustannuseränä.

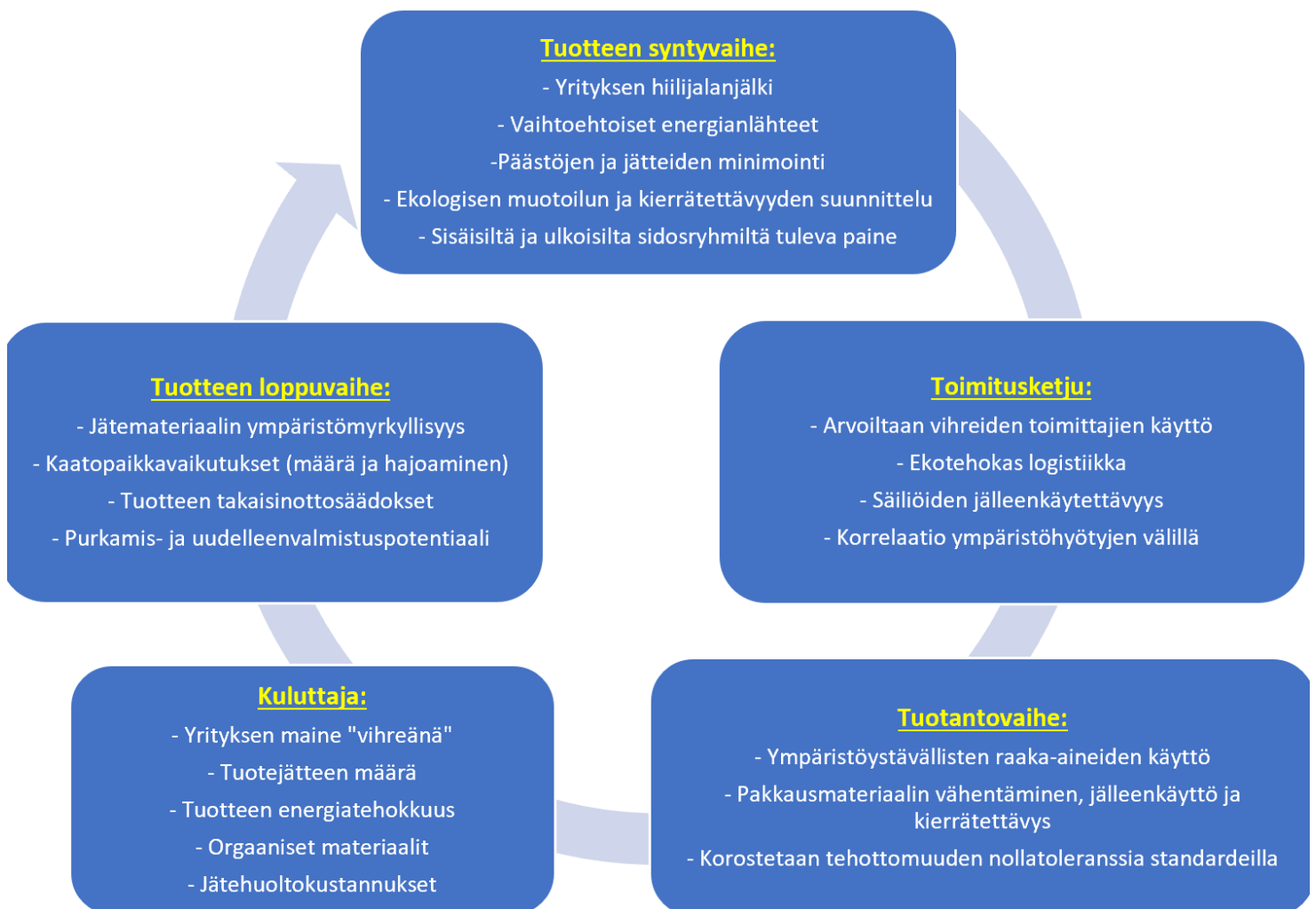
3.1 Kestävä kehitys liiketoimintakontekstissa

Kestävän kehityksen käsite nousi ensimmäisen kerran esiin YK:n vuoden 1987 Brundtlandin raportissa. Sen mukaan ”kestävä kehitys määritellään kehitykseksi, jossa tyydytetään nykyhetken tarpeet vaarantamatta tulevien sukupolvien mahdollisuutta tyydyttää omat tarpeensa” (United Nations World Commission on Environment and Development, 1987, s. 41). Sen julkaisua seuranneiden vuoden 1992 Rio de Janeiron ja vuoden 2002 Johannesburgin ympäristö- ja kehityskonferenssien (Earth Summit) jälkeen se on noussut erityisen merkittävään asemaan maailmanlaajuisesti. (Ambec ja Lanoie, 2008).

Kestävää kehitystä liiketoimintakontekstissa on kuitenkin vaikea määritellä yksiselitteisesti, sillä se käsittää hyvin laajan joukon ympäristö-, sosiaalisia ja eettisiä tekijöitä. Esimerkiksi Butlerin et al. (2011) mukaan yrityksen voi sanoa noudattavan kestävän kehityksen periaatteita, kun ne on integroitu liiketoimintaoperaatioihin tuotantoketjun alusta loppuun seuraavan sivun kuvion 2 mukaisesti.

Figge et al. (2002) taas jaottelevat kestävän kehityksen komponentit ympäristö- ja sosiaalisiin tekijöihin. Olennaisia ympäristötekijöitä ovat heidän mukaansa muun muassa päästöt, jätteet, materiaalien käyttö, energiankäyttö, melusaaste ja värähtelyt, hukkalämpö, säteily sekä suora vaikutus luontoon ja maisemaan. Tarkastelemalla kaikkia tietyn liiketoimintayksikön tuotteita ja toimintoja näiden valossa voidaan muodostaa käsitys tuon yksikön ympäristövaikutuksista.

Sosiaalisia tekijöitä onkin vaikeampi määritellä tarkasti, sillä ne riippuvat pitkälti eri asianosaisten näkemyksistä. Vaikutuksille alttiit sidosryhmät voidaan jaotella suoriin ja epäsuoriin sekä sisäisiin, arvoketjuun kuuluviin, paikalliseen yhteisöön kuuluviin sekä yhteiskunnan tason sidosryhmiin. Ottamalla selvää yrityksen toiminnan vaikutuksista jokaiseen tiettyyn ryhmään voidaan selvittää liiketoimintayksikön sosiaaliset vaikutukset. (Figge et al., 2002).



Kuvio 2. Huomioitavia kestävän kehityksen tekijöitä läpi koko tuotantoketjun (Butler, Henderson & Raiborn 2011, 3)

Kestävän kehityksen integroiminen yrityksen toimintaan voi Grayn (2010) näkökulmasta olla haastavaa kolmesta syystä. Ensinnäkin, sosiaalisena ja ekologisena konseptina kestävää kehitystä voi olla vaikeaa sisällyttää organisaation asettamiin rajoihin. Toiseksi, ei ole yksiselitteistä ja lopullista tapaa toimia kestävästi, sillä se on jatkuva prosessi. Kolmanneksi, asioiden ja maailman monimutkaisuuden vuoksi voi esimerkiksi tehdä vastuullisen teon kestävämmillä keinoilla ja päinvastoin.

Kestävän kehityksen toteuttaminen organisaatioissa ei siis ole helppoa eikä yksiselitteistä. On kuitenkin runsaasti sitä puoltavia argumentteja.

3.2 Motivaatio kestävän kehityksen huomioimiseen

Perinteisellä liiketoiminnalla voi olla kauaskantoiset ja peruuttamattomat seuraukset ympäristöön ekosysteemeihin ja ilmastoon. Huoli ympäristöstä ja tulevista sukupolvista sekä lisäksi muun muassa kuluttajat, sijoittajat, rahoittajat ja kansalaisjärjestöt asettavat yhä enenevässä määrin paineita huomioida myös kestävän kehityksen elementit. (Ambec ja Lanoie, 2008). Ne ovat nykyajan liiketoiminnassa yhä kriittisempiä tekijöitä kilpailukyvyn kannalta, eikä niitä ole huomioitu markkinoiden toiminnassa kuin osittain (Figge et al., 2002; Ambec ja Lanoie, 2008).

Ympäristöpolitiikka, kuten saasteiden verotus, on ollut perinteisesti valtioiden keino ohjata yritysten toimintaa kestävämpään suuntaan, ja se on merkinnyt yrityksille lisääntyneitä kustannuksia. Tämän takia ympäristöystävällisempään liiketoimintaan assosioidaan yleensä huomionpi taloudellinen tulos. Näin ei kuitenkaan aina ole, vaan parantunut suorituskyky ympäristöön liittyvissä asioissa voi johtaa myös parantuneeseen taloudelliseen suorituskykyyn. Tämä voi näkyä esimerkiksi parantuneina tuotedifferoinnista saatuina tuottoina tai alentuneina kustannuksina riskinhallinnan osalta. (Ambec ja Lanoie, 2008; Butler et al., 2011). Seuraavissa luvuissa tarkastelemmekin mahdollisuutta integroida kestävä kehitys osaksi BSC:tä ja tämän mahdollisesti tuomia hyötyjä.

4. BALANCED SCORECARD JA KESTÄVÄ KEHITYS

Tässä luvussa tuodaan esille varsinaiset tutkimustulokset, joita reflektoidaan edellisten lukujen teoriaa vasten. Luku rakentuu neljästä osiosta. Ensimmäisessä luvussa 4.1 tarkastellaan BSC:n soveltuvuutta kestävän kehityksen mittaamiseen. Väitteiden tukena käytetään laajasti olemassa olevaa tutkimusta. Toisessa luvussa 4.2 tuodaan esille keinoja integroida kestävä

kehitys BSC:hen. Kirjallisuuden mukaan keinoja on pääasiassa kolme, joiden mukaan luku onkin edelleen jaoteltu alilukuihin. Kolmannessa luvussa 4.3 määritellään lyhyesti tuloskortin ja mittaristojen rakennusprosessi sekä annetaan esimerkkejä mahdollisista kestävä kehityksen mittareista. Viimeisessä luvussa 4.4 esitetään johtopäätökset. Argumentit integroimisen puolesta sekä vastaan on jaoteltu omiksi alaluvuikseen.

4.1 BSC:n soveltuvuus kestävä kehityksen mittaamiseen

Kuten tämän tutkielman toisessa luvussa todettiin, kaikki lähtee strategiasta ja sen oikeasta toimeenpanosta. BSC toimiikin usein ratkaisuna keskeisimpään ongelmaan, kuinka implementoida strategia, ja on apuna erityisesti isoissa muutoksissa (Kaplan ja Norton, 1996). Sen voisi siis perustella olevan hyvä työkalu kestävä kehityksen kaltaisen kokonaisvaltaisen teeman integroimiseen osaksi koko organisaation toimintaa. Butler et al. (2011) kannustavatkin sen käyttöön, edellyttäen kuitenkin jo kestävä kehityksen strategian olemassaoloa ja koko organisaation sitoutumista sen edistämiseen.

BSC:n toimintaperiaatteen mukaan tarkoituksena on linkittää kaikki strategian kannalta olennaisimmat tekijät toisiinsa. Kaplan ja Norton (1996) korostavatkin, että myös kaikki sidosryhmiin liittyvät, yrityksen menestyksen kannalta olennaiset tekijät voi integroida osaksi BSC:tä, kunhan ne ovat syy-yhteyssuhteessa toisiinsa. Ympäristönäkökulmaa on mainittukin käytettävän osana BSC:tä jo vuonna 2002 (Malmi et al., 2002). Täten Figgen et al. (2002) väite sen sopivuudesta myös kestävä kehityksen mittaamiseen ja johtamiseen vaikuttaa perustellulta.

Butler et al. (2011) korostavat ympäristöraportoinnin tärkeyttä. Heidän mukaansa informaatio ei tule pelkästään yrityksen käyttöön, vaan enenevän sidosryhmiltä tulevan paineen seurauksena sen on raportoitava läpinäkyvästi toimintaansa kestävä kehityksen saralla, kuten suurin osa isoista organisaatioista tekeekin. Kun raportoinnin on oltava laadukasta ja kattavaa, BSC olisi tähänkin mainio työkalu, sillä se täyttää edellytykset tuottaa tällaista tasapainotettua, selkeää, täsmällistä, ajantasaista, vertailukelpoista ja luotettavaa informaatiota (Butler et al., 2011).

BSC:tä voi käyttää myös perinteisestä organisaatorakenteesta poikkeavissa organisaatioissa ja se sopii julkishallinnolle ja voittoa tavoittelemattomille organisaatioillekin (Kaplan ja Norton, 1996). Sitä käytetäänkin hyvin eri aloilla ja eri tyyppisissä organisaatioissa ympäri maailman, muun muassa suurimmassa osassa isoista yrityksistä Yhdysvalloissa, Euroopassa ja Aasiassa. Näillä alueilla sekä Lähi-Idässä ja Afrikassa määrä kasvaa entisestään. (The Balanced Scorecard Institute). Laajuutensa ja yleisyytensäkin vuoksi se olisi hyvä lähtökohta kestävän kehityksen edistämiseksi.

Erilaisten ympäristö- ja sosiaalisten johtamisjärjestelmien käyttö on yhä yleisempää (Figge et al., 2002). Kestävän kehityksen mittareiden integroimisessa haasteena kuitenkin on Butlerin et al. (2011) mukaan, että ne eivät useinkaan ole rahamääräisiä, vaan kuvaavat pelkästään numeerisesti esimerkiksi kasvihuonekaasujen määrää tonneissa. Täten niitä on vaikea integroida sellaisinaan talousanalyysiin. Environmental Leader -julkaisussa (29.3.2018) tarkennetaan suurimpien ongelmien liittyvän kyvyttömyyteen mitata kestävän kehityksen vaikutusta taloudelliseen menestykseen sekä ympäristötekijöitä huomioivien päätöksentekojärjestelmien puutteeseen.

BSC voi olla toimiva työkalu kestävää kehitystä kuvaavia mittareita varten, sillä sen avulla on mahdollista integroida myös ei-taloudellisia mittareita yrityksen johtamisjärjestelmään, mikä on edellytys kestävän kehityksen tulokselliselle edistämiseksi (Figge et al., 2002; Butler et al., 2011). Tavoitteena on suorituskyvyn parantaminen taloudellisella, ympäristö- ja sosiaalisella kestävän kehityksen ulottuvuudella samanaikaisesti (Figge et al., 2002).

4.2 Tapoja integroida kestävä kehitys BSC:hen

Kun yrityksellä on olemassa kestävää kehitystä koskeva strategia, voi alkaa miettiä tapoja integroida se BSC:hen. Kirjallisuudessa on yleisesti ottaen esitetty kolme mahdollista tapaa, joita ovat integroiminen jo olemassa olevaan neljään näkökulmaan, viidennen näkökulman lisääminen sekä kahta edellistä tapaa käyttäen erityisen kestävän kehityksen tuloskortin (Sustainability Balanced Scorecard, SBSC) kehittäminen. (Figge et al., 2002; Butler et al., 2011). Rakenteen valintaan vaikuttaa muun muassa kestävän kehityksen osakomponenttien luonne (Figge et al., 2002). Seuraavaksi tarkastellaan eri integrointitapoja.

4.2.1 Integroiminen olemassa oleviin näkökulmiin

Ensimmäisessä tavassa olemassa oleviin näkökulmiin lisätään kestävän kehityksen mittareita, joista tulee näin automaattisesti osa BSC:tä ja sen toimintamallia. Ylhäältä alas tapahtuvan pääelementtien jaottelun kautta tunnistetaan neljän näkökulman sisällä strategisesti relevantit sosiaaliset ja ympäristökomponentit. (Figge et al., 2002). Tämä mahdollistaa kestävän kehityksen mittareiden integroimisen yrityksen päivittäisiin liiketoimintaprosesseihin ja niiden linkittämisen suorituskykyyn, mikä on paras keino taata kestävän kehityksen huomioiminen ja toteuttaminen myös taloudellisesti huonoina aikoina (Butler et al., 2011).

Tämä tapa sopii erityisesti yrityksille, joilla on jo olemassa BSC, se on vasta muodostusvaiheessa tai jotka huomioivat laajasti eri kestävän kehityksen osa-alueita (Butler et al., 2011). Lisäksi tämän tavan käytöstä on etua, kun ympäristö- ja sosiaaliset tekijät ovat jo valmiiksi merkittävässä roolissa markkinoilla, joilla yritys toimii (Figge et al., 2002). Integroiminen voidaan toteuttaa lisäämällä mittareita vain osaan tai kaikkiin näkökulmiin. Butler et al. (2011) korostavat, että yritysten on hyvä pohtia tarkasti, miten he päättävät tämän toteuttaa. Lisäämällä vain muutama mittari tulokset saattavat jäädä vähäisiksi, mutta kaikilla ei ole resursseja sitoutua kestävään kehitykseen laajalla skaalalla.

4.2.2 Viidennen näkökulman lisääminen

Toisessa tavassa voidaan lisätä neljään päänäkökulmaan viides näkökulma markkinaprosessin ulkopuolelta vaikuttavia tekijöitä varten (Figge et al., 2002). Tällainen kestävän kehityksen näkökulma sisältää suorituksen ympäristö- ja sosiaalisia indikaattoreita, jotka linkittyvät BSC:n toimintamallin mukaisesti muuhun neljään näkökulmaan ja korostavat kestävän kehityksen periaatteita läpi koko organisaation toiminnan (Butler et al., 2011).

Figge et al. (2002) mukaan ehtoina tällaisen uuden näkökulman lisäämiselle ovat, että kestävän kehityksen komponentit ovat strategisesti relevantteja, eli ne ovat joko strategian avulla tavoiteltavia asioita tai sen saavuttamista välillisesti edesauttavia, eikä niitä voida järkevästi integroida neljään muuhun näkökulmaan. Uusi näkökulma voi vaikuttaa kaikkiin näihin neljään

näkökulmaan, mutta toisaalta kestävä kehityksen eriyttäminen omaksi näkökulmakseen voisi vähentää sen yhteyttä muuhun strategiaan ja täten heikentää johdon sitoutumista siihen. Tämä tapa soveltuukin yleensä yrityksiin, jotka ovat erityisen alttiina ympäristöasioille. (Butler et al., 2011). Tämä mahdollisen lisänäkökulman tarve selviää kuitenkin vasta BSC:n muodostusprosessissa (Figge et al., 2002).

4.2.3 Erityisen SBSC:n kehittäminen

Käyttämällä jompaakumpaa edellisistä tavoista tai yhdistämällä ne muodostetaan spesifi, johdettu ympäristö- ja/tai sosiaalinen tulokortti, johon viitataan yleensä SBSC:nä (Figge et al., 2002). Tuota termiä on käytetty kuitenkin myös puhuttaessa yleisellä tasolla BSC:stä, johon on integroitu kestävä kehityksen komponentteja.

Erillinen SBSC voidaan Butler et al. (2011) mukaan muodostaa sekä olemassa olevan BSC:n rinnalle, kun ei haluta muuttaa koko toimivaa järjestelmää, tai ainoaksi työkaluksi ilman perinteisen BSC:n käyttöönottoa, mikä voi olla kallista ja työlästä. Muodostaminen tapahtuu jommankumman aiemman tavan avulla. Ne voi myös yhdistää niin, että sekä lisätään kestävä kehityksen elementtejä olemassa oleviin näkökulmiin että samalla kehitetään uusi näkökulma. Vaihtoehdon valintaan vaikuttaa sosiaalisten ja ympäristötekijöiden luonne, niin että osana markkinajärjestelmää olevat tekijät olisi mielekästä integroida olemassa oleviin näkökulmiin ja kehittää uusi näkökulma markkinoiden ulkopuolisille. (Figge et al., 2002).

Sandin et al. (2016) suorittaman australialaisen empiirisen tutkimuksen tulokset puoltavat kestävä kehityksen osakomponenttien integroimista BSC:n olemassa oleviin neljään näkökulmaan. Näkökulmat ovat sidoksissa toisiinsa niin, että oppimisen ja kasvun näkökulmaan kuuluva inhimillinen pääoma vaikuttaa suoraan sisäisten prosessien näkökulman arvonluomisproesseihin, nämä prosessit taas vaikuttavat asiakasnäkökulmaan kuuluvaan asiakasarvoon sekä suoraan ja epäsuorasti taloudelliseen suorituskykyyn osana taloudellista näkökulmaa.

4.3 Tulokortin rakentaminen ja mittaristojen määrittäminen

SBSC:n rakennusprosessissa kestävä kehityksen mittaaminen integroidaan koko yrityksen johtamisjärjestelmään, tulokortti räätälöidään varta vasten tiettyä yksikköä varten ja integroimistapa valitaan edellisissä kappaleissa kuvattujen tekijöiden perusteella. Rakennusprosessin vaiheita ovat: 1) strategisen yritysryhmän valitseminen, 2) kriittisten ympäristö- ja sosiaalisten tekijöiden identifiointi sekä 3) näiden tekijöiden merkityksellisyyden määrittäminen tälle yritysryhmälle. (Figge et al., 2002).

Kun integrointitapa on valittu, mittarit ja tavoitteet valitaan niin, että ne olisivat yrityksen työntekijöiden kontrolloitavissa, mitattavissa olevia sekä moniulotteisen mittarin ollessa kyseessä kaikki komponentit sisältäviä. Esimerkiksi kasvihuonekaasujen kohdalla huomioidaan kaikki relevantit tähän kategoriaan kuuluvat kaasut. Mittareiden tulisi siis olla yksilöllisiä, firman valittua strategiaa heijastelevia ja lisäksi niitä tulisi olla sopiva määrä. (Butler et al., 2011).

Yritysten vastuullisuus ei rajoitu pelkästään taloudelliseen suoritukseen, ja kestävä kehitys tulisi näin tarkastella ja mitata myös laajemmasta näkökulmasta ottaen huomioon yrityksen sosiaalinen vastuullisuus (corporate social responsibility, CSR) ja ympäristösuorituskyky, joka syntyy sisäisten prosessien jatkuvasta kehittämisestä (Rae et al., 2015). Ottaen huomioon, että inhimillinen pääoma eli työntekijät ovat keskeisessä roolissa kestävä kehityksen johtamisen tehokkuudessa osana sisäisten prosessien näkökulmaa (Sand et al., 2016), työntekijöiden sitoutumisen aste on merkittävä tekijä. Tämä on hyvä ottaa huomioon asianmukaisia mittareita valitessa.

Mittareiden valitsemiseen ja sijoitteluun liittyy paljon ohjeita. Malmi et al. (2002) ehdottavat, että minkä tahansa tyyppistä BSC:tä rakennettaessa tulee mittareita sijoitettaessa ottaa huomioon kolme tekijää. Ensinnäkin vastoin oletuksia mittaria ei välttämättä kannata aina sijoittaa sille tyyppilliseen kategoriaan, toiseksi hierarkkisesti mahdollisimman ylhäällä olevan näkökulman valitseminen kannattaa sekä kolmanneksi mittariston on aina lopulta tasapainotettava eri näkökulmat. Butler et al. (2011) taas tuovat esille 7 huomionarvoista tekijää mittareita valitessa:

1. Mittaamisen pohjana selkeä tavoite
2. Terminologia määritelty ja yhdenmukaisesti käytetty koko organisaatiossa
3. Mittaamiseen tarvittava tieto saatavissa
4. Mittaamisen synnyttämä käytös yhdenmukainen organisaation tavoitteiden kanssa
5. Ennakoivat mittarit soveltuvat todennäköisesti paremmin, vaikka osa voi olla myös jälkimittareita tai molempia samaan aikaan
6. Mittarit käytössä suorituskyvyn kehityksen seuraamiseen tietyllä aikavälillä
7. Soveltuvat viitearvot ja tavoitteet määritelty ja vertailukelpoisia

Jo käytössä olevia ympäristöjärjestelmiä on myös mahdollista yhdistää mielekkäästi BSC:hen joko käyttämällä sen mittareita osana tuloskorttia tai sijoittaa siihen vain poikkeamamittarit. Tämä vaikuttaisi olevan yksi toimiva ja suhteellisen kustannustehokas keino yhdistää kestävä kehityksen mittaaminen BSC:hen. Lisäksi on kuitenkin asioita, joille on vaikea löytää mitattavia suureita, sillä mittarin on ensisijaisesti pyrittävä mittaamaan oikeaa asiaa. Tällaisissa tilanteissa on käytetty myös muita tapoja, kuten hankeseurantaa. (Malmi et al., 2002). Ympäristö- ja sosiaaliset tekijät voivat kuulua myös ns. hygieniatekijöihin, jotka ovat tärkeitä liiketoiminnan kannalta, mutta eivät olennaisia strategisen kilpailuedun kannalta, eivätkä kuulu täten BSC:hen ollenkaan (Figge et al., 2002).

Itse SBSC:n muodostusprosessi on vastaava kuin perinteisenkin BSC:n muodostaminen. Ylhäältä-alas tapahtuvan prosessin avulla käydään läpi kaikki näkökulmat ja tunnistetaan strategisesti merkittävät tekijät mukaan lukien nyt myös kestävä kehityksen osatekijät. Tällaisen prosessin luonteen ansiosta hierarkkisuus ja syy-seuraussuhde varmistuu. Kaikki strategisesti merkittävät tekijät ovat näin linjassa muuntamassa strategiaa toiminnaksi ja apuna paremman taloudellisen tuloksen saavuttamisessa, ja kestävä kehityksen osakomponenttien integroiminen koko BSC:n ketjuun varmistuu. (Figge et al., 2002).

Toisaalta Bieker (2002) ehdottaa, että hierarkkisuuden sijaan SBSC:n näkökulmien olisi hyvä olla tasavertaisesti linkittyneitä toisiinsa, jolloin kestävä kehitys olisi integroitu osaksi kokonaisuutta, joka huomioidaan yritystä johdettaessa. Näin ei huomioitaisi lopulta ainoastaan sen kontribuutiota taloudelliseen menestykseen ja kestävä kehitystä huomioitaisiin automaattisesti myös taloudellisesti huonompina aikoina.

Figge et al. (2002) tuovat esille esimerkkejä mahdollisista mittareista sekä näiden tärkeimmistä ajureista kussakin näkökulmassa. Oppimiseen ja kasvuun voisi sijoittaa esimerkiksi työntekijöiden tyytyväisyyden, johon vaikuttaa työntekijöiden terveys ja turvallisuus. Sisäisiin prosesseihin kuuluisi tieto tuotantoprosessissa syntyvistä myrkyjäämistä, joihin vaikuttaa haitallisten aineiden käyttö tuotannossa. Asiakasnäkökulmaan sisällytetään yleensä asiakastyytyväisyys, johon vaikuttavat kestävät ja myrkyvapaat tuotteet sekä ympäristöystävällinen ja sosiaalisesti vastuullinen imago. Nämä näkökulmat johtavat lopulta taloudelliseen näkökulmaan, jota mitataan yleensä liikevaihdon kasvulla ja myynnin tuottoasteella. Lisänä oleva markkinoiden ulkopuolinen näkökulma voisi olla esimerkiksi lapsityövoiman käyttö, joka vaikuttaa muun muassa imagoon ja sitä kautta asiakastyytyväisyyteen ja liikevaihtoon.

4.4. Johtopäätöksiä

SBSC voidaan siis muodostaa riippumatta siitä, onko yrityksessä ennestään jo olemassa perinteinen BSC. Se soveltuu sekä yrityksille, joiden strategia perustuu erityisesti kestäväan kehitykseen, että muille perinteisempää liiketoimintaa harjoittaville lisäten näin kestäväan kehityksen huomioimista niidenkin toiminnassa. (Figge et al., 2002).

4.4.1 Argumentteja BSC:hen integroimisen puolesta

Parannukset joillain BSC:n osa-alueilla voivat johtaa parannuksiin myös toisilla alueilla (DeBusk ja Crabtree, 2006). Täten voisi olettaa, että kestäväan kehityksen integroiminen osaksi BSC:tä ja hyvin menestyminen tällä alueella voisi johtaa parannukseen myös esimerkiksi asiakastyytyväisyydessä, työntekijöiden sitoutumisessa sekä taloudellisissa mittareissa. Sand et al. (2016) ovatkin päätyneet siihen, että kestäväan kehityksen edistämällä on lopulta positiivinen vaikutus taloudelliseen menestykseen ympäristöprosessien, yhteisöllisen aktiivisuuden ja työntekijöiden hyvinvointiin panostamisen sekä innovaatioprosessien kautta.

Figge et al. (2002) tuovat esille kolme kestäväan kehityksen integroiminen etua. Ensinnäkin, kun kestäväan kehityksen johtaminen on integroitu BSC:n kaltaiseen järjestelmään ja kytkök-

sissä näin taloudellisiin mittareihin, kestävästä kehitystä huomioidaan myös taloudellisesti huonompina aikoina. Toiseksi, tällaisen taloudellisestikin järkevän mallin käyttäminen antaa hyvän esimerkin myös muille yrityksille ja edistää näin kestävästä kehitystä entisestään. Kolmanneksi, integroitaessa eri kestävästä kehityksen komponentit – taloudelliset, ympäristö- ja sosiaaliset – BSC:hen, kaikki olennaisimmat tekijät tulevat tasapuolisesti katetuiksi täyttäen näin kestävästä kehityksen edellytykset.

BSC on hyvä työkalu myös ympäristö- ja sosiaalisiin asioihin liittyvän tietoisuuden, kannatuksen ja osaamisen lisäämiseen kaikilla organisaatiotasoilla. Eettisen valvonnan ja raportoinnin lisääminen edistävää kestävästä kehityksen huomioimista jo sinänsä, mahdollistaa kaksinkertaisen oppimisen muun muassa ulkoisilta sidosryhmiltä saadun palautteen ansiosta sekä edistää yrityksen läpinäkyvyyttä. SBSC:n muodostamisprosessi voi siis itsessään jo auttaa firman eri osastoja ymmärtämään kestävästä liiketoiminnan strateginen merkitys. Erityisen hyödyllistä tämä on ympäristö- ja eettisiin asioihin keskittyneiden osastojen johtajille, jotka voivat integroida kestävästä kehityksen osatekijöitä yrityksen tasolla. (Bieker, 2002).

4.4.2 Argumentteja BSC:hen integroimista vastaan

Kaikki aiheesta löytyvä tutkimus ei kuitenkaan tue kestävästä kehityksen integroimista BSC:hen. Esimerkiksi Bieker (2002) tuo esille useita SBSC:n muodostamiseen liittyviä ongelmia. Ensinnäkin, ottaessaan huomioon vain strategisesti merkittävät tekijät malli saattaa jäädä liian pelkistetyksi. Monilla eettisillä tekijöillä, joilla saattaa olla yhteiskunnassa kauaskantoiset vaikutukset, ei ole suoraa strategista merkitystä yritykselle.

Toiseksi, tärkeitä tekijöitä saattaa jäädä ulkopuolelle myös BSC:n liiallisen taloudellisen merkityksen korostamisen takia. Investointien kannattavuutta tarkastellaan yleensä muutaman vuoden aikajänteellä, ja kestävästä kehityksen edistämisestä saatavat hyödyt saattavat näkyä vasta tätä pidemmällä ajalla. Lisäksi mittareiden lukumäärän ollessa yleensä noin 20 rajautuu monia ns. pehmeämpiä mittareita ulkopuolelle myös sitä kautta. (Bieker, 2002). Hoque (2014) tukee tätä väitettä taloudellisten mittareiden pääpainosta suhteessa muihin mittareihin, mutta toteaa BSC:n toimintaidean pysyvän yllä mittareiden keskinäisen strategisen linkityksen ansiosta.

Kolmanneksi, toimiakseen yrityksellä täytyy olla jo valmiiksi visio, missio ja strategiat kestävän kehityksen osalta. Näitä ei kaikilla yrityksillä välttämättä ole, ja asia saatetaan huomata vasta SBSC:tä muodostettaessa. Yritysjohdon on oltava sitoutunut kestävämmän liiketoiminnan harjoittamiseen ja tämän toteutumisesta on myös viestitettävä läpinäkyvästi sisäisille ja ulkoisille sidosryhmille. (Bieker, 2002).

SBSC:n ovat todennäköisemmin valmiina ottamaan käyttöön sellaiset firmat, jotka ovat jo panostaneet kestäväan kehitykseen liiketoiminnassaan ja ovat valmiita viestimään siitä avoimemmin ja kattavamamin, kuten Elijido-Tenin ja Tjanin (2014) australialaisia listattuja yrityksiä koskevasta tutkimuksesta käy ilmi. Tällaisilla yrityksillä kestävan kehityksen tavoitteet ja mittarit ovat selkeästi sidoksissa ydinliiketoimintoihin ja strategiaan. Nykypäivänä kannustetaan yhä enenevästi tällaiseen eettisestä suoriutumisesta viestittämiseen myös ulkoisesti eri sidosryhmille, mutta johtajat ja työntekijät ovat myös huolissaan sen myötä lisääntyvästä vastuusta ja valvonnasta, mikä voi johtaa SBSC:n käyttöönoton hylkäämiseen joidenkin johtajien kohdalla (Bieker, 2002).

Pelkkä SBSC:n olemassaolo ja käyttö eivät siis takaa sitoutumista kestävan kehityksen johtamiseen ja sen todellista edistämistä yrityksissä, kuten Elijido-Tenin ja Tjanin (2014) tutkimuksessa selvisi. BSC on kuitenkin hyvin avoin ja käytännössä sovellettavissa oleva työkalu kestävan kehityksenkin mittaamiseen, kunhan yritysjohto on tarpeeksi sitoutunut ja ohjaa liiketoimintaa eettisten arvojen mukaisesti (Bieker, 2002).

5. YHTEENVETO

Tässä tutkimuksessa on pyritty tarkastelemaan tasapainotetun tuloskortin (Balanced Scorecard, BSC) soveltuvuutta kestävan kehityksen mittaamiseen ja johtamiseen sekä tuomaan esille eri olemassa olevia integrointitapoja. Tutkielma on toteutettu puhtaasti kirjallisuuskatsauksena ja siinä on sekä pyritty selittämään asioiden tilaa että tuomaan esille joitain parannusehdotuksia. Erityisesti on syvennytty BSC:n toimintaperiaatteisiin ja ominaisuuksiin, mää-

ritelty kestävä kehitys liiketoimintakontekstissa sekä tarkasteltu näiden yhdistämistä Sustainability Balanced Scorecardiksi kutsutuksi erityiseksi kestävän kehityksen huomioivaksi tuloskortiksi.

Lyhyesti sanottuna löydökset voisi tiivistää siihen, että kestävän kehityksen käytäntöjen käyttöönotto voi olla vaikeaa ja kallista, ja sen hyödyt näkyvä vasta tulevaisuudessa (Butler et al., 2011). Kestävän kehityksen strategia on kuitenkin otettava yhtä tosissaan kuin firmat muutkin pitkäaikaiset strategiat, sillä niiden avulla voidaan parantaa merkittävästi yrityksen arvoa ja planeettamme hyvinvointia. BSC:n avulla integroimisen haasteista voidaan selvittää yksilöllisesti firman tarpeisiin sopien.

Aiheen laajuuden vuoksi tutkielma ei ole tyhjentävä. Lähteinä on kuitenkin käytetty korkeatasoista kirjallisuutta ja artikkeleita, joihin tutkimustulokset pohjautuvat, joten löydöksiä voi pitää luotettavina. Siitä huolimatta yksiselitteisiä johtopäätöksiä on vaikea tehdä, sillä eri tutkimusten tulokset ovat välillä keskenään ristiriidassa. Sekä BSC:n tehokkuus että kestävän kehityksen tuloksellinen mittaaminen ja edistäminen riippuvat monesta tekijästä, ja se mikä sopii yhdelle yritykselle, ei välttämättä sovi toiselle. Pääasiassa BSC:n voi kuitenkin sanoa soveltuvan kestävän kehityksen mittaamiseen ja johtamiseen silloin, kun on jo olemassa kestävän kehityksen strategia ja koko organisaatio on sitoutunut sen edistämiseen.

Siitä huolimatta, että Kaplan ja Norton kehittivät BSC:n jo 1990-luvun alussa, kestävän kehityksen näkökulman lisääminen on verrattain uusi ilmiö, joka on vielä lapsenkengissään. Ehdotuksena olisikin, että jatkossa tutkimus keskittyisi empiirisen datan tuottamiseen kestävän kehityksen integroimisen toteutuksesta käytännössä.

LÄHDELUETTELO

Ambec, S. & Lanoie, P., 2008. "Does It Pay to Be Green? A Systematic Overview". The Academy of Management Perspectives, 22(4), 45-62.

Antonsen, Y., 2014. "The downside of the Balanced Scorecard: A case study from Norway". Scandinavian Journal of Management, 30(1), 40-50.

Bieker, T. (2002). "Managing Corporate Sustainability with the Balanced Scorecard: Developing a Balanced Scorecard for Integrity Management" Paper presented at The Oikos PhD Summer Academy, 2-20.

BSI (THE BALANCED SCORECARD INSTITUTE). Saatavissa: <https://www.balancedscorecard.org/BSC-Basics/About-the-Balanced-Scorecard> (viitattu 19.10.2018).

Butler, J. B., Henderson, S. C. & Raiborn, C., 2011. "Sustainability and the Balanced Scorecard: Integrating Green Measures into Business Reporting". Management Accounting Quarterly, 12(2), 1-10.

DeBusk, G. K. & Crabtree, A. D. 2006. "Does the Balanced Scorecard Improve Performance?" Management Accounting Quarterly, 8(1), (Fall), 44-48.

Elijido-Ten, E. O. & Tjan, Y., 2014. "Sustainability Balanced Scorecard Disclosures and Corporate Commitment to Sustainability: An Australian Study". Issues in Social and Environmental Accounting, 8(4), 185-208.

Environmental Leader. "Should CFOs Take a Seat at the Sustainability Table?", (29.3.2008). Saatavissa: <https://www.environmentalleader.com/2008/03/should-cfos-take-a-seat-at-the-sustainability-table/> (viitattu 18.11.2018).

Figge, F., Hahn, T., Schaltegger, S. & Wagner, M., 2002. "The Sustainability Balanced Scorecard – Linking sustainability management to business strategy". Business Strategy and the Environment, 11(5), 269-284.

Gray, R., 2010. "Is accounting for sustainability actually accounting for sustainability ... and how would we know? An exploration of narratives of organisations and the planet". Accounting, Organizations and Society, 35(1), 47-62.

Hoque, Z., 2014. "20 years of studies on the balanced scorecard: Trends, accomplishments, gaps and opportunities for future research". The British Accounting Review, 46(1), 33-59.

Ikäheimo, S., Malmi, T. & Walden, R.: Yrityksen laskentatoimi, 5. painos, Helsinki: Sanoma Pro Oy, 2012.

Kaplan, R. S. & Norton, D. P.: The Balanced Scorecard: translating strategy into action, Boston: Harvard Business School Press, 1996.

Kauppalehti. "Incorporating Sustainability in Everyday Work", (6.10.2018). Saatavissa: <https://www.kauppalehti.fi/uutiset/incorporating-sustainability-in-everyday-work/7115a0e6-cc7d-3343-94d0-2d7111c785b0> (viitattu 10.11.2018)

Malmi, T., Peltola, J. & Toivanen, J.: Balanced Scorecard – Rakenna ja sovelta tehokkaasti, Jyväskylä: Talentum Media Oy, 2002.

Nair, M.: Essentials of Balanced Scorecard, Hoboken: John Wiley & Sons Inc., 2004.

Pforsich, H., 2005. "Does Your Scorecard Need a Workshop?" Strategic Finance, 86(8), 30-35.

Rae, K., Sand, J. & Gadenne, D., 2015. "The Association between Organisational Commitment And Corporate Social Responsibility-Environmental Performance Within an Integrated Sustainability Balanced Scorecard Framework". Issues in Social and Environmental Accounting, 9(1), 32-50.

Sand, J., Rae, K. & Gadenne, D., 2016. "An empirical investigation on the links within a sustainability balanced scorecard (SBSC) framework and their impact on financial performance". Accounting Research Journal, 29(2), 154-178.

United Nations World Commission on Environment and Development, WCED, 1987. Our common future (The Brundtland Report). Saatavilla: <http://www.un-documents.net/our-common-future.pdf>