



Turun yliopisto  
University of Turku

# **AINEETTOMAN PÄÄOMAN MITTAAMINEN IC- JA BSC-MALLEISSA**

**Ydinkyvyyksien näkökulma**

Liiketaloustiede, Laskentatoimen ja ra-  
hoituksen pro gradu -tutkielma

Laatija:

Jelena Sandelin 419819

Ohjaajat:

Prof. Hannu Schadewitz

KTT Vesa Partanen

18.11.2016

Turku



Turun kauppakorkeakoulu • Turku School of Economics

Turun yliopiston laatujärjestelmän mukaisesti tämän julkaisun alkuperäisyys on tarkastettu Turnitin OriginalityCheck -järjestelmällä.

The originality of this thesis has been checked in accordance with the University of Turku quality assurance system using the Turnitin OriginalityCheck service.

## SISÄLTÖ:

1	JOHDANTO .....	7
1.1	Arvoa aineettomista resursseista .....	7
1.2	Tavoitteet ja rajaukset .....	10
1.3	Metodologia ja menetelmät .....	12
1.4	Tutkielman rakenne .....	13
2	AINEETON PÄÄOMA IC-KIRJALLISUUDESSA .....	14
2.1	Ydinkyvykkyudet kilpailuetua tuottavana resurssina .....	14
2.2	Aineettoman pääoman staattinen tarkastelu .....	18
2.2.1	Inhimillinen pääoma .....	22
2.2.2	Rakennepääoma .....	23
2.2.3	Suhdepääoma .....	24
2.3	Aineettoman pääoman dynaaminen tarkastelu .....	24
2.3.1	Mittaaminen ja mittarit .....	26
2.3.1.1	Taloudelliset ja rahamääräiset mittarit .....	29
2.3.1.2	Sisäisen rakenteen ja prosessien mittarit .....	30
2.3.1.3	Asiakassuhteet .....	32
2.3.1.4	Uusiutumisen ja kehittymisen mittarit .....	35
2.3.1.5	Henkilöstömittarit .....	37
2.3.2	Mittarit ja ydinkyvykkyudet .....	40
2.3.3	Mallien vertailua .....	43
3	BALANCED SCORECARD JA AINEETTOMAN PÄÄOMAN MITTAAMINEN .....	45
3.1	BSC:n yleisesittely ja näkökulmien kehitys .....	45
3.1.1	Taloudellinen näkökulma .....	47
3.1.2	Asiakasnäkökulma .....	50
3.1.3	Sisäisten prosessien näkökulma .....	51
3.1.4	Oppimisen ja kasvun näkökulma .....	53
3.2	Strategiakartta ja aineeton pääoma .....	54
3.2.1	Inhimillinen pääoma .....	57
3.2.2	Informaatiopääoma .....	58
3.2.3	Organisaatiopääoma .....	59
3.2.4	Kaplan ja Nortonin IC-jaottelun vertailua IC-mallin jaotteluun .....	60
3.3	Ydinkyvykkyudet strategisen valmiuden mittaamisessa .....	62
3.4	Yhteenvedo Balanced Scorecardista ja strategiakartasta .....	64

4	IC- JA BSC-MALLIEN VERTAILUA AINEETTOMAN PÄÄOMAN MITTAAMISESSA.....	66
4.1	Strategiset lähtökohdat ja johtamisen roolit.....	67
4.2	Mittarit ja indikaattorit .....	69
4.2.1	BSC:n ja IC:n mittareiden vertailua.....	69
4.2.2	Strategisen valmiuden raportti .....	72
4.3	Erilaisia näkökulmia.....	73
4.3.1	Kaplan ja Nortonin IC-jaottelun kritiikki .....	73
4.3.2	Integroiva ja täydentävä näkökulma .....	75
4.3.3	Kehittämisenäkökulma .....	76
5	YHTEENVETO JA JOHTOPÄÄTÖKSET .....	78
	LÄHTEET:.....	82

#### KUVIOT:

Kuvio 1	IC:n ja BSC:n rakentuminen .....	10
Kuvio 2	Skandian markkina-arvon muodostuminen (Edvinsson 1997, 369) ..	21
Kuvio 3	Pääomavirrat (Roos ym. 1997, 53).....	25
Kuvio 4	Skandia Navigator (Edvinsson & Malone 1997, 68) .....	28
Kuvio 5	Mittariston muodostaminen BSC-viitekehyksessä.....	47
Kuvio 6	Strategiakartta-viitekehys (Kaplan & Norton 2004b, 31). .....	56

#### TAULUKOT:

Taulukko 1	Sisäisen rakenteen ja prosessimittareiden vertailua .....	31
Taulukko 2	Asiakasmittareiden vertailua .....	34
Taulukko 3	Uusiutumisen ja kehittymisen mittareiden vertailua .....	36
Taulukko 4	Henkilöstömittareiden vertailua .....	39
Taulukko 5	Organisaation kyvykkyyksien esiintyminen Sveibyn ja Edvinsson & Malonen mittareissa .....	40

Taulukko 6	Strategisen valmiuden mittaaminen ja organisatoriset kyvykkyydet .	62
Taulukko 7	IC- ja BSC-mittareiden vertailua.....	70



# 1 JOHDANTO

## 1.1 Arvoa aineettomista resursseista

*”Etätyössä saadaan enemmän aikaiseksi” – Työn tuloksellisuutta ei voi seurata kellokortilla.” Yle Uutiset 1.8.2016*

Yle uutisten artikkelissa kerrotaan miten kellokortti on luovissa ja ajattelua vaativissa töissä vanhanaikainen tapa mitata työn tehokkuutta. Tapa toimi hyvin teollisella aikakaudella, jolloin tehdastyöntekijöiden työtunteja mitattiin tarkkaan, mutta nykyisin sitä perustellaan sillä, että tiedetään missä ihmiset liikkuvat. Käsitys työstä on muuttunut, ja nykyään etätyöt ja liukuvat työajat ovat lisääntymässä. Etätyötä tekevien työaikaa voidaan seurata tietokoneen avulla: kun työntekijä kirjautuu järjestelmään, työtunnit alkavat juosta, kertoo dosentti Marja-Liisa Manka Ylen uutisten artikkelissa. (Yle Uutiset, 1.8.2016).

Teollisen aikakauden jälkeen talouskasvua ei enää kyetty aikaansaamaan aineellisilla tuotannontekijöillä työvoimalla ja rahalla. Aineettomasta pääomasta kiinnostuttiin vasta, kun työvoiman ja pääoman lisäykset selittivät enää vain puolet talouskasvusta. Jälkiteollisessa yhteiskunnassa ihmiset työskentelevät yhä enemmän informaation parissa: informaation käsittelemisessä, siirtämisessä sekä sen avulla uuden tiedon tuottamisessa. Informaatioteknologian kehittymisen myötä automatisoinnin ansiosta perinteisen tuotannon kautta saavutettua tuotantomäärää voidaan aikaansaada entistä vähemmällä työtunneilla. Tätä kutsutaan yleisesti informaation tai tiedon aikakaudeksi erotuksena tuotantoon perustuvasta teollisesta aikakaudesta. (Stähle & Grönroos 1999, 30, 43; Kaplan & Norton 1996).

Kilpailuetua ei enää kyetä luomaan pelkästään tuotannon määrää kasvattamalla, vaan tarvitaan uudenlaisia eli innovatiivisia tuotteita ja palveluja. Innovaatiolla tarkoitetaan teknistä, taloudellista tai muuta uutuutta tai uudistusta olemassa olevaan tuotteeseen tai palveluun. Tulovirtaa pyritään aikaansaamaan kehittämällä ja parantamalla alati joko itse toimintaa, eli prosesseja, entistä tehokkaammiksi tai uusien innovaatioiden lanseeraamisella ja uusien tuotteiden kehittämisellä. (Stähle & Grönroos 1999, 31).

Informaatioteknologisten työkalujen kehittyminen on johtanut investointivirtojen siirtymisen fyysisten resurssien sijaan sijoituksiin informaatioteknologiaan (Edvinsson 1997, 366). Esimerkkinä tästä Internet, joka tarjoaa yrityksille reaaliaikaista kommunikointia ja viestintää niin rahoittajien välillä kuin asiakkaiden ja muiden sidosryhmien välillä. Informaation aikakaudella yritykset pyrkivät löytämään kestäväää kilpailuetua tie-

toon pohjautuvien resurssien kautta. Kun kilpailuetu syntyy näistä aineettomista resursseista, jotka eivät näy yritysten taseissa, on entistä tärkeämpää kyetä mittaamaan ja johtamaan näitä resursseja. (Ojala 2008, 16).

Taloudellisen raportoinnin tarkoituksena on toimia informaation välittäjänä. Informaatio puolestaan luo toimintaa, esimerkiksi sijoittajat päättävät sen perusteella, onko yritys kannattava sijoituskohde ja luotonantajat päättävät, kuinka riskinen yritys on, minkä perusteella määritetään yrityksille myönnettävien lainojen korot. Kilpailukyvyyn siirtyessä yhä enemmän taloudellisen raportoinnin kattavuuden ulkopuolelle, taseessa näkymättömään aineettomaan pääomaan, on kokonaiskuvan saamiseksi tärkeää löytää lukuja, joiden perusteella yrityksen riskisyyttä ja tulevaisuuden ansaintamahdollisuuksia voidaan luotettavasti arvioida. Taloudelliset luvut koetaan riittämättömiksi kuvaamaan tätä aineetonta osaa, koska perinteiset laskentamenetelmät luokittelevat esimerkiksi henkilöstön koulutukseen käytetyt varat tai tietojärjestelmien hankinnat kuluiksi eikä sijoituksiksi, mikä taas merkitsee taseen näkökulmasta yrityksen kokonaisarvon laskua eikä suinkaan nousua. On tärkeää tunnistaa mekanismi, jonka avulla yritys kykenee näistä aineettomista investoinneista luomaan arvoa. Johtamisen tarkoitus on pyrkiä muuntamaan aineettomat resurssit arvoa luovaan käyttöön, mikä lopulta realisoituu rahamääräisesti yrityksen kokonaisarvoon ja luo kassavirtaa. Mittaamalla ja raportoimalla aineetonta pääomaa voidaan antaa oikeampaa ja luotettavampaa kuvaa yrityksen tilasta. (Edvinsson & Malone 1997; Kaplan & Norton 1992; 1996).

Jo vuonna 1987 *Relevance Lost* -kirjassaan Johnson ja Kaplan toivat esille laskentamenetelmien pysyneen ennallaan vuosikymmeniä, vaikka markkinaympäristö oli samaan aikaan muuttunut valtavasti. Heidän mielestään perinteisillä laskentamenetelmillä ei kyetty tuottamaan hyödyllistä ja ajantasaista informaatiota yritysjohton päätöksenteon tueksi. Kirjan julkaisemisen jälkeen toinen kirjan kirjoittajista, Robert Kaplan, on ollut kehittämässä *Balanced Scorecardia* (BSC), josta julkaistiin ensimmäinen artikkeli vuonna 1992 *Harvard Business Review*:ssä. Artikkelin pääasiallinen anti oli tuoda taloudellisten mittareiden rinnalle operatiivisia, ei-rahamääräisiä mittareita täydentämään ja tasapainottamaan yritysten suoritusmittausta auttaakseen siten yritysten johtajia päätöksenteossa. (Johnson & Kaplan 1987; Kaplan & Norton 1992).

1990-luvulla aineettoman pääoman (Intellectual Capital, IC) ympärille kehkeytyi laaja ja jokseenkin sirpaleinen keskustelu. Käsitettä on lähestytty muun muassa taloustieteen<sup>1</sup>, laskentatoimen ja johtamisen näkökulmista, mutta erityisesti 1990-luvulla käsite nousi laajaan keskusteluun laskentatoimen ja johtamisen tieteenaloilla. Petty ja Guthrie (2000) esittävät, että noin 1990-luvun puoliväliin tieteellinen keskustelu pyrki tekemään tunnetuksi IC:n käsitettä ja erityisesti sen merkitystä kilpailuedun kannalta. Tämän jälkeen IC:n

---

<sup>1</sup> esim. Human Capital Theory, ks. esim. Sweetland, Scott R. (1996)

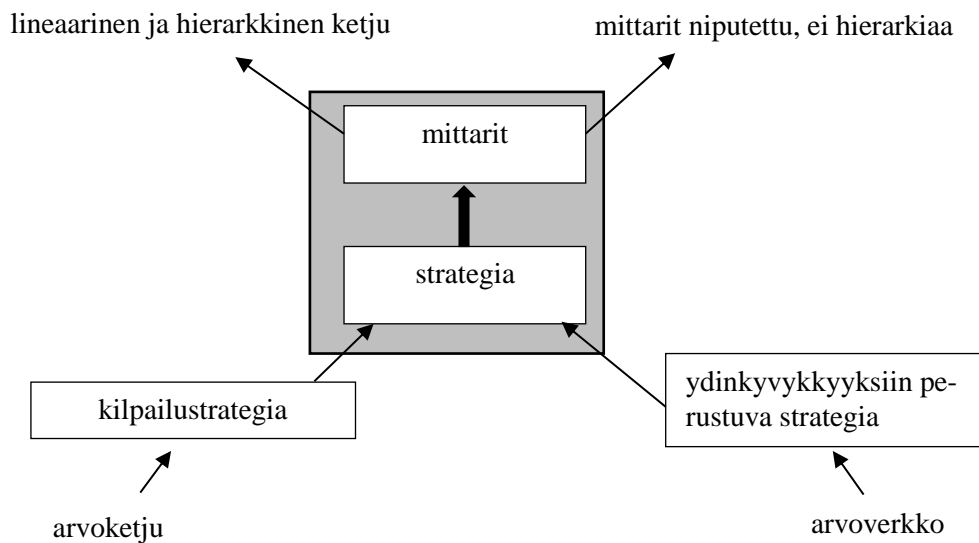


merkitystä on pyritty todentamaan empiirisesti ja on haluttu todisteita aikaisempien teoreettisten näkemysten tueksi. Tästä laajasta alasta johtuen IC:n käsitteestä ei ole yhteistä määritelmää ja siihen liittyvä tutkimus on kehittyy jatkuvasti, verrattuna Balanced Scorecardin kehittämiseen, joka on IC:tä kapea-alaisempaa ja pääasiallisesti vain kahden kirjoittajan, Robert Kaplanin ja David Nortonin, kirjoitusten ja havaintojen perustana. Tässä tutkielmassa käytetään käsitteitä IC-malli tai -kirjallisuus sekä BSC-malli tai -kirjallisuus, joilla viitataan aikaisempaan tieteelliseen keskusteluun näiden mallien osalta. IC-malli viittaa IC-kirjallisuuden pohjalta muodostettuun malliin ja tapaan mitata aineetonta pääomaa, eikä se siten ole kirjallisuudessa esiintyvä absoluuttinen malli. BSC-kirjallisuutta on tuottanut monet tutkijat ja kirjoittajat, mutta tässä tutkielmassa BSC-malli perustuu vain Kaplan ja Nortonin kirjoittamiin teksteihin ja siksi tutkielmassa esiintyvä termi BSC-kirjallisuus perustuu vain heidän tuottamaan kirjallisuuteen BSC:n osalta.

Yle Uutisten artikkeli on mielenkiintoinen senkin vuoksi, että edelleen 2010-luvulla kiinnitetään huomiota siihen, ettei pelkästään työhön käytetty aika kuvasta työn tuloksellisuutta, jota on tutkittu historian valossa suhteellisen pitkään. Sekä IC että BSC ovat luoneet aineettoman pääoman mittaamiseen tarkoitettuja malleja, joista ensimmäisiä ovat Skandia Navigator, Intangible Assets Monitor sekä Balanced Scorecard. Teoreettiset lähtökohdat olivat mallien julkaisemisen aikoihin vielä kehitysvaiheessa ja pyrkimykset mittaamiseen vasta lähtökohtia tulevalle kehitykselle. Koska tällaiset mittarit tai pyrkimykset eivät siis vielä olleet laajassa keskustelussa, niin IC:n tutkimuksen teoreettiset lähtökohdat olisivat parhaiten näkyvissä juuri näissä varhaisimmissa IC-malleissa.

IC- ja BSC-malleja on pidetty yhtäläisinä, jopa identtisinä, mutta eroavaisuudet näiden mallien välillä on tarkemmin katsottuna huomattavan suuret. Molemmat menetelmät perustuvat strategian ja mittareiden väliseen yhteyteen: mittarit johdetaan strategiasta, mutta strategian vaikutuksesta johtuen mittareiden tulkitsemisessa on eroja. IC:n ja BSC:n mallien strategisten valintojen eroavaisuus johtaa siihen, että mittareita käytetään eri tavoin ja eri tarkoituksiin (Bukh, Johansen & Mourtisen 2002, 21).

Seuraavassa kuviossa on hahmoteltu aikaisempaan tutkimukseen pohjautuva teoreettinen lähtökohta, jossa vasemmalla puolella on kuvattu BSC:n ja oikealla puolella IC:n rakentumista.



Kuvio 1 IC:n ja BSC:n rakentuminen

Aikaisempi kirjallisuus osoittaa, että sekä IC- että BSC-kirjallisuudessa esitetyt mittaamismallit perustavat mittareiden muodostamisen strategiaan lähtökohtiin (harmaa alue kuviossa), mutta tarkempi katsaus strategiaan lähtökohtiin osoittaa, että strategiset valinnat perustuvat erilaisiin oletuksiin. IC-kirjallisuus pohjautuu vahvasti ydinkyvykkyyksiin ja kyvykkyyksiperusteisiin strategiaan valintoihin kun taas BSC-malli pohjautuu vahvasti kilpailustrategiaan. (Mourotse, Larsen & Bukh 2005).

## 1.2 Tavoitteet ja rajaukset

Tämän tutkielman tavoitteena on lisätä ymmärrystä IC:n ja BSC:n esittämien aineettoman pääoman mittaamismallien yhtäläisyyksistä ja eroavaisuuksista sekä pohtia, miten nämä vaikutukset saattavat realisoitua käytännössä. Tutkielmassa perehdytään tarkemmin kirjallisuudessa esitettyihin malleihin ja pyritään selvittämään niissä esitettyjen mittareiden avulla strategian vaikutusta aineettoman pääoman mittareihin. Tämän keskustelun kautta pyritään analysoimaan IC- ja BSC-mallien yhtäläisyyksiä ja eroavaisuuksia.

Näistä lähtökohdista on muodostettu seuraavat tutkimuskysymykset:

- Miten IC-mallissa aineetonta pääomaa mitataan ja millaisia mittareita on esitetty?
- Miten Kaplan ja Norton huomioivat aineettoman pääoman ja sen mittaamisen BSC-mallissa?
- Millaisia yhtäläisyyksiä ja eroavaisuuksia strategian, mittareiden ja johtamisen osalta IC- ja BSC -mallien välillä on havaittavissa?

IC-mallia edustavat Skandia Navigator ja Intangible Assets Monitor. Leif Edvinssonin kehittämä Skandia Navigator on yksi varhaisimmista mittaamiseen ja raportointiin liittyvä malli, minkä lisäksi se myös pohjautuu Balanced Scorecardiin. Karl-Erik Sveiby (1997) tarjoaa myös mittaamiseen ja raportointiin liittyvää työkalua, Intangible Assets Monitoria, jonka staattinen jaottelu esittelee nykyisin yleisesti hyväksytyin kolmijaottelun. Sveiby painottaa erityisesti tietovirtojen merkitystä ja näkee työntekijän ”tietotyöläisenä” (knowledge worker), tietopohjaisen yrityksen perimmäisenä tuotannon tekijänä. Tässä tutkielmassa muodostettu IC-malli perustuu Edvinssonin ja Malonen (1997) sekä Sveibyn (1997) esittämiin aineettoman pääoman mittaamiseen tarkoitettuihin malleihin.

Kaplanin ja Nortonin kehittämä Balanced Scorecard muodostaa BSC-mallin, joka perustuu heidän kirjoituksiinsa BSC:stä. BSC-kirjallisuus rajataan vain Kaplan ja Nortonin kirjoittamiin teksteihin BSC:stä, erityisesti niiltä osin kuin ne liittyvät aineettoman pääoman mittaamiseen ja raportointiin, koska he ovat mallin kehittäneet. Näin saadaan luotettavampaa aineistoa mallin analysoinnin kannalta, kun tarkastelun kohteena ovat alkuperäiset kirjoitukset.

Tutkimuskysymysten avulla pohditaan myös sitä miten IC- ja BSC-mallit suhtautuvat toisiinsa. Koska BSC:tä on esitetty IC-kirjallisuudessa esiintyneen mittaamisongelman ratkaisuksi, on perusteltua tarkastella näitä malleja nimenomaan mittaamisen ja mittareiden kautta. Joidenkin mielestä BSC on tärkeä työkalu aineettoman pääoman mittaamisessa ja johtamisessa (ks. esim. Bontis, Dragonetti, Jacobsen & Roos 1999). Kaplan ja Norton ovat puolestaan sitä mieltä, että IC-kirjallisuus ei ole huomionnut BSC:tä strategisen johtamisen työkaluna, vaan pitää sitä ainoastaan mittaamisen välineenä, vaikka sillä olisi potentiaalia myös johtamisen kentällä. Toisaalta on havaittu, että IC-raportti ja BSC voivat toimia samanaikaisesti, toisiaan täydentävällä tavalla siten, että IC-raporttia käytetään strategisten kyvykkyyksien johtamiseen ja BSC:tä operatiivisten projektien suorituskyvyn mittaamiseen (Bukh ym. 2002). Mallit eroavat toisistaan tavalla, joka ei kuitenkaan tee niitä toisiaan täysin poissulkeviksi. Ne eivät myöskään ole täysin samanlaisia tai samaan käyttöön tarkoitettuja, koska tällöin niillä ei olisi täydentävää roolia toisiinsa nähden lainkaan.

Molemmat mallit täydentävät taloudellisiin lukuihin perustuvaa suoritustaloutta ei-taloudellisilla mittareilla, koska yritysten kilpailukyky perustuu ydinkyvykkyyksiin, jotka ovat aineettomia resursseja, eikä niitä kyetä niiden luonteen vuoksi mittaamaan ja arvioimaan rahamääräisesti. Molemmissa malleissa perimmäisenä arvonn mittarina pidetään kuitenkin kannattavuuteen ja tulokseen liittyviä taloudellisia mittareita kuten myynnin kasvua, pääoman tuottoa prosenttia ja kassavirtaa. Täydentävän roolinsa vuoksi tarkasteluun on otettu aineettoman pääoman erien lisäksi myös taloudellinen näkökulma.

Johtamista tarkastellaan aiemman kirjallisuuden näkökulmasta, minkä perusteella pohditaan johtamisen roolia aineettoman pääoman mittaamisessa. Johtamiseen liittyvät normatiiviset kysymyksenasettelut koskien parhaimpiin käytäntöihin rajataan pois, koska

tutkielmassa ei pyritä normatiivisuuteen vaan deskriptiivisyyteen. Strategiaa tarkastellaan sen kytkeytymisen perusteella, eli siihen miten mallit huomioivat strategian ja millaisiin strategisiin perusolettamuksiin ne liittyvät.

### 1.3 Metodologia ja metodit

Tutkielman metodologinen valinta on laadullinen tutkimusmenetelmä, joka on sopiva silloin, kun halutaan analysoida ja ymmärtää jotakin ilmiötä tai asiaa. Laadullinen menetelmä sopii myös erityisesti silloin, kun kohdetta ei pystytä kvantifioimaan, eli kun kyseessä ovat sosiaaliset konstruktiot. Määrällinen tutkimus pyrkii testaamaan hypoteeseja tai teorioita, kun taas laadullinen tutkimus pyrkii tulkitsemaan ja kuvaamaan ilmiötä teoreettisten viitekehysten tai empiirisen aineiston avulla.

Neilimo & Näsi (1980) ovat jakaneet metodologiset lähestymistavat käsiteanalyttiseen, nomoteettiseen, päätöksentekometodologiseen ja toiminta-analyttiseen tutkimusotteeseen. Niistä empiirisiä tutkimusotteita edustaa toiminta-analyttinen ja nomoteettinen tutkimusote, kun taas ei-empiirisiä ovat käsiteanalyttinen ja päätöksentekometodologinen tutkimusote. Kirjoittajat ovat jaotelleet nämä lisäksi deskriptiiviseen ja normatiiviseen, jolloin käsiteanalyttinen tutkimusote edustaa sekä teoreettista että deskriptiivistä tutkimusotetta. Deskriptiivinen tutkimusote pyrkii kuvailemaan kohdetta ja vastaamaan siihen, miten jokin asia on, kun taas normatiivinen pyrkii ongelmanratkaisun avulla kehittämään suosituksia siitä, miten tulisi toimia. (Koskinen, Alasuutari & Peltonen 2005, 16–17). Näistä vaihtoehdoista käsiteanalyttinen tutkimusote on siten lähimpänä tämän tutkielman metodologista valintaa.

Kallio (2006, 516) pitää käsiteanalyysia liian suppeana käsitteenä pyrkiessään vain käsitteisiin liittyvään problematiikan ratkaisuun. Teoreettinen tutkimus pitää sisällään paljon muitakin lähestymistapoja tutkittavaan ilmiöön kuin pelkästään käsiteanalyysin, esimerkiksi analyttisen ja synteettisen. Analyysi pyrkii hajottamaan kokonaisuutta osiin kun taas synteesi pyrkii kokoamaan yhteen. Review-artikkelit ja tutkimukset edustavat synteettistä teoreettista tutkimusta. (Kallio 2006, 533).

Tässä tutkielmassa perehdytään erityisesti Edvinsson ja Malonen (1997) sekä Sveibyn (1997) kehittämien mittaamismallien mittareihin ja teoreettisiin lähtökohtiin, joita reflektoidaan erityisesti ydinkyvykkyyksiin. Samoin BSC-kirjallisuuden aineistoa reflektoidaan ydinkyvykkyyksiin ja nostetaan esiin niiden mittaamiseen käytettyjä mittareita. Nämä kootaan yhteen, jonka jälkeen näin saatuja analyysieja pohditaan aikaisemman kirjallisuuden valossa. Tutkielmassa on siten läsnä sekä analyysin että synteessin piirteitä.

Tutkielmassa käsitellään ensin IC- ja BSC-kirjallisuudessa esitetyt näkemykset aineettomasta pääomasta ja sen roolista kilpailuedun syntymisen kannalta ja esitellään käytet-

tyjä mittareita. Tämän kartoituksen perusteella analysoidaan tarkemmin strategian ja johtamisen rooleja, joista päästään mittareihin ja indikaattoreihin. Aineistossa käytettyjä mittareita heijastellaan aikaisempaan tutkimuskirjallisuuteen ja pyritään siten havaitsemaan mahdollisia eroavaisuuksia ja analysoidaan näitä tarkemmin. Erilaisten näkökulmien valossa pyritään saamaan laajempaa ja tarkempaa kuvaa tutkittavasta ilmiöstä.

## 1.4 Tutkielman rakenne

Toisessa luvussa määritellään aineeton pääoma IC-kirjallisuuden perusteella ja esitellään staattiset jaottelut, joihin dynaaminen tarkastelu perustuu. Staattisen jaottelun osalta keskitytään erityisesti Edvinsson ja Malonen (1997) sekä Karl-Erik Sveibyn (1997) kirjoituksiin. Molemmissa esitellään myös mittaamiseen liittyvät mallit, Edvinsson ja Malonen Skandia Navigator sekä Sveibyn Intangible Assets Monitor. IC:n tarkastelua dynaamisesta näkökulmasta edustaa IC-prosessimalli, joka esitellään staattisen tarkastelun jälkeen. Tämän jälkeen esitellään sekä Skandia Navigatoriin että Intangible Assets Monitoriin sisältyvät mittausteemat ja mittarit. Luvussa pyritään selvittämään miten IC-kirjallisuudessa

Periaatteessa Kaplan ja Norton esittelevät kaksi tapaa tarkastella aineetonta pääomaa ja sen mittaamista. Tässä tutkielmassa on huomioitu sekä ennen vuosituhannen vaihdetta julkaistut BSC-artikkelit (1992–1996) että strategiakarttaa ja sen yhteydessä aineettoman pääoman jaottelua ja mittaamista koskevat artikkelit sekä kirja *Strategy Maps* (2000–2004). Kolmannessa luvussa näitä tarkastellaan kronologisessa järjestyksessä: ensin tarkastellaan aineetonta pääomaa ja aineettomien resurssien mittaamista operatiivisten mittareiden kautta BSC-viitekehityksessä, jonka jälkeen tarkastellaan strategiakartta-viitekehityksessä esiteltyä IC-jaottelua ja IC:n mittaamista. Näiden kautta pyritään etsimään vastauksia siihen, miten Kaplan ja Norton huomioivat aineettomat resurssit ja niiden mittamisen.

Neljännessä luvussa analysoidaan IC:n ja BSC:n eroavaisuuksia ja yhtäläisyyksiä strategian, johtamisen ja mittareiden osalta. Koska mallit eroavat strategisilta perusteiltaan, on selvää, että tämä vaikuttaa myös mittareihin ja siksi strategisten erojen analysointi on tärkeää ennen mittareiden yhtäläisyyksien ja eroavaisuuksien tarkastelua. Lopuksi viidennessä luvussa esitellään tutkielman yhteenveto ja johtopäätökset.

## 2 AINEETON PÄÄOMA IC-KIRJALLISUUDESSA

### 2.1 Ydinkyvykkyudet kilpailuetua tuottavana resurssina

Resurssipohjainen teoria perustuu ajatukseen, että yritysten sisäiset resurssit ovat heterogeenisiä, kun taas kilpailustrategia olettaa näiden resurssien olevan homogeenisiä. Tämä tarkoittaa sitä, että resurssipohjainen teoria olettaa, että yritysten sisäiset resurssit ovat luonteeltaan erilaisia. Näin ollen yritysten resurssien avulla voidaan erottautua kilpailijoista. Kilpailustrategia olettaa resurssien olevan samanlaisia, ja että kilpailijalla oleva resurssi voidaan joko hankkia markkinoilta tai tuottaa itse. Täten kilpailijoista kyetään erottautumaan asemoitumalla ulkoisiin markkinoihin paremmin kuin kilpailijat: luomalla esimerkiksi tehokkaampia ja edullisempia yhteistyö- tai jakelukanavia tai saamalla merkittävän ja kannattavan asiakkaan. Kilpailustrategian mukaan sisäiset resurssit eivät siis sinänsä voi muodostaa kestäväää kilpailuetua, koska kaikilla on yhtäläiset mahdollisuudet hankkia niitä. Yritysten strategia itsessään synnyttää kilpailuetua kilpailijoihin nähden, koska strategia muodostuu erilaisista, kannattavammista tavoista järjestää liiketoimintaa. Nämä tavat voivat liittyä muun muassa siihen mitkä jakelukanavat se valitsee ja miten merkittäviä asiakkaita se onnistuu saamaan. Resurssipohjaisen teorian mukaan kilpailuetu voi muodostua pitkäaikaiseksi eli kestäväksi, koska sitä ei pystytäkään hankkimaan markkinoilta tai tuottamaan itse. Jotta yrityksen voidaan katsoa toteuttavan arvoa synnyttävää strategiaa, nykyiset tai mahdolliset kilpailijat eivät voi samanaikaisesti toteuttaa kyseistä strategiaa. (Porter 1980, 3–5; Barney 1991, 102).

Kilpailustrategia korostaa alalle pääsyn esteitä, joiden tarkoituksena on estää kilpailijoita toteuttamasta kilpailuetua tuottavaa strategiaa. Jotta strategia synnyttäisi kilpailuetua, kilpailijoiden tulisi olla mahdotonta valita samanlaiset tai samat tavat omille liiketoiminnoilleen, esimerkiksi sen avulla miten tehokkaasti pystytään estämään kilpailijoita pääsemästä käsiksi esimerkiksi strategisesti merkittävään jakelijaan tai merkittävään asiakkaaseen. (Porter 1980, 7). Barney (1991, 104–105) mukaan tällaiset esteet markkinoilla ovat mahdollisia vain, jos resurssit ovat heterogeenisiä. Yritykset, joita esteet suojelevat, toteuttavat erilaista strategiaa kuin alalle pyrkivät. Esteet vaikeuttavat alalle pyrkijöitä toteuttamasta samankaltaista strategiaa, koska erilaisen strategian implementoiminen edellyttää sisäisten resurssien käyttämistä. Alalle pyrkivän yrityksen kyvyttömyys toteuttaa samanlaista strategiaa tuo esiin strategisesti merkittävien resurssien heterogeenisyyden. Siten tällaiset esteet toimivat ainoastaan silloin, kun kilpailevilla yrityksillä on heterogeenisyyttä strategisesti merkittävien resurssien kesken.

Resurssipohjainen teoria kuvaa neljä ominaisuutta, jotka kilpailuetua synnyttävän resurssin tulee täyttää: resurssin tulee olla arvoa tuottava, sen tulee olla sellainen, jota kilpailijat eivät pysty imitoimaan eivätkä korvaamaan jollakin toisella tavalla tai resurssilla,

sekä sen tulee olla harvinainen. Arvoa synnyttävä resurssi on arvokas silloin, kun se mahdollistaa tehokkuutta parantavan strategian toteuttamista samalla vähentäen uhkia ja hyödyntäen mahdollisuuksia yrityksen kilpailuympäristössä (Barney 1991, 106). Vaikka resurssi olisi arvoa tuottavassa mielessä arvokas, ei se vielä riitä, vaan resurssin tulee lisäksi olla niin harvinainen, etteivät kilpailijat saa sitä helposti käsiinsä. Pelkkä harvinaisuus ei myöskään riitä, ellei harvinaista resurssia saada kilpailuetua arvoa synnyttävään käyttöön. Jos havaitaan, että yrityksellä on hallussaan harvinainen resurssi, se tulee liittää arvoa tuottavaan toimintaan, jotta strategialla saavutetaan kilpailuetua. (Barney 1991, 106-107).

Jotta harvinainen ja arvoa tuottava resurssi kykenee aikaansaamaan kestäväää kilpailuetua, kilpailijoiden tulisi olla mahdotonta kopioida sitä tai muutoin, esimerkiksi tuottamalla itse, saada kyseisen resurssin hyödyt käyttöönsä. Imitoimattomuus voi perustua yhteen tekijään tai useamman tekijän yhdistelmään. Se voi perustua historiallisiin tekijöihin siten, että yritys on esimerkiksi saattanut toimintansa alkuvaiheilla perustaa tehtaansa tietylle paikalle, joka ajan saatossa on osoittautunut erittäin arvokkaaksi eduksi, tai on tehty pitkäaikainen sopimus jonkin merkittävän kumppanin kanssa. Näitä on vaikea kilpailijoiden saavuttaa, kun historia on edesauttanut tilanteen syntyyn näin merkittävästi. (Barney 1991, 107). Imitoimattomuus voi perustua myös resurssin ja kilpailuedun välisen syyhteyden monitulkintaisuuteen: kilpailijoiden on vaikea ymmärtää tai saada selville, mitä resurssin ja kilpailuedun välillä tapahtuu, vaikka heillä olisi sama resurssi käytössään. Kilpailuetua tuottava yritys saavuttaa prosessien avulla lopputuleman, jota muut yritykset eivät kykene saavuttamaan. (Barney 1991, 108).

Sosiaalinen monimutkaisuus voi myös muodostua imitoimattomuuden perustaksi. Tämä on mahdollista siinä tapauksessa, että kilpailuetua tuottava resurssi on sosiaalisesti niin monimutkaisesti rakentunut, etteivät kilpailijat kykene aikaansaamaan kilpailuetua synnyttäviä hyötyjä. Esimerkiksi yrityskulttuuri, johtajien väliset suhteet tai yrityksen maine toimittajien keskuudessa voivat muodostaa sosiaalisen monimutkaisuuden. Fyysinen teknologia ja teknologiset järjestelmät kuten tietojärjestelmät eivät itsessään ole tällaisia sosiaalisesti monimutkaisesti konstruoituja järjestelmiä, mutta ne voivat olla osana muodostamassa tällaista kokonaisuutta, kun ne liitetään esimerkiksi yrityskulttuuriin tai muuhun vastaavaan sosiaaliseen kontekstiin. Kyetessään aikaansaamaan kilpailuetua synnyttävän resurssin hyödyt toisella tapaa, on tämä resurssi silloin korvattavissa eikä sen avulla siten voida saavuttaa kestäväää kilpailuetua. Korvaamattomuus tarkoittaa, ettei strategisesti ekvivalenttia harvinaista, arvoa tuottavaa eikä imitoitavissa olevaa resurssia ole olemassa. (Barney 1991, 110–111).

Kilpailuetua hallussaan pitävä yritys toteuttaa sellaista strategiaa, jota joko nykyiset tai mahdolliset kilpailijat eivät kykene toteuttamaan. Kestäväää kilpailuetua pitää hallussaan se yritys, joka tämän ehdon lisäksi täyttää myös imitoimattomuuden kriteerin, eli etteivät nykyiset tai mahdolliset kilpailevat yritykset kykene strategiaa kopioimaan, eli hyödyntämään samoja resursseja saadakseen samat hyödyt. Kestävä kilpailuetu ei perustu

ajalliseen kestävyYTEEN, vaan se voidaan ajan saatossa kadottaa tai se voi vanhentua kilpailuympäristössä tapahtuneiden muutosten vuoksi. (Barney 1991, 102).

Ydinkyvykkyudet pystyvät täyttämään resurssipohjaisen teorian esittämät kilpailuetua synnyttävän resurssin ominaisuudet ja näin kyetään toteuttamaan (ydin)kyvykkyysstrategiaksi (competence-based strategy) kutsuttua strategiaa. Ydinkyvykkyyksillä tarkoitetaan usein organisaation kollektiivista teknistä tietotaitoa, minkä avulla kyetään luomaan sellaisia ihmisten ja teknologian välisiä yhteyksiä ja suhteita, joiden kautta erottaudutaan kilpailijoista (Ulrich & Smallwood 2004, 120; Prahalad & Hamel 1990, 82) Parhaiden käytäntöjen avulla aikaansaadaan koko organisaatiossa enemmän vähemmällä eli tehostetaan tuotantoa tai myyntiä, jolla on positiivista vaikutusta yrityksen liikevaihtoon. Ulrich ja Smallwood (2004, 119–120) jakavat kyvykkyudet sekä yksilön että organisaation tasoihin että teknisiin ja sosiaalisiin kyvykkyuksiin. Yksilöiden tekniset kyvykkyudet liittyvät erityisesti koulutuksessa saatuun teoreettiseen tietoon, jota sovelletaan käytännössä. Se on siten spesifiä, jonkin alan erikoisosaamista. Sosiaalisista kyvykkyyksistä mainitaan esimerkiksi johtamistaidot eli kyky johtaa, kannustaa ja motivoida ihmisiä. Tällaiset kyvykkyudet ovat sosiaalista osaamista, ei niinkään kouluttamalla opittavaa taitoa, vaan lähinnä ominaisuuksia, joita voidaan hyödyntää käytännössä. Yksilöiden kollektiivinen tekninen kyvykkyys muodostaa organisaation ydinkyvykkyudet ja yksilöiden kollektiivinen sosiaalinen kyvykkyys muodostaa organisaation kyvykkyudet. Tosin tällainen yhtälö ei ole suoraviivainen, koska kokonaisuus on usein enemmän kuin pelkästään osiensa summa, ja siinä juuri piilee organisaation vahvuus. Kirjoittajat siis erottavat toisistaan organisaation (tekniset) ydinkyvykkyudet organisaation (sosiaalisista) kyvykkyyksistä. Koska yritys tai organisaatio on kokonaisuus, jossa yhdistyy monia sellaisia osia, joita on vaikea erottaa toisistaan, on johdonmukaista puhua ydinkyvykkyyksistä. Näillä tarkoitetaan yleisesti niitä organisaation kyvykkyksiä, joiden avulla se erottautuu kilpailijoista ja tuottaa siten arvoa liiketoiminnassaan.

Ulrich ja Smallwood (2004, 120) ovat havainneet hyvin johdetuissa yrityksissä joitain yleisiä piirteitä. Ensiksi he mainitsevat taidon (talent), jonka suhteen yritys pyrkii varmistamaan, että työntekijät ovat riittävän taitavia ja osaavia. Organisaation osaaminen syntyy ja kasvaa yksilöiden osaamisen ja pätevyyden kehittämisestä. Pätevyyttä syntyy ja se lisääntyy, kun johtajat hankkivat uusia kyvykkäitä työntekijöitä ja henkilökuntaa esimerkiksi kumppanuuksien ja allianssien kautta, kehittävät olemassa olevien työntekijöiden taitoja sekä pyrkivät sitouttamaan parhaat osaajat palkitsemalla.

Toiseksi, nopeuden avulla varmistetaan, että mahdollisiin tärkeisiin muutoksiin kyetään vastaamaan nopeasti ja joustavasti. Tällaisia tilanteita voivat olla esimerkiksi mahdollisuuksien ilmaantuminen, mikä pitää kyätä hyödyntämään nopeasti. Mahdollisuuksilla tarkoitetaan sitä, että joko hyödynnetään olemassa olevia markkinoita, luodaan uusia tai aikaansaadaan tehokkaampaa suorituskykyä kehittämällä liiketoimintaprosesseja. (Ulrich & Smallwood 2004, 120).



Kolmanneksi, hyvin johdetuilla yrityksillä on vahva brändi-imago, jonka avulla asiakkailta ja työntekijöillä on positiivinen kuva ja kokemus organisaatiosta. Tällä tarkoitetaan sitä, että asiakkaiden ja työntekijöiden saamat kuva ja kokemus olisivat mahdollisimman yhtenäisiä, eli sekä yrityksen sisäpuolella että sen ulkopuolella nähtäisiin samanlainen yritys. Tässä yhteydessä voidaan puhua myös brändi-identiteetistä, jossa pyritään brändäämään yritystä, ei pelkästään sen tuotteita tai palveluja. (Ulrich & Smallwood 2004, 120).

Neljänneksi, tällaisissa yrityksissä arvostetaan korkeaa suorituskykyä, josta ei tingitä. Työntekijät vastaavat korkean suorituskyvyn toteutumisesta toimiessaan niin, ettei epäonnistumista voida hyväksyä. Työntekijät kokevat tällöin olevansa vastuussa siitä, että suoriudutaan hyvin ja tästä vastuullisuudesta voi siten muodostua kyvykkyys. Viidentenä mainitaan yhteistyö yli rajojen, minkä avulla pyritään aikaansaamaan sekä tehokkuutta että etua. Ideoiden, taitojen ja osaamisen jakamisen avulla aikaansaadun operatiivisen tehokkuuden myötä saatetaan säästää jopa 15-25 % hallintokuluissa laadun kuitenkin heikentymättä. (Ulrich & Smallwood 2004, 120–121).

Kuudennen kyvykkyuden, oppimisen, avulla pyritään tuottamaan ideoita, joilla on vaikutusta liiketoimintaan, esimerkiksi jatkuvalla parantamisella, rekrytoimalla (hankkimalla lisää pätevyyttä) ja kokeilemalla. Näitä ideoita pyritään saamaan yleisesti käyttöön organisaation kaikilla tasoilla, jotta oppimisesta koitua hyöty saataisiin toiminnan tasolla käyttöön. Yleistymistä tapahtuu esimerkiksi silloin, kun edellä mainittu idea otetaan käyttöön toisessa tulosityksikössä. Yksilötasolla idean yleistyminen tarkoittaa sitä, että vanhoista tavoista toimia luovutaan ja otetaan käyttöön uusia tapoja. (Ulrich & Smallwood 2004, 121).

Seitsemäs kyvykkyys käsittelee johtajuutta. Kyvykkyyttä vahvistaa se, että yrityksessä kyetään sulauttamaan johtajia organisaatioon ja saamaan johtajat ymmärtämään yhteinen ja yleinen käsitys siitä, mitä johtajien tulisi tietää, tehdä ja millaisia heidän tulisi olla. Tällaisia tehokkaita johtajia pyritään johdonmukaisesti ja jatkuvasti tuottamaan. Tällä tavoin pyritään luomaan johtajuusbrändiä yritykselle. Kahdeksantena mainitaan yhteys asiakkaisiin: organisaatio on kyvykäs luomaan ja rakentamaan kestäviä suhteita kriittisesti tärkeisiin asiakkaisiin. (Ulrich & Smallwood 2004, 121–122).

Strateginen yhtenäisyys liittyy kykyyn artikuloida ja jakaa strategista näkökulmaa organisaatiossa. Pyritään saamaan työntekijät tietoisiksi strategisista tavoitteista: mitä ne ovat ja miksi ne ovat tärkeitä. Organisaation jäsenet olisi tärkeää saada toimimaan näiden tavoitteiden mukaisesti, pelkkä tietoisuus ei vielä riitä. Strategiaa toteuttavien yksittäisten jäsenten lisäksi olisi suotavaa, että koko organisaatio kehittäisi uusia käytäntöjä ja prosesseja, jotka ovat merkittäviä strategian toteuttamisen kannalta. (Ulrich & Smallwood 2004, 122).

Innovatiivisuus ja innovointi tarkoittaa, että kyetään uusiutumaan sekä sisällöllisesti että prosessien suhteen. Tässä keskitytään tulevaisuuteen ja innovaatioiden tulee innoittaa

työntekijöitä, ilahduttaa asiakkaita ja lisätä luottamusta sijoittajissa. Viimeisenä kyvykkyytenä mainitaan tehokkuus, jossa keskitytään erityisesti kustannustehokkuuteen. On tärkeää pitää mielessä, että kaikki ideat ja kyvykkyydet eivät välttämättä ole kannattavia kustannustehokkuuden näkökulmasta. (Ulrich & Smallwood 2004, 122).

Kyvykkyydet koetaan siis sellaisina resursseina, joiden avulla voidaan muodostaa kilpailuetua eli erottautua kilpailijoista. Ydinkyvykkyydet ja resurssipohjainen teoria näkee aineettomat resurssit (kyvykkyydet) strategisesti merkittävänä siten, että niiden avulla voidaan luoda strategia, jonka toteuttamisella aikaansaadaan kilpailuetua.

## 2.2 Aineettoman pääoman staattinen tarkastelu

Jos yrityksen markkina-arvo on moninkertainen tasearvoon nähden, herää kysymys, mistä tuo eroavaisuus johtuu. Mikä tekee jostain yrityksestä markkinoiden mielestä huomattavasti arvokkaamman kuin sen tasearvo esittää. Taloudellinen raportointi koettiin riittämättömäksi kuvaamaan markkina-arvon ja tasearvon välistä kuilua, koska perinteiset laskentamenetelmät eivät huomioineet ei-taloudellisia tekijöitä arvon luonnin lähteinä. (Sveiby 1997, 3–4; Edvinsson & Malone 1997, 31).

Edvinsson ja Malone (1997, 1–2) katsovat, että taloudelliset raportit eivät informoi tarpeeksi hyvin niistä mahdollisuuksista ja kyvykkyyksistä, joiden avulla yritys voi vaikuttaa tulovirtaan ja kannattavuuteen tulevaisuudessa. Taselaskelma on liian staattinen ja menneisyyteen painottuva antaakseen luotettavaa, riittävää ja oikeaa kuvaa yrityksen taloudellisesta tilasta. Yksi ongelmakohta liittyy kirjanpidon arvostus- ja jaksotusmenetelmiin, jotka mahdollistavat sellaisten menoerien käsittelyn kuluina, joilla saattaa olla merkittävää vaikutusta tuottoihin tulevaisuudessa. Esimerkiksi yritystä myytäessä voidaan havaita aineettoman pääoman arvostusta: kun yritys, jonka tasearvo on 2 miljoonaa, myydään 2,2 miljoonalla, niin ostaja pitää tuota erotusta jonakin sellaisena, josta kannattaa maksaa. Näin ollen ostaja olettaa, että yrityksellä on arvoa lisäävä tai tuottava vaikutus omassa liiketoiminnassaan. Tasearvon ja myyntihinnan erotus kirjataan taseeseen liikearvoksi, joka taas tulee ajan kuluessa poistaa aivan samoin kuin fyysiset resurssit, jotka kuluvat käytössä, jolloin niiden tulevaisuuden tulonodotukset laskevat, mikä tarkoittaa sitä, että sen arvo liiketoiminnalle laskee. (Edvinsson & Malone 1997, 24–25).

Toisin kuin fyysisiä resursseja, aineettomia resursseja voidaan käyttää samanaikaisesti ja erityisesti tieto lisääntyy jaettaessa ja käytettäessä. Yhtä tuotantokonetta voidaan käyttää vain yhteen asiaan tiettyinä hetkenä ja sen kapasiteetti on rajallinen, mutta tieto sen sijaan ei ole keneltäkään pois, kun sitä joku käyttää. Tieto ei tosin yksinään lisää arvoa, vaan se on saatettava arvoa luovaan käyttöön ja tämä tapahtuu yhdisteltäessä toisiin resursseihin esimerkiksi tietokone, jota käyttämällä tietoa ja informaatiota voidaan jakaa, jalostaa ja muokata. (Roos, Pike & Fernström 2005, 19–21).

Edvinsson (1997, 372) painottaa erityisesti näiden resurssien yhteyttä ja vuorovaikutusta, näistä yhteyksistä muodostuu arvoa liiketoiminnalle. Sveiby (1997, 8) on samoilla linjoilla, mutta hänen näkemyksessään nämä yhteydet koostuvat tietorakenteista, joita ihmiset rakentavat vuorovaikutussuhteillaan. Kaikki aineelliset ja aineettomat pääomat ja rakenteet on aikaansaatu ihmisten vaikutuksella ja siksi ihmiset ovat hänen näkökulmaansa erityisen keskeisessä roolissa. Sveiby (1997) perustaa näkemyksensä vahvasti tietopohjaiseen teoriaan, jossa tieto ja tiedon rooli on perimmäinen arvon lähde tietointensiivisissä yrityksissä. Prahalad ja Hamel (1990, 82) taas tarkoittavat ydinkyvykkyyksillä niitä ydinliiketoiminnan toimintoja, joiden avulla kyetään erottautumaan kilpailijoista ja siten saavuttamaan kilpailuetua näihin nähden. Ydinkyvykkyydet muodostuvat kyvykkyyksistä ja teknologiavirroista, joita yhdistelemällä voidaan löytää ainutlaatuisia tapoja toimia. He pitävät tietoa olennaisena osana ydinkyvykkyyksiä.

Otala (2008, 29) pitää kaikkia yrityksen ei-fyysisiä ja ei-rahamääräisiä resursseja aineettomina resursseina riippumatta niiden omistuksesta, määräysvallasta tai luonteesta, kunhan ne ovat yrityksen käytössä. Kun aineettomia resursseja jalostetaan, esimerkiksi tietoa siten, että se muuttuu organisaatiossa entistä tehokkaammaksi toimintatavaksi, siitä tulee aineetonta pääomaa. Täten organisaation osaaminen on aineetonta pääomaa, joka on johdettu aineettomista resursseista.

Edvinsson & Malone (1997, 44) määrittelevät aineettoman pääoman olevan kaikki se tieto, joka sisältyy kokemuksiin, organisaation teknologiaan, asiakassuhteisiin sekä ammatillisiin taitoihin, joiden avulla Skandia kykenee saavuttamaan kilpailuetua markkinoilla. Tässä näkemyksessä pidetään tärkeänä sitä, että saataisiin muunnettua mahdollisimman paljon inhimillisiä resursseja rakennepääomaksi, koska rakennepääomansa yritys kykenee omistamaan osakkeenomistajien näkökulmasta kun taas inhimillistä pääomaa kyetään ikään kuin vain vuokraamaan yrityksen käyttöön. (Edvinsson & Malone 1997, 43). Tästä voidaan nähdä, että inhimillinen pääoma edustaa yksilön kyvykkyyksiä ja rakennepääoma organisaation kyvykkyyksiä, kun verrataan näitä näkemyksiä Ulrich ja Smallwoodin (2004) esittämiin kyvykkyyksien määritelmiin.

Aineettomasta pääomasta puhuttaessa tarkoitetaan periaatteessa samaa asiaa kun puhutaan kyvykkyyksistä tai tiedosta. Kyvykkyydet pohjautuvat tietoon ja ydinkyvykkyyksiä voidaan pitää resurssipohjaisen teorian mukaisena resurssina, josta kilpailuetua aikaansaadaan ja jolla kyetään erottautumaan kilpailijoista markkinoilla. Tämä on johtamisen kannalta tärkeä ymmärtää: se miten aineeton pääoma muodostuu ja miten sen avulla voidaan aikaansaada kilpailuetua. Aineeton pääoma käyttäytyy hyvin eri tavoin kuin fyysiset ja rahamääräiset resurssit ja siksi sen johtamisenkin on oltava erilaista. Tästä syystä myös näiden resurssien mittaamisen on oltava erilaista, eivätkä pelkästään rahamääräiset mittarit kykene kattavasti kartoittamaan näitä ydinkyvykkyyksiä. (Roos ym. 2005, 19).

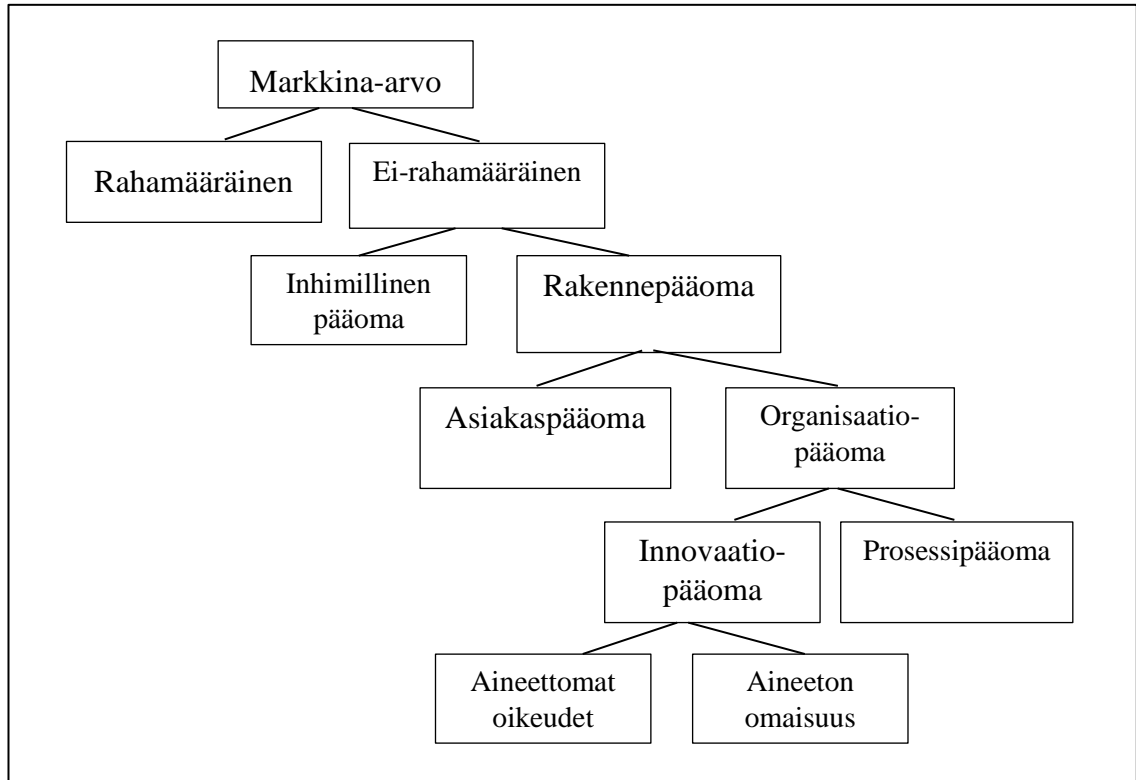
Taloudellinen raportointi koettiin riittämättömäksi, koska joidenkin – erityisesti tietointensiivisten – yritysten markkina-arvot olivat huomattavasti suurempia kuin näiden

yri­tysten tasearvot. Ilmeisesti näillä yri­tyksillä oli hallussa jotakin arvokkaampaa kuin mitä tase kykeni raportoimaan. Tästä syystä haluttiin kehittää ei-taloudellisia mittareita täydentämään näitä rahamääräisiä ja taloudellisia lukuja. Haluttiin tasapainoisempaa kuvaa koko yri­tyksen toiminnasta, myös niistä piilevistä mahdollisuuksista, joiden avulla tulevaisuuden kassavirtaa aikaansaadaan. (Edvinsson & Malone 1997, 12–14).

Sillä on eroa, halutaanko tuottaa talousinformaatiota sijoittajille ja muille yri­tyksen ulkopuolisille tahoille, joita yri­tyksen taloudellinen tilanne kiinnostaa vai yri­tyksen johdolle, joka pyrkii liiketoiminnassa löytämään niitä vahvuuksia, joiden avulla kilpailuetua saadaan aikaan. Koska informaation tarve on erilainen, eikä haluta antaa kilpailijoille liian tarkkaa kuvaa omasta ansaintalogiikasta on selvää, että samat arvostamis- ja mittaamiskeinot eivät sovellu sekä ulkoiseen raportointiin että sisäiseen mittaamiseen.

Andriessen (2004) erottelee toisistaan arvostamisen ja mittaamisen perustuen nimenomaan tähän eroavaisuuteen yri­tyksen ulkoisesta arvostamisesta ja sisäisen suorituskyvyn mittaamisesta. Arvo on sinänsä monimutkainen ilmiö, koska arvon muodostuminen perustuu subjektiiviseen näkemykseen siitä, mikä on haluttavaa ja hyödyllistä. Mitä suurempi halu saada kohteena oleva asia ja/tai mitä suurempi hyöty siitä on, sitä suurempi arvo sillä on (Andriessen 2004, 237). Mittaaminen puolestaan ei pyri erittelemään, minkä arvoista jokin asia on, eikä sitä arvosteta halun tai hyödyllisyyden näkökulmasta, vaan tuloksena on jokin abstrakti numeraalinen määre, jonka tulkinta riippuu sen käyttötarkoituksesta. Esimerkiksi tietokoneiden lukumäärä yri­tyksessä ei kerro aineettoman pääoman rahallisesta arvosta sellaisenaan, mutta jos lukua ajatellaan IT-yri­tyksen tai tietokoneohjelmistoja kehittävä yri­tyksen IC-mittarina sellaisessa kontekstissa, millä on merkitystä yri­tyksen ansaintalogiikassa, luku saattaa olla informatiivinen.

Aineettoman pääoman staattinen jaottelu perustuu pyrkimykseen eritellä yri­tyksen kokonaisarvon lähteitä ja siitä, miten tuo arvo muodostuu. Seuraava kuvio esittää miten Skandiassa nähtiin aineettoman pääoman muodostuminen, kun lähtökohtaisesti ajateltiin, että markkina-arvon ja tasearvon välinen ero on aineetonta pääomaa.



Kuvio 2 Skandian markkina-arvon muodostuminen (Edvinsson 1997, 369)

Kun havaittiin ja oletettiin, että markkina-arvon ja tasearvon välinen kuilu on aineetonta pääomaa, koettiin tarvetta saada tuo näkymätön aines näkyviin yritysten taseissa. Toisaalta tuo arvo haluttiin saada näkyviin eli mitata aineettoman pääoman arvoa, ja toisaalta tiedon johtamista kilpailuedun saavuttamiseksi. (Roos, Roos, Dragonetti & Edvinsson 1997, 7). Samoja mittauksia on siis käytetty sekä ulkoiseen raportointiin että sisäisen tehokkuuden mittaamiseen ja tämän pohjalta johtamiseen.

Edvinsson & Malone (1997) jaottelevat aineettoman pääoman staattiset erät inhimilliseen ja rakenteelliseen pääomaan, mutta esimerkiksi Sveiby (1997) on erottanut rakennepääomasta ulkoisen rakenteen omaksi luokittelukseen korostaakseen sisäisen ja ulkoisen rakenteen muodostumista. Kolmijakoa on perusteltu myös omistus- ja hallintanäkökulmilla siten, että inhimillistä pääomaa ei voida omistaa vaan ainoastaan vuokrata yrityksen käyttöön, mutta sitä pystytään johonkin asti hallitsemaan. Rakennepääomansa yritys omistaa ja kykenee täysin hallinnoimaan, mutta ulkoisia suhteitaan eli suhdet pääomaansa yritys ei kykene omistamaan eikä hallinnoimaan, ainoastaan vaikuttamaan omilla toiminoillaan niiden laatuun. (Roos ym. 2005, 20). Kolmijaottelua on kritisoitu siitä, että se ei ota uusiutumisen ja kehittymisen näkökulmaa, eli tulevaisuusaspektia, riittävän hyvin huomioon, koska näkökulma sisältyy rakennepääomaan. Jos kuitenkin tarkastellaan esimerkiksi Sveibyn (1997) mittareita, niin niistä jokaisessa staattisen erän yhtenä näkökulmana on uusiutumisen- ja kehittymisen näkökulma. Toisaalta kahtiajaottelu erottaa paremmin

ajattelevat ei-ajattelevista (Roos ym. 1997, 31) ja auttaa siten niiden hahmottamista teoreettiselta kannalta, mutta yleisesti käytetympi tapa on kolmijaottelu, joten tässäkin tutkielmassa käytetään tähän perustuvaa jaottelua.

Edvinsson & Malone (1997) ovat kirjassaan esitelleet aineettoman pääoman mittaamista sekä ulkoisen raportoinnin että sisäisen mittaamisen tarpeita ajatellen. He esittelevät Skandia Navigatorin, joka on kuvaus siitä, miten yrityksen aineeton osa heijastuu taloudellisiin lukuihin. Sveiby (1997) on kehittänyt Intangible Asset Monitorin, joka on myös aineettoman pääoman mittaamiseen kehitelty malli. Molemmat mallit perustuvat vankasti staattisille jaotteluille ja onkin haastavaa erotella ulkoista arvostamista ja sisäistä mittaamista toisistaan. Seuraavaksi käydään läpi mitä aineettoman pääoman jaottelu pitää sisällään. Tarkoituksena on saada kuva siitä mitä niihin sisältyy ja millaisista ainesosista ne koostuvat. Mittaamisen yhteydessä näitä näkemyksiä tarkennetaan ja fokusoidaan, koska silloin asiaa katsotaan spesifimmästä lähtökohdasta.

### **2.2.1 Inhimillinen pääoma**

Edvinsson ja Malone (1997, 11) sisällyttävät inhimilliseen pääomaan yrityksen työntekijöiden tiedot, taidot, innovatiivisuuden ja kyvykkyudet hoitaa kyseessä oleva työtehtävä. Sveiby (1997, 8, 78) puolestaan näkee ihmiset tietointensiivisen yrityksen ”koneistona”, joita ilman yrityksellä ei olisi tuotoksia. Inhimillisen pääoman ydin on työntekijöiden pätevyys: kaikki rakenteet ja omaisuuserät, joita yrityksellä on, ovat tulosta työntekijöiden teoista ja toimista.

Sveiby (1997, 53) jaottelee yrityksessä työskentelevät ihmiset neljään kategoriaan näiden tehtävien luonteiden mukaisesti: ammattilaisiin, tukihenkilöstöön sekä muodollisiin ja epämuodollisiin johtajiin. Näistä ammattilaiset edustavat sitä työntekijäryhmää, jolla on suurin vaikutus kassavirtaan, ja he ovat etulinjassa ratkoessaan asiakkaiden ongelmia. He ovat oman ammattinsa edustajina ammattilaisia ja heillä on suuri pätevyys ammatillisessa mielessä, mutta heikko pätevyys organisatorisissa asioissa kuten muodollisissa hallinnollisissa asioissa. Muodolliset johtajat omaavat puolestaan korkean pätevyyden organisatorisissa ja muodollisissa hallinnollisissa asioissa, mutta eivät ammattilaisten ammatillista pätevyyttä. Tukihenkilöstön rooli on tukea ja auttaa sekä ammattilaisten että muodollisten johtajien toimintoja. He ovat muun muassa sihteerejä, assistentteja, kirjanpitäjiä ja vastaanottoapulaisia ja heidän työnkuvansa koostuu rutiininomaisista ylläpito-toiminnoista kuten tietokantojen päivittäminen ajan tasalle sekä tiedonvälitys organisaation sisällä. Epämuodollisilla johtajilla on ymmärtämystä ammatillisista asioista, ja siten pystyvät ymmärtämään esimerkiksi ammattilaisten luovuutta ja sitä, miten heitä voisi kannustaa.

Roos ym. (1997, 35–40) jakavat inhimillisen pääoman yksilön pätevyyteen, motivaatioon ja älylliseen ketteryyteen. Pätevyys koostuu teoreettisesta tiedosta, joka on nimenomaan kouluttautumalla hankittua ja taito on tämän teoreettisen tiedon soveltamista käytäntöön. Asenteessa ilmenee yksilön tahto ja kyky käyttää pätevyyttään yrityksen hyväksi. Älyllinen ketteryys yhdistää pätevyyden ja asenteen siten, että yksilö soveltaa tietoaan ja taitoaan ja yhdistää ne halukkuuteen käyttää näitä luodakseen yritykselle lisää arvoa. Se on kykyä siirtää tietoa kontekstista toiseen ja yhdistää erilaista informaatiota.

Ihmiset muodostavat yrityksen henkilöstön. Henkilöstö koostuu erilaisista, ei pelkääntään erilaisilla tiedoilla ja taidoilla, vaan myös erilaisilla kyvykkyyksillä ja mahdollisuuksilla varustetuista ihmisistä. Osan inhimillisiin resursseihin liittyvästä problematiikasta muodostaakin se, miten yksilöiden kyvykkyydet ja pätevyys saadaan yrityksen käyttöön (Roos ym. 2005, 22).

### 2.2.2 *Rakennepääoma*

Rakennepääoma muodostuu inhimillistä pääomaa tukevasta infrastruktuurista, mikä sisältää muun muassa informaation saatavuuteen ja sen laatuun vaikuttavia tekijöitä kuten tiedon tallentamiseen ja jakamiseen liittyviä asioita. (Edvinsson & Malone 1997, 35).

Edvinssonin (1997, 368–369) mukaan rakennepääomaa on kaikki se, mikä jää yritykseen, kun henkilöstö on lähtenyt kotiin. Rakennepääomaa ovat siten muun muassa tietokannat, organisaatiokaaviot, prosessimanuaalit ja aineettomat oikeudet, sekä kaikki sellainen, minkä arvo yritykselle on suurempi kuin sen materiaallinen, fyysinen arvo (Roos ym. 1997, 42) eli kirjanpitoarvo. Rakennepääomansa yritys kykenee omistamaan (osakkeenomistajan näkökulmasta) (Edvinsson 1997; Roos ym. 1997, 42).

Inhimillinen pääoma tuottaa rakennepääomaa ja tarkoituksena on saada muunnettua mahdollisimman paljon inhimillisestä pääomasta rakennepääomaksi nimenomaan siksi, että rakennepääoman katsotaan olevan yrityksen omaisuutta ja siten myös yrityksen hallinnassa. Rakennepääoma sisältyy myös vahvemmin ulkoisen raportoinnin kautta arvostamiseen, jossa aineeton pääoma lisää yrityksen kokonaisarvoa, jota pyritään saamaan taseessa näkyvämmäksi. Rakennepääoma on siten helpommin arvostettavissa, koska se on konkreettisempaa kuin inhimillinen pääoma, joka taas ainoastaan sisältää enemmän ominaisuuksia, joiden kautta yrityksellä on potentiaalia luoda innovaatioita ja kilpailuetua. Esimerkiksi patentit ovat huomattavasti pääoman näkyvämpiä osia kuin työntekijän oppimiskyky.

Sveibyn (1997, 78) mukaan yrityksen sisäinen rakennepääoma muodostuu organisaation sisäisistä tietovirroista, eli siitä, kun tieto virtaa yrityksen toimijoiden keskuudessa. Toiminnallaan ja olemalla toistensa kanssa tekemisissä organisaation jäsenet vaihtavat tietoja ja oivaltavat uusia asioita, jolloin tieto prosessoituu ja jalostuu, ja siten rakentaa

organisaatiota rakenteena. Yrityksen tapa toimia ja sen jäsenten tapa olla keskenään kanssakäymisissä liittävät yksilöt yhdeksi organisaatioksi. Tätä voisi kutsua yrityksen sisäiseksi suhdepääomaksi, joka muodostuu organisaation jäsenten toimiessa yhteisten toimintaa edistävien arvojen ja tapojen mukaan.

### 2.2.3 *Suhdepääoma*

Roos ym. (1997, 42–43) määritelmän mukaan rakennepääomaan sisältyvät suhteet kaikkiin yrityksen ulkopuolisiin tahoihin (asiakkaat, toimittajat, osakkeenomistajat, partnerit ja muut sidosryhmät). Myöhemmin Roos ym. (2005, 21) erottelevat suhdepääoman saman tasoiseksi kuin rakenne- ja inhimillisen pääoman ja perustelevat tätä sillä, että suhteitaan yritys ei kykene omistamaan eikä myöskään hallinnoimaan, vaan ainoastaan vaikuttamaan niihin omilla toimillaan. Olemalla vastuullinen yhteisö huomioimalla jätteiden lajittelua tai tuotannossa käytetyn materiaalin ympäristöystävällisyyttä yritys voi esimerkiksi vahvistaa imagoaan, mikä vaikuttaa moniin ulkoisiin suhteisiin, ei ainoastaan asiakkaisiin vaan myös yhteiskunnallisiin tahoihin ja erilaisiin ympäristöjärjestöihin. Myös Petty ja Guthrie (2000, 258) katsovat, ettei esimerkiksi yrityksen maine olisi omaisuutta tai aineetonta pääomaa yrityksen näkökulmasta laisinkaan, vaan tulosta yrityksen toiminnasta ja sen vaikutuksista. Tässä mielessä yritys ei voi katsoa suhdepääomansa olevan omaisuutta, mutta kylläkin tietynlainen voimavara. Tosin, koska sitä ei voida hallinnoida samalla tavalla kuin esimerkiksi tietokantoja tai työntekijöitä, ei suhdepääoma sinänsä voi olla sellainen resurssi, josta kilpailuetu yksinomaisesti muodostuu. Tämä johtuu siitä, etteivät ulkoiset tekijät, kuten suhteet ulkopuolisiin tahoihin, voi yksinään olla kilpailuedun synnyttäjä vaan ne täytyy liittää sisäisiin ydinkyvykkyyksiin liittyviin resursseihin (Jardon & Martos 2012, 464).

Sveiby (1997, 78) puoltaa kolmijakoa ja määrittelee ulkoisen rakenteen muodostuvan tietovirroista yrityksen ulkopuolelle ja ulkopuolelta yritykseen. Sveibyn (1997) ulkoinen rakenne on rinnastettavissa suhdepääomaan, koska se sisältää suhteet ulkopuolisiin tekijöihin kuten esimerkiksi asiakkaisiin.

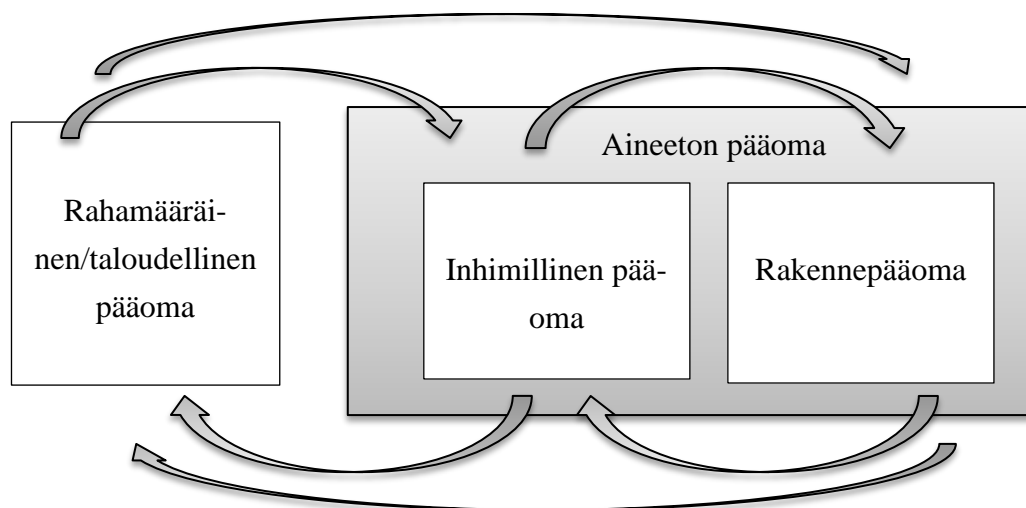
## 2.3 **Aineettoman pääoman dynaaminen tarkastelu**

Staattinen tarkastelu luo pohjaa dynaamiselle tarkastelulle. Usein on ajateltu, että aineeton pääoma koostuu staattisten eriensä summasta, mutta Andriessen (2004) väittää IC:n erien olevan niin kiinteästi yhteydessä toisiinsa, ettei niitä voida erottaa tai eritellä toisistaan ja että tämän kaltainen yhtälö on liian suoraviivainen. Ihmiset tarvitsevat fyysisiä ja taloudellisia resursseja aivan samoin kuin tietojärjestelmiä sekä kollegoita ja johtajia,



jotta aineettomista resursseista voi syntyä lisäarvoa yritykselle. Aineettomien resurssien potentiaalisen lisäarvon muodostaa ennemminkin dynaaminen tapahtumaketju kuin staattinen erä, jolle voidaan, tai edes pitäisi, muodostaa rahamääräinen arvo.

Dynaaminen näkökulma aineettomaan pääomaan kuvastaa sitä dynamiikkaa ja niitä toimintoja, joilla arvo lisääntyy. Aineettomilla toiminnoilla saatetaan aikaansaada joko uusia aineettomia resursseja tai parannusta olemassa olevien resurssien arvoon. Aineetomat toiminnot sisältävät myös näiden toimintojen tulosten mittaamista ja suhteiden arviointia (Meritum 2002, 11). Roos ym. (1997, 52–53) täydentävät staattisia luokitteluja pääomavirtoja havainnollistavalla kuviolla, josta voidaan nähdä, miten pääomat ovat muuttaneet muotoaan joko aineettoman pääoman luokasta toiseen tai sitten aineettomasta pääomasta aineelliseen pääomaan tai päinvastoin.



Kuvio 3 Pääomavirrat (Roos ym. 1997, 53)

Lähtökohtana dynaamiselle tarkastelulle ja siten myös mittaamiselle on staattinen ta-seajattelu yrityksen käytössä oleviin resursseihin nähden, mutta pelkkä resurssien arvos-taminen ei kuvaa niiden välisissä suhteissa tapahtuneita muutoksia. Aineettoman pää-oman luominen edellyttää taloudellisen pääoman käyttämistä ja siksi on tarve mitata IC:n tehokkuutta. Ilman indikaattoreita, jotka kertovat IC:n tehokkuudesta ei ehkä onnistuta ymmärtämään aineettoman ja aineellisen pääoman yhteyttä ja suhteita. Tämän yhteyden ymmärtäminen on tärkeää koko yrityksen tehokkaan toiminnan aikaansaamiseksi. (Roos ym. 1997, 79).

Roos ym. (1997) ovat luoneet IC:n prosessimallin, jonka avulla voidaan valita sopivat indikaattorit, koska indikaattorien valitseminen ja se mitä mitataan on hyvin herkkä osa IC:n mittaamista. Ilman oikein kohdistettua huomiota saatetaan mitata täysin epäolennai-sia asioita, vaikka ne näyttäisivät merkittäviltä. Prosessin lopputulemana on IC-indeksi,

josta käy ilmi miten yrityksen aineettoman pääoman suorituskyky on muuttunut: jos indeksi on laskenut tarkoittanee se sitä, että IC suorituskyky on heikentynyt ja päinvastoin.

Prosessimallissa mittareiden muodostaminen alkaa yrityksen strategiasta ja missiosta. On ymmärrettävä, missä ollaan nyt ja minne halutaan olla menossa. IC-mittarit johdetaan strategisista lähtökohdista ja ovat siten sidoksissa yrityksen strategiaan. Kun missio on selvillä, sen perusteella määritetään yrityksen kriittiset menestystekijät. Näistä johdetaan kriittisimpiä menestystekijöitä mittaavat indikaattorit, jotka samalla kuvastavat arvon luontia edistäviä toimintoja. Nämä indikaattorit jaotellaan takaisin staattisiin pääoman eriin (esimerkiksi kuviossa 3 esitettyihin kategorioihin), jolloin kyetään hahmottamaan aineettomien resurssien vaikutus strategian näkökulmasta. (Roos ym. 1997, 62).

### **2.3.1 Mittaaminen ja mittarit**

Mittaaminen sisäisestä näkökulmasta ei ole aivan yksiselitteistä, kuten ei ulkoisenkaan raportoinnin puolella. Mittaaminen kohdistaa katseen lukuihin, koska mittaamisen tuloksena on aina jokin luku. Se voi olla rahamääräinen kuten tase- ja tuloslaskemassa, mutta se voi olla myös kappalemääriä, suhdelukuja tai indeksejä. Erityisesti, kun kyseessä on sellaisen asian mittaaminen, jota ei kyetä näkemään, jolla ei ole fyysistä olomuotoa eikä sen olemassaoloa kyetä havaitsemaan aistein, on erityisen hankalaa määrittää mittareita. Markkinahinta voi antaa viitteitä ja suuntaa määritettäessä arvoa esimerkiksi tietokoneohjelmille, mutta toisin on yksilöiden kyvykkyyksien kohdalla. Kuitenkin yksilöiden kyvykkyyksistä muodostuvat yrityksen ydinkyvykkyudet, joiden avulla yritys pyrkii toiminnallaan erottautumaan kilpailijoista.

Mittaustuloksena oleva luku ei sinänsä sellaisenaan kerro vielä mitään. Luku tarvitsee tulkitsijan ja tulkinnan, jotta sille voidaan antaa jokin merkitys. Tulkitsijan näkökulma määrittää sen, minkälaista kuvaa luvut näyttävät. Luvut kertovat siten pääasiassa sen, mitä niiden kertoja haluaa niillä kertoa. (Mouritsen 2004, 258). Tämä on ymmärrettävää, kun ajatellaan erityisesti talousinformaation lukuja, joiden tarkoituksena on antaa lukijalle kuvaa yrityksestä. On huomioitava toimiala ja siihen liittyvät asiat kuten kilpailutilanne, onko alalla paljon kilpailijoita ja erottautuminen on vaikeaa, vai onko alalla vähän kilpailijoita, jolloin erottautuminen on helpompaa. Kaikki tällaiset näkökohdat vaikuttavat siihen, mitä luvut kertovat. Jos yritys, jonka toiminta on ollut epävarmaa raportoi positiivisen tuloksen samalla kun kilpailijoiden kannattavuudet ovat olleet paremmalla tasolla, voidaan kuitenkin yrityksen heikosti positiivinen tulos katsoa hyväksi asiaksi, koska se saattaa indikoida, että tulevaisuudessa voidaan odottaa vielä enemmän, koska toiminta on selvästi ollut kannattavaa.

Tällainen kuvaus on esimerkki narratiivista, joka liitetään lukuihin, jotta nämä luvut antaisivat oikean ja riittävän kuvan yrityksen tilanteesta sidosryhmille. Narratiivi on

keino, joiden avulla luvuille annetaan merkityksiä ja tulkitaan niitä. On otettava huomioon, että luvut eivät kuvaa absoluuttista totuutta vaan kuvattavaa ilmiötä jostakin näkökulmasta, mikä vaikuttaa lukujen tulkintaan. (Mouritsen 2004).

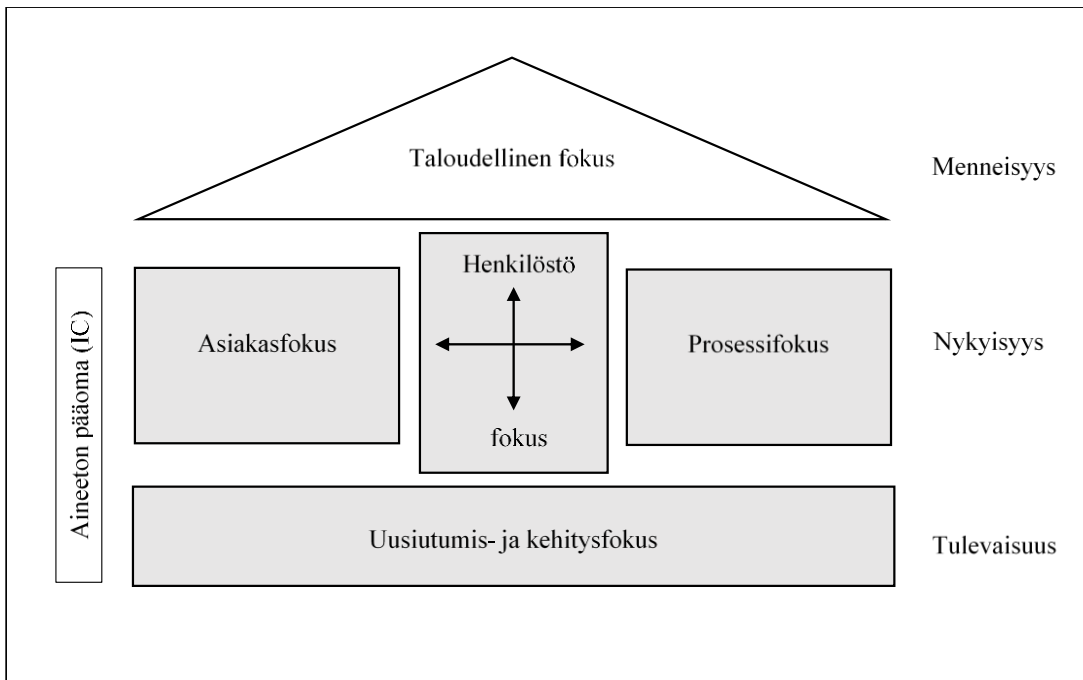
Aineettoman pääoman mittaamisen taustalla vaikuttaa ajatus siitä, että aineettomilla resursseilla on suuri, joskin näkymätön, vaikutus yrityksen kokonaisarvoon. Erityisesti arvoa lisäävä vaikutus, mikä liittyy resurssipohjaisen teorian taustalla oleviin oletuksiin ydinkyvykkyyksistä tai kestävän kilpailuedun synnyttävästä resurssista. IC-kirjallisuus katsoo, että muun muassa henkilöstön voimavarojen, organisaation infrastruktuurin ja yrityksen ulkopuolisten suhteiden taustalla oleva tieto on kestävää kilpailuetua synnyttävä resurssi, joka kykenee täyttämään kaikki kestävän kilpailuedun kriteerit. (Roos & Roos 1997).

On tärkeää tunnistaa yrityksen arvon luonnille merkittävät tekijät, jotta niitä voidaan mitata ja siten myös johtaa. Se, että resursseja määrällisesti kasvatetaan ei vielä automaattisesti tarkoita sitä, että yrityksen arvo kasvaa, vaan johtamisen tarkoituksena on ymmärtää aineettomien resurssien arvon luonnin dynamiikka, joka vasta mahdollistaa tehokkaan johtamisen. Johtamisen kannalta on tärkeää havaita ja tunnistaa aineettomien resurssien vaikutus yrityksen toiminnassa, erityisesti tehokkuuden näkökulmasta. (Roos ym. 1997, 84; Roos ym. 2005, 109).

Yksi ongelma perinteisissä talousraporteissa kuten taseessa on se, että ne keskittyvät menneisyyteen. Erityisesti tase kuvaa menneiden toimenpiteiden avulla aikaansaatuja tuloksia. Taselaskelmaa on käytetty taloudellisen tilanteen kuvaamisen ohella myös työkaluna tulevaisuuteen suunnistettaessa. Menneisyyteen painottumisesta johtuen aineettoman pääoman merkitystä ei huomioitu arvoa lisäävänä tekijänä, eikä taseen siten koettu tarjoavan riittävää ja luotettavaa informaatiota tulevaisuutta ajatellen. Tästä syystä kehiteltiin (Skandia) Navigator, joka täydentää taloudellista puolta ei-taloudellisilla ja ei-rahämääräisillä mittareilla. (Edvinsson & Malone 1997, 65).

Pääpaino Navigatorissa on nimenomaan uusiutumisen ja kehittymisen näkökulma, joka katsoo tulevaisuuteen. Sen avulla pyritään hyödyntämään eteen tulevia mahdollisuuksia ja haasteita joustavasti ja ketterästi. Tulevaisuudesta pyritään tekemään pääomaa varautumalla ja valmistautumalla odottamattomiin tilanteisiin mahdollisimman hyvin. Tämä tapahtuu vaalimalla innovaatioita ja innovointia systemaattisesti ydinkyvykkyyksiin perustuvina. Tällä tavoin luodaan strategista valmiutta, joka merkitsee tulevaisuuden mahdollisuuksiin, epävarmuuksiin ja haasteisiin vastaamista siten, että niitä voidaan käyttää hyödyksi ja pyrkiä luomaan niistä kilpailuetua. (Edvinsson & Malone 1997, 55–56, 62). Navigatorin tarkoitus on tarjota informaatiota, jonka avulla yritys kykenisi tekemään eteenpäinpyrkiviä päätöksiä arvioidessaan tulevaisuuden toimintaa ja toimintoja.

Seuraavassa taulukossa on esitelty Skandia Navigator ja sen osa-alueet, huomioiden myös aika-aspekti sekä näiden osa-alueiden yhteinen rakentuminen.



Kuvio 4 Skandia Navigator (Edvinsson & Malone 1997, 68)

Kirjoittajat esittävät taloudellisen näkökulman edustavan talon kattoa, nykyisten prosessien, asiakassuhteiden ja henkilöstön tietotaitojen talon seiniä sekä uusiutumisen ja kehittymisen perustaa. Käyttäen metaforana talon mallia kuvataan sitä tulevaisuuden maaperää, josta huomisen menestys syntyy. Harmaalla pohjalla olevat laatikot edustavat aineetonta pääomaa. Jos käytetään metaforana puuta, jonka juuret ovat uusiutumisessa ja kehittymisessä ja latva ovat taloudellisen raportoinnin tulosta, voidaan havaita, että uusiutumisesta ja kehittymisestä lähtevät innovaatiot siirtyvät hiljalleen prosesseihin, asiakassuhteisiin ja henkilöstöön. Tällöin otetaan käyttöön yksilötasolta organisaation tasolle kyvykkyyksiä, jotka ajan saatossa tuottavat hedelmää, eli sitä tulosta, joka näkyy taloudellisessa raportoinnissa. Tällä tavoin tase ja muut rahamääräiset raportit kykenevät toimimaan palautteenantajina, joiden avulla kyetään tarkkailemaan, onko aineettomista resursseista saatu taloudellista tulosta. Aineettoman pääoman tulee lähtökohtaisesti tuottaa arvoa, joko lisätä kassavirtaa tai realisoitua yrityksen arvossa, koska muuten se on arvoton liiketoiminnan kannalta ja se tulisi poistaa, aivan kuten mikä tahansa muukin resurssi. (Edvinsson & Malone 1997, 76). Kirjoittajat tosin eivät avaa tarkemmin näitä syy-yhteyssuhteita, joiden perusteella voitaisiin arvioida, aikaansaadaanko esimerkiksi toiminnanohjausjärjestelmän käyttöönotosta taloudellista hyötyä.

Intangible Assets Monitorissa puolestaan Sveiby jaottelee yrityksen henkilöstön ammattilaisiin, jotka lukeutuvat inhimilliseen pääomaan ja joiden pätevyyttä mallissa mitataan, sekä tukihenkilöstöön, joka edustaa yrityksen sisäistä rakennetta. Kaikkia kolmea,

ammattilaisia, sisäisen rakenteen osia (tukihenkilöstö ja informaatioteknologia) sekä ulkoisen rakenteen toimijoita (pääasiassa asiakkaat) mitataan tehokkuuden, pysyvyyden ja uusiutumisen ja kehittämisen näkökulmista, kun taas Navigatorissa uusiutumisen ja kehittymisen näkökulma on eroteltu muista näkökulmista ja siten sitä käsitellään yhtenä näkökulmana.

Huomattavin eroavaisuus Navigatoriin nähden on, että Intangible Assets Monitor ei huomioi taloudellista näkökulmaa lainkaan. Sen tarkoitus ei siten ole ottaa kantaa siihen, millä tavalla ja miten suuri vaikutus aineettomilla resursseilla on koko yritystoimintaan nähden, vaan ilmeisesti lähinnä auttaa tietointensiivisen yrityksen johtoa tunnistamaan aineettoman pääoman sisältämät mahdollisuudet huomioiden kilpailuedun muodostumisen perusteiden muutokset. Navigatorin painotus on siis spesifimmin ottaa kantaa siihen dynamiikkaan, jolla aineeton pääoma kykenee luomaan arvoa yrityksen liiketoiminnassa. Navigatorin suurin heikkous lienee sen tarkoituksessa toimia sekä ulkoisen raportoinnin että sisäisen mittaamisen työkaluna, jolloin ei ehkä saada tarpeeksi syvää ja spesifiä kuvausta aineettomien resurssien sisältämisestä mahdollisuuksista yrityksen johdon näkökulmasta. Näin tietysti olettaen, että Navigatorin tarjoaman informaation on tarkoitus palvella yrityksen johtoa nimenomaan päätöksenteossa strategiselta ja operatiiviselta kannalta.

### ***2.3.1.1 Taloudelliset ja rahamääräiset mittarit***

Taloudellinen näkökulma kuvastaa liiketoiminnan historiaa. Liiketoiminnan historia on kaikkien teknologiassa ja organisaatiossa ja johtamisen teoriassa tapahtuvien muutosten perusta. Yksinkertaisesti se on tarina siitä miten, toimintoihin ja pääomiin liitetään rahallinen arvo. Edvinsson ja Malonen mielestä taloudellisen raportoinnin tulisi olla IC-raportin osa-alue eikä suinkaan päinvastoin. (Edvinsson & Malone 1997, 75).

Jossain vaiheessa tulevaisuudessa, kaiken aineettoman pääoman, jos siitä on oleva jotakin hyötyä, on muunnuttava rahamääräiseksi, esimerkiksi kassavirraksi tai yritysarvon kasvuksi. Tällä tavoin taloudellinen näkökulma kykenee toimimaan palautejärjestelmänä siten, että se kertoo, onko aineettomasta pääomasta kyetty kasvattamaan kassavirtaa tai muuta rahamääräistä arvoa. Toisaalta kirjoittajat eivät kerro sitä, miten tällainen linkki muodostetaan, ja kuinka luotettava se on. Toisin sanoen he eivät kuvaa sitä, miten paljon ja millä tavalla jokin aineeton resurssi on kyennyt tuottamaan kassavirtaa. (Edvinsson & Malone 1997, 76). Alla olevaan listaan on poimittu Edvinsson ja Malonen (1997, 81–82) taloudellisessa fokuksessa esiintyviä mittareita:

- Tulo per työntekijä (income / employee)
- Liikevoitto
- Markkina-arvo

- Markkina-arvo per työntekijä (market value / employee)
- IT-kustannusten osuus hallintokustannuksista (IT expense / administrative expense)
- IT-sijoitukset (IT-investments)

Taloudelliset mittarit tulee asettaa ja muodostaa hyvin huolellisesti, koska niiden funktio ja tarkoitus on nyt erilainen kuin sen informaation, jota taseesta saadaan. Aineettoman pääoman mittareiden kontekstissa ne pyrkivät osoittamaan yritykselle arvokkaat omaisuudet ja pääomat ollen samalla sisällöllisesti tarpeeksi laadukkaita kattamaan nämä omaisuudet ja pääomat. Tarvitaan niin kattava joukko indeksejä ja indikaattoreita, jotka kykenevät luomaan perustaa standardeille, joita voidaan sopeuttaa ajan ja kokemuksen myötä. (Edvinsson & Malone 1997, 80).

### ***2.3.1.2 Sisäisen rakenteen ja prosessien mittarit***

Sisäisen rakenteen tehokkuutta, pysyvyyttä sekä uusiutumista ja kehittämistä mitattaessa keskitytään tukihenkilöstöön ja informaatioteknologiaan. Sisäiseen rakenteeseen sisältyy kaikki sellainen, joka tukee ammattilaisten työtä ja toimintaa. Investoinnit järjestelmiin tai uusiin yrityksiin yritysostojen avulla, lisäävät investointeja sisäiseen rakenteeseen. Tätä voidaan mitata suhteellisena osana myynnistä tai lisäarvon muodostumisena. Samoin investointeja IT-järjestelmiin, tietokoneisiin, ohjelmistoihin tai muuhun vastaavaan tulee mitata, joko absoluuttisena kustannusten muodossa tai suhteellisena osuutena myynnistä. Lisäksi huomioidaan myös asiakkaat, jotka ottavat osaa sisäisen rakenteen muodostumiseen ja heidän suhteelliset osuutensa myynnistä. (Sveiby 1997, 175).

Tehokkuutta mitattaessa tukihenkilöstön määrä kertoo suhteellisen osuuden koko organisaation työvoimasta. Myynti per tukihenkilöstö voi indikoida, kuinka suurta myyntiä volyyymilla mitattuna organisaatio kykenee hoitamaan. Tyytyväisyystutkimuksilla ja kyselyillä voidaan kartoittaa työilmapiiriä ja organisaation kulttuuria, mikä korreloi tehokkuuden kanssa. Mitä suurempi tyytyväisyys, sitä tehokkaampi henkilöstö. Pysyvyyssmittareihin sisältyvät myös ikä-, vaihtuvuus- ja työsuhteen keston mittarit, jotka antavat tukihenkilöstöstä samankaltaisen kuvan kuin inhimillisen pääoman mittarit ammattilaisista. (Sveiby 1997, 176–177).

Edvinsson ja Malonen (1997, 101, 107, 105) prosessinäkökulma käsittelee erityisesti informaatioteknologian (synonyymeina käytetään myös käsitteitä ”IT” ja ”teknologia”) roolia yrityksen arvon luontia tukevana työkaluna. Teknologia ei juurikaan itsessään luo arvoa, vaan se on saatava arvoa luovaan käyttöön. Historia osoittaa, että ne yritykset, joissa teknologiaa on hankittu teknologian itsensä vuoksi, ovat epäonnistuneet liittämään liiketoimintaa näihin työkaluihin, koska prosessin tulisi mennä juuri päinvastoin: miettiä liiketoiminnan kannalta miten teknologia voi tukea sitä parhaiten. On turhaa ja kallista

hankkia sellaista teknologiaa, jolla ei varsinaisesti ole käyttöä. Teknologian rooli on siten mahdollistaa ja auttaa ydinliiketoimintaa. Teknologian työkalut voidaan sopeuttaa strategiin lähtökohtiin, kun mitattavat suoritusavoitteet ovat strategiasta johdettuja ja ne perustuvat ydinkyvykkyyksiin.

Navigatorissa esiintyvistä mittareista muun muassa tietokoneiden ja kannettavien määrä per työntekijä -mittarilla pyritään saamaan kuvaa siitä, miten laajalti tietotekniset laitteet ovat jakautuneet työntekijöiden jokapäiväisessä työssä. Toisaalta myös etätyöntekijöiden suhteellinen määrä kertoo jotain IT-kapasiteetista. Henkilöstön IT-lukutaito on hyvä mittari siihen, onko IT-kapasiteettia liikaa suhteessa varsinaiseen liiketoimintaan, sillä henkilöstön tulisi osata hyödyntää käytössä olevia laitteita. Tämä on erittäin ratkaisevaa pohdittaessa, onko yrityksessä liian sofistikoituneita laitteita tarpeisiin nähden. IT-kustannusten määrä työntekijää kohden ja IT-kustannusten osuus hallintokustannuksista kuvastavat kustannuksia, jotka on käytetty IT-hankintoihin. (Edvinsson & Malone 1997, 109).

Teknologiaan liittyy huomattavia riskejä, jotka olisi tärkeää tunnistaa ja joita prosesimittarit osittain myös pyrkivät kartoittamaan. Yksi esimerkki tästä on edellä kuvattu tilanne, jossa hankitaan työkalut ensin ja pyritään sopeuttamaan liiketoiminta niihin, mutta myös teknologian tarjoajan valinnassa piilee riskinsä. Valittu teknologia saattaa hävitä kilpailun tulla alan standardiksi, jolloin tämä teknologia muuttuu ”orvoksi”. Orvon teknologian ylläpitäminen tulee kalliiksi pitkällä aikavälillä, koska varaosia ja ylläpito-palvelua on enää heikosti saatavilla. Tätä kuvastaa markkinoilta poistetun, eli orvon, teknologian määrä suhteessa yrityksen IT-kapasiteettiin, jonka on tarkoitus antaa kuvaa siitä, miten suuri osa IT-sijoituksista on sellaista, jota ei enää markkinoilla tueta. (Edvinsson & Malone 1997, 102–104, 108–110).

Teknologisella infrastruktuurilla tarkoitetaan informaatioteknologian roolia yrityksen liiketoimintakontekstissa, ja sen pyrkimyksenä on tukea arvonluontiprosessia. On tärkeää, että mittaamisessa pyritään visualisoimaan arvon luonnin ja suorituskyvyn väliset suhteet, jotta kyetään havaitsemaan ja tunnistamaan, onko valitulla ja käyttöönotetulla teknologialla todella arvoa lisäävä vaikutus ja onko niistä saatu todellista hyötyä. On myös seurattava, onko valittu teknologia edelleen voimassa: tuetaanko sitä vielä vai, onko se mahdollisesti poistumassa markkinoilta. (Edvinsson & Malone 1997, 108).

Seuraavassa taulukossa on esitetty sekä Sveibyn että Edvinsson ja Malonen mittaristoissa esitetyt sisäisen rakenteeseen ja prosesseihin liittyviä mittareita.

Taulukko 1 Sisäisen rakenteen ja prosesimittareiden vertailua

SVEIBY	EDVINSSON & MALONE
Investoinnit IT-järjestelmiin	Työntekijöiden IT-lukutaito
Tukihenkilöstön suhteellinen osuus	Etätyöntekijöiden suhteellinen osuus

Myynti per tukihenkilöstön työntekijä	Tietokoneiden määrä työntekijää kohden
Tukihenkilöstön vaihtuvuus	IT-kustannukset per työntekijä
”The rookie ratio”	IT-kustannusten osuus hallintokustannuksista

(Sveiby 1997, 174–177; Edvinsson & Malone 1997, 108–110)

Yllä olevasta taulukosta käy selvästi ilmi eroavaisuus siinä, mitä sisäisessä rakenteessa ja prosesseissa halutaan painottaa: Sveiby korostaa tukihenkilöstön roolia tukitoiminoissa, kun taas Edvinsson ja Malone painottavat teknologian merkitystä. Toisaalta tämä näkökulma on ymmärrettävä, kun otetaan huomioon, että Sveiby perustaa näkemyksensä nimenomaan tietoon pohjautuvan liiketoiminnan tukemiseen, jossa tietorakenteiden luominen on pääosassa, kun taas Edvinsson ja Malone pitävät teknologian kehitystä merkittävänä tekijänä koko liiketoimintaympäristön muutoksessa. Internet ja erilaiset kommunikointivälineet ovat mullistaneet koko markkinaympäristön, mistä yhtenä esimerkkinä mainittiin investointien siirtyminen fyysisistä resursseista kohti aineettomia.

### 2.3.1.3 Asiakassuhteet

Ulkoisen rakenteen mittaamisessa sekä Sveiby (1997) että Edvinsson ja Malone (1997) keskittyvät pääsääntöisesti asiakassuhteisiin, jotka ovat ymmärrettävästi merkittävä osa yrityksen ulkopuolisista suhteista. Kuitenkin Intangible Assets Monitor ja Navigator käsittelevät näitä eri tavoin ja siksi niiden käsittely on eroteltu toisistaan. Sveibyn lähestymistapa on jakaa ulkoisen rakenteen mittaaminen uusiutumisen ja kehittymisen, tehokkuuden ja pysyvyyden näkökulmiin. Edvinsson ja Malone puolestaan perehtyvät tarkemmin asiakassuhteiden luonteeseen yleisemmällä tasolla. Näistä lähestymistavoista on johdettu asiakkaisiin liittyviä mittareita, joita on koottu taulukkoon 2.

#### *Intangible Assets Monitor*

Ulkoista rakennetta mitattaessa asiakkaat kategorisoidaan, esimerkiksi sen perusteella, onko asiakkaalla positiivista vaikutusta yrityksen imagon rakentumiseen tai lisääkö asiakas työntekijöiden pätevyyttä asteikolla hyvin, keskimäärin tai ei juurikaan. Tällainen lähestymistapa tarjoaa hyvän pohjan sekä asiakasanalyysille että segmentoinnille. Samoin voidaan kartoittaa myös työntekijöitä esimerkiksi kokemuksien ja palveluvuosien perusteella: alle kolme vuotta, kolmesta seitsemään vuoteen tai yli seitsemän vuotta. Mitä enemmän seitsemän vuotta olleita yrityksellä on palveluksessaan, sitä todennäköisemmin työvoima pysyy yrityksen palveluksessa ja sitä osaavampaa työvoiman voidaan olettaa



olevan. Kun on kartoitettu sekä asiakkaat että työntekijät pystytään näkemään, kohtaavatko tarpeet ja resurssit toisensa ja onko tarpeeksi osaavaa henkilökuntaa täyttämään asiakkaiden tarpeet. (Sveiby 1997, 177–181).

Ulkoisen rakenteen uusiutumisen ja kehittämisen mittareissa on esitetty sekä orgaanisen kasvun että asiakaskannattavuuden mittarit. Jos orgaanista kasvua ei juuri tapahdu vaan kasvu on tullut esimerkiksi yritysostojen avulla on syytä epäillä, onko yrityksen liiketoimintakonseptissa jotakin vialla. Asiakaskannattavuus kertoo, mitkä asiakkaat ovat kannattavia ja mitkä eivät niinkään. Tämä auttaa hahmottamaan, mihin suuntaan pätevyyttä kannattaa ohjata ja mitkä asiakkaat ovat mahdollisesti jopa haitallisia kokonais-kannattavuudelle. (Sveiby 1997, 182).

Ulkoisen rakenteen tehokkuudesta kertoo asiakastyytyväisyys. Asiakastyytyväisyyden mittaamiseen käytetyn metodin ei tarvitse olla erityisen sofistikoitunut, jotta se tarjoaisi arvokasta tietoa. Tärkeintä on se, että sen mittaamisessa käytetään samaa menetelmää systemaattisesti, jotta tulokset ovat vertailukelpoisia ja että ne tarjoavat informaatiota tyytyväisyyden muutoksesta ja sen suunnasta. Yksinkertainen mittari saadaan, kun verrataan onnistuneiden ja kannattavien tarjousten määrää kannattamattomien ja epäonnistuneiden määrään. Tätä sanotaan voitto/tappio indeksiksi. Yksinkertainen tehokkuusmittari saadaan, kun mitataan myyntiä per asiakas. (Sveiby 1997, 182–183).

Pysyvyydessä mitataan asiakassuhteiden kestoja ja asiakkaiden kokoa. Mitä riippuvaisempaa yrityksen toiminta on yhdestä tai muutamasta suuresta asiakkaasta, sitä enemmän yritys on haavoittuvainen ja altis muutoksille, koska jos asiakas päättää lopettaa asiakassuhteen, niin silloin yritys on vaikeuksissa. Asiakassuhteista ne, jotka ovat kestäneet yli viisi vuotta voidaan kategorisoida uskollisiksi asiakkaiksi. Mitä suurempi tämä luku on, sitä vakaampi asiakassuhde on, eli sitä vakaampi asiakaskanta yrityksellä on. Tilausten frekvenssimittarilla mitataan asiakkaan tilausten määrää ja tiheyttä. Mitä suurempi frekvenssi, sitä tyytyväisempi asiakas on. Voidaan myös nähdä uusien asiakkaiden määrän suhde vanhoihin asiakkaisiin, eli asiakkaisiin jotka ovat tilanneet yritykseltä enemmän kuin kerran. (Sveiby 1997, 182–183).

### *Skandia Navigator*

Edvinsson ja Malonen (1997, 90–92, 94) mukaan yritykset toimivat tiiviimmin asiakkaiden kanssa nykyään kuin massatuotannon aikana. Asiakkaat eivät aina tiedä, mitä haluavat, jolloin yrityksillä on mahdollisuus johdatella asiakkaiden tarpeita luomalla uusia tuotteita, palveluja tai teknologioita. Tämä tosin vaatii intensiivistä suhdetta asiakkaan kanssa ja molemminpuolista luottamusta, jotta yritys pääsee käsiksi tietoihin asiakkaan mieltymyksistä, mausta ja kiinnostuksen kohteista. Asiakkailta on nyt suurempi rooli yritysten tarjontaan nähden, koska heistä on tullut entistä vaativampia ja tietoisempia sen suhteen, minkälaista tasoa he haluavat. Asiakasmittareiden onkin tarkoitus mitata ja visualisoida yrityksen ja asiakkaan välisiä materiaalisia ja immateriaalisia virtauksia.

Edvinsson ja Malone (1997, 94–95) pyrkivät ennen varsinaisten mittareiden määrittelyä kartoittamaan muun muassa asiakastyyppejä, asiakassuhteen kestoa, asiakkaan roolia ja tyytyväisyyttä. Asiakastyypin kartoittamiseksi pyritään esittämään muun muassa sellaisia kysymyksiä kuten: millainen on tyypillinen asiakas ja miten paljon on vielä tavoittamattomia potentiaalisia asiakkaita. Pyritään selvittämään, millainen rooli tai osa asiakkaalla on tuotteen suunnittelussa, valmistuksessa, toimituksessa ja tukipalvelussa, ja mikä on se lisäarvo, joka tästä yhteistyöstä saadaan. Asiakastuen ja tyytyväisyyden kannalta pyritään selvittämään esimerkiksi asiakaspalveluun panostamisen tai investoinnin ja asiakastyytyväisyyden korrelaatiota.

Markkinaosuus ja menetettyjen asiakkaiden määrä ovat hyvin yleisluontoisia mittareita, mutta esimerkiksi asiakkaiden vierailujen määrä yrityksessä yhdessä asiakkaiden kanssa vietettyjen päivien mittauksen kanssa osoittaa välittömän vuorovaikutuksen asteen asiakkaiden suhteen. Myös painotus jompaankumpaan suuntaan kertoo, ovatko asiakkaat lähtökohtaisesti yhteydessä yritykseen vai päinvastoin. Jos asiakkaat joutuvat usein lähtökohtaisesti ottamaan yhteyttä yritykseen, voi tämä indikoida asiakkaiden aliarvostamisesta, ja jos taas yhteydenpito asiakkaisiin on lähtökohtaisesti yrityksellä, se voi indikoida, että asiakkaat kokevat asiakassuhteen ylläpitämisen kiusallisena. Markkinoiden kattavuus (market coverage) mittari kuvastaa potentiaalisen asiakaskunnan laajuutta ja eritoten sitä kuinka hyvin tätä aluetta on kyetty valtaamaan. Seuraavassa taulukossa on esitetty sekä Sveibyn että Edvinsson ja Malonen mittaristoissa esitetyjä asiakassuhteisiin liittyviä mittareita. (Edvinsson & Malone 1997, 96, 98).

Taulukko 2 Asiakasmittareiden vertailua

SVEIBY	EDVINSSON & MALONE
Orgaaninen kasvu	Markkinaosuus
Asiakaskannattavuus	Menetetyt asiakkaat
Asiakastyytyväisyysindeksi	Asiakkaiden vierailut yrityksessä
Uskollisten asiakkaiden osuus	Asiakkaiden kanssa vietetyt päivät
Tilausfrekvenssi	Markkinoiden kattavuus

(Sveiby 1997, 182–183; Edvinsson & Malone 1997, 96–98)

Navigatorissa enempiä kuin Intangible Assets Monitorissakaan ei ole juuri huomioitu muiden sidosryhmäsuhteita kuin asiakassuhteiden vaikutuksia. Tämä on mielenkiintoista, koska erityisesti juuri Sveiby on erottanut sisäisen ja ulkoisen rakenteen toisistaan sillä perusteella, että kyseessä ovat suhteet joko yrityksen sisäiset tai ulkoiset suhteet, eikä silti

ulkoisen rakenteen mittareissa ei ole huomioitu muita ulkoisia suhteita kuin asiakassuhteet.

#### *2.3.1.4 Uusiutumisen ja kehittymisen mittarit*

Uusiutumisen ja kehittymisen mittareilla pyritään löytämään ne mahdollisuudet, jotka määrittelevät yrityksen tulevaisuuden. Pyritään löytämään pitkällä tähtäimellä kestävyyslähteet tunnistamalla ne asiat, joita yritys tekee juuri nyt valmistautuakseen tarttumaan eteen tuleviin mahdollisuuksiin. Työntekijät muodostavat kollektiivisesti ne organisaation piirteet, joiden vahvuuteen yrityksen kyky uudistua perustuu. Työntekijöiden arvot heijastuvat koko organisaation arvoihin ja siten sen kokonaisarvoon. Mitä valvettuneimpia ja muutoskykyisempiä työntekijät ovat, esimerkiksi innovoinnin arvostamisen suhteen, sitä joustavampi ja muutoskykyisempi myös koko yritys on. (Edvinsson & Malone 1997, 111).

Navigatorin kohdalla uusiutumisen ja kehittymisen osa-alueita ovat siis henkilöstö ja työntekijät, asiakkaat, tuotteet ja palvelut, infrastruktuuri, strategiset kumppanit ja houkuttelevuus markkinoilla. Uusiutumista ja kehittymistä voidaan tarkastella näillä osa-alueilla, riippuen siitä, mitkä ovat kullekin yritykselle kriittisimpiä tai mihin se haluaa keskittyä. Toisaalta nämä kaikki ovat jossain määrin tärkeitä ja niitä tulisi pohtia nimenomaan siitä näkökulmasta, miten tulevaisuudessa tilanteet saattavat muuttua ja mihin suuntaan. Esimerkiksi, onko mahdollisesti asiakaskannassa tapahtumassa muutosta ja millä tavalla asiakkaiden toiveiden ja mieltymysten muuttumiseen pyritään vastaamaan. Toinen esimerkki on henkilöstö, millainen työvoima yrityksellä tällä hetkellä on, millainen koulutustausta, millaisista kulttuurillisista taustoista ja miten rekrytointiohjelmiä kehitetään ja paljonko niihin sijoitetaan, että saadaan sopivat henkilöt palvelukseen. (Edvinsson & Malone 1997, 112–114).

Uusiutumisen ja kehittymisen mittareiden tarkoituksena on mitata niitä toimintoja, joiden tarkoituksena on lisätä työntekijöiden tuottavuutta. Esimerkiksi tyytyväisten työntekijöiden indeksi koostuu työntekijöiden asenteista ja motivaatiosta. Ilmeisesti tässä oletetaan, että mitä tyytyväisempi ja motivoituneempi työntekijä on, sitä tuottavampi hän on. Menetelmään ja teknologiaan, koulutukseen ja kehittämiseen käytettyjen tuntien osuutta selvittämällä pyritään kartoittamaan sitä aikamäärää, jonka yritys omistaa näille kolmelle edellä mainitulle osa-alueelle, joiden se uskoo olevan kriittisiä jatkuvalla kilpailukyvyllä. Alle 40-vuotiaiden työntekijöiden osuudella kuvataan jatkuvuutta ja arvoja. Oletetaan, että vanhemmilla työntekijöillä on merkitystä erityisesti organisaation arvojen jatkuvuuden ja pysyvyyden kannalta. Toisaalta halutaan saada kuvaa yrityksen energiatasosta, jotta osataan varautua mahdollisiin eteen tuleviin muutoksiin ja reagoida niihin nopeasti. Tutkimukseen ja kehitykseen käytettyjen resurssien osuus kaikista resursseista kertoo

sen, kuinka sitoutuneita uusiutumiseen ja kehittymiseen yleensäkin ollaan. Muina esimerkkeinä mittareista mainittakoon muun muassa tutkimus- ja kehityskustannusten osuus hallintokustannuksista, liiketoiminnan kehittämiskustannusten osuus hallintokustannuksista sekä kyvykkyyksien kehittämisen kustannukset per työntekijä. (Edvinsson & Malone 1997, 115–116).

Edvinsson ja Malone (1997) erottavat uusiutumisen ja kehittymisen mittarit erikseen, kun taas Sveiby (1997) on sijoittanut sen jokaiseen pääomaerään yhdeksi näkökulmaksi. Tästä johtuen seuraavassa taulukossa esiintyvät mittarit on valittu uusiutumisen ja kehittymisen mittareista, jotka on esitetty sekä työntekijöiden pätevyydestä (taulukon kaksi ensimmäistä), sisäisestä rakenteesta (arvoa lisäävät asiakkaat) että ulkoisesta rakenteesta (asiakaskannattavuus ja orgaaninen kasvu). Seuraavassa taulukossa on esitetty sekä Sveibyn että Edvinsson ja Malonen mittaristoissa esitetyjä uusiutumiseen ja kehittymiseen liittyviä mittareita.

Taulukko 3 Uusiutumisen ja kehittymisen mittareiden vertailua

SVEIBY	EDVINSSON & MALONE
Ammattilaisten koulutustaso	Tyytyväisten työntekijöiden indeksi
Ammattilaisten ”pätevyyskerroin”	Alle 40-vuotiaiden osuus
Asiakaskannattavuus	T&K-kustannusten osuus hallintokustannuksista
Orgaaninen kasvu	Liiketoiminnan kehittämiskustannusten osuus hallintokustannuksista
Sisäiseen rakenteeseen arvoa lisäävät asiakkaat	Kyvykkyyksien kehittämisen kustannukset per työntekijä

(Sveiby 1997, 168–169, 182; Edvinsson & Malone 1997, 115–116)

Sveibyn henkilöstöön liittyvissä uusiutumisen ja kehittymisen mittareissa keskitytään tietysti pätevyyden tilan kartoittamiseen. Edvinsson ja Malonen mittareissa taas mitataan työntekijöiden tyytyväisyyttä, henkilöstön energiatasoa ja työntekijöiden kyvykkyyksien kehittämiseen käytettyjä kustannuksia, mikä on huomattavasti monipuolisempi ja antaa laajemman kuvan uusiutumisen ja kehittymisen tilasta. Toisaalta Sveiby mainitsee orgaanisen kasvun, mikä on tärkeää, koska näin saatu kasvu on ”itse aiheutettua” eikä ainoastaan yrityskauppojen kautta saatua ”ulkopuolista” osaamista. Mielenkiintoista on myös huomata, ettei Sveiby huomioi esimerkiksi tutkimus- ja kehityskustannuksia lainkaan.

### 2.3.1.5 Henkilöstömittarit

Intangible Assets Monitorissa jokainen staattinen pääoman erä jaotellaan tehokkuuden, pysyvyyden sekä uusiutumisen ja kehittymisen näkökulmiin. Kun työntekijät on luokiteltu, joko ammattilaisiin tai tukihenkilöstöön, voidaan ryhtyä mittaamaan työntekijöiden pätevyyttä, joka tässä kohden tarkoittaa nimenomaan ammattilaisten pätevyyttä. Ammattilaisiin kuuluvat ne työntekijät, jotka suunnittelevat, tuottavat, prosessoivat nykyisiä tuotteita tai ratkaisuja. Nämä ovat välittömästi asiakkaiden kanssa tekemisissä tai työskentelevät tiiviisti asiakkaiden kanssa, vaikka eivät omaisi sellaista ammatillista pätevyyttä, jonka pohjalle liiketoiminta perustuu. (Sveiby 1997, 165). Tämä tarkoittaa sitä, että kaikki, esimerkiksi kirjanpitäjät, eivät automaattisesti ole tukihenkilöstöä, vaan luokittelu riippuu liiketoiminnan ideasta. Jos esimerkiksi yritys tarjoaa asiakkailleen kirjanpitopalveluja ydinliiketoimintanaan niin silloin yrityksessä työskentelevät kirjanpitäjät ovat ammattilaisia siinä mielessä, miten Sveiby näkee työntekijöiden pätevyyden.

Uusiutumis- ja kehitysmittareissa mitataan ammattilaisten ammatissa oloaikaa, eli miten monta vuotta kyseinen työntekijä on ollut ammattilaisena yrityksessä. Mittari näyttää kollektiivisesti, millainen pätevyys, taito ja kokemus tällä työvoiman osalla on. Koulutuksen taso on hyvä mittari, erityisesti akateemisten tutkintojen suorittaneiden osalta, koska akateemisissa tutkinnoissa opiskelija oppii käsittelemään suuria tietomääriä. Työntekijöitä voidaan niin sanotusti reitata, esimerkiksi arvoasteikolla 1-5, missä korkein arvo tarkoittaa korkeaa pätevyyttä, kykyä toimia, oppia ja kehittyä. Kollektiivisesti katsottuna pystytään näkemään, miten osaavaa työvoimaa tämä ryhmä on ja kuinka paljon on kehitettävää. Ammattilaisten pätevyyttä voivat lisätä myös jotkin asiakkaat. Koska tässä on kyseessä erityisesti tietopohjainen yritys, jonka tuotteena on henkilökunnan osaaminen ja kyky ratkaista asiakkaiden ongelmia, on oletettavaa että asiakassuhteet tai asiakkaiden kanssa tehtävät projektit ja toimeksiannot vaativat yhteistä aikaa ja prosessointia. Näin ollen asiakkaat voivat toimia vuorovaikutussuhteessa siten, että yrityksen työntekijät oppivat uutta ja heidän kokemuksensa ja pätevyytensä kasvaa. (Sveiby 1997, 168–170).

Ammattilaisten kollektiivista tehokkuutta mitattaessa on tärkeää tietää, miten suuren osan ammattilaiset muodostavat yrityksen koko työvoimasta. Näin muodostettu työntekijöiden ”pätevyyskerroin” pyrkii kuvastamaan yrityksen kollektiivista pätevyyttä. Mitä korkeampi kerroin, sitä tehokkaampaa työvoima on. Korkeaan pätevyyteen liittyy myös omat riskinsä ja siksi siihen on liitetty vaihtuvuutta kuvaava mittari. Mitä korkeampi vaihtuvuus, sitä merkittävämpi vaikutus sillä on kollektiiviseen pätevyyteen. Mitä korkeampi kerroin, sitä enemmän pyritään pitämään pätevää henkilöstöä yrityksen palveluksessa. Vaihtuvuus puolestaan kuvastaa sitä, miten hyvin kyetään pitämään pätevää henkilöstöä yrityksessä. Pätevyyskertoinen tarkoituksena on kuvata henkilöstön tehokkuutta ja vaihtuvuuden tarkoituksena on kuvata henkilöstön pysyvyyttä. (Sveiby 1997, 170–172).

Pysyvyydellä pyritään mittaamaan kuinka todennäköisesti ammattilaiset jäävät yritykseen sen sijaan, että lähtisivät yrityksestä. Pysyvyyttä ilmaisee esimerkiksi ammattilaisten keskimääräinen ikä, koska oletetaan että nuoremmat ovat alttiimpia vaihtamaan työpaikkaa kun taas vanhempien työntekijöiden oletetaan olevan pysyvämpiä työsuhteessaan. Senioriteetti mittaa työntekijän palveluksessa oloaikaa. Oletetaan, että mitä kauemmin työntekijä on ollut yrityksessä, sitä epätodennäköisemmin hän irtisanoutuu työstään. Suhteellinen palkka-asema saattaa indikoida irtisanoutumisen todennäköisyyttä. Palkkatasoja verrataan joko muiden alalla toimivien yritysten maksamiin palkkoihin tai sitten selvitetään yrityksen sisäiset työntekijöiden arviot yrityksen palkkatasoista. Jos työntekijät ovat tyytymättömiä palkkatasoonsa, niin silloin he ovat alttiimpia hakeutumaan parempipalkkaiseen työtehtävään jonkin toisen firman palveluksessa. Ammattilaisten vaihtuvuutta voidaan mitata suhteuttamalla vuoden aikana lopettaneiden tai irtisanoutuneiden ammattilaisten määrää alkuvuoden ammattilaisten määrään. Jos mittarin lukema on kovin suuri, pitäisi ehkä paneutua niihin syihin, joista se voisi johtua, koska selvästi se kertoo selvästi, että työntekijät eivät ole tyytyväisiä. Sisäistä vaihtuvuuttakin tapahtuu, mikä kertoo työkierrosta. Se on hyvä asia, sillä työkierron avulla kokemusta ja uutta tietoa karttuu yrityksen sisältä käsin. (Sveiby 1997, 173–174).

Navigatorin osat linkittyvät jossain määrin toisiinsa, mutta henkilöstönäkökulma on ainoa, joka läpäisee kaikki muut näkökulmat. Ilman menestyksestä henkilöstöulottuvuutta mitkään arvon luonnin toiminnot eivät tuota lisäarvoa. Henkilöstömittareiden tulee kertoa samanaikaisesti sekä nykytila että tavoitetila. Pyritään saamaan paitsi staattista kuvausta nykytilasta, myös tavoitteellista näkemystä tilanteesta mihin pyritään. Mittareiden tulisi olla hyvin perusteltuja ja hyvin suunniteltuja. Siten on tarkoin mietittävä mitä, miksi ja miten halutaan mitata. Tarkoituksena on pyrkiä saamaan henkilöstön käyttäytymiseen ja motivaatioon vaikuttavia tekijöitä mitattavaan muotoon. (Edvinsson & Malone 1997, 123–124).

Navigatorin henkilöstömittareissa esiintyy muun muassa johtajuus- ja motivaatioindeksi. Nämä rakentuvat tekijöistä, joiden Skandia uskoo olevan arvokkaimpia yrityksen menestyksen ja kannattavuuden kannalta: tyytyväiset asiakkaat, tyytyväiset myynnin ammattilaiset, motivoitunut ja pätevä henkilöstö, laadukkaat ja tehokkaat hallinnon ammattilaiset. Voimaantumisindeksi kertoo, miten paljon päätösvaltaa jokapäiväisiin tehtäviinsä työntekijöille annetaan. Henkilöstön näkemystä kontrollien määrästä kartoitettiin kyselyillä, joihin sisällytettiin muun muassa koskien motivaatiota, pätevyyttä ja tietoisuutta laatuvaatimuksista. (Edvinsson & Malone 1997, 131–132).

Edvinsson ja Malone (1997) keskittyvät enimmäkseen henkilöstön mittausteemassaan siihen, missä yrityksen työntekijät fyysisesti sijaitsevat. Siinä, missä Sveiby (1997) on jaotellut työntekijät pätevyyden ja strategisesti merkittävän osaamisen perusteella neljään työntekijäryhmään, Edvinsson ja Malone (1997) jakavat jokseenkin epämääräisellä ta-

valla työntekijät kolmeen osaan sen mukaan, missä he sijaitsevat fyysisesti ja maantieteellisesti yrityksestä katsottuna. Toisin sanoen ydinryhmän muodostavat Navigatorin tapauksessa ne, jotka työskentelevät fyysisesti toimistossa tai yrityksen toimitiloissa. Muut ryhmät ovat strategisesti merkittävimmässä asemassa, mutta he sijaitsevat joko kumppaneiden tai toimittajien toimitiloissa (esimerkiksi tuotekehittelijät) tai ovat kiertelemässä vierailen asiakkaiden luona. Kirjoittajat pitävät tätä haasteena johtamisen näkökulmasta. Erilaiset työntekijät ja heidän muodostamansa ryhmät tarvitsevat erilaisia johtamismalleja ja lähestymistapoja, erilaisia palkitsemisjärjestelmiä ja tunnustusta työstään. Esimerkiksi lyhyt- ja määräaikaisella työntekijällä saattaa olla alhainen uskollisuus yritystä kohtaan, koska hän ei koe työsuhteensa luonteen vuoksi olevansa merkittävä työntekijä. Hänellä saattaa silti olla suuri vaikutus lisäarvon tuottamisen näkökulmasta.

Seuraavassa taulukossa on esitetty sekä Sveibyn että Edvinsson ja Malonen mittaristoissa esitettyjä ammatillaisiin ja henkilöstöön liittyviä mittareita. Lihavoidut mittarit löytyvät sekä Intangible Assets Monitorista että Navigatorista.

Taulukko 4 Henkilöstömittareiden vertailua

SVEIBY	EDVINSSON & MALONE
Senioriteetti	Alle 40-vuotiaiden osuus
Ammattilaisten osuus koko henkilöstöstä	Johtajuus- ja motivaatioindeksi
<b>Tuotettu lisäarvo</b>	Koulutuskustannukset per työntekijä
<b>Keskimääräinen ikä</b>	<b>Työntekijöiden vaihtuvuus</b>
Suhteellinen palkka-asema	Voimaantumisindeksi

(Sveiby 1997, 168–174; Edvinsson & Malone 1997, 123–136)

Kun tarkastellaan Sveibyn ja Navigatorissa esitettyjä mittareita huomataan, että mal-leissa esiintyy samoja mittareita, joista jotkut pyrkivät mittaamaan samaa asiaa. Esimerkiksi Navigatorin alle 40-vuotiaiden osuus kuvaa samaa asiaa kuin Sveibyn senioriteetti ja ammattilaisten keskimääräinen ikä. Näillä Sveiby haluaa kuvata pysyvyyttä, jota Navigatorissa kartoitetaan seuraamalla tietynlaista jatkuvuutta ja kestävyyttä henkilöstön osalta. Toisin kuin Intangible Assets Monitorissa, Navigatorissa esiintyy kustannusindikaattoreiden lisäksi myös työsuhteen kestoon ja laatuun liittyviä suhteellisia osuuksia, joilla halutaan kartoittaa muun muassa, miten työsuhde liittyy työntekijän sitoutuvuuteen ja uskollisuuteen yritykseen nähden. Suhteellisen palkka-aseman mittaamisen tavoite on kuvata työntekijän motivaatiota suhteessa rahamääräiseen korvaukseen tilanteessa, jossa toiset saavat samasta työstä enemmän; tämän oletetaan herättävän tyytymättömyyttä. Samankaltaista asiaa on kuvattu myös voimaantumisindeksissä: mitä enemmän päätäntävaltaa työntekijä saa omaan jokapäiväiseen työhönsä, sitä tuottavampi ja tyytyväisempi hän

on, koska kokee olevansa siinä määrin luotettava, että hänet voidaan asettaa tällaiseen päätösvalta-asemaan omaan työhönsä nähden.

On mielenkiintoista huomata, että vaikka painopisteet ovat melko erilaiset, niin mittarit ovat kuitenkin suhteellisen samanlaiset, minkä voi huomata lihavoitujen mittareiden määrästä. Tämä kertoo, miten tärkeää on olla hyvin tietoinen siitä, mitä halutaan mitata ja miten. Tämä kuvastaa myös hyvin sitä, miten luvut itsessään eivät kerro mitään, vaan lukujen käyttäjä tai lukija luo niille merkityksen ja tulkinnan. Edvinsson ja Malonen alle 40-vuotiaiden työntekijöiden osuus -mittarin tavoite toistuu nyt tässä, samoin kuin uusiutumisen ja kehittymisen mittareissa aiemmin, näkökulma vain vaihtuu. Sama mittari voi kertoa monta eri asiaa riippuen näkökulmasta ja tulkitsijasta.

### 2.3.2 *Mittarit ja ydinkyvykkydet*

Seuraavassa taulukossa on Ulrich ja Smallwoodin (2004, 122) esittämät organisaation kyvykkyudet ja niiden esiintyminen kummassakin tarkasteltavassa mittausmallissa. Taulukossa Sveibyn sekä Edvinsson & Malone -sarakeissa on ”x”, jos kyseisen kyvykkyuden voidaan tulkita esiintyvän, kun taas ”-” merkitsee, että kyseistä kyvykkyyttä ei voida katsoa esiintyvän. Tapauksissa joissa on ”x/-” on kyvykkyuden esiintyminen tulkinnanvaraista. Esimerkkimittareihin on otettu mukaan aiemmissa luvuissa esiteltyjä mittareita eikä joukossa esiinny uusia mittareita.

Taulukko 5 Organisaation kyvykkyyksien esiintyminen Sveibyn ja Edvinsson & Malonen mittareissa

Kyvykkyudet	Sveiby	Edvinsson & Malone	Esimerkkimittareita
Työntekijöiden taidot	x	x	Orgaaninen kasvu
Nopeus	-	x/-	Uusiutumisen ja kehittymisen mittarit yhdessä
Imago ja brändi	-	x/-	Alle 40-vuotiaiden osuus
Vastuuvollisuus (suorituskyky)	-	x/-	Voimaantumisindeksi
Johtajuus	-	x/-	Johtajuusindeksi
Yhteistyö	-	-	-



Oppiminen	x/-	x/-	Koulutuskustannukset per työntekijä
Innovointi	-	x	Kyvykkyyksien kehittämisen kustannukset per työntekijä
Strateginen yhtenäisyys	-	-	-
Asiakasyhteys	x	x	Asiakkaiden vierailut yrityksessä
(Kustannus)tehokkuus	-	-	-

Vertailtaessa Sveibyn ja Edvinsson ja Malonen mittareita Ulrich ja Smallwoodin esittämiin organisaation kyvykkyyksiin voidaan havaita pintapuolisesti, että Sveiby ei juuriakaan mittaa näitä organisatorisia kyvykkyyksiä ja Edvinsson ja Malonenkin mittarit mittaavat niitä tulkinnanvaraisesti. Tämä saattaa johtua siitä, että Sveibyn mittarit ovat hyvin yleisiä ja sopivat lähtökohdaksi mille tahansa tietointensiiviselle yritykselle, kun taas Edvinsson ja Malonen mittarit ovat huomattavasti spesifimpiä. Siitä huolimatta joissakin kohdin voidaan tulkinnanvaraisuuksista johtuen katsoa, että mittarit sekä mittaavat että eivät mittaa näitä kyvykkyyksiä.

Imago ja brändi-identiteetti on seurausta tietynlaisen näkemyksen ja kokemuksen yhteneväisyydestä niin yrityksen työntekijöiden kuin asiakkaidenkin keskuudessa. Navigatorin mittarit mittaavat kyllä jossain määrin työvoiman arvoja, mutta eivät sitä ovatko asiakkaiden ja työntekijöiden näkemykset ja kokemukset yrityksestä yhtenäisiä.

Nopeus on siinä mielessä mielenkiintoinen kyvykkyys, että se liittyy muutosvalmiuteen ja reaktionopeuteen. Navigatorin uusiutumisen ja kehittymisen mittarit nimenomaan painottavat muutokseen varautumista ja tulevaisuuden muuttamista pääomaksi joustavuuden ja ketteryyden avulla, koska hyvin valmistautunut kykenee reagoimaan nopeammin eteen tuleviin muutoksiin kuin varautumattomampi yritys. Uusiutumisen ja kehittymisen mittarit eivät sisällä siten vain yhtä muutosvalmiutta tai reaktionopeutta mittaavaa mittaria, vaan näkökulman mittarit yhdessä voidaan katsoa mittaavan muutosvalmiutta.

Ulrich ja Smallwoodin esittämässä merkityksessä vastuuvollisuus mittaa sitä, kuinka korkea suorituskyky henkilöstö ylläpitää. Navigatorin henkilöstömittareissa on työntekijöiden voimaantumista kuvaava indeksi, jossa kartoitetaan sitä, miten paljon päättäntävaltaa työntekijät saavat jokapäiväisiin toimintoihinsa ja tehtäviinsä. Voisi päätellä, että mitä enemmän liikkumatilaa työntekijä kokee saavansa omaan työhönsä nähden, sitä suurempi suorituskyky ja päinvastoin.

Strategisella yhtenäisyydellä Ulrich ja Smallwood tarkoittavat sitä, että organisaation jäsenet ovat yhteneväisiä strategisten tavoitteiden saavuttamisessa. Vaikka Edvinsson ja Malone perustavat indikaattorinsa strategiaan, he eivät kuitenkaan juuri huomioi sitä,

millä tavalla aineeton pääoma linkittyy siihen, tai sitä onko koko organisaatio tietoinen ja sitoutunut strategian toteuttamiseen, vaikka mittarit ovatkin johdettu strategisista lähtökohdista. Ulrich ja Smallwoodin yksilöiden osaaminen on kuitenkin sidottu strategian toteuttamiseen. Tämän valossa voitaisiin kyseenalaistaa Sveibyn ja Navigatorin mittareiden yksilöiden osaamisen yhdenvertaisuutta organisaation kyvykkyyksiin, koska kumpikaan ei mittareissaan huomioi strategista linkittymistä. Toisaalta orgaaninen kasvu voisi kuvastaa tätä yhteyttä strategiaan, koska saadakseen aikaan orgaanista kasvua on kyettävä hyödyntämään työntekijöiden kollektiivista osaamista johdonmukaisesti ja järjestelmällisesti.

Oppiminen ja innovaatio ovat hyvin lähellä toisiaan, mutta Ulrich ja Smallwood ovat ilmeisesti eritelleet oppimisen yksilötasoiseen oppimiseen ja innovaatiot organisaatiotasoiseen uusien toimintatapojen ja innovaatioiden luomiseen ja kehittämiseen. Edvinsson ja Malone eivät erittele yksilön ja organisaation välistä oppimista ja uuden kehittämistä, vaan näkökulma on koko organisaatiossa. Kouluttamisella pyritään ylläpitämään yksilöiden osaamistasoa, jonka kautta arvoa muodostuu koko yrityksessä. Sveiby katsoo oppimista ehkä tiiviimmin kuin Edvinsson ja Malone yrityksen strategisesta näkökulmasta, kuten orgaanisen kasvun mittarista voidaan päätellä, mutta ei erittele strategian toteuttamista osatekijöihin. Ilmeisesti siksi, että Sveibyn painotus aineettoman pääoman mittamisella on nimenomaan saada (tietointensiivisen) yrityksen johto havahtumaan aineettoman pääoman mahdollisuuksiin kilpailuedun luomisessa.

Mielenkiintoista on myös huomata, että vaikka Navigator sisältää taloudellisen näkökulman, se ei silti ota juurikaan kantaa siihen, miten kustannustehokkaita aineettomat resurssit ovat. Tämä selittyy mahdollisesti sillä, että lähtökohtaisesti kaiken aineettoman pääoman tarkoitus on lisätä kassavirtaa. Aineettomien resurssien kannattavuutta ei sinänsä mitata muutoin, kuin mitä taloudellisesta raportoinnista käy ilmi. Mittarit keskittyvät lähinnä vain ainoastaan kustannuksiin ja kustannusten suhteellisiin osuuksiin muista kustannuksista. Toisaalta teknologian riskejä läpikäydessään Edvinsson ja Malone ovat kyllä huomioineet, että eritoten sijoitukset teknologiaan on tehtävä varovaisesti ja harkiten. Tätä mitataan myös prosessimittareilla: onko teknologinen kapasiteetti liian alhainen, onko sitä liiketoimintaan nähden liian paljon vai ollaanko sen osalta sopivalla tasolla.

Sveiby ottaa johtajat huomioon teoriassa, jakaen heidät hallinnolliseen johtajuuteen ja ihmisten johtamiseen, mutta ei silti mittareissaan huomioi kumpaakaan johtajuryhmää. Tämä olisi erityisen hyvä täydennys Intangible Assets Monitorin mittareihin, koska Ulrich ja Smallwoodin johtajuuskyvykkyys liittyy erityisesti johtajuusbrändiin ja siihen, että johtajat kykenevät johtamaan ihmisiä haluttuun suuntaan ja saamaan työntekijöistä parhaat kyvyt yrityksen käyttöön. Toisaalta Sveiby näkee johtajien välillisesti vaikuttavan ammattilaisten kehittämiseen, pätevyyteen ja tehokkuuteen oikeanlaisen ohjaamisen ja kannustuksen avulla. Navigatorin mittareissa esiintyy johtajuusindeksi, joka ei tarkastele johtajuutta brändinä, mutta se huomioi jossain määrin kuitenkin johtajien tavoitteellisen

kehittämisen. Tosin Sveibyn sekä Edvinssonin ja Malonen käsitykset eivät ole aivan samat siinä merkityksessä kuin minä Ulrich ja Smallwood johtajuuden kyvykkyyden näkevät, koska heillä on vahvasti esillä johtajien ominaisuudet ja niiden kehittäminen, kun taas Navigatorin johtajuusindeksi perustuu tavoitteiden saavuttamiseen.

### 2.3.3 *Mallien vertailua*

Edvinsson ja Malone (1997) keskittyvät selvästi perustelemaan aineetonta pääomaa ja sen mittaamisen tärkeyttä toimintaympäristön muutoksen pohjalta. He painottavat erityisesti teknologian kehityksen vaikutusta yritysten kilpailukykyyn. Teknologia tarjoaa paljon mahdollisuuksia, mutta samalla siinä piilee suuria riskejä. Nämä ovat tärkeitä tunnistaa. Teknologian ja sen muodostaman infrastruktuurin tarkoituksena on nimenomaan tukea sitä osaa, josta arvoa muodostuu. Jos yrityksen aineettoman pääoman arvoa kyettäisiin kasvattamaan pelkästään hankkimalla lisää tietokoneita, ei mitään problematiikkaa olisi, vaan arvoa syntyisi suoraviivaisesti. Aineettoman pääoman arvon luonti mekanismina on kuitenkin erittäin monimutkainen prosessi, jonka kohdalla kyetään ainoastaan oletamaan miten osat vaikuttavat toisiinsa.

Sveiby (1997) puolestaan painottaa tietointensiivisen yrityksen arvon luonnin mahdollisuuksia erityisesti tietopohjaisesta näkökulmasta katsottuna. Tietointensiivisen yrityksen ”koneisto” eli se osa, joka aikaansaa myyntituloja, ovat ihmiset, jotka omalla osaamisellaan, tiedoilla ja taidoilla luovat arvoa asiakkaalle. Tällainen yritys rakentuu tietorakenteista, joita ihmiset yrityksessä kehittävät. Tietorakenteet ovat joko yrityksen sisäpuolella, mikä heijastuu rakennepääomaksi, tai yrityksen ulkopuolelle, mistä suhdet pääoma rakentuu. Tässä on myös eräs hienovarainen eroavaisuus verrattuna Edvinsson ja Malonen (1997) näkemykseen. Sveiby erottaa sisäisen ja ulkoisen rakenteen toisistaan, kun taas Edvinsson ja Malone eivät erota yrityksen sisäisiä suhteita ulkopuolisista. Ilmeisesti taustalla vaikuttaa näkökulmaero: Sveiby katsoo tietorakenteiden rakentumista sisä- tai ulkopuolella, kun taas Edvinsson ja Malone katsovat kaikki suhteet suuntaan katsomatta saman tasoiseksi: merkitystä on siten erityisesti vuorovaikutuksella, verkostoilla ja ihmisten sekä asioiden välisillä yhteyksillä.

Mittareita vertaillessa Sveibyn jaottelu pysyvyyteen, tehokkuuteen ja uusiutumiseen ja kehittymiseen antaa selkeän kuvan näistä näkökulmista kuhunkin pääoman lajiin. Edvinsson ja Malone tarjoavat laajan kattauksen erilaisia indeksejä, suhdelukuja ja indikaattoreita. Toisaalta Edvinsson ja Malonen kuvaus Navigatorin eri osa-alueista ja näkökulmista kuvastaa yrityksen aineettoman pääoman mahdollisuuksista erityisesti linkittymisessä muihin näkökulmiin. Navigator on dynaamisempi ja kokonaisvaltaisempi kuvaus aineettomasta pääomasta kuin Sveibyn Intangible Assets Monitor, joka ei edes huomioi

taloudellisia lukuja. Ilmeisesti Sveibyn tarkoituksena olikin ainoastaan herättää tietoi-  
tensiivisten yritysten johtajia aineettoman pääoman suomiin mahdollisuuksiin, painottaen  
erityisesti tietoon ja informaatioon perustuvien liiketoimintojen välistä eroavaisuutta. Hä-  
nen mielestään informaatioon perustuva liiketoiminta kykenee saavuttamaan kilpailuetua  
ainoastaan sillä, että ehtii ensin markkinoille ja silloinkin kilpailuetu on nopeasti kadotet-  
tavissa, koska informaatioteknologia on samanlainen kaikille ja kilpailuedun syntyminen  
perustuu vain siihen, miten sitä käytetään eri tavalla kuin kilpailijat. Tietoon perustuva  
liiketoiminta puolestaan pyrkii erottautumaan työntekijöiden ammattitaidolla ja osaami-  
sella, kyvyllä ratkaista asiakkaan ongelmia paremmin kuin kilpailijat.

Sveiby ei huomioi niinkään teknologian suomia mahdollisuuksia vaan painottaa eri-  
tyisesti ihmisten roolia niin kilpailuedun synnyttämisessä kuin tukitoimintojen ylläpitä-  
misessä. Tästä kertoo tukihenkilöstön roolin merkitys sisäisen rakenteen ainesosana, kun  
taas Edvinsson ja Malone painottavat teknologian ja sen muodostaman infrastruktuurin  
merkitystä rakennepääoman ainesosana. Sveibyn sisäisen rakenteen ainoa mittari, joka  
ottaa teknologiaa jossain määrin huomioon on sijoitukset sisäiseen rakenteeseen, jonka  
yhtenä osana on teknologiset panostukset. Edvinsson ja Malone (1997, 109–110) puoles-  
taan eivät prosessimittareissaan huomioi ihmisiä infrastruktuurin osana muutoin kuin etä-  
työntekijöiden ja IT-henkilöstön määrissä, joissa niissäkin mittarit kuvastavat enemmän  
teknologista kapasiteettia.

### **3 BALANCED SCORECARD JA AINEETTOMAN PÄÄOMAN MITTAAMINEN**

#### **3.1 BSC:n yleisesittely ja näkökulmien kehitys**

Vuonna 1992 Kaplan ja Norton esittelivät Balanced Scorecard -suoritusmittausmallin, jossa taloudellisiin mittareihin yhdistettiin operatiivisia mittareita. Kirjoittajat kiinnittivät erityisesti huomiota suoritusta ajaviin (performance drivers), operatiivisiin mittareihin taloudellisten tulosmittareiden (outcome measures) sijasta, koska he kokivat, etteivät pelkästään taloudelliset luvut kykene tukemaan tulevaisuutta koskevissa päätöksissä, sillä taloudellisten lukujen katsottiin kuvastavan vain tulosta menneistä toimenpiteistä. Pelkillä taloudellisilla luvuilla nähtiin siten vain lopputulos ilman, että niitä toimintoja, joilla on ollut vaikutusta lopputulokseen, on kuvattu juuri millään tavalla. Tosin teollisella aikakaudella yrityksen toimintaa kyettiin johtamaan pelkillä taloudellisilla luvuilla, koska fyysisillä resursseilla oli merkittävämpi rooli kilpailuedun muodostamisen kannalta. Yhä enemmän yritykset pyrkivät hallinnoimaan erilaisia kyvykkyyksiä ja taitoja, joista kilpailuetua voidaan saada. (Kaplan & Norton 1992, 71; 1996, 55).

Suoritusta ajavat mittarit tekevät näkyväksi taloudelliset tulokset ja juuri tämän mekanisminsa ansiosta BSC kykenee kertomaan strategian ”tarinan”. Tämän lisäksi mittarit ovat johdettu yrityksen strategiasta, jolloin BSC:n avulla kyetään havaitsemaan strategian implementointiin tai toteuttamiseen liittyviä ongelmakohtia. Mikäli operatiiviset mittarit osoittavat parannusta, mutta tämä parannus ei ole realisoitunut taloudellisiin lukuihin, on syytä epäillä, onko strategia kyetty kommunikoimaan tarpeeksi hyvin koko organisaatioon, vai onko mahdollisesti strategia itsessään epäolennainen sen hetkisiin markkinaolosuhteisiin. (Kaplan & Norton 1992, 77; 1996, 65).

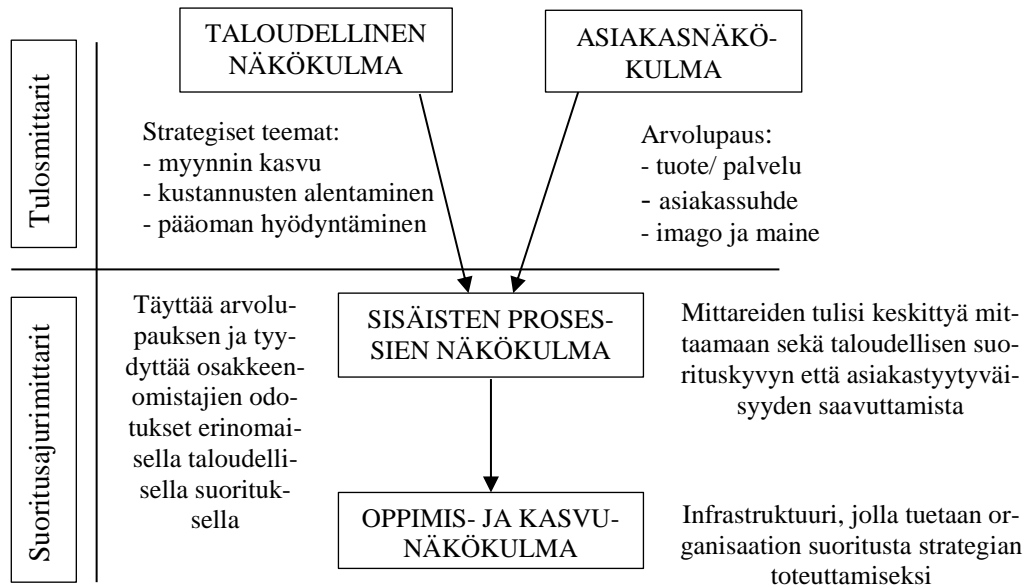
Strategiakytköksensä avulla BSC kykenee yhdistämään lyhyen tähtäimen tuotto-odotukset pitkän tähtäimen kasvutavoitteisiin. Kirjoittajat havaitsivat, että eräässä yrityksessä strategisen kehittämisen ja taloudellisen ohjaamisen yksiköt kykenivät kommunikoimaan keskenään ja siten yhdistämään strategisesti merkittävät pitkän aikavälin suunnitelmat taloudellisiin tuloksiin. (Kaplan & Norton 1993, 147). Aiemmin BSC oli puhtaasti suoritusmittaustyökalu, mutta tässä vuoden 1993 artikkelissa BSC mainitaan johtamisjärjestelmänä tai ainakin merkittävänä osana johtamisprosessia (Kaplan & Norton 1993, 134).

Vuoden 1996 artikkelissa kirjoittajat selvästi tarkentavat aiempia käsitteitä ja tuovat mukaan keskusteluun käsitteet lead- ja lag-indikaattorit, joista lag-indikaattorit ovat tulosmittareita, ja ne kertovat, kuinka lead-indikaattoreiden sisältämien toimenpiteiden aikaansaannokset realisoituvat. Esimerkkejä lag-indikaattoreista ovat asiakastyytyväisyys sekä työntekijöiden asenteet yhdessä taloudellisten lukujen kanssa. (Kaplan & Norton

1996, 55). Tässä halutaan selvästi tarkentaa syyn ja seurauksen ymmärtämisen merkitystä, koska tämä mekanismi yhdessä strategiakytköksen kanssa on BSC:n logiikan ydin. Kirjoittajat tuovat mukaan keskusteluun myös kausaalisuhteet sekä ”liiketoiminnan teorian” -käsitteen, jolla halutaan tarkentaa strategian merkitystä siten, että strategia on joukko hypoteeseja siitä, miten yrityksen liiketoiminta muodostuu. Kausaalisuhteilla pyritään kuvastamaan niitä toimenpiteitä tulosten takana, joilla lopputulos on aikaansaatu. Välittämällä tietoa yrityksen yhteisistä tavoitteista motivoidaan työntekijöitä saavuttamaan nämä tavoitteet siten että he saavat itse etsiä ja löytää ne keinot joiden avulla niihin päästään. Tämän kaltainen lähestymistapa kannustaa innovatiiviseen toimintaan uusien tapojen etsimisessä, mikä myös edistää oppimista, kun pyritään välittämään tietoa uusista keinoista koko organisaatioon. (Kaplan & Norton 1996).

BSC-mittaristo rakentuu taloudellisista tavoitteista, jossa määritetään pitkän tähtäimen taloudelliset tavoitteet. Tämän jälkeen tulee asiakastavoitteet, joissa määritetään ensin kohdeasiakkaat tai asiakassegmentit, joille tarjontaa suunnataan. Yritys voi keskittyä joko kasvattamaan jo olemassa olevien asiakkaiden myyntivolyymia tai asiakaskunnan määrää hankkimalla uusia asiakkaita. Asiakastyytyväisyys on tulosmittari, joka kertoo miten yritys on onnistunut palvelemaan asiakkaitaan. Asiakasnäkökulmassa määritetään arvolupaus, joka koostuu niistä määreistä, joista asiakastyytyväisyys ja -uskollisuus muodostuu. Asiakasnäkökulmassa määritetään sellainen asiakasstrategia tai markkinastrategia, jonka avulla pitkällä tähtäimellä saavutetaan taloudelliset tavoitteet. (Kaplan & Norton 1996, 57–62).

Kuvio 5 on esitetty strategian ja tavoitteiden näkökulmasta BSC:n rakentuminen, mutta nuolet voisivat olla myös ylöspäin, jolloin kuvio kuvastaisi arvon luontia BSC-viitekehysessä. Koska tällöin yrityksen arvo syntyy oppimisen ja kasvun näkökulmasta, jonka tarkoituksena on parantaa sisäisten prosessien toimivuutta ja suoritusta, joiden tarkoitus on taas parantaa asiakastyytyväisyyttä, joka taas puolestaan realisoituu taloudellisiin lukuihin kasvaneena myyntituottona tai kannattavuuden parantumisena.



Kuvio 5 Mittariston muodostaminen BSC-viitekehyksessä

Kriittiset sisäiset prosessit ovat niitä, joiden avulla arvolupaus asiakkaille lunastetaan. Sisäisten prosessien näkökulmassa määritellään ne toiminnot, jotka ovat kriittisiä ja strategisesti merkittäviä, eli sellaiset toiminnot ja prosessit joilla on eniten merkitystä kohdeasiakkaan kannalta, ja jotka tuottavat lisäarvoa asiakkaalle. BSC:n avulla pyritään luomaan uusia prosesseja tai toimintoja, joiden avulla parannetaan tehokkuutta ja siten lisätään asiakastytyvyyttä. Oppimisen ja kasvun näkökulmassa määritellään se infrastruktuuri, joka organisaation tulee rakentaa pitkän tähtäimen kasvun luomiseksi. (Kaplan & Norton 1996, 62–64).

### 3.1.1 Taloudellinen näkökulma

Vuoden 1992 artikkelissa kirjoittajat pohtivat pelkästään taloudellisten, tai vaihtoehtoisesti pelkästään operatiivisten mittareiden käyttämistä suoritusmittauksessa. Kaplan ja Norton ovat vahvasti sitä mieltä, että pelkästään rahamääräisiin mittareihin perustuva liiketoiminnan johtaminen voi antaa harhaanjohtavan kuvan siitä, miten yrityksen valittu strategia toteutuksen tasolla toimii. Kirjoittajat rohkaisevat artikkelissaan yritysjohtajia kyseenalaistamaan valittuja strategioitaan, jos operatiiviset parannukset eivät tuota tulosta taloudellisissa mittareissa. Vaikka tällöin on havaittu BSC:n selkeä strateginen merkitys, niin sitä ei kuitenkaan ole pidetty strategisen johtamisen työkaluna, vaan strategisen mittaamisen työkaluna. Tyypillisiä taloudellisia mittareita ovat olleet kannattavuuteen,

kassavirtaan ja osakkeenomistajan arvoon liittyvät mittarit, kuten ROCE (Return on Capital Employed), osakkeenomistajan arvo (shareholder value), liiketulos sekä kassavirta. (Kaplan & Norton 1992, 76–77).

Taloudelliset suoritusmittarit indikoivat onko yrityksen strategia, sen implementointi tai toteutus todella arvoa luovia siten, että niillä on todellista vaikutusta yrityksen toimintaan. Tyypillisesti taloudelliset tavoitteet liittyvät kannattavuuteen, kasvuun ja osakkeenomistajan arvoon. Vuoden 1992 -artikkelissa kirjoittajat esittelevät yrityksen nimeltä ECI, jonka taloudelliset (strategiset) teemat olivat selviytyminen (to survive), menestyminen (to succeed) ja vaurastuminen (to prosper). Selviytymistä mitattiin kassavirralla, menestymistä kvartaalitason myynnin kasvulla ja tulosityksikkötason liiketuloksella sekä vaurastumista markkinaosuuden kasvulla segmenteittäin ja oman pääoman tuottoasteella. (Kaplan & Norton 1992, 77).

Vuoden 1993-artikkelissa esitellään Rockwater-niminen yritys, joka toimii vedenalaisen rakentamisen alalla. Vastatakseen muuttuviin kilpailuympäristön muutoksiin, joissa monet pienet toimijat lopettivat toimintansa, Rockwater kiinnitti huomionsa muuttuneeseen visioon ja strategiaan. Havaittiin, että jotkin asiakkaat arvostivat kumppanuutta ja läheistä, luottamuksellista suhdetta toimittajaan enemmän kuin pelkkää edullista hintaa. (Kaplan & Norton 1993, 135–136). Taloudellisessa näkökulmassa painotettiin osakkeenomistajan merkitystä. Sijoitetun pääoman tuottoaste (Return on Capital Employed, ROCE) ja kassavirta heijastelivat lyhyen tähtäimen tuloksia, kun taas pitkällä tähtäimellä haluttiin alentaa tulevaisuuden epävarmuuksia mittaamalla tilauskantaa (Sales Backlog). Projektien kannattavuuden mittaamisella asetettiin projektit keskiöön, koska ne olivat perusyksikköjä suunnittelun ja ohjauksen näkökulmasta.

Taloudellisia mittareita on kritisoitu staattisuudesta ja menneisyyden painottamisella. Ne antavat heikosti viitteitä siitä, miten olisi kehitettävä liiketoiminnan operatiivisia toimintoja, eli ne eivät kuvaa tarpeeksi hyvin niitä operatiivisia toimintoja, jotka luovat arvoa yritykselle. Osakkeenomistajan arvon analyysi (shareholder value analysis, SVA) on hyvä yritys katsoa tulevaisuuteen diskonttaamalla tulevaisuuden kassavirtoja nykyhetkeen, mutta sekin huomioi vain kassavirtaa eikä huomioi operatiivisia toimintoja tai prosesseja, jotka aikaansaavat kassavirtaa. (Kaplan & Norton 1992, 77).

Vasta vuoden 1996 artikkelissa jaotellaan taloudelliset ja operatiiviset mittarit lag-indikaattoreihin ja suoritusta ajaviin lead-indikaattoreihin. Taloudelliset mittarit ovat tulosmittareita, eli ne heijastavat menneiden toimenpiteiden suoritusta. Tässä artikkelissa kirjoittajat esittelevät toimialan elinkaaren liittyviä vaiheita, joissa jokaisessa painotetaan hieman erilaisia taloudellisia mittareita. Esimerkiksi nopean kasvun vaiheessa pyritään investoimaan paljon, koska omia markkinoita vasta luodaan kehittämällä suhteita asiakkaisiin ja jakelijoihin, sekä rakennetaan ja luodaan tuotanto-olosuhteet, ja silloin taloudellisesti merkittäviksi asioiksi muodostuvat usein liikevaihdon kasvu ja kustannusten pitäminen tarkoituksenmukaisella tasolla. Muut elinkaaren vaiheet ovat ylläpitäminen



(sustain) ja niittäminen (harvest). Näissä ensin mainitussa korostuu pääomien korkeat tuotto-odotukset ja investoinnit suunnataan pullonkauloihin, kapasiteetin laajentamiseen ja jatkuvan parantamisen tehostamiseen. Jälkimmäisessä ei enää investoida tutkimus- ja kehitystyöhön ja investoinneista odotetaan lyhyen tähtäimen tuottoja, painotetaan kassavirtaa taloudellisena mittarina. (Kaplan & Norton 1996, 57).

Näiden kolmen vaiheen lisäksi kirjoittajat esittelevät kolme taloudellista teemaa, joista yritysten tulisi valita yksi tapa, jolla tavoitteisiin pyritään. Nämä teemat ovat myynnin kasvu, kustannusten alentaminen tai tuottavuuden parantaminen sekä pääoman hyödyntäminen tai investointistrategia. (Kaplan & Norton 1996, 57). Tästä on jo selvästi havaittavissa samoja taloudellisia teemoja kuin mitä kirjoittajien strategiakartta-konseptissa on esitelty. Vuoden 2000 artikkelissa on enää tuottavuus- ja liikevaihdon kasvustrategiat jäljellä: pääoman hyödyntämisstrategian on ilmeisesti katsottu olevan osa näitä laajempia teemoja kuin varsinaisesti kilpailuedun lähde itsessään ja siten erityisesti strateginen lähestymistapa taloudellisiin tavoitteisiin pääsemiseksi. (Kaplan & Norton 2000, 170).

Liikevaihdon kasvua pyritään aikaansaamaan valtaamalla uusia markkinoita, kehittämällä ja lanseeraamalla uusia tuotteita sekä hankkimalla uusia asiakkaita tai näiden lisäksi tai vaihtoehtoisesti lisäämällä myynnin volyymiä olemassa olevien asiakkaiden keskuudessa syventämällä asiakassuhteita ja tarjoamalla kokonaisvaltaisia ratkaisuja asiakkaiden ongelmiin. Tuottavuusstrategialla on myös yleisesti ottaen kaksi komponenttia: tehostaa kustannusrakennetta alentamalla sekä välittömiä että välillisiä kustannuksia ja hyödyntää pääomaa alentamalla kiinteää ja käyttöpääomaa. (Kaplan & Norton 2001, 90, 93). Alla olevaan listaan on poimittu Kaplan ja Nortonin artikkeleissa esiintyviä taloudelliseen ja rahamääräiseen näkökulmaan liitettjä mittareita:

- Markkinaosuuden kasvu (Increased Market Share)
- Sijoitetun pääoman tuottoaste (ROCE)
- Kassavirta (Cash Flow)
- Projektien kannattavuus (Project Profitability)
- Myynnin kasvu (kvartaalitasolla) (Quarterly Sales Growth)

(Kaplan & Norton 1992, 76; 1993, 136)

Vaikka esitetyt taloudelliset mittarit eivät ajan saatossa ole juurikaan muuttuneet, on selvästi nähtävissä artikkelien sisällön painottumista enemmän strategioiden kuvantamiseen, mikä saattaa johtua kirjoittajien halukkuudesta painottaa yhä enemmän BSC:n roolia yritysjohton strategisen johtamisen työkaluna, eikä pelkästään strategisen mittaamisen työkaluna. Erityisesti ensimmäisissä artikkeleissa (1992, 1993) on paljon kirjoitettu erityisesti BSC:n ja perinteisten mittaajärjestelmien välisistä eroista ja siitä kuinka operatiivisten mittareiden merkitys taloudellisten lukujen rinnalla mahdollistaa kausaalisuhteiden määrittelyn, minkä avulla puolestaan saadaan tietoa strategian toimivuudesta tai sen mahdollisista implementointivaikeuksista

### 3.1.2 *Asiakasnäkökulma*

Näkökulman nimi kertoo jo sen, että kirjoittajat ovat halunneet tässä korostaa nimenomaan asiakkaan lähestymistapaa yrityksen tarjontaan. Kaplan ja Norton havaitsivat työskennellessään yritysten kanssa, että asiakkaat saattoivat arvostaa eri asioita. Eräässä yrityksessä huomattiin, että heillä on kahdentyyppisiä asiakkaita: toiset arvostivat luotettavaa asiakas-toimittajasuhdetta, kun taas toisen asiakastyypin edustajat arvostivat enemmän alhaista hintatasoa. (Kaplan & Norton 1993, 136). Toiseksi huomattiin, että asiakkaat arvostavat ja määrittelevät eri tavoin esimerkiksi oikea-aikaisen toimituksen (on-time-delivery, ODT). (Kaplan & Norton 1992, 73). Näistä havainnoista syntyi asiakkaan näkökulma, jossa tarkastellaan yrityksen suoritusta erityisesti ulkopuolisen asiakkaan silmin. Tämän pohjalta on ymmärrettävää myös, miksi kirjoittajat ovat varhaisessa vaiheessa painottaneet asiakkaiden ryhmittelyä ja segmentointia; on keskityttävä niihin asiakkaisiin, joissa odotetaan olevan suurin kasvu ja sitä myöden saadaan kannattavaa liiketoimintaa (Kaplan & Norton 1996, 58).

ECI:ssa asetettiin yleisen tason tavoitteita asiakassuoritukselle, joita olivat muun muassa standardituotteiden nopeampi lanseeraus markkinoille ja innovatiivisten tuotteiden kehittäminen asiakkaiden tarpeisiin. Haluttiin kehitellä tuotteita, joista tulisi tulevaisuudessa massatavaraa. ECI asetti asiakasmittareihin myyntien osuudet sekä uusista tuotteista että alkuperäisten tuotteiden osalta. (Kaplan & Norton 1992, 73, 76). Asiakaskyselyiden perusteella havaittiin, että jotkut asiakkaat määrittivät ajantasaisen toimituksen viiteen päivään, kun taas toiset asiakkaat määrittivät sen toimitukseksi yhdeksän päivän sisällä. Tästä huomattiin, että ECI:n seitsemän päivän keskimääräisellä toimitusajalla ylisuoriuduttiin toisten asiakkaiden suhteen ja taas alisuoriuduttiin toisten asiakkaiden suhteen. Samalla yritys pyysi asiakkaita arvioimaan yritystä toimittajana kokonaisuudessaan. (Kaplan & Norton 1992, 74).

Rockwater jaotteli asiakkaat ensimmäisen ja toisen tason asiakkaisiin, joista ensimmäisen tason asiakkaat arvostivat kumppanuutta ja luottamuksellista suhdetta, kun taas toisen tason asiakkaat arvostivat pelkästään edullista hintaa. Hintaindeksin avulla kyettiin ylläpitämään toisen tason asiakkaiden asiakassuhteet muuttuvissakin kilpailuolosuhteissa. (Kaplan & Norton 1993, 136–137). Yrityksen strategia painottui kuitenkin arvo-perusteiseen liiketoimintaan. Ensimmäisen tason asiakkailta kerättiin tyytyväisyyskyselyitä ja heitä pyydettiin arvioimaan liiketoiminnan suoritusta omasta näkökulmastaan. Avainasiakkaiden markkinaosuuden mittarilla kyettiin saamaan objektiivista todistetta siitä, että parantunut asiakastyytyväisyys on saatu muunnettua aineellisiksi hyödyiksi. (Kaplan & Norton 1993, 137). Alla olevaan listaan on poimittu Kaplan ja Nortonin artikkeleissa esiintyviä asiakasnäkökulmaan liitettyjä mittareita:

- Asiakastyytyväisyysindeksi (Customer Satisfaction Index)
- Avainasiakkaiden markkinaosuus

- Ajantasainen toimitus (On-Time-Delivery)
- Uusien tuotteiden osuus myynnistä (Percent of Sales from New Products)
- Alkuperäisten tuotteiden osuus myynnistä (Percent of Sales from Proprietary Products)

(Kaplan & Norton 1992, 76; 1993, 136)

Vuonna 1996 artikkeleissaan kirjoittajat ovat määritelleet asiakasmittarit tulostamiseksi sekä yleisiksi – geneerisiksi – mittareiksi, koska sellaiset mittarit kuten asiakastytyväisyys, markkinaosuus, asiakaskannattavuus ja asiakkaan pysyvyys, ovat yritysten käytössä liiketoiminta-alasta ja -ympäristöstä riippumatta. Kirjoittajat esittelevät myös arvoehdotus-käsitteen, jonka tarkoituksena on tunnistaa ne määreet, joiden kautta asiakkaalle tuotetaan arvoa, eli ne tekijät, joista arvo asiakkaalle muodostuu. Näitä olivat tuotteen tai palvelun määreet eli toimivuus, hinta ja laatu, toimitukseen liittyvät seikat, kuten käytetty aika ja millä tavalla asiakas on palvelutapahtuman kokenut, sekä imago ja maine, jossa yritys proaktiivisesti pyrkii vaikuttamaan asiakkaan mielikuvaan yrityksestä. (Kaplan & Norton 1996, 61–62).

### 3.1.3 *Sisäisten prosessien näkökulma*

Sisäisessä näkökulmassa pyritään löytämään ne tekijät, joilla on suurin vaikutus niihin asioihin, joita asiakkaat arvostavat. Tällä tavoin havaitaan operatiivisesti tärkeimmät osa-alueet, joissa voidaan olla parempia kuin kilpailijat ja siten erottautumaan heistä. Kriittiset prosessit ovat yleensä niitä, jotka vaikuttavat esimerkiksi läpimenoaikaan, laatuun, työntekijöiden taitoihin ja tuottavuuteen. Yritysten olisi tärkeää pyrkiä tunnistamaan ja mittaamaan ydinkyvykkyksiään eli kriittisiä teknologioita, joiden avulla varmistetaan jatkuva kehitys ja asema markkinoilla. ECI tunnisti tärkeimmiksi tekijöikseen valmistuksen, suunnittelun tuottavuuden sekä uusien tuotteiden lanseeraaminen markkinoille. Näihin kehiteltiin mittarit, jotka mittasivat yksikkökustannuksia, läpimenoaika ja uuden tuotteen suunniteltua lanseerausta suhteessa toteutuneeseen aikatauluun. (Kaplan & Norton 1992, 75–76).

Kehittäessään sisäisen prosessien mittareita Rockwater määritteli projektien elinkaaren alkavan asiakkaan tarpeen havaitsemisesta ja päättyvän siihen, kun asiakkaan tarve on täytetty. Projektien suorituskyky nähtiin yrityksen ydinkyvykkyytensä, minkä tähden haluttiin kokonaisvaltainen ja ajantasainen indeksi kuvaamaan suoritustehokkuutta. Turvallisuus koettiin myös tärkeäksi ja melko suureksi asiaksi, koska ottamalla turvallisuuden liittyvät asiat huomioon saatettiin saada merkittäviä kustannussäästöjä aikaiseksi. Turvallisuusindeksi johdettiin turvallisuutta mittaavasta järjestelmästä, jossa tunnistettiin ja luokiteltiin ei-toivottuja tapahtumia suhteessa potentiaalisen vahingon aiheuttaman

vaaran tai riskin mukaan. Erityisesti huomioitiin sellaisia uhkia, jotka liittyivät ihmisiin, kalustoon tai omaisuuteen. (Kaplan & Norton 1993, 137).

Rockwaterin johto halusi myös sellaisen mittarin, joka selkeästi kommunikoi organisaation jäsenille, miten tärkeää suhteiden luominen asiakkaisiin on, ja sitä kautta myös asiakkaiden tyytyväisyys. Ajateltiin, että ajan viettäminen avainasiakkaiden kanssa johtaisi tällaisiin haluttuihin tuloksiin. Tällä mittarilla haluttiin korostaa työntekijöille asiakassuhteiden ja asiakkaiden tarpeiden täyttämisen merkitystä. Tätä mittaria ajateltiin nimenomaan panoksena eikä tuotoksena, eli asiakkaiden kanssa vietetty aika (asiakassuhteen merkityksen korostaminen) johtaisi asiakkaiden tyytyväisyyteen. (Kaplan & Norton 1993, 137).

Vuoden 1996 artikkelissa mainitaan, että kriittiset sisäiset prosessit antavat tulosityksikölle mahdollisuuden, ei ainoastaan tuottaa arvolupauksen määreet asiakkaalle, vaan myös tyydyttää osakkeenomistajien tarpeet suoriutumalla taloudellisesti erinomaisesti. Tämä osakkeenomistajan arvo on yleisesti ottaen mainittu vain taloudellisessa näkökulmassa (Kaplan & Norton 1992, 72), mutta tässä halutaan tuoda esiin suoritusta ajavien mittareiden rooli: niiden avulla kyetään sekä täyttämään asiakkaiden että myöskin osakkeenomistajien odotukset. Asiakkaiden odotukset täytetään tarjoamalla yliveraista palvelua tai tuotetta, mikä johtaa kasvaneeseen myyntiin, mitä kautta taas osakkeenomistajat saavat vastinetta sijoitukselleen taloudellisen menestymisen kautta. Kaplan ja Norton painottavat myöskin voimakkaasti sitä, että operatiivisten mittareiden tulee olla linkitetty taloudellisiin tavoitteisiin (Kaplan & Norton 1996, 67). Alla olevaan listaan on poimittu Kaplan ja Nortonin artikkeleissa esiintyviä sisäisiin prosesseihin liittyviä mittareita:

- Uuden tuotteen suunniteltu lanseerausajankohta vs. toteutunut aikataulu (actual introduction schedule vs. plan)
- Tuotteen yksikkökustannus (Unit Cost)
- Asiakkaiden kanssa vietetyt tunnit (Hours Spent With Customers)
- Turvallisuusindeksi (Safety Incident Index)
- Projektin suorituskykyindeksi (Project Performance Index)

(Kaplan & Norton 1992, 76; 1993, 136)

Kriittiset sisäiset prosessit vaikuttaisivat olevan strategian toteutumisen kannalta olennaisimmassa roolissa. Oppimisen ja kasvun näkökulmassa puolestaan sijaitsee näitä kriittisiä prosesseja tukevat kyvykkyydet, järjestelmät ja toiminnot, mitkä vaikuttavat sisäisten prosessien suoritukseen. Sisäisten prosessien näkökulma on selvästi kehittynyt entistä tarkemmaksi, yksityiskohtaisemmaksi ja strategisesti painokkaammaksi.

### 3.1.4 *Oppimisen ja kasvun näkökulma*

BSC:n asiakas- ja sisäisten prosessien näkökulmien mittarit tunnistavat ne parametrit, joita yritys pitää tärkeimpinä kilpailussa menestymisen kannalta. Kilpailulliset olosuhteet voivat muuttua ja siksi tarvitaan jatkuvaa parantamista ja kehittymistä. Uusilla tuotteilla luodaan lisää arvoa asiakkaalle ja tehostamalla operatiivista suoritusta voidaan pyrkiä uusille markkina-alueille sekä kasvattaa liikevaihtoa, mikä taas lisää arvoa osakkeenomistajalle. (Kaplan & Norton 1992, 75; 1993, 76).

ECI keskittyi kehittämään ja lanseeraamaan nopeasti standardituotteita, joista tulisi tulevaisuudessa massatavaraa. Mittarit koskien parannuksia valmistuksessa keskittyivät uusiin tuotteisiin, tavoitteenaan saavuttaa pysyvyyttä valmistuksessa ennemmin kuin parantaa olemassa olevien tuotteiden valmistusprosessia. Uusien tuotteiden myyntiosuudella kyettiin havaitsemaan ongelmakohtia: jos osuus pienenee niin voidaan pohtia, johdettu se suunnittelusta vai lanseerauksesta ja mitä voitaisiin tehdä paremmin. Jatkovaa parantamista voidaan mitata tavoitteilla joiden saavuttamista tarkkaillaan esimerkiksi läpimenoaikaan tai ajantasaiseen toimitukseen liittyen. Asetetaan esimerkiksi virheellisten tuotteiden osuudelle jokin raja (esimerkiksi kappalemääränä tai suhdelukuna tuotantoerästä), jota kohden pyritään. (Kaplan & Norton 1993, 76–77).

Rockwater katsoi, että parannusta taloudellisessa sekä asiakas- ja prosessien näkökulmissa voitaisiin aikaansaada tuotteiden ja palvelujen innovoinnilla, mikä loisi uusia tulonlähteitä ja siten kasvattaisi liikevaihtoa. Korostettiin parantamisen ja jatkuvan kehittämisen merkitystä. Tätä varten katsottiin tarpeelliseksi luoda kannustava ilmapiiri työntekijöiden voimaannuttamisen kautta. Tätä mitattiin työntekijöiden esittämien ehdotusten ja työntekijöiden tyytyväisyyttä kartoittavan kyselyn kanssa, jotta saatiin kuvaa tällaisen ilmapiirin luomisesta. Työntekijöiden sitoutumista ja kehittämisohjelmien vaikutusta mitattiin liikevaihdolla per työntekijä, mikä on mielenkiintoista siksi, että tässä oletetaan työntekijöiden kehittymisellä ja liikevaihdon määrällä olevan hyvin suoraviivainen yhteys. (Kaplan & Norton 1993, 137–138).

Vuosien 1992, 1993 sekä 1996 artikkeleissa lähestymistapa on kilpailuedun säilyttäminen vallitsevissa markkinaolosuhteissa pitäen mielessä sen, että tulevaisuudessa ei nykyajan välineillä enää pärjää ja siksi on ratkaisevaa, että yritys pyrkii jatkuvasti parantamaan suoritustaan. Jatkuva parantaminen liittyy vahvasti innovointiin, joka nähdään uusien tuotteiden kehittämisenä tai olemassa olevien tuotteiden tai prosessien suoritusten parantamisena: joko kehittämällä uusia ominaisuuksia tai käyttämällä tehokkuudesta syntyneitä ylijäämäkapasiteettia ja opittuja kyvykkyksiä uusiin arvoa tuottaviin toimintoihin. Innovaation ja oppimisen painotus nähtiin jo näkökulman nimessä, se oli vielä vuoden 1992 ja 1993 artikkeleissa nimeltään innovaatio ja oppiminen.

Vuoden 1996 artikkelissa Kaplan ja Norton kirjoittavat, että oppimisen ja kasvun näkökulmassa määritellään sellainen organisaation infrastruktuuri, joka tulee rakentaa, jotta

pitkän tähtäimen kasvu voidaan saavuttaa (Kaplan & Norton 1996, 63). Alla olevaan listaan on poimittu Kaplan ja Nortontin artikkeleissa esiintyviä oppimisen ja kasvun (oppimisen ja innovatiivisuuden) näkökulmaan liittyviä mittareita:

- 80 % myynnistä muodostavien tuotteiden osuus (Percent of Products that Equal 80 % Sales)
- Uusien palvelujen osuus liikevaihdosta (% Revenue of New Services)
- Työntekijöiden asennekartoitus (Staff Attitude Survey)
- Työntekijöiden tekemien ehdotusten lkm (# of Employee Suggestions)
- Liikevaihto per työntekijä (Revenue per Employee)

(Kaplan & Norton 1992, 76; 1993, 136)

Kaplan ja Norton (1996, 64) korostavat ihmisten, järjestelmien sekä organisatoristen menetelmien merkitykset organisaation oppimisen ja kasvun lähteinä. Heidän mukaansa muut näkökulmat osoittavat puutteita työntekijöiden osaamisessa, (informaatio)järjestelmissä sekä toimintatavoissa, joita oppimisen ja kasvun näkökulmassa pyritään täyttämään.

### 3.2 Strategiakartta ja aineeton pääoma

Strategiakartan avulla yritykset voivat kommunikoida sekä itse strategian että sen toteuttamiseksi tarvittavat prosessit ja järjestelmät läpi koko organisaation. Sen avulla voidaan visualisoida strategia ja sen toteuttamiselle kriittiset toimet sekä näiden väliset (kausaali)suhteet, jotka ajavat organisaation suorituskykyä. Se kertoo, mitkä asiat ovat tärkeitä strategian toteuttamisen kannalta ja miksi. Se kertoo miten aineettomat resurssit saadaan muunnetuksi taloudelliseksi tuotoksi, eli miten niiden avulla voidaan kasvattaa liikevaihtoa ja osakkeenomistajan arvoa. (Kaplan & Norton 2004a, 54). Strategiakartan avulla aineettomat resurssit kytetään liittämään yrityksen strategiaan ja suorituskykyyn siten, että sen avulla pystytään näkemään, millä tavalla aineeton pääoma tosiasiallisesti vaikuttaa kriittisten sisäisten prosessien suoritukseen. Tämän havainnollistuksen kautta kytetään linkittämään nämä resurssit strategiaan ja mittaamaan niiden aikaansaannos strategian näkökulmasta, eli kuinka suuresti aineettomat resurssit auttavat ja tukevat strategian toteuttamisessa. Aineettomien resurssien mittaaminen tässä kontekstissa tarkoittaa näiden resurssien strategisen valmiuden mittaamista: sitä valmiusastetta, joka näillä resursseilla koetaan olevan strategian toteuttamisen kannalta. (Kaplan & Norton 2004a, 55). Kuten jo nimestäkin voi päätellä, strategiakartta käsittelee strategisia lähtökohtia. Enää ei esitellä niinkään yksittäisiä mittareita, vaan kuvataan erilaisia strategisia teemoja, joiden kautta voidaan visualisoida koko toiminnan läpi kulkeva suoritusmittaus. (Kaplan & Norton 2000, 168).

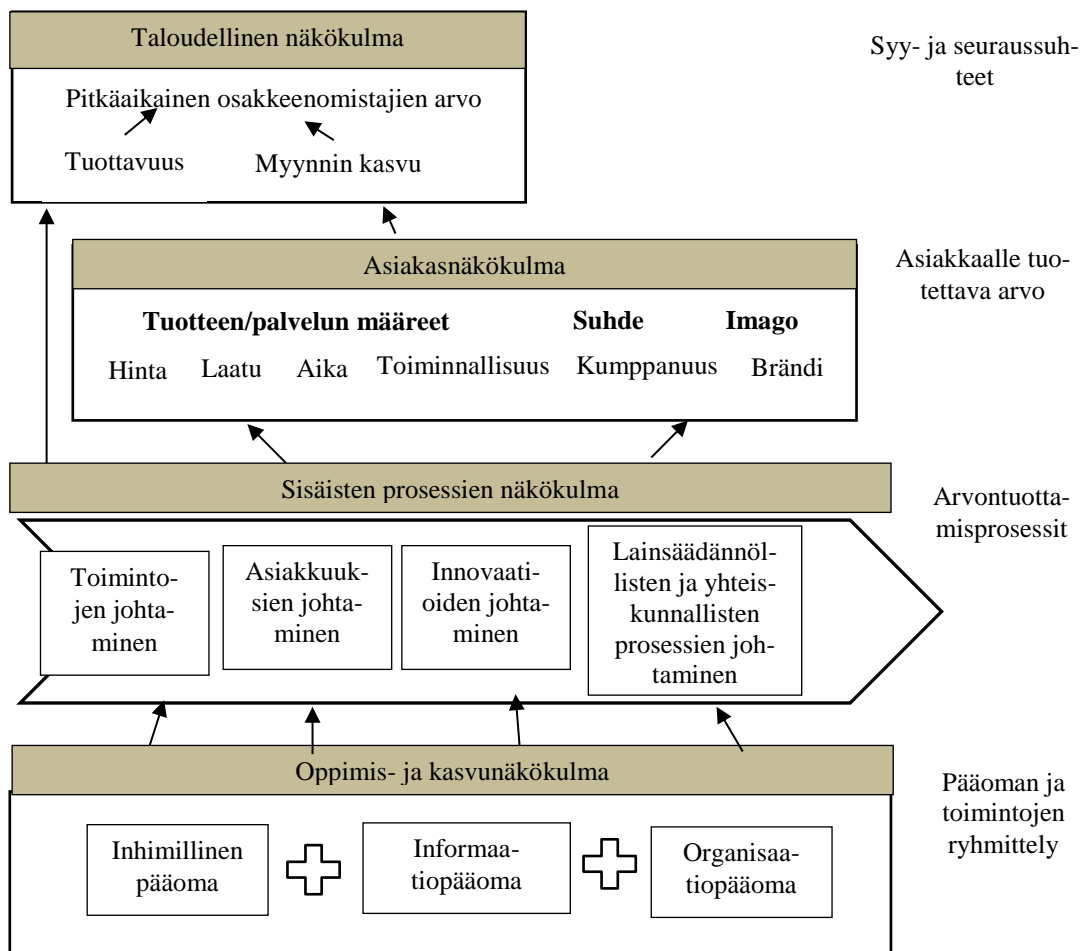
Kaplan ja Norton ovat useassa artikkelissa perustelleet ei-taloudellisten mittareiden käyttöä sillä, että kilpailuympäristö on siirtynyt enemmän teollisesta aikakaudesta informaation aikakauteen, mutta tässä 2000 artikkelissa he tuovat tähän perusteluun mukaan aineettomat voimavarat: teollisella aikakaudella investoitiin enemmän aineellisiin kun taas informaatioaikakaudella enemmän aineettomiin voimavaroihin. Tämä käy yhteen myös Edvinssonin (1997) näkemysten kanssa hänen havaitessaan, että investointivirrat ovat siirtyneet enemmän informaatioteknologiaan ja muihin aineettomiin osiin kuin materiaalsiin investointeihin kuten rakennuksiin ja koneisiin. Kaplan ja Norton esittelevät jopa esimerkkejä aineettomista voimavaroista, näitä ovat muun muassa asiakassuhteet, työntekijöiden tiedot ja taidot, informaatioteknologiat sekä yrityskulttuuri, joka rohkaisee innovaatioihin, ongelmanratkaisuihin ja yleisesti ottaen organisatorisiin parannuksiin. (Kaplan & Norton 2000, 168–169).

Kaplan ja Norton näkevät aineettoman pääoman olevan kilpailuedun kannalta tärkein lähde ja esittelevät strategiakartan työkaluna, jonka avulla näitä aineettomia voimavaroja voidaan kuvata ja mitata strategiakontekstiin liitettynä. Aineettoman pääoman arvon luonnin kuvaaminen on hankalaa, koska arvo on epäsuoraa, esimerkiksi asiakastietokantaa ei sellaisenaan voida arvostaa esimerkiksi rahallisesti, mutta liitettäessä se strategiaan ja muihin sekä aineellisiin että aineettomiin resursseihin se voidaan saattaa arvoa tuottavaan käyttöön. (Kaplan & Norton 2000, 169).

Strategiakartan rakentaminen lähtee ylhäältä alaspäin. Taloudelliset tavoitteet määrittellään joko kasvustrategiasta tai tuottavuusstrategiasta. (Kaplan & Norton 2000, 170). Kasvustrategiaa toteuttava yritys pyrkii lisäämään liikevaihtoaan joko lisäämällä myyntivolyymia olemassa oleville asiakkaille tai saamaan uusia asiakkaita joko olemassa olevilla tuotteilla tai uusilla tuotteilla, tai näiden yhdistelmillä. Kasvustrategia painottaa erityisesti asiakassuhteiden laatua ja merkitystä tai vaihtoehtoisesti myynnin volyymin kasvattaminen operatiivisten toimintojen tehostamista saadakseen kustannuksia alas ja siten enemmän katetta samalla hinnalla. Tuottavuusstrategiaa toteuttava yritys pyrkii saamaan kustannusrakennetta mahdollisimman toimivaksi, eli toimintaprosessit mahdollisimman sulaviksi, jotta saadaan hyväksyttävän laatuinen tuote mahdollisimman nopeasti tuotettua.

Asiakastavoitteet liittyvät asiakaslupauksen käsitteeseen. Yritys voi valita joko asiakassuhteen läheisyyden, operatiivisen ylivoimaisuuden tai tuotejohtajuuden. Asiakassuhteen läheisyydessä korostuvat erityisesti kokonaisvaltaiset ratkaisut asiakkaan näkökulmasta. Tällainen vaatii luottamuksellisen suhteen rakentamista asiakkaan ja yrityksen välillä. Operatiivinen ylivoimaisuus korostaa tuottavuusstrategiassakin esille nostettua kustannustehokkuutta ja toimintaprosessien jouhevaa ja hyvälaatuista toimintaa. Tuotejohtaja korostaa innovaatioprosesseja, joissa pyrkimyksenä on kehittää uusia tuotteita ja tarjota ylivoimaista tuotetta.

Edellisestä on selkeästi havaittavissa johdonmukainen ja looginen ketju: tuottavuusstrategiaa noudattava yritys pyrkii tuottamaan paljon mahdollisimman alhaisin kustannuksin, jotta se voi kilpailla hinnalla. Tällöin korostuvat toimintaprosessit, jotka on saatava niin rutiinomaisiksi, nopeiksi ja laadultaan sen tasoiksi, että yritys pystyy tarjoamaan standardilaatuisen tuotteen kilpailukykyiseen hintaan luotettavasti. Tällainen yritys ei siis pyri kehittämään loistavaa tuotetta tai erityistä suhdetta asiakkaisiinsa. Liikevaihdon kasvustrategiaa noudattava yritys sen sijaan pyrkii joko kehittämään ainutlaatuisen tuotteen, jonka avulla se pyrkii luomaan markkinoita ja saamaan uusia asiakkaita, tai sitten kehittämään ainutlaatuisen läheisen ja luotettavan suhteen asiakkaisiin tarjoamalla kokonaisvaltaisia ratkaisuja asiakkaidensa ongelmiin. Ensin mainitun yrityksen kriittiset prosessit liittyvät innovaatioprosesseihin, ja viimeksi mainittu yritys taas keskittyy asiakasprosesseihin, joissa pyritään valikoimaan asiakasryhmät ja vastaamaan heidän tarpeisiin parhaalla mahdollisella tavalla. Seuraavassa kuviossa on esitetty strategiakartta ja sen muodostuminen.



Kuvio 6 Strategiakartta-viitekehys (Kaplan & Norton 2004b, 31).



Kuten kuvioista nähdään oppimisen ja kasvun näkökulmassa sijaitsee IC-jaottelu: inhimilliset resurssit, joihin sisältyvät työntekijöiden kyvykkyudet, taidot ja tiedot, informaatiopääoma, johon sisältyy yrityksen teknologinen infrastruktuuri kuten IT-sovellukset sekä organisaatiopääoma, johon sisältyy johtajuus, tiimityö, yksilöiden tavoitteiden linkittäminen organisaation tavoitteisiin sekä yrityskulttuuri. Kaplan ja Norton korostavat aineettomaan pääomaan kuuluvien strategisten kyvykkyyksien ja strategisen informaation käytettävyyttä sekä tietoisuutta yhteisistä tavoitteista, joihin vaikuttavat edellä mainitut organisaatiopääomaan sisältyvät tekijät.

Kirjoittajat painottavat aineettoman pääoman liittämistä ja yhdenmukaisuutta yrityksen strategiaan, koska aineettomat resurssit voivat luoda arvoa ainoastaan strategiakytköksen kautta. Tämän kaltaisella integroinnilla Kaplan ja Nortonin mukaan saavutetaan aineettoman pääoman potentiaalinen arvon luominen. Aineettomat resurssit eivät yksistään luo arvoa vaan yhdessä muiden resurssien, toimintojen ja pääomien kanssa eli integroituna näihin. (Kaplan & Norton 2004c, 11, 13).

### **3.2.1 Inhimillinen pääoma**

Inhimillisen pääoman mittaamisessa Kaplan ja Norton kuvaavat, kuinka inhimillisen pääoman valmiutta voidaan mitata. Tämä valmiusaste edustaa työntekijöiden taitojen ja tietojen saatavuutta, jotka heillä on voidakseen suoriutua kriittisistä sisäisistä prosesseista. (Kaplan & Norton 2004b, 225). Inhimillisen pääoman käyttövalmiuden mittaamisen prosessi alkaa tunnistamalla ne kyvykkyudet, joita yksilöiltä vaaditaan, jotta sisäisten prosessien suoritus saadaan maksimoitua ja siten luotua asiakkaalle arvoa, joka puolestaan realisoituu myynnin kasvuna. Ensin määritellään strategiset työperheet, eli ne työtehtävät, joiden suorittamisella on eniten merkitystä prosessien toimintaan. Näistä valitaan muutama merkittävä strateginen työperhe, koska valinta auttaa yritystä fokusoitumaan kriittisiin resursseihin. Yleensä näihin sisältyvien työntekijöiden määrä vastaa noin 4–10 %:a koko henkilöstöstä. (Kaplan & Norton 2004b, 228).

Seuraavaksi muodostetaan näiden työperheiden työntekijöiden osaamisprofiilit, joissa pyritään määrittelemään työtehtävän menestyksekkään hoitamisen kannalta keskeiset taito- ja kykyvaatimukset. Tämä voidaan suorittaa haastatteleamalla niitä yksilöitä, jotka parhaiten ymmärtävät oman työnkuvansa vaatimukset. Näistä muodostetaan viitekehys työtehtävän tavoitteista, jota voidaan käyttää apuna henkilöstöä rekrytoidessa ja henkilöstön kouluttamisessa ja kehittämisessä. (Kaplan & Norton 2004b, 231).

Kolmannessa vaiheessa arvioidaan organisaation kulloinenkin inhimillisen pääoman käyttövalmius, eli pyritään löytämään työperheiden osaamisen taso. Tiedonkeruumenetelmänä voidaan käyttää itsearviointia, jossa työntekijät arvioivat omia kykyjään ja työnsä vaatimuksia, joista keskustellaan esimiehen tai muun vastaavan kanssa. Toiseksi voidaan

käyttää 360-asteen palautteen menetelmää, jossa pyydetään palautteita kollegoilta, esimiehiltä ja alaisilta eri ominaisuuksista, jotka liittyvät yksilön työn tuloksiin. Näitä voidaan myöhemmin käyttää kehityskeskusteluissa. (Kaplan & Norton 2004b, 232).

Neljännessä vaiheessa määritellään ja luodaan organisaation inhimillisen pääoman kehittämisohjelma. Kehittämisohjelman tarkoituksena on kuroa umpeen osaamiskuilu, joka ilmenee inhimillisen pääoman käyttövalmiuden ja tavoitellun käyttövalmiuden välillä. Koska strategisten työperheiden määrittäminen tarjoaa fokuoituneen lähestymistavan yrityksen kriittisten prosessien suorittamiseen, on olemassa vaara, että organisaation muu henkilöstö unohtuu. On tärkeää ottaa koko organisaation henkilöstö huomioon, koska kaikki työntekijät ovat tärkeitä, ei heitä muuten olisi alun perinkään palkattu hoitamaan tiettyä tehtävää. Toiset työt ovat kriittisempiä strategian kannalta kuin toiset, mutta olisi tärkeää pyrkiä saamaan strategian toteuttaminen kaikkien organisaation jäsenten asiaksi. (Kaplan & Norton 2004b, 225, 234–235).

### 3.2.2 *Informaatiopääoma*

Informaatiopääoman mittareissa mitataan strategisesti merkittävien informaatiopääoman sovellusten statusta, joka kertoo kunkin sovelluksen valmiudesta tukea strategiaa. Näitä sovelluksia voidaan luokitella transaktiosovelluksiin, kuten esimerkiksi ERP-järjestelmä (Enterprise Resource Planning System), analyttisiin sovelluksiin, jonka tehtävänä on auttaa informaation tulkitsemisessä ja analysoimisessa sekä viimeiseksi muuttuviin sovelluksiin, jotka muuttavat itse liiketoimintaa. Nämä sovellukset yhdessä teknologisen infrastruktuurin kanssa muodostavat informaatiopääomaportfolion. (Kaplan & Norton 2004b, 249, 251–252).

Teknologiseen infrastruktuuriin sisältyy sekä fyysinen infrastruktuuri, joka käsittää innovaatio-, asiakas- ja toimintaprosessien vaatimat informaatio-sovellukset että johtamisen infrastruktuurin, joka käsittää ulkoisen laskentatoimen, henkilöstöresurssien sekä strategisen johtamisen. Informaatiopääomaportfolio on jaoteltu sisäisiin prosesseihin (teknologinen infrastruktuuri) ja oppimisen ja kasvun näkökulmaan (johtamisinfrastruktuuriin). Kullekin prosessille ja näihin liittyville strategisille työperheille määritetään strategiset informaatiopääoman sovellukset, joiden statusta pyritään mittaamaan ja siten saamaan selville, miten hyvin sovellukset kykenevät tukemaan strategiaa. (Kaplan & Norton 2004b, 254–255).

Informaatiopääoman sovellusten statuksen määrittämisessä käytetään kuutta tasoa. Taso 1 tarkoittaa, että sovellus toimii kuten pitääkin, eikä vaadi toimenpiteitä. Taso 2 tarkoittaa, että sovellus vaatii pientä parannusta ja että parannustyö on käynnissä. Tasolla 3 kehitystoimenpiteitä sovellukselle suoritetaan aikataulussa ja tasolla 4 taas kehitystoi-

menpiteet ovat jäljessä aikataulusta. Tasolla 5 vaaditaan suuria parannuksia sovelluksessa, eikä siihen tähtäviä toimenpiteitä ole aloitettu. Tasolla 6 vaaditaan kokonaan uusi sovellus, eikä tällaiseen toimeen ole vielä ryhdytty. Tällainen mittausjärjestelmä keskittää huomion kehitystä vaativiin prosesseihin, jotta strategista valmiutta saataisiin luotua ja parannettua. Portfoliostatusraportti tarjoaa nopealla vilkaisulla ne alueet, joissa huomiota vaaditaan eniten, sekä hyödyllisen työkalun informaatiopääoman kehittämissuunnitelmien tarkkailemiseksi. (Kaplan & Norton 2004b, 264).

Siinä missä inhimillisen pääoman valmiuden mittaamisessa mitattiin osaamiskilua, informaatio-sovellusten statusmäärittelyt numeerisessa muodossa ilmaisevat niiden vaativien toimenpiteiden laajuuden ja kiireellisyyden.

### **3.2.3 Organisaatiopääoma**

Organisaatiopääoman mittaamisella kartoitetaan sitä, miten hyvin ja nopeasti organisaatio on valmis vastaamaan strategian vaatimiin muutoksiin. Mitä alhaisempi organisaatiopääoman valmius, sitä huonommin se kykenee vastaamaan joko ympäristön asettamiin muospaineisiin tai strategiasta johtuviin muutoksiin. Yksi parhaista onnistuneen organisaatiopääoman ennusmerkeistä on kyky luoda myönteinen kulttuuri ja ilmapiiri. Organisaatiopääoma rakentuu neljän ominaisuuden varaan: kulttuuri, johtajuus, tavoitteiden linkittäminen sekä tiimityö ja tiedonjako. Edellä mainitut sisältyvät muospagendaan, joka kertoo strategian edellyttämistä muutoksista organisaation ilmapiiriin, ja jotka liittyvät arvon tuottamisen tai strategian toteuttamisen tapoihin. (Kaplan & Norton 2004b, 277, 279).

Johtajuutta voidaan kartoittaa joko johtajuuden kehittämissuunnitelmalla tai vaihtoehtoisesti johtajuuden osaamismallilla. Kehittämissuunnitelmassa tarkastellaan prosessina sitä, miten johtajat kehittyvät, kun taas osaamismalli pyrkii kartoittamaan hyvän johtajan ominaisuuksia. Tässä voidaan käyttää 360-asteen palautemenetelmää ja määrittellä johtajille osaamisprofiilit. Johtajuuden kehittämissuunnitelmalla voidaan mitata esimerkiksi niiden avaintyöntekijöiden määrällä, joilla ei ole varahenkilöä, ulkopuolisen työvoiman käytön osuudella ja sellaisten yksiköiden osuudella, joissa noudatetaan johtajuuden kehittämissuunnitelmaa. Johtajuuden osaamismallissa arvioidaan laajemmin esimerkiksi viestinnän laatua ja johtajan kykyä valmentaa ja rohkaista tiimityötä. (Kaplan & Norton 2004b, 289, 297).

Strategia tulee toteuttaa yksilöiden kautta läpi koko organisaation, ja siten uudet asenteet ja käytösmallit eli kulttuuri, tulee jalkauttaa koko työvoimaan ja henkilöstöön jotta muutokset voidaan toteuttaa. Kulttuuri pyrkii vangitsemaan jaettujen merkitysten, oletusten ja arvojen järjestelmät. Kulttuuri on kuvailevaa, kun taas ilmapiiri on konstruktio.

Ilmapiiri on käytännön tapoja, kulttuuri on osittain alitajunnassa vaikuttavia arvoja. Ennen mittaamista tai mittausjärjestelmän luomista tulisi erotella arvot ja normit. Arvot ovat abstrakteja ja antavat merkityksiä, ja normit ilmaisevat tämän. (Kaplan & Norton 2004b, 287)

Organisaation kulttuuriprofiili: työntekijöitä pyydetään arvostamaan 54 arvoväittämää oman näkemyksensä mukaan siitä, miten tärkeitä ja olennaisia nämä väittämät ovat. Vastauksista nähdään, vastaavatko yksilöiden näkemykset arvoista ja niiden tärkeys- ja olennaisuusjärjestyksestä sitä, mitä johto haluaa tai odottaa sen olevan. Yksikön tai organisaation sisällä vallitseva yhteisymmärrys edustaa yksikön kulttuuria. Tällä tavoin voidaan kartoittaa sitä, miten hyvin yrityksen kulttuuri on yhdenmukainen toteutettavan strategian kanssa. (Kaplan & Norton 2004b, 288).

Tavoitteiden linkittäminen vaatii tietoisuuden luomista ja tämän jälkeen kannustimien asettamista. Pyrkimyksenä on saada linkitettyä yksilöiden tavoitteet organisaation strategisten tavoitteiden kanssa siten, että yksilöt suuntaisivat motivaationsa ja työnsä tekemisen mahdollisimman tehokkaasti yrityksen tavoitteisiin. Johtajien tarkoitus on luoda strategista tietoisuutta organisaatiossa erilaisten palaverien ja kokoontumisien, tiedotuskanavien ja lehtisten kautta. Strategista tietoisuutta voidaan mitata esimerkiksi suhdeluvulla: kuinka monta prosenttia henkilöstöstä kykenee identifioimaan organisaation strategiset prioriteetit. Strategista linkittämistä kuvaa niiden yksilöiden osuus koko työvoimasta, jotka ovat liittäneet henkilökohtaiset tavoitteensa BSC-mittareihin. (Kaplan & Norton 2004b, 299–301).

Tiimityö ja tiedon jakaminen on tärkeää paitsi kollektiivisen tiedon kumuloitumisen kannalta, myös kulttuurin luomisen kannalta. On tärkeää, että organisaation jäsenet pyrkisivät jakamaan tietonsa, erityisesti parhaat käytäntönsä, toistensa kanssa yli osastorajojen siten, että tieto olisi kaikkien niiden saatavilla, jotka sitä saattaisivat pystyä hyödyntämään. Tähän liittyy tiedon luominen, kehittäminen, järjestäminen ja jakaminen. Tietokannat ja muut sähköiset viestimet tai foorumit ovat tärkeitä, että tiedosta mahdollisesti hyötyvät saisivat sen käyttöönsä. Tiedon jakamista voidaan mitata esimerkiksi tiedonjakokanavia käyttävien työntekijöiden suhdeluvulla. (Kaplan & Norton 2004b, 300, 303, 305).

### **3.2.4 Kaplan ja Nortonin IC-jaottelun vertailua IC-mallin jaotteluun**

Kaplan ja Nortonin IC-jaottelua ei kyetä suoraviivaisesti rinnastamaan esimerkiksi sisäisen ja ulkoisen rakenteen jaotteluun, koska kaikki Kaplan ja Nortonin pääoman ryhmät sijoittuvat yrityksen sisäpuolelle. Toisaalta tämä jaottelu voitaisiin rinnastaa ajatteleviin ja ei-ajatteleviin (Roos & Roos 1997), mikäli ajateltaisiin inhimillisen pääoman edustavan ajattelevaa ja informaatio- sekä organisaatiopääoman ei-ajattelevaa.

Edvinsson ja Malonen (1997) rakennepääomaan sisältyvän prosessipääoman mitta- reista osa on informaatioteknologiaan liittyviä, joten ne voisi rinnastaa informaatiopää- omaan. Edvinsson ja Malonen informaatioteknologian on kuitenkin katsottu olevan osa rakennepääomaa (ks. Kuvio 2). Kaplan ja Nortonin jaottelussa ei ole huomioitu prosessi- pääomaa lainkaan, mikä saattaa olla selitettävissä sillä, että BSC:ssä on kokonainen nä- kökulma varattu yrityksen sisäisiin prosesseihin. Toisaalta Kaplan ja Nortonin jaottelussa esiintyy informaatiopääoma, johon sisältyy ainoastaan informaatioteknologia ja siihen liittyvät seikat. Tässä kohtaa kirjoittajilla on selkeä näkemys: se, mitä Edvinsson ja Malone pitää (sisäisen) rakenteen osana, Kaplan ja Norton ovat erottaneet omaksi pää- oman eräkseen. Kuitenkin Edvinsson ja Malone (1997, 101) näkevät prosessifokuksessa sijaitsevan teknologian roolin koko yrityksen arvon luontia tukevana. Samalla tavalla Kaplan ja Norton näkevät informaatiopääomaan sisältyvän infrastruktuurin ja sovellusten olevan strategiaa tukevaa. Kaplan ja Nortonin mielestä strategia kertoo sen, miten yritys aikoo luoda arvoa osakkeenomistajille.

Periaatteessa suurin osa aineettomasta pääomasta sellaisena kuin IC-kirjallisuus on sen ottanut huomioon, on jätetty pois Kaplan ja Nortonin jaottelusta. Esimerkiksi rakenne- pääoman hahmottaminen tässä jaottelussa ei ole lainkaan yksiselitteinen. Periaatteessa organisaatiopääoma voisi olla rinnastettavissa IC-kirjallisuuden rakennepääomaan, mutta toisaalta informaatiopääoman tulisi sisältyä myös rakennepääomaan, koska erityisesti Ed- vinsson ja Malone pitävät informaatioteknologiaa tietoon perustuvan organisaation ratkai- sevana ainesosana, mistä kertoo kasvava sijoitusten määrä verrattuna fyysisiin resurssei- hin.

Organisaatiopääomassa erotetaan johtajuus ja siihen liittyvät kyvykkyudet työnteki- jöistä ja siten inhimillisestä pääomasta. Sveiby taas katsoo että ihminen on tietointensiivisen organisaation koneisto, joka aikaansaa (eli rakentaa suhteilla ja kanssakäymisellään toisiin ihmisiin) kaiken, niin sisäisen rakenteen kuin ulkoisen rakenteenkin. Organisaation henkilöstöön sisältyvät sekä työntekijöiden että johtajien pätevyudet ja roolit. Sveiby on jakanut tämän ”koneiston” neljään erilaiseen rooliin. Näiden roolien perusteella kysei- set ihmisryhmät rakentavat joko inhimillistä tai rakennepääomaa. Esimerkiksi ammatti- laiset rakentavat inhimillistä pääomaa, kun taas tukihenkilöstö sisäistä rakennetta. Riip- puu siis työn merkityksestä tietointensiivisen organisaation arvon luonnin kannalta, mihin pääoman ryhmään kukin työntekijä kuuluu. Kaplan ja Norton taas näkevät johtajat sellai- sissa rooleissa, joiden tarkoitus on varmistaa, että työntekijät ovat sitoutuneita organisaation yhteisiin tavoitteisiin. Kaplan ja Norton näkevät siten johtajat jokseenkin mekaani- sena organisaation osana, kun taas Sveibyn näkemyksessä johtajan rooli on ratkaista työn- tekijöiden ongelmia: kannustaa, ohjata, sparrata eli toimia joustavana ja orgaanisena joh- tajana. ”Manageri” johtajat taas pyrkivät pääasiassa hoitamaan byrokraattisia asioita. Työntekijöiden eli ammattilaisten tehtävä on ratkaista asiakkaiden ongelmia ja pyrkiä luomaan mahdollisimman tyytyväinen asiakaskunta. Tämä johtaa siihen, että työntekijä

itse oppii samalla jotakin ja kartuttaa omaa pätevyyttään, kyvykkyyksiään ja taitojaan. Edvinsson (1997, 369) näkee johtajuuden avainroolin olevan pyrkimystä saattaa inhimillinen pääoma rakennepääomaksi. Kaplan ja Nortonin näkemys voisi olla rinnastettavissa tähän, paitsi että he näkevät tärkeimpänä asiana niiden tavoitteiden saavuttamisen, jotka on asetettu ja joihin tähdätään.

### 3.3 Ydinkyvykkyudet strategisen valmiuden mittaamisessa

Seuraavassa taulukossa on esitetty Ulrich ja Smallwoodin (2004, 122) kyvykkyudet ja niiden esiintyminen Kaplan ja Nortonin aineettoman pääoman strategisen valmiuden mittaamisessa. Taulukossa strategisen valmiuden mittaamisen sarakkeessa on ”x”, jos kyseisen kyvykkyuden voidaan katsoa esiintyvän, kun taas ”-” merkitsee, että kyseistä kyvykkyyttä ei voida katsoa esiintyvän. Tapauksissa, joissa on ”x/-” on katsottu kyvykkyuden esiintymisen strategisen valmiuden raportoinnissa olevan tulkinnanvaraista.

Taulukko 6 Strategisen valmiuden mittaaminen ja organisatoriset kyvykkyudet

Kyvykkyudet	Strategisen valmiuden mittaaminen
Työntekijöiden taidot	x
Nopeus	x
Imago ja brändi (jaettu näkemys)	-
Vastuuvollisuus (suorituskyky)	x/-
Johtajuus	x
Yhteistyö	-
Oppiminen	x
Innovointi	-
Strateginen yhtenäisyys	x
Asiakasyhteys	-
(Kustannus)tehokkuus	-

Mitattaessa osaamista pyritään saamaan selville, onko työntekijöillä tarpeeksi pätevyyttä ja sitoutuneisuutta työhönsä, jotta strategiaa pystytään toteuttamaan (Ulrich & Smallwood 2004, 122). Kaplan ja Nortonin inhimillisen pääoman strategisen valmiuden mittaaminen ja raportointi huomioi tämän, koska siinä on tarkoituksena selvittää, missä

määrin henkilöstö on tarpeeksi pätevää ja kykenevää saamaan aikaan halutun tuloksen. Työntekijöiden sitoutuneisuus liittyy organisaatiopääoman ja organisatoristen resurssien valmiuden mittaamiseen, ja silloinkin sitoutuneisuus liittyy siihen, missä määrin organisaation ilmapiiri on sen kaltainen, että se tukee strategian toteuttamista. Ilmapiirin eräs osa-alue on tietoisuus strategiasta ja siitä, mitä organisaatiossa pidetään tärkeänä.

Nopeuden suhteen voidaan todeta lähes sama asia kuin osaamisenkin. Organisaatiopääoman eräs keskeisimmistä osa-alueista on nimenomaan muutosvalmiuden kartoittaminen (Kaplan & Norton 2004a, 60). Kulttuurin, tiedon jakamisen, tavoitteiden linkittämisen ja johtajuuden kautta pyritään muodostamaan käsitystä organisaation kyvyistä vastata mahdollisiin muutoksiin. Jaetun identiteetin kohdalla Kaplan ja Nortonin strategisen valmiuden mittaaminen ja raportointi huomioi kulttuurin kartoittamisen lähinnä vain työntekijöiden näkökulmasta, koska mitä yhtenäisempi kulttuuri organisaatiossa vallitsee, sitä sitoutuneempaa henkilöstöä siellä työskentelee. Samoin, mitä yhtenäisempi ilmapiiri organisaatiossa vallitsee, sitä muutosvalmiimpi organisaation koetaan olevan. Asiakkaiden näkökulmasta tällaista ei huomioida lainkaan, koska asiakasnäkökulma on eriytetty oppimisen ja kasvun näkökulmaan sisältyvistä tekijöistä kuten työntekijöistä. (Ulrich & Smallwood 2004, 120).

Korkean suorituskyvyn merkityksen kannalta aineettoman pääoman sisältyvät resurssit pohjautuvat nimenomaan kriittisten sisäisten prosessien suorittamiseen tehokkaimmalla mahdollisella tavalla. Oikeastaan sellaista aineetonta resurssia ei tulisi edes huomioida, jolla ei ole mitään kytköstä tai vaikutusta kriittisten operatiivisten prosessien kannalta. Yhteistyön kannalta katsottuna ei huomioida sen avulla saatuja tehokkuusetuja tai hyötyjä, koska yhteistyökumppaneita ei huomioida strategisen valmiuden raportoinnissa lainkaan. Sisäisten prosessien näkökulmaan on tosin sijoitettu lainsäädännöllisiä ja sosiaalisia prosesseja, mutta näitä ei voida määrittellä niinkään yhteistyökumppaneiksi, koska ne liittyvät vahvasti yhteiskunnallisiin tekijöihin. (Ulrich & Smallwood 2004, 120–121; Kaplan & Norton 2004b, 163).

Ulrich ja Smallwoodin (2004, 121) oppiminen liittyy uusiin ideoihin ja niiden yleistettävyyteen organisaatiossa, mikä näkyy hyvinkin vahvasti Kaplan ja Nortonin organisaatiopääoman tiedon jakamisessa ja parhaiden käytäntöjen levittämisessä läpi koko organisaation, mutta varsinaisesti oppimista tai innovointia ei löydy. Oppiminen yksilötasolla löytyy inhimillisen pääoman valmiuden raportoinnissa, mutta siinäkin kohdin kehittämisohjelmilla pyritään saavuttamaan se osaamistaso, joka sisäisten prosessien suorittamiseen vaaditaan.

Strateginen yhtenäisyys ja johtajuus löytyvät organisaatiopääomasta. Strategiakartan yksi tarkoitus on vahvistaa organisaation strategista yhtenäisyyttä ja erilaisten ilmapiirikartoitusten avulla voidaan saada käsitys siitä, miten hyvin henkilöstö on tietoinen strategisista tavoitteista ja yrityksen arvoista ja miten niitä toteutetaan käytännössä. Kaplan

ja Nortonin mukaan johtajuuden tarkoitus on saada työntekijät strategiaa toteuttavaan toimintaan mikä tapahtuu tavoitteiden linkittämisen kautta, mutta varsinaisesta johtajuusbrändin luomisesta tuskin voidaan puhua. Kustannustehokkuutta ei huomioida lainkaan tässä kohtaa. Siihen kiinnitetään huomiota taloudellisessa näkökulmassa. (Ulrich & Smallwood 2004, 121–122).

Vaikka näyttää siltä, että Kaplan ja Nortonin aineettoman pääoman valmiuden mittaaminen huomioi joitakin Ulrich ja Smallwoodin (2004) esittämiä organisatorisia kyvykkyyksiä, Kaplan ja Norton eivät välttämättä ajattele näitä kyvykkyyksinä, joiden kautta voidaan saada aikaan kilpailuetua, vaan lähinnä sellaisina tekijöinä mitkä omalta osaltaan vahvistavat ja edesauttavat aineettomien resurssien liittämistä strategian toteuttamiseen. Strategian toteuttaminen on asetettu keskiöön, mikä taas määrittää sen, mikä organisaation toiminnassa on tärkeää, ei niinkään, että kyvykkyydet itsessään olisivat strategian lähde.

### 3.4 Yhteenveto Balanced Scorecardista ja strategiakartasta

BSC kehiteltiin tasapainottamaan pelkästään taloudellisten ja rahamääräisten lukujen perusteella tehtävää suoritusmittausta. Perustelut ovat hyvin samankaltaiset kuin mitä IC-kirjallisuudessa on esitetty eli taloudellisten lukujen menneisyyteen painottuminen ja kykenemättömyys mitata aineettomia resursseja potentiaalisina arvonn luonnin lähteinä. BSC:n syy-seuraussuhteeseen perustuva rakentuminen erittelee tulostittarit näitä tuloksia ajavista mittareista: mikä on toiminnan syyt ja mikä seurausta. Tavoitteellisuus korostuu siten, että ensin asetetaan tulostavoitteet, joihin päästäkseen tulee organisoida prosessit ja kyvykkyydet.

Samanaikaisesti kuin BSC:tä on kehitelty, on IC-kirjallisuudessa kehitetty aineettomia resursseja ja ydinkyvykkyyksiä huomioivia mittaasmalleja. IC-kirjallisuus keskittyi enemmän kuin BSC-kirjallisuus itse IC-käsitteen muodostamiseen ja pyrki teoretisoimaan IC:n luonnetta, merkitystä ja mahdollisuuksia. Ydinkyvykkyyksien ja resurssipohjaisen teorian kautta perusteltiin aineettomien resurssien merkitystä ja tärkeyttä muuttuneessa kilpailuympäristössä. IC-kirjallisuudessa aineettoman pääoman mittaamista perusteltiin myös ulkoisen raportoinnin pohjalta. Sidosryhmät haluavat entistä kokonaisvaltaisempaa ja tarkempaa kuvaa yrityksen ansaintamahdollisuuksista ja tulevaisuudennäkymistä.

Strategiakartta vaikuttaa olevan kehittyneempi versio BSC:stä, mutta sen rakenne ja sisältö erityisesti oppimisen ja kasvun näkökulman kohdalla poikkeaa jonkin verran. Suurimman eroavaisuuden aikaisempaan Balanced Scorecardiin muodostaa IC-jaottelun ja koko IC-käsitteen mukaanotto ja erityisesti sen sijoittaminen oppimisen ja kasvun näkö-



kulmaan. BSC-kirjallisuudessa ja BSC:n kehittymisestä on nähtävissä informaatioteknologiaan, henkilöstöön, kulttuuriin ja ilmapiiriin sekä strategiseen linkittymiseen liittyviä teemoja oppimisen ja kasvun näkökulmassa, mikä on osittain johdonmukainen kehitys. Silti IC-jaottelun sisällyttäminen oppimisen ja kasvun näkökulmaan ei ole kovin selkeää ja ymmärrettävää (ks. esim. Marr & Adams 2004, 22). Tästä syystä on haastavaa hahmottaa Kaplan ja Nortonin käsitystä aineettomista resursseista ja niiden mittaamisesta. BSC-mittareissa aineettomiksi resursseiksi voitiin lukea ei-taloudelliset eli operatiiviset mittarit, koska ne pyrkivät mittaamaan erityisesti suoritusta ajavia tekijöitä ja niiden vaikutusta suorituskyykyyn. Strategiakartan kohdalla puhutaan IC:stä jo käsitteenä, mutta sen käsitteellinen sisältö poikkeaa IC-kirjallisuudessa esitetystä aineettoman pääoman käsitteestä ja sen mittaaminen vielä suuremmassa määrin. IC:n sijoittaminen yhteen näkökulmaan aiheuttaa myös suuria vaikeuksia hahmottaa sen rooli strategiakartassa. BSC:n ideologia ja rakentuminen on looginen, mutta strategiakartassa esiintyvän IC:n rooli pelkästään sisäisen prosessien ajurina on aivan liian suppea. Jos asiaa ajatellaan ydinkyvykkyyksien näkökulmasta, tulisi ottaa huomioon myös prosessit ja suhteet asiakkaisiin ja kumppaneihin. Ne on sijoitettu IC:n eli oppimisen ja kasvun näkökulman ulkopuolelle.

Näkyvin eroavaisuus on jo IC-käsitteen käyttäminen, jota ei BSC:ssä käytetä vielä lainkaan, mutta strategiakartassa se muodostaa keskeisen osan, jota varten on kehitelty erityinen mittaamis- ja raportointimalli. Kaplan ja Nortonin kirjoituksissa käytettävä termi IC:stä on ”intangible assets”, mikä erityisesti korostaa sen käsittelyä omaisuutena, jota voidaan, jos ei nyt ihan hallita niin ainakin vaikuttaa suuremmassa määrin kuin mitä IC-kirjallisuudessa katsotaan pystyttävän. IC:tä käsitellään ikään kuin konkreettisena asiana, joka kyetään hyvin suoraviivaisella tavalla liittämään yrityksen strategian toteuttamisen kannalta oikeanlaiseen toimintaan. Ydinkyvykkyydet IC-kirjallisuudessa puolestaan koetaan monien erilaisten resurssien ja kyvykkyyksien yhteenliittymänä, joiden muodostumista ei ole mielekästäkään kuvata, vaan pyritään löytämään sellaiset aineettomat toiminnot, joiden avulla voidaan erottautua kilpailijoista ja kehittää jatkuvasti uusia tapoja toimia tehokkaammin ja paremmin. Tehokkuuden kannalta tuotetaan enemmän vähemmällä ja paremmin, laadun näkökulmasta taas tuotetaan jotain parempaa kuin ennen.

## 4 IC- JA BSC-MALLIEN VERTAILUA AINEETTOMAN PÄÄ- OMAN MITTAAMISESSA

Sekä IC- että BSC -malli perustaa suoritusmittauksen aineettomiin resursseihin ja niiden merkitykseen tietointensiivisyyden lisääntyessä yritysten kilpailuedun lähteenä. IC-kirjallisuus korostaa suhteita ja tietorakenteiden luomista, eli uuden luomista muodostamalla suhteita toisiin ihmisiin, työtovereihin ja asiakkaisiin. Tiedon merkitystä on erityisesti painotettu, koska siitä on lähtöisin uudet tavat luoda kilpailuetua markkinoilla. Täten kilpailuetu muodostuu yritysten sisältä ulos, kun taas BSC perustuu vahvasti syy-seuraussuhteille, jotka ovat loogisesti pääteltyjä. Organisaatiossa määritellään ensin tavoitteet, minkä jälkeen resurssit pyritään sopeuttamaan näiden tavoitteiden saavuttamiseksi. Tällä tavoin ajateltuna kilpailuetu muodostuu siitä, miten hyvin on kyetty asemoitumaan markkinoilla suhteessa kilpailijoihin.

Molemmat mallit perustavat mittareiden luomisen strategisiin lähtökohtiin, mutta erityisesti BSC:n kohdalla tätä lähtökohtaa painotetaan voimakkaammin ja Kaplan ja Norton ovat lausuneetkin, että BSC asettaa keskiöön strategian kontrolloimisen sijasta. Samoin he painottavat myös näin luotuja suhteita, joiden avulla nähdään, miten näkökulmien osat vaikuttavat toisiinsa (Kaplan & Norton 1992, 79). IC-kirjallisuudessa taas painotetaan aineettoman pääoman suorituksen muutosta, ei siis pyritä arvostamaan aineettoman pääoman omaisuuseriä tai asettaa näille rahamääräistä arvoa, vaan merkitys on olennainen nimenomaan yrityksen suorituskyvyn kannalta, ja juuri tätä merkitystä sekä sen suuruutta ja vaikuttavuutta pyritään selvittämään. Aineettoman pääoman kirjallisuudessa painotetaan myös suhteita, mutta niitä ei aseteta loogiseen syy-seuraussuhteisiin toisiinsa nähden, vaan niiden oletetaan vaikuttavan toisiinsa ja rakentavan toisiaan tavoilla, joista syntyy uusia suhteita ja uusia kyvykkyyksiä, joiden avulla vastataan kilpailuympäristön asettamiin haasteisiin.

Jokseenkin hankalaksi vertailun puolestaan tekee se, että IC-kirjallisuuden mallit kuten Navigator ja Intangible Assets Monitor ovat sekä ulkoiseen että sisäiseen raportointiin tarkoitettuja malleja, kun taas Kaplan ja Norton ovat sillä linjalla, että BSC:tä ei ole mahdollista muuntaa ulkoisen raportoinnin malliksi, koska se paljastaisi liikaa arkaluontoisia asioita yrityksen toiminnasta (Kaplan & Norton 1993, 141). IC-kirjallisuudessa on esitetty, että aineettoman pääoman mittaamisessa pientä poikkeamaa aiheuttaa juuri tämä mainittu jakautuneisuus, mutta tässä tutkielmassa tutkitaan käytettyjä mittareita sisäisestä näkökulmasta eli siitä, että yrityksen johto käyttää suoritusmittauksen avulla tuotettuja lukuja päätöksenteossaan. Tämä saattaa olla myös syy siihen, miksi IC-mittarit ovat huomattavasti yleisluontoisempia kuin BSC-mittarit, jotka ovat huomattavasti yksityiskoh-  
taisempia operatiivisen toiminnan kannalta.

## 4.1 Strategiset lähtökohdat ja johtamisen roolit

IC-kirjallisuus perustaa aineettomat resurssit ja niistä mahdollisesti saatavan kilpailuedun ja -hyödyn ydinkyvykkyysstrategiaan, jossa pyritään erilaiset kyvykkyudet, resurssit ja mahdollisuudet muuntamaan tulevaisuuden voimavaraksi. Koska tulevaisuus on yhtäaikaista sekä ennakoitua mahdollisuutta että tuntematonta, on varauduttava kaikkiin mahdollisiin tilanteisiin. Tästä syystä aineettoman pääoman erien välillä ei ole hierarkiaa. Niitä ei pidetä eri arvoisina toisiinsa nähden, vaan ne täydentävät toisiaan, rakentavat toisiaan ja luovat yhdessä mahdollisesti jotakin uutta. BSC taas nojautuu vahvasti syy-seuraussuhteille, joiden avulla kyetään asettamaan eri osia loogiseen ketjuun toisiinsa nähden. BSC:tä pidetäänkin yhtenä tapana muodostaa tai kuvantaa arvoketjua, koska strategia perustuu kilpailullisen aseman valitsemiseen ja sisäisten prosessien sovittamista tämän aseman saavuttamiseksi. Aineettomat resurssit ydinkyvykkyysstrategiassa nähdään yhteen niputettuina ja siten toisiaan täydentävinä, kun taas kilpailustrategia näkee aineettomat resurssit ikään kuin yhtenä osana, joka tulee sopeuttaa ennalta määritellyyn asemaan arvoketjussa. (Mouritsen ym. 2005).

IC-kirjallisuudessa strategiaa ei nähdä suoraviivaisena kausaalisuhteena, vaan ydinkyvykkyysiin perustuva strategia nojautuu siihen, että yhdistellään resursseja toisiinsa, ja näistä yhteenliittymistä, suhteista ja vuorovaikutuksista yhdessä muodostuu kompleksinen järjestelmä. Strategian oletukset poikkeavat siinä, että ydinkyvykkyysiin perustuva strategia katsoo että ulkopuolinen markkinaympäristö on niin turbulenti ja kompleksinen, että on mahdollista löytää jotakin pysyvämpää ja stabiilimpaa yrityksen sisältä kuin sen ulkopuolelta. Ydinkyvykkyudet perustuvat vankasti historiaan, koska ne kehittyvät hitaasti yli ajan ja ovat kehittyessään yhdistelleet asioita, ihmisiä ja teknologioita, joista muodostuu sellainen resurssien yhteenliittymä, jota on vaikea ulkopuolisen matkia. Näillä jatkuvasti kehittyvillä sisäisillä kyvykkyyksillä myös kyetään jossain määrin hallitsemaan ulkoista ympäristöä ja markkinoita, joka alati muuttuu. Keskiössä onkin nimenomaan tulevaisuuteen varautuminen. (Mouritsen ym. 2005, 11–12).

Mouritsen ym. (2005, 12) tuovat esiin myös ydinkyvykkyyksien strategisen merkityksen eräänlaisena narratiivina (knowledge narrative), mikä ei sinänsä ole strategia, vaan ainoastaan tapa ilmaista ydinkyvykkyyksien strateginen merkitys. Tämä edustaa myös tietynlaista arvoa, mitä yritys haluaa toiminnassaan painottaa. Ajatus strategiasta narratiivina eroaa perinteisistä strategian määrittelyistä kuten tuotejohtajuus, asiakkaan läheisyys tai operatiivinen ylivoimaisuus siinä, että se tuo esille kyvykkyudet enemmän kuin kilpailullisesti merkittävät alakohtaiset olosuhteet. Esimerkkinä tästä on Coloplast, joka haluaa tuottaa asiakkailleen parempaa elämän laatua. Tämä ”Elämänlaatu” (Quality of Life) toimii narratiivina, tapana puhua ja käsittää strategisesti merkittävä päämäärä, joka pitää sisällään käyttäjien tarpeiden syvällistä tuntemista sekä läheistä yhteistyötä käyttä-

jien kanssa, jotta erityiset tarpeet voidaan huomioida tuotteiden kehittämisessä ja tuottamisessa, mikä johtaa elämänlaadun paranemiseen (ks. tarkemmin [www.coloplast.fi](http://www.coloplast.fi)). Tällä tavoin katetaan ajatukset tuotejohtajuudesta, asiakkaan läheisyydestä ja operatiivisesta ylivoimaisuudesta, mutta ne ovat ymmärrettävissä ”Elämänlaadun” luomisen kautta. (Mouritsen ym. 2005, 12–13).

Mouritsen ym. (2005, 16) esittävät BSC:n mallin tuovan esiin johtajien roolit ohjaajina, mikä on perusteltua jos ajatellaan, että strategian toteuttamiseksi on luotu looginen, syy-seuraussuhteisiin perustuva arvoketju, jossa sisäiset prosessit ja oppimisen ja kasvun tekijät pyritään sovittamaan tähän funktioon. Johtajat suunnittelevat, miten arvoketju muodostetaan, ja miten kurotaan umpeen asiakkaiden ja sisäisten prosessien välinen kuilu. Asiakkaista johdetaan tavoitteet, joiden saavuttamiseksi sisäiset prosessit tulee saattaa tietynlaiseen ja -tasoiseen toimintaan.

BSC:n yhteydessä strategiaa ajatellaan suunnitelmalla ennalta määritetyn päämäärän saavuttamiseksi, mutta ydinkyvykkyyksien kohdalla ei voida suunnitella strategiaa ja suoraviivaisesti toteuttaa. Tunteuttamaan tulevaisuuteen kyetään ainoastaan varautumaan, ja strategiana on odottamattomiin tilanteisiin varautuminen tekemällä tulevaisuudesta voimavara. Kirjoittajat katsovat, että keksiminen, innovointi ja ajatteleva rikkovat jatkuvasti organisatoristen rutiinien pysyvyyttä, koska ne muuttavat alati rakennepääomaa ja luovat sitä uudelleen rakentaakseen uusia tilanteita ja suhteita. Tästä syystä strategia on tulevaisuuden suunnitelman sijaan joukko periaatteita, joiden mukaan toimimalla on mahdollista päästä yksilöiden luovuus valloilleen ja sitä kautta ohjata näitä luovuuksia ja kyvykkyyksiä. (Mouritsen ym. 2005, 17).

Siinä missä BSC näkee johtajat ohjaajina ja ennalta määritellyn aseman saavuttamiseen tähtäävän toiminnan organisoinnina, IC-kirjallisuus näkee johtajat strategian ”lähettiläinä”, joiden tarkoituksena on luoda metaforia, joiden mukaan toimitaan. Molemmissa malleissa painotetaan arvojen merkitystä, mutta BSC, erityisesti niiltä osin joissa käsitellään strategisen valmiuden mittaamista ja raportointia, arvot nähdään tietynlaisen ilmapäärin luojina. Niiden avulla pyritään saamaan työntekijät osallistumaan haluttuun toimintaan, minkä avulla saavutetaan ennalta määritetty asema kilpailumarkkinoilla. BSC painottaa enemmän strategian toteuttamista, kun taas IC-kirjallisuus korostaa jollain tavalla strategian luomista uusilla ideoilla ja uudentavilla tavoilla toimia, koska organisaatio ja sen ympäristö ovat alati muuttuvia. (Mouritsen ym. 2005, 24).

## 4.2 Mittarit ja indikaattorit

### 4.2.1 BSC:n ja IC:n mittareiden vertailua

Indikaattorit perustuvat BSC:ssä kausaalisuhteille eli niissä määritellään mikä on syytä ja mikä seurausta, kun taas IC-puolella katsotaan, että kausaalisuhteita ei voida määritellä yksiselitteisesti, koska toteutettavan strategian vahvuus koostuu resurssien, ihmisten ja teknologioiden yhteisestä vaikutuksesta, näiden välisistä suhteista ja vuorovaikutuksista. Tämä tarkoittaa sitä, että resurssit on niputettu yhteen, eikä niitä voida erottaa toisistaan tai asettaa jonkinlaiseen hierarkiaan toisiinsa nähden. Vaikka kausaalisuhteet ovat ylhäältä alaspäin määriteltyjä, niin BSC toimii kuitenkin molempiin suuntiin: toisaalta strategian ilmentämät tavoitteet viestitään alaspäin, kun taas toiminnot, jotka aikaansaavat tulosta kulkevat alhaalta ylöspäin. IC:n indikaattorit on puolestaan niputettu yhteen täydentämään toisiaan. Niitä ei voida erottaa toisistaan, eikä niitä voida määrittää siten, että kyettäisiin osoittamaan mikä on syytä ja mikä seurausta. Ne liittyvät toisiinsa ja muodostavat lisäarvoa suhteissaan toisiinsa ja muihin resursseihin, fyysisiin ja rahamääräisiin. (Mouritsen ym. 2005, 17).

Mouritsen ym. (2005, 18) väittävät, että BSC:n mittarit ja niiden taustalla vaikuttava logiikka painottaa mallin taloudellista ennustettavuutta. Tämä on mielenkiintoinen väite, koska Kaplan ja Norton itse ovat erityisesti ensimmäisissä BSC:tä koskevissa artikkeleissaan painottaneet strategian toteutumisen mittaamista ja tavoitteiden täyttämistä eivätkä suinkaan ennustettavuutta. Toisaalta BSC:n malli lähtee liikkeelle taloudellisesta näkökulmasta, johon muut näkökulmat sopeutetaan, mikä tarkoittaa taloudellisten motiivien ylivertaista painottamista.

Seuraavassa taulukossa on esitetty neljä mittaria kustakin näkökulmasta, sekä IC- että BSC-mittareista. Ainoastaan oppimisen ja kasvun näkökulmaa on hankala asettaa vertailuun IC-mittareiden kanssa, koska ei ole selvää edustaako tämä näkökulma enemmän uusiutumista ja kehitystä vai työntekijöiden osaamista. Luonteensa mukaisesti, tulevaisuuden näkökulmasta, oppimisen ja kasvun näkökulma on asetettu uusiutumisen ja kehittymisen rinnalle. Tämä siksi, että erityisesti vuoden 1992 ja 1993 artikkeleissa, joista nämä mittarit on otettu, on painotetaan oppimisen ja kasvun näkökulmassa uusiutumista ja innovatiivisuutta, jolloin tarkoituksena on ollut asettaa jatkuva parantaminen keskiöön. Mittarit ovat otettu aiemmin esitellyistä mittareista, eivätkä ne siten sisällä uusia, ennen käsittelemättömiä mittareita.

Taulukko 7 IC- ja BSC-mittareiden vertailua

IC	BSC
<b>Taloudelliset mittarit</b>	<b>Taloudellinen näkökulma</b>
Liikevoitto	Liikevoitto
Tulo per työntekijä	Kasvanut markkinaosuus
Markkina-arvo	Sijoitetun pääoman tuottoaste
Markkina-arvo per työntekijä	Kassavirta
<b>Asiakasmittarit</b>	<b>Asiakasnäkökulma</b>
Markkinaosuus	Markkinaosuus
Orgaaninen kasvu	Ajantasainen toimitus
Asiakastyytyväisyysindeksi	Asiakastyytyväisyysindeksi
Markkinoiden kattavuus	Avainasiakkaiden markkinaosuus
<b>Prosessimittarit</b>	<b>Sisäisten prosessien näkökulma</b>
Työntekijöiden IT-lukutaito	Tuotekustannus
"The rookie ratio"	Asiakkaiden kanssa vietetyt tunnit
Tietokoneiden määrä työntekijää kohden	Projektin suoritusindeksi
IT-kustannukset per työntekijä	Turvallisuusindeksi
<b>Henkilöstömittarit</b>	
Johtajuus- ja motivaatioindeksi	
Koulutuskustannukset per työntekijä	
Työntekijöiden vaihtuvuus	
Suhteellinen palkka-asema	
<b>Uusiutumisen ja kehittymisen mittarit</b>	<b>Oppimisen ja kasvun näkökulma</b>
Tyytyväisten työntekijöiden indeksi	Liikevaihto per työntekijä
Alle 40-vuotiaiden osuus	Työntekijöiden tekemien ehdotusten lkm
T&K-kustannusten osuus hallintokustannuksista	80 % myynnistä muodostavien tuotteiden osuus
Liiketoiminnan kehittämiskust. / hallintokust.	Uusien palvelujen osuus liikevaihdosta

Mittareita vertaillaessa voi havaita, että BSC:n mittarit ovat kytköksissä organisaatioon ja organisaation strategiakontekstiin, mikä tarkoittaa sitä, että tietyt mittarit ovat olennaisia juuri tietyssä yrityksessä ja sen strategiassa. Kun taas Edvinsson ja Malonen sekä Sveibyn esittämät mittarit ovat yleisluontoisempia ja käytettävissä informaation ja tietoon pohjautuvan yrityksen IC:n mittaamisessa. Tämä viittaa siihen, että BSC-mittarit ovat tarkempia, yksityiskohtaisempia ja riippuvampia yrityksen toimialasta ja rakenteesta sikäli, että ne vaikuttavat yrityksen strategiaan lähtökohtiin. Edvinsson ja Malonen sekä Sveibyn esittämät mittarit ovat yleisluontoisempia, mikä on selitettävissä sillä, että IC:n tutkimus oli alkuun keskittynyt yleisen IC-raportointimallin kehittämiseen. Sen tarkoituksena oli auttaa yrityksiä pääsemään alkuun IC:n mittaamisessa sisäisestä näkökulmasta, eli tukea johdon päätöksentekoa sekä tekemään aineetonta pääomaa ja sen sisältämiä mahdollisuuksia näkyvämmiksi.

Taloudellisissa mittareissa on myös yhtäläisyyksiä kuten liikevoitto, mutta suurin eroavaisuus on siinä, että IC-mittareissa on markkina-arvo otettu huomioon, kun taas BSC-mittareissa sitä ei ole lainkaan, vaan mukaan tarkasteluun on otettu markkinaosuus. Toisaalta kassavirta löytyy BSC-mittareista, mutta ei lainkaan IC-mittareista. Tämä viit-

taisi erityisesti taloudellisen tavoitteen saavuttamisen mittaamiseen, jota taas ei IC-mittareissa ole, koska taloudellisia mittareita ei koeta suoraviivaisina tavoitteina, vaan ennemminkin kuvaamaan aineettomien resurssien vaikutusta taloudellisiin lukuihin.

Asiakasnäkökulmassa markkinaosuus sisältyy sekä IC- että BSC-mittareihin. BSC-mittareissa markkinaosuus on voitu liittää sekä taloudelliseen että asiakkaiden näkökulmaan. Tästä näkyy, että IC-mittarit ovat yleisluontoisempia kuin BSC-mittarit, mistä hyvä esimerkki on ajantasaisen toimituksen mittarit BSC-mittareissa. Ajantasainen toimitus kuvastaa sisäisten prosessien tulosta ja samalla myös asiakkaiden tyytyväisyyttä, mutta se korostaa myös sitä, että yrityksen suoritusta tarkkaillaan nimenomaan asiakkaan näkökulmasta, koska asiakkaat ovat itse määritelleet sen, mikä heille on ajantasaista ja oikea-aikaista toimitusta.

Prosessimittareissa suurin eroavaisuus nähdään siinä, että BSC-mittarit painottavat operatiivisia prosesseja, kun taas IC-mittarit kuvastavat enemmän informaatioteknologian roolia ydinliiketoiminnan tukijana, eli esimerkiksi sitä miten paljon työntekijöillä on IT-lukutaitoa ja tietokoneita käytettävissä työssään, missä pääasiallinen arvoa tuottava elementti on yksilön kyvykkyys. IC:n prosessimittareissa keskiössä ovat yksilöiden toimintaa tukevat elementit, kun taas BSC:n prosessimittarit keskittyvät tuotantoon liittyvien elementtien mittaamiseen. Prosessimittareista pystytään parhaiten havaitsemaan perusero mallien välillä: BSC keskittyy tuotannollisten yritysten suoritusmittaukseen ja siihen, miten nämä ottavat huomioon aineettomat resurssit eli ei-taloudelliset mittarit saadakseen paremman kuvan yrityksen kokonaissuorituksesta. IC-kirjallisuus taas perustaa koko aineettomien resurssien merkityksen siihen valtavaan rakenteelliseen muutokseen, mikä on muuttanut koko kilpailuympäristöä. Kilpailuedun muodostaminen perustuu yhä enemmän aineettomien resurssien hyödyntämiseen liiketoiminnassa.

Kaplan ja Nortonin oppimisen ja kasvun näkökulma on ongelmallinen siksi, että se sisältää sekä henkilöstöön että innovointiin liittyviä mittareita, joten sitä on vaikea asettaa vertailuun joko pelkästään uusiutumisen ja kehittymisen tai henkilöstömittareiden kanssa. Tässä on kuitenkin valittu uusiutumisen ja kehittymisen näkökulma siksi, että taulukossa esiintyvät mittarit ovat luonteeltaan enemmän innovointiin ja oppimiseen liittyviä kuin suoranaisesti henkilöstöön ja yksilöihin liittyviä. BSC:n oppimisen ja kasvun mittareissa ei siis varsinaisesti ajatella yksilöllä olevan kovin suuri merkitys uusien ydinkyvykkyysien luomiseen kuin yksilön kyvykkyysien kehittämiseen kohti strategian toteuttamista. Vuoden 1992 ja 1993 artikkeleissa, joissa nämä mittarit on esitetty, painotetaan vielä jatkuvan parantamisen sekä innovoinnin merkitystä alati muuttuvassa kilpailuympäristössä sen sijaan, että keskityttäisiin kehittämään yksilöiden kykyjä ennalta määritellyn tavoitteen saavuttamiseksi.

IC:n henkilöstömittarit kuitenkin liittyvät vahvasti henkilöstön pysyvyyteen, pätevyyteen ja motivaatioon, joita ei ainakaan suoranaisesti ole näistä esitetyistä BSC-mittareista

havaittavissa. Tästä voidaan päätellä, että IC-mittarit keskittyvät henkilöstöön voimavara- ja potentiaalisena arvon muodostajana, kun taas BSC:n oppimisen ja kasvun mittarit esittävät henkilöstön näkökulmasta sen tuottaman tuloksen perusteella, mikä siis voi olla konkreettista (liikevaihto per työntekijä) tai aineetonta (työntekijöiden tekemien ehdotusten lkm). Tämä korostaa Kaplan ja Nortonin näkemystä siitä, että BSC on motivoiva jo itsessään, eikä sillä pyritä kontrolloimaan ja ohjaamaan työntekijöitä, vaan asettamaan tietyt tavoitteet, ja työntekijät saavat itse päättää, miten tavoitteet saavutetaan.

Uusiutumisen ja kehittymisen näkökulmasta BSC-mittarit keskittyvät lähinnä myynnin osuuksiin ja liikevaihdon määrään painottaen näin rahamääräistä ja taloudellista puolta, mikä taas viittaa vahvaan tuloksellisuuden mittaamiseen. IC:n uusiutumisen ja kehittymisen mittarit painottavat mahdollisuuksia ja tietynlaisen alustan rakentumista, minkä pohjalta kyvykkyydet ja aineettomat resurssit voivat muodostua aineettomaksi omaisuudeksi ja pääomaksi. Tällä halutaan kartoittaa sitä potentiaalia, mikä on mahdollisesti jonain päivänä muuntumassa rakennepääomaksi ja sitä kautta taloudelliseksi tuotoksi. Toisin kuin BSC, IC-kirjallisuudessa ei pyritä tekemään näkyväksi sitä, mikä aikaansaa jotakin muuta, vaan aikaansaaminen itsessään on keskiössä.

Jos näitä mittareita heijastetaan Mouritsen ym. (2005) esittämiin näkemyksiin, voidaan taulukon mittareista todeta, että tarkastelu puoltaisi näkemystä taloudellisesta ennustettavuudesta, mistä painavin esimerkki on oppimisen ja kasvun mittareiden taloudellisen tuotoksen painottaminen. Toisaalta pelkästään mittareita katsomalla ei voida ottaa kantaa siihen, ovatko Kaplan ja Norton tosiaan ajatelleet BSC:n yhtenä tarkoituksena olevan taloudellisen ennustettavuuden mallintaminen, mutta mittareiden painottuminen taloudellisiin tuotoksiin voisi antaa viitteitä tälle. BSC-mittareissa näkyy selvästi myös kausaalisuhteiden muodostuminen, kun taas IC-mittarit näyttävät kattavan näkökulmat laajemmin.

#### 4.2.2 *Strategisen valmiuden raportti*

Aineettoman pääoman valmiusastetta strategian toteuttamiseksi kuvaavassa raportissa selvitetään ensin tavoitetilä, johon aineettomat resurssit pyritään saamaan kehittämissuunnitelmissa. On olemassa nykytilä ja tahtotilä, ja näiden välinen kuilu pyritään kuromaan umpeen kehittämissuunnitelmissa. Aineettomia resursseja ei siis koeta niin ”avoimina” ja mahdollisuuksia sisältävinä kuin IC-puolella, jossa koetaan että IC:n tuomien mahdollisuuksien olevan lähes rajattomat (arvon luonnin ja kilpailuedun syntymisen kannalta) ja pyritään luomaan olosuhteet näiden mahdollisuuksien esiin tuomiseksi. Periaatteessa on joukko resursseja, joita pyritään saamaan arvoa luovaan käyttöön, kun taas BSC:n ideologian mukaan on selvillä tavoitteet, joihin resurssit pyritään kohdentamaan mahdollisimman tehokkaalla tavalla.



Aineettoman pääoman strategisen valmiuden raportti on siis nimensä mukaisesti raportti, josta käy ilmi resurssien valmiusaste strategiaa tukevassa toiminnassa. On myös otettava huomioon, että strategiaan työperheisiin kuuluu vain noin 7–10 % työntekijöistä, eli ainoastaan strategian kannalta merkittävät työntekijäryhmittymät sisältyvät tuohon osuuteen. Vaikka BSC on nähty motivoivana ja kannustavana siten, että määritellään tavoite, johon työntekijät itse saavat etsiä ja löytää keinot sen saavuttamiseksi, niin toisaalta IC:hen verrattuna BSC on huomattavasti rajallisempi ja rajoitetumpi näkemys kuin resurssipohjaisen teorian tai ydinkyvykkyyksiin perustuvaan strategiaan pohjautuva näkemys resurssien käytöstä.

Aineettomien resurssien strategian tukemisen valmiusastetta mittaava raportti vahvistaa näkemystä siitä, että resurssit pyritään valjastamaan ennalta määritetyn tavoitteen saavuttamiseksi.

### **4.3 Erilaisia näkökulmia**

#### ***4.3.1 Kaplan ja Nortonin IC-jaottelun kritiikki***

Kaplan ja Norton eivät viittaa juuri lainkaan IC-kirjallisuudessa esitettyyn teoriaan IC:n käsitteen muodostamisesta, eivätkä ota siten huomioon laajaa ja hyvin hajanaistakin osaluuetta, mikä liittyy IC:n kategoriointiin. Tähän liittyy myös itse termin käytön yhtäkkiä ottaminen mukaan keskusteluun, kun vuoden 2000 kirjassaan *Strategy-Focused Organization* he eivät maininneet termiä aineeton pääoma lainkaan, mutta vuoden 2004 kirjassaan *Strategy Maps* aineeton pääoma olikin nostettu päätteeksi ja ensisijaiseksi kohteeksi. (ks. Marr & Adams 2004, 18, 23).

Toisaalta kirjoittajat pitävät aiheellisena ja hyvänä asiana sitä, että Kaplan ja Norton ovat halunneet selventää erityisesti oppimisen ja kasvun näkökulman sisältöä, koska joissain tutkimuksissa on havaittu, että noin kolmannes yrityksistä on jättänyt koko näkökulman huomiotta, siksi että sen sisältöä ja merkitystä ei ymmärretä (ks. Speckbacher ym. 2003). He kuitenkin kritisoiivat sitä, että ensinnäkin on luotu uusi IC-jaottelu, mikä entistään lisää sekavuutta ja epäselvyyttä koko IC:n tutkimusalalla. Tämä viittaa vahvimmin siihen, että aikaisempi, laaja ja hajanainen IC-kirjallisuus sen osalta on jätetty huomiotta. Toiseksi heidän IC-jaottelunsa ei sovi BSC-viitekehyykseen. (Marr & Adams 2004, 19–22, 25).

Vuoteen 1996 asti oppimisen ja kasvun näkökulma oli nimeltään innovaatio ja oppiminen, jolla oli aivan erilainen painotus kuin vuoden 1996 oppimisen ja kasvun näkökulmalla. Ennen vuotta 1996 oppimisen ja kasvun eli innovaation ja oppimisen näkökul-

massa olivat mukana työntekijöiden kyvykkyudet, teknologinen infrastruktuuri ja toiminnan ilmapiiri. Nämä on vuosituhaten vaihteessa korvattu inhimillisellä, informaatio- ja organisaatiopääomalla. (Marr & Adams 2004, 23–24). Toisaalta työntekijöiden kyvykkyudet voidaan jossain määrin katsoa sisällöllisesti samankaltaiseksi kuin inhimillinen pääoma, ainakin siinä mielessä kuin IC-kirjallisuus on esittänyt. Kaplan ja Nortonin inhimillinen pääoma taas keskittyy strategisesti merkittäviin työntekijäryhmiin, jotka muodostavat vain noin 10 % koko henkilöstöstä, mikä viittaa siihen, että tähän kategoriaan otetaan mukaan vain sellaiset työntekijät huomioon, jotka ovat merkityksellisessä asemassa strategian toteuttamisessa. Tämä näkemys painottaa kilpailustrategisia lähtökohtia asettaen päämäärän ensisijalle työntekijöiden potentiaalisten kyvykkyysien sijasta.

Kaplan ja Nortonin määritelmään informaatiopääomasta sisältyy pelkästään informaatioteknologiaan liittyviä tekijöitä, jotka Marr ja Adamsin (2004, 23) näkemyksen mukaan ovat myös fyysisiä resursseja kuten servereitä. Tämä ei sinänsä ole ongelma, koska myös Edvinsson ja Malone sisällyttävät prosessinäkökulmaansa tietokoneiden ja kannettavien lukumäärän, mutta olennaista on se, että prosessinäkökulma on jätetty pois ja mukaan on otettu vain informaatioteknologiaan liittyvät tekijät. Tämä on toisaalta ymmärrettävää, koska Kaplan ja Nortonin viitekehyksessä prosessinäkökulma on erotettu oppimisen ja kasvun näkökulmasta. Suurin eroavaisuus näiden näkemysten välillä on kuitenkin se, että IC-kirjallisuudessa katsotaan prosessit rakenne- (tai organisaatio)pääomaksi, johon informaatioteknologia ja muut prosesseihin liittyvät tekijät sisältyvät eli kaikki sellainen, mikä tukee henkilöstön työtä ja mahdollisesti edesauttaa uusien kyvykkyysien muodostamista ja syntymistä. Informaatioteknologia pyrkii tukemaan strategian toteuttamista, eikä niinkään edesauttamaan uusien kyvykkyysien syntymistä (strategisena teemana tai suuntana) tai korostamaan IC-resurssien mahdollisuuksia merkittävänä kilpailukyvyyn lähteinä.

Asiakas- ja suhdepääoma on jätetty kokonaan huomiotta Kaplan ja Nortonin IC-jaottelusta, mikä osittain liittyy siihen, että heillä on viitekehyksessään asiakkaille oma näkökulma, vaikkakin heillä asiakasnäkökulman sisältö painottuu arvolutupauksen määrittelyyn. (Marr & Adams 2004, 23). Tämä viittaa siihen, että asiakasnäkökulman sisältö on enemmänkin tavoitteellista eli päämäärän määrittelyä, johon yrityksen suoritusvoimien pyritään sopeuttamaan, eikä niinkään voimavara, josta uusia kyvykkyksiä voisi muodostua. Ehkä tästä syystä suhdepääomaakaan ei ole otettu mukaan jaotteluun, koska suhteet ulkopuolisiin eivät ole tavoitteellisia, vaan lähinnä seurausta erinomaisesta suorituksesta, jossa tässä kohtaa painotetaan erityisesti taloudellista menestystä.

Mouritsen ym. (2005, 11) tuovat esiin kilpailustrategian pysyvyyden BSC:n perustana. Vaikka BSC on kehittynyt, ja sitä on kehitetty ajan saatossa, niin sen perustamista kilpailustrategian olettamuksiin ei ole kyseenalaistettu missään vaiheessa. Tämä on sinänsä riskitiriitaista, koska BSC:tä pidetään tietoon perustuvan kilpailuympäristön johtamisen menetelmänä, mutta eikä se silti kykene huomioimaan ydinkyvykkyksiä potentiaalisina resursseina, vaan pyrkii sovittamaan näitä valittuun asemaan kilpailuympäristössä. Edellä

kuvatuista IC-jaottelun kritiikeistä nähtiin, että Kaplan ja Nortonin IC-jaottelun pääasiallinen tarkoitus ja painopiste on saada olemassa olevat resurssit ennalta määritettyyn tasoon, mikä parhaiten auttaa strategian toteuttamisessa, mikä myöskin on ennalta määritetty ja asetettu.

Edellä esitetty kritiikki tukee sitä näkemystä, että strategiset lähtökohdat ja perusolettamukset vaikuttavat koko mittaristoon, sen rakentumiseen ja lopulta siihen, miten mittareita ja niiden tuloksia tulkitaan.

### **4.3.2 Integroiva ja täydentävä näkökulma**

Toisaalta IC:n ja BSC:n mallit aineettoman pääoman mittaamiseksi on nähty yhtäläisinä ja jopa identtisinä (Mouritsen ym. 2005, 24). Toisaalta taas toisiaan täydentävinä (Bukh ym. 2002), mikä viittaisi siihen, että ne eivät ole täysin yhtäläisiä, mutta eivät täysin erilaisiakaan. Tässä pohditaan IC:n ja BSC:n yhteyttä integroivasta ja täydentävästä näkökulmasta.

Wu (2005) esittää tutkimuksessaan case-yrityksen, jonka avulla hän pyrkii hahmottamaan sitä, miten BSC vahvistaa strategista IC:tä (Strategic Intellectual Capital, SIC)<sup>2</sup>. Case-yritys on Taiwanin suurin autoalan yritys, jossa asiakkaita pidetään työnantajina ja työntekijöitä arvokkaana omaisuutena, ja jonka tärkein kilpailuetu liittyy vahvasti laatuun. (Wu 2005, 271–272). Yrityksen visiona on olla Taiwanin ykkönen autoalalla ja missiona olla arvokkain yritys asiakkaille, työntekijöille sekä osakkeenomistajille. (Wu 2005, 272). Tästä havaitaan, että strategiset lähtökohdat ovat vahvasti kilpailustrategisia, minkä voi päätellä strategisen teeman suoraviivaisuudesta ja päämäärähakuisuudesta. Tässä ei selvästikään ajatella ydinkyvykkyksiä strategisina periaatteina tai strategisena narratiivina, jonka kautta pyritään muuntamaan tulevaisuus voimavaraksi. Koska strategia nähdään suoraviivaisena ja mekanistisena päämääränä, BSC lienee sopiva mittaamismalli tähän kontekstiin.

Toisaalta on myös havaittu, että sekä IC- että BSC-mittaristot ja mallit kykenevät palvelemaan eri informaatiotarpeita samanaikaisesti saman yrityksen sisällä. (Bukh ym. 2002). Tällöin niiden käyttötarkoitukset vaihtelevat. Bukh ym. (2002, 22) havaitsivat ohjelmistoyrityksessä, että IC-raportti liittyy enemmän tietoresurssien (knowledge resources) johtamiseen, kun taas BSC liittyi vahvemmin projektien johtamiseen. Tästä käyttötarkoitusten eroavaisuudesta johtuivat myös mittareiden eroavaisuudet, niin sisällöllisesti kuin seurauksellisestikin. Kohdeyrityksessä IC-raportti liittyi ulkoiseen kommunikointiin, mikä tarkoitti sitä, että siinä ei voitu esittää kilpailuun tai strategiaan liittyvää

---

<sup>2</sup> Artikkelissa IC jaetaan yleiseen ja strategiseen IC:hen, jossa BSC liittyy strategisen IC:n vahvistamiseen, luomiseen ja kehittämiseen, mitä kautta se vaikuttaa myös mittaamiseen ja raportointiin (Wu 2005, 269–270).

arkaluontoista dataa, jota BSC sisälsi enemmän, koska se oli tarkoitettu sisäiseen johtamiseen eli projektien toteuttamiseen. (Bukh ym. 2002, 30).

BSC sisälsi vähemmän mittareita kuin IC-raportti, mutta mittarit myös erosivat toisistaan. Vain hyvin pieni osa sisälsi samoja mittareita, joita olivat lähinnä asiakkaiden ja työntekijöiden tyytyväisyyteen, keskimääräisen koulutukseen käytettyyn aikaan sekä työntekijöiden vaihtuvuuteen liittyvät mittarit. Havaittiin, että BSC-mittarit liittyivät projektien toteuttamiseen, sekä uusien asiakkaiden aikaansaamaan liikevaihtoon, eivät siihen, miten yrityksessä luodaan ja aikaansaadaan organisatorisia kyvykkyyksiä. (Bukh ym. 2002, 30).

IC-raporttia käytettiin pääasiassa yrityksen organisatoristen kyvykkyyksien kehittämiseen, kun taas BSC:tä käytettiin pääasiassa projektien kehityksen tarkkailumekanismina. Tämä on mielenkiintoista, koska yrityksessä IC-raportti oli ulospäin suunnattu ja kuitenkin se tuotti yrityksessä uusia kyvykkyyksiä. Tätä on perusteltu siten, että kyvykkyyksien hahmottaminen (eli mittaaminen) ja niiden raportointi saa aikaan toimintaa ja täten syntyy uusia kyvykkyyksiä. (Bukh ym. 2002, 31). On jokseenkin ristiriitainen ajatus, että raportti, joka ei sisällä strategiaan tai kilpailuun liittyviä arkaluontoisia asioita, voi aikaansaada strategisesti merkittäviä kyvykkyyksiä. Toisaalta se on kuitenkin yhdensuuntainen Edvinssonin (1997) ajatuksen kanssa siitä, että IC-raportin tulisi raportoida kyvykkyyksistä, koska niiden kuvaaminen antaisi oikeampaa ja täydempää kuvaa yrityksen tulevaisuudennäkymistä yrityksen ulkoisille sidosryhmille.

### 4.3.3 *Kehittämisenäkökulma*

Skandia Navigator pohjautuu BSC:hen, mutta toisin kuin BSC, Navigatorin tarkoituksena oli toimia sekä ulkoisen raportoinnin että sisäisen mittaamisen työkaluna. Kaplan ja Norton ovat lausuneet, että on mahdotonta tehdä BSC:stä ulkoisen raportoinnin mallia, koska se paljastaisi liikaa liiketoiminnasta kilpailijoille (Kaplan & Norton 1993, 141), mutta kuitenkin Navigator on esimerkki tällaisesta. Toisaalta molempien näkökulmien mukaanotto on perusteltua ulkoisten sidosryhmien informaationtarpeen kannalta, kun ajatellaan yrityksen tulevaisuudennäkymiä ja yrityksen kykyä toimia ja vastata ympäristön haasteisiin kulloisessakin kilpailutilanteessa. Jos taas ajatellaan ulkoisen raportoinnin ja sisäisen mittaamisen tarkoitusta, niin näiden perimmäiset tarkoitukset käyttää tuotettua informaatiota ovat erilaisia; niiden on myös tuotettava erilaista informaatiota. Bukh ym. (2002) tutkimus on hyvä osoitus siitä, miten IC-raporttia ja BSC:tä käytetään eri tarkoituksiin ja mistä syystä ne automaattisesti käsittelevät eri informaatiota.

BSC-kirjallisuus on myös ottanut vaikutuksia IC-kirjallisuudesta. Hyvä esimerkki tästä on Kaplan ja Nortonin IC-jaottelu ja erityisesti IC:n käsitteen ottaminen mukaan keskusteluun. Kuitenkin, vaikka IC:n käsite on otettu mukaan keskusteluun, on syytä

epäillä, miten suuresti IC-kirjallisuutta on käytetty hyväksi IC-jaottelua muodostettaessa, ja näyttää siltä, että Kaplan ja Norton ovat luoneet ennennäkemättömän IC-jaottelun (Marr & Adams 2004). Tämän jaottelun toimivuutta BSC-viitekehyksessä on lisäksi epäilty, eikä sitä ole juuri IC-kirjallisuudessa huomioitu (esim. Wu 2005).

## 5 YHTEENVETO JA JOHTOPÄÄTÖKSET

Tutkielman tavoitteena oli lisätä ymmärtämystä IC- ja BSC-mallien välisistä yhtäläisyyksistä ja eroavaisuuksista aineettoman pääoman mittaamisessa. Aineeton pääoma muodostuu aineettomien resurssien ja kyvykkyyksien yhdistelemisestä muihin resursseihin, organisatorisiin käytäntöihin ja organisaation jäseniin. IC:n ja BSC:n mallit käsittelevät näitä aineettomia resursseja eri tavoin suhteessa strategiaan.

IC-kirjallisuus perustuu vahvasti ydinkyvykkyyksiin ja yrityksen sisäisiin resursseihin aineettoman pääoman mittaamisessa. Lähestymistapa pyrkii kuvaamaan aineettomien resurssien sisältämää potentiaalia kilpailuedun luomisen kannalta yrityksen toiminnassa. Strategisesta näkökulmasta katsottuna pyritään sisäisistä resursseista, työntekijöiden ja organisatorisista kyvykkyyksistä luomaan strateginen teema, joka perustuu sille missä yritys on hyvä ja mihin se toiminnallaan pyrkii.

IC-kirjallisuuden mittarit on poimittu laajasta skaalasta, koska tarkoituksena on kuvata ilmiötä laajemmin, eikä tarjota yhtä mallia, joka sopisi kaikkeen. Aineettoman pääoman mittarit on niputettu, niiden välillä ei ole hierarkiaa eikä syy-seuraussuhteita. Niiden tarkoituksena on täydentää toisiaan ja tarjota siten kokonaisvaltaisempi kuva yrityksen aineettomasta pääomasta, sen merkityksestä ja vaikuttavuudesta. Tätä kuvastaa hyvin esimerkiksi taloudellisten lukujen mukaanotto aineettoman pääoman mittaamiseen. Ne pyrkivät esimerkiksi kustannusten kautta kuvaamaan sitä, miten suuri osuus on käytetty tutkimukseen ja kehitykseen tai IT-työkaluihin, joilla taas on merkitystä uudistumisen ja kehittymisen kannalta, sekä prosessinäkökulmasta tarkasteltuna.

Kaplan ja Norton kehittivät Balanced Scorecard -työkalun yritysten suoritusmittauksen avuksi tasapainottaakseen pelkästään taloudellisista luvuista koostuvaa suoritusmittausta. Kirjoittajat totesivat pelkästään rahamääräisiä lukuja tuottavan suoritusmittauksen antavan liian suppean ja jopa vääristävän kuvan yrityksen suorituskyvystä. Taloudellisia lukuja tasapainottamaan otettiin mukaan mittareita asiakas-, sisäisten prosessien sekä oppimisen ja kasvun näkökulmista.

Asiakasnäkökulmassa pyritään mittaamaan ja selvittämään, mitä asiakkaat arvostavat ja haluavat. Sisäisten prosessien näkökulmassa keskitytään suorituksen ja toiminnan tehokkuuteen, tuotannon ja toimituksen ajalliseen optimointiin sekä valmistukseen liittyviin tekijöihin. Oppimisen ja kasvun näkökulmassa pyritään löytämään uusia keinoja, joilla suoritusta voidaan parantaa sekä kehittää uusia tuotteita ja ominaisuuksia, joilla on arvoa asiakkaalle.

BSC:n tapa mitata aineettomia resursseja perustuu syy-seuraussuhteille. Mittarit ovat kytketty loogiseksi ketjuksi, jossa lähtökohtana ovat taloudelliset tavoitteet, jotka pyritään saavuttamaan asiakastavoitteiden kautta. Yhdessä taloudelliset ja asiakasnäkökulman mittarit edustavat tulostittareita, joissa kuvastuvat menneiden toimien seuraukset.

Sisäisten prosessien ja oppimisen ja kasvun näkökulmien toiminnoilla pyritään saavuttamaan asiakastavoitteet konkreettisella tasolla. Tällä tavoin hahmotettuna BSC:n voidaan ajatella kuvastavan arvoketjua, joka alkaa taloudellisten tavoitteiden määrittelystä ja etenee kohti niitä toimintoja, joita tavoitteiden saavuttamiseksi tarvitaan.

Molemmat mallit liittävät strategian osaksi aineettoman pääoman mittaamista, mutta niiden strategiset perusolettamukset eroavat toisistaan merkittävästi. Siinä missä IC-malli painottaa sisäisiä resursseja ja ydinkyvykkyksiä, BSC painottaa kilpailustrategian lähtökohtia. Tämä johtaa siihen, että IC pyrkii löytämään mahdollisuuksia ja uusia kyvykkyksiä, joiden avulla voidaan toteuttaa yrityksen missiota ja visiota, BSC pyrkii löytämään parhaimman aseman ulkoisessa markkinaympäristössä. BSC:n tapa rakentaa aineettoman pääoman mittaamista painottaa siten ennalta määritettyjä tavoitteita, erityisesti taloudellisia tavoitteita. Johtamisen on katsottu BSC:ssä olevan ylhäältä alaspäin suuntautuvaa, missä pyritään virittämään ihmiset, prosessit sekä muut toiminnan kannalta tärkeät ovat osa-alueet parhaaseen mahdolliseen suoritustasoon. IC-mallissa johtaminen koetaan pyrkimyksenä ohjata ihmisiä tiettyjen periaatteiden mukaisesti.

Molemmat mallit jakavat lähtökohtaisen ajatuksen siitä, että aineettomilla resursseilla on merkittävä vaikutus yritysten suorituskykyyn ja sitä kautta arvon luontiin. Molemmat mallit myös huomioivat aineettoman pääoman täydentävän roolin verrattuna perinteiseen, pelkästään taloudellisiin lukuihin nojautuvaan taloudelliseen raportointiin, vaikka IC-kirjallisuudessa lähtökohta olikin lähinnä ulkoinen raportointi, kun taas BSC antaa yritysjohdolle laajemman kuvan yrityksen suorituskyvystä strategisten päätösten tueksi. Aineettoman pääoman mittaaminen liitetään molemmissa malleissa strategisiin lähtökohtiin siten, että strategiasta johdetaan käytettävät mittarit.

Merkittävin eroavaisuus liittyykin juuri strategiaan lähtökohtiin. IC-kirjallisuus perustuu ydinkyvykkyksiin, resurssipohjaiseen teoriaan ja tietoteoreettisiin lähtökohtiin, joissa ei selkeää strategiaa ole, vaan pyritään erottautumaan kilpailijoista yrityksen sisäisten resurssien ja voimavarojen avulla. Nämä voimavarat ovat pitkän ajan kuluessa kehittyviä kyvykkyksiä, jotka perustuvat ainutlaatuisuuteen joko tehokkuudessa tai laadussa. Mallin mukaan pyritään varautumaan tulevaisuuteen ja jopa tekemään tulevaisuudesta voimavara. Tässä korostuu proaktiivinen lähestymistapa. BSC:n strategiset lähtökohdat nojautuvat vahvasti kilpailustrategiaan ja ulkoisiin olosuhteisiin asemoitumiseen ja sopeutumiseen. Lähestymistavassa on ennalta määritetty päämäärä, johon pyritään pääsemään käytössä olevilla resursseilla. Nämä sisäiset resurssit pyritään valjastamaan siten, että päästään haluttuun päämäärään. Tässä puolestaan korostuu reaktiivisuus.

Lähtökohdat vaikuttavat siten merkittävästi siihen kuinka mittareita tulkitaan, koska mittareiden on tarkoitus kuvata yrityksen suorituskykyä. Kilpailustrategian lähtökohdist mitataan sitä, miten lähelle päämäärää on päästy, kun taas kyvykkyysstrategian lähtökohdist käsin halutaan selvittää mahdolliset merkittävät osa-alueet tulevaisuutta ajatellen:

onko potentiaalisia uusia kyvykkyksiä syntymässä, sekä miten aineettomat resurssit ovat kyenneet lisäämään arvoa yrityksen suorituskyvyssä.

Vaikka mittarit ovat jossain määrin samoja ja niissä kohdin, joissa ne eroavat, on nähtävissä, että IC-mittarit ovat luonteeltaan yleisluonteisia ja BSC-mittarit puolestaan sekä yksityiskohtaisia että toimiala- ja strategiakohtaisia. Tämä ei kuitenkaan johdu strategisten lähtökohtien eroista vaan lähinnä siitä, että tässä tutkimuskohteena olivat mittarit, jotka olivat ensimmäisiä yrityksiä luoda yleisluontoisia mittaristoja, jotta yritykset pääsivät alkuun aineettomien resurssien mittaamisessa. BSC-mittarit ovat lähtökohtaisesti kehitelty tiettyyn yritykseen ja siksi ne ovat yksityiskohtaisempia. Strategisista valinnoista johtuvia eroja ei vielä ole selvästi nähtävissä tutkittavista mittaristoista.

Aikaisemmasta tutkimuksesta havaitaan, että nämä strategiset valinnat johtavat erilaisiin organisaatorakenteisiin ja johtamistyyleihin, mutta strategian valinta vaikuttaa myös siihen, miten mittareita tulkitaan. BSC:tä käytäviä yrityksiä luonnehdittiin mekaanisiksi ja niiden johtamista ylhäältä alaspäin -tyyppiseksi, jossa ylimmällä johdolla on visio, jota kohden pyritään valjastamaan aineelliset ja aineettomat resurssit. IC-pohjaisissa yrityksissä taas henkilöstön yksilöllisistä kyvykkyyksistä pyritään rakentamaan organisaation kyvykkyksiä ja tekemään tulevaisuuden varautumisesta voimavara. Mallissa ei näin ollen suunnitella tulevaisuutta eikä varsinaisesti edes määritellä päämäärää, vaan keskitytään yrityksen sisäisiin voimavaroihin ja rakentamaan niiden avulla sellaista, millä kilpailijoista kyetään erottautumaan.

BSC vaikuttaa ylhäältä alaspäin määritellyltä tavalta suunnata yritystoimintaa, kun taas IC:n näkemys pyrkii ennemminkin löytämään vastavoimia sekä ylhäältä että alhaalta siten, että ylhäältä ohjataan ja suunnataan, mutta annetaan henkilöstölle jonkin verran vapautta toteuttamiseen, jolloin innovatiivisuudelle syntyy tilaa. BSC:n kirjoittajat väittivät alun perin mallinsa vahvuuden olevan juuri siinä, että työntekijöille annetaan tavoitteet, ja jokainen itse saa löytää omat tapansa saavuttaa nämä. Tämä ajatustapa kuitenkin selvästi muuttui ajan saatossa. BSC:n idea tavallaan vesitettiin, kun oppimisen ja kasvun näkökulmaan sijoitettiin aineeton pääoma ja sen luokittelut. Aiemmin operatiiviset näkökulmat edustivat aineettomia resursseja, mutta nyt ne pyrittiin sijoittamaan kaikki yhteen näkökulmaan. Tämä johti siihen, että asiakas- ja sisäisiä prosesseja ei nähty aineettomina resursseina. Strategisia teemoja painotettiin yhtäkkiä mittaamisen kustannuksella, mistä johtuen sisäisten prosessien näkökulmakin muuttui erilaisiksi strategisiksi vaihtoehtoiksi, joista yrityksestä riippuen valitaan sopivin. Yhä enemmän kirjoitukset muuttuivat konkreettisista tapauksista kohti strategisten valintojen läpikäymistä, eikä näissä myöhemmissä kirjoituksissa mittaamista enää käsitelty niin konkreettisella tasolla kuin aiemmin.

IC-malli puolestaan huomioi paremmin kuin BSC-malli työn luonteen muuttumisen, kuten kokoonpanosta kohti erikoisosaamista ja tietämystä vaativia tehtäviä. Yritys, joka haluaa löytää ne kyvyt ja osaamiset, joiden avulla kilpailuetua voidaan muodostaa ja olla



siten parempia kuin kilpailijat, toteuttaa toiminnassaan arvoja, joita se pitää tärkeinä. Koko yrityksestä tulee ikään kuin missio, jota se tahtoo toteuttaa. Sisäiset kyvyt ja vahvuudet ohjaavat suuntaa, jota kohden yritys kehittyy. IC-malli on näin ollen arvoperusteisempi lähestymistapa, missä johtajat eivät niinkään määräile kuin pyrkivät kannustamaan, motivoimaan ja ohjaamaan työntekijöitä ratkaisemaan itse eteen tulevat ongelmat. BSC-malli soveltuu paremmin tuotannollisen yrityksen suorituskyvyn mittaamiseen, jossa keskitytään määrälliseen tuottamiseen, kun taas IC-malli soveltuu paremmin laadulliseen tuottamiseen.

BSC:n mittareissa on nähtävillä selvemmin johdannossa esiin tuotua tuloksellisuutta ja erityisesti taloudellista menestymistä erinomaisen operatiivisen suorituksen avulla, kun taas IC-puolella pyritään löytämään aineettomien resurssien vaikutus yrityksen suoritukseen. Pohdittaessa työntekijöiden työhön käytettävän ajan ja tuloksellisuuden välistä suhdetta, BSC luonteensa puolesta sopisi siihen paremmin sen sisältämän syy-yhteyshetken vuoksi. BSC pilkkoo syyt ja seuraukset ketjuksi, jolloin voidaan nähdä miten asiat vaikuttavat toisiinsa ja miten esimerkiksi tulosta aikaansaadaan. Esimerkkinä tästä on strategisen valmiuden raportti, jossa ei mitattu työhön käytettyä aikaa, vaan kehittämissuunnitelmien avulla aikaansaatu työntekijöiden oppimista ja tiedon laajaa soveltamista, tämä puolestaan lisää prosessien tehokkuutta, mikä taas realisoituu kasvaneina myyntituotoina, ja näkyy siten tuloksellisuutena.

BSC:n alkuaikoina, erityisesti kun ensimmäiset artikkelit julkaistiin 1990-luvun alussa, oppimisen ja innovaation näkökulma oli hyvin innovatiivisuuteen painottuva. Kirjoittajat itsekkin korostivat uuden kehittelemistä ja jatkuvaa parantamista. Näkökulman muuttuessa oppimisen ja kasvun näkökulmaksi painopiste muuttui ja pohdittiin enemmänkin sitä, miten saadaan jo olemassa olevat resurssit parhaaseen käyttöön tavoitteiden saavuttamiseksi. IC:n ydinkyvykkyyksien lähtökohta on löytää ensin se, missä ollaan hyviä, ja jatkuvasti kehittää ja parantaa sitä, mistä muodostuu yrityksen strategia. Ydinkyvykkyysstrategia ei ole niinkään strategia, vaan tapa toteuttaa strategiaa ja tapa puhua yrityksen liiketoiminnasta.

BSC pystyy ehkä paremmin linkittämään tuloksellisuuteen aineettomia resursseja, mutta sen loogisuus ja syy-yhteydet ovat rajoittavia ja suoraviivaisia. Tuloksellisuus on tavoite ja päämäärä. Se ei ole pelkästään luku, jonka kehitystä seurataan siksi, että se on seurausta aikaisemmista toimista, vaan BSC:ssä tuloksen kautta voidaan seurata aikaisempia toimintoja, ja sitä miten hyvin ne ovat tehonneet. Tuloksesta kyetään näkemään mahdolliset ongelmat suoritukseen liittyvissä tekijöissä.

Tutkimus on aikaisemman tutkimuksen ja kerättyjen aineistojen avulla havainnut IC- ja BSC-mallien strategiset eroavaisuudet. Jatkossa voisi olla mielenkiintoista tutkia empiirisesti, miten strategiset eroavaisuudet mahdollisesti näkyvät mittareissa, kun aineettoman pääoman mittaamista lähestytään strategisesti erilaisista lähtökohdista.

## LÄHTEET:

- Andriessen, D. (2004) IC valuation and measurement: classifying the state of the art. *Journal of Intellectual Capital*, Vol. 5 (2), 230–242.
- Barney, J. (1991) Firm Resources and Sustained Competitive Advantage. *Journal Of Management*, Vol. 17 (1), 99–120.
- Bontis, N. – Dragonetti, N. - Jacobsen, K. - Roos, G. (1999) The knowledge toolbox: a review of the tools available to measure and manage intangible resources. *European Management Journal*, Vol. 17 (4), 391–402.
- Bose, S. – Thomas, K. (2007) Applying the balanced scorecard for better performance of intellectual capital. *Journal of Intellectual Capital*, Vol. 8 (4), 653–665.
- Bukh, P. N. – Johansen, M. R. - Mouritsen, J. (2002) Multiple Integrated Performance Management Systems: IC and BSC in a Software Company. *Singapore Management Review*, Vol. 24 (3), 21–33.
- Coloplast. Yrityksen kotisivu. <https://www.coloplast.fi/>. Luettu 27.9.2016.
- Edvinsson, L. – Malone, M. (1997) *Intellectual Capital. Realizing your company's true value by finding its hidden brainpower*. Harper Business. New York.
- Edvinsson, L. (1997) Developing Intellectual Capital at Skandia. *Long Range Planning*, Vol. 30 (3), 366–373.
- “”Etätyössä saadaan enemmän aikaiseksi” – Työn tuloksellisuutta ei voi seurata kellokor-tilla”. Yle Uutiset 1.8.2016. [http://yle.fi/uutiset/etatyossa\\_saadaan\\_enem-man\\_aikaiseksi\\_tyon\\_tuloksellisuutta\\_ei\\_voi\\_seurata\\_kellokor-tilla/9064556](http://yle.fi/uutiset/etatyossa_saadaan_enem-man_aikaiseksi_tyon_tuloksellisuutta_ei_voi_seurata_kellokor-tilla/9064556). Nettiartikkeli. Ylen Uutiset. Haettu 2.8.2016.
- Jardon, C. M. – Martos, M. S. (2012) Intellectual capital as competitive advantage in emerging clusters in Latin America. *Journal of Intellectual Capital*, Vol. 13 (4), 462–481.
- Johnson, H. T. – Kaplan, R. S. (1987) *Relevance Lost*. Harvard Business School Press. Boston.
- Kallio, T. J. (2006) Teoreettinen tutkimus ja liiketaloustieteet. *Liiketaloudellinen aika-kauskirja*, (4), 510–538.
- Kaplan, R. S. – Norton, D. P. (1992) The Balanced Scorecard - Measures That Drive Performance. *Harvard Business Review*, Jan-Feb, 71–79.
- Kaplan, R. S. – Norton, D. P. (1993) Putting the Balanced Scorecard to Work. *Harvard Business Review*, Sep-Oct, 134–147.
- Kaplan, R. S. – Norton, D. P. (1996) Linking the balanced scorecard to strategy. *California Management Review*, Vol. 39 (1), 53–79.

- Kaplan, R. S. – Norton, D. P. (2000) Having trouble with your strategy? Then map it. *Harvard Business Review*. Sep-Oct, s. 167–176.
- Kaplan, R. S. – Norton, D. P. (2001) Transforming the Balanced Scorecard from Performance Measurement to Strategic Management: Part I. *Accounting Horizons*, Vol. 15 (1), 87–104.
- Kaplan, R. S. – Norton, D. P. (2004a) Measuring the Strategic Readiness of Intangible Assets. *Harvard Business Review*, Feb, 52–63.
- Kaplan, R. S. – Norton, D. P. (2004b) *Strategy Maps - Converting Intangible Assets into Tangible Outcomes*. Harvard Business School Press, Boston.
- Kaplan, R. S. – Norton, D. P. (2004c) The strategy map: guide to aligning intangible assets. *Strategy & Leadership*, Vol. 32 (5), 10–17.
- Koskinen, I. – Alasuutari, P. – Peltonen, T. (2005) *Laadullinen tutkimus kauppateieteissä*. Vastapaino. Tampere.
- Marr, B. – Adams, C. (2004) The balanced scorecard and intangible assets: similar ideas, unaligned concepts. *Measuring Business Excellence*, Vol. 8 (3), 18–27.
- MERITUM Guidelines for managing and reporting on intangibles (Intellectual Capital Report (2002).
- Mouritsen, J. – Larsen, H. T. - Bukh, P. N. (2005) Dealing with the knowledge economy: intellectual capital versus balanced scorecard. *Journal of Intellectual Capital*, Vol. 6 (1), 8–27.
- Mouritsen, J. (2004) Measuring and intervening: how do we theorise intellectual capital management? *Journal of Intellectual Capital*, Vol. 5 (2), 257–267.
- Neilimo, K. – Näsi, J. (1980) Nomoteettinen tutkimusote ja suomalainen taloustiede. Tutkimus positivismiin soveltamisesta. *Yrityksen taloustieteen ja yksityisoikeuden laitoksen julkaisuja*, Sarja A2: Tutkielmia ja raportteja 12, Tampereen yliopisto.
- Näsi, J. (1980) Ajatuksia käsiteanalyysistä ja sen käytöstä yrityksen taloustieteessä. *Yrityksen taloustieteen ja yksityisoikeuden laitoksen julkaisuja*, Sarja A2: Tutkielmia ja raportteja 11, Tampere.
- Otala, L. (2008) *Osaamispääoman johtamisesta kilpailuetu*. WSOYpro. Porvoo.
- Petty, R. – Guthrie, J. (2000) Intellectual capital literature review. *Journal of Intellectual Capital*, Vol. 1 (2), 155–176.
- Porter, M. E. (1980) *Competitive Advantage: Creating and Sustaining Superior Performance*. Free Press, New York.
- Prahalad, C. K. – Hamel, G. (1990) The Core Competence of the Corporation. *Harvard Business Review*, May-June, 79–91.

- Roos, G. – Pike, S. – Fernström, L. (2005) *Managing Intellectual Capital in Practice*. Butterworth-Heinemann, Oxford.
- Roos, G. – Roos, J. – Dragonetti, N. – Edvinsson, L. (1997) *Intellectual Capital - Navigating the new business landscape*. McMillan Business, London.
- Roos, G. – Roos, J. (1997) Measuring your Company's Intellectual Performance. *Long Range Planning*, Vol. 30 (3), 413–426.
- Speckbacher, G. – Bischof, J. – Pfeiffer, T. (2003) A Descriptive analysis on the implementation of Balanced Scorecard in German-speaking countries, *Management Accounting Research*, Vol.14, s. 361–387.
- Ståhle, P. – Grönroos, M. (1999) *Knowledge management – tietopääoma yrityksen kilpailutekijänä*. WSOY. Porvoo.
- Sveiby, K-E. (1997) *The new organizational wealth. Managing and measuring knowledge-based assets*. Berrett-Koehler Publishers. San Francisco.
- Sweetland, S. R. (1996) Human Capital Theory: Foundations of a field of Inquiry. *Review of Educational Research*, Vol. 66 (3), 341–359.
- Ulrich, D. – Smallwood, N. (2004) Capitalizing on Capabilities. *Harvard Business Review*, June, 119–127.
- Wu, A. (2005) The integration between Balanced Scorecard and Intellectual Capital. *Journal of Intellectual Capital*, Vol. 6 (2), 267–284.