

Saara Ollila

OHJAUSJÄRJESTELMIEN KÄYTTÖ SATAKUNNAN ALUEEN
YRITYKSISSÄ

Liiketalouden koulutusohjelma
Taloushallinnon suuntautumisvaihtoehto
2014

OHJAUSJÄRJESTELMIEN KÄYTTÖ SATAKUNNAN ALUEEN YRITYKSISSÄ

Ollila, Saara
Satakunnan ammattikorkeakoulu
Liiketalouden koulutusohjelma
Toukokuu 2014
Ohjaaja: Keskinen, Arto
Sivumäärä: 41
Liitteitä: 1

Asiasanat: ohjausjärjestelmä, budjetti, budjetointi, tasapainotettu mittaristo, balanced scorecard, bsc

Opinnäytetyön aiheena oli tutkia yritysten ohjausjärjestelmiä. Tavoitteena oli selvittää käytettävien ohjausjärjestelmien tila satakunnan alueen rakennus- ja tuotantoalan yrityksissä. Vertailtaviksi ohjausjärjestelmiksi valikoitui perinteinen budjetointi ja tasapainotettu mittaristo. Tutkimuksen ongelmina oli selvittää kumpaa ohjausjärjestelmää yritykset käyttävät, onko perinteinen budjetointi yleisin ohjausjärjestelmä ja miksi niin on sekä tutkia onko tasapainotettu mittaristo löytänyt paikkansa osana yritysten ohjausjärjestelmiä.

Opinnäytetyön teoriaosuudessa käsiteltiin perusasiat budjetoinnista ja tasapainotetusta mittaristosta. Keskityttiin niiden menetelmiin, laadintaan ja käyttöönottoon, raportointiin ja seurantaan sekä tarkasteltiin molempien menetelmien hyviä ja huonoja puolia.

Tutkimus tehtiin kvantitatiivista eli määrällistä tutkimusmenetelmää käyttäen. Tutkimusvälineenä oli nettikysely, joka lähetettiin valikoituihin yrityksiin helmikuun lopulla 2014 sähköpostilla. Yritykset olivat keskisuuria satakuntalaisia yrityksiä.

Tutkimuksesta selvisi, että budjetointi on säilyttänyt asemansa. Yritykset luottavat budjetoinnin tuottamiin tuloksiin, mutta apuna on budjetoinnin rinnalla myös muita seurantamenetelmiä. Tasapainotettu mittaristo ei ole kuin parilla yrityksistä käytössä, joten voi sanoa, että se ei ole löytänyt paikkaansa satakuntalaisissa keskisuurissa yrityksissä.

PERFORMANCE MANAGEMENT IN COMPANIES OF SATAKUNTA

Ollila, Saara

Satakunnan ammattikorkeakoulu, Satakunta University of Applied Sciences

Degree Programme in Business Economy

May 2014

Supervisor: Keskinen, Arto

Number of pages: 41

Appendices: 1

Keywords: performance management, budget, budgeting, balanced scorecard, bsc

The purpose of this thesis was to explore performance management of local businesses. The goal was to find out what type of performance management contraction and production businesses use. Thesis focuses on the budgeting and balanced scorecard. The research problems were which one of the performance management types does businesses use and why. It was also purpose to find out, has the balanced scorecard found its place as one of the performance management types in Satakunta.

The theoretical part of the thesis goes trough basic information about budgeting and balanced scorecard. Essential topics were methods, preparation, introduction, reporting and pros and cons.

The research method of this thesis was quantitative method. Research tool was web survey which was send to the selected companies at the end of February 2014 with email. The companies were medium-size companies.

Based on the results of this research it looks like budgeting has maintained its position as favourite performance management type. Businesses rely on the results that budgeting gives but there are some companies which use some other performance management method along with budgets. Only few companies use balanced scorecard so it's clear that it hasn't found its place in medium-size companies just yet.

SISÄLLYS

1	JOHDANTO.....	5
2	TUTKIMUKSEN TARKOITUS JA TAVOITTEET	6
	2.1 Tutkimuksen tavoitteet, tarkoitus, rajaus	6
	2.2 Käsiteviitekehyskaavio	7
3	PERINTEINEN BUDJETOINTI OHJAUSJÄRJESTELMÄNÄ.....	8
	3.1 Ohjausjärjestelmät yleisesti	8
	3.2 Perinteinen budjetointi yleisesti.....	9
	3.3 Budjetointimenetelmät.....	10
	3.4 Budjetin laadinta	12
	3.5 Raportointi ja seuranta	14
	3.6 Budjetoinnin hyvät ja huonot puolet.....	15
4	TASAPAINOTETTU MITTARISTO OHJAUSJÄRJESTELMÄNÄ	17
	4.1 Tasapainotettu mittaristo yleisesti	17
	4.2 Näkökulmat.....	19
	4.3 Tasapainotetun mittariston käyttöönotto	23
	4.4 Raportointi ja seuranta	25
	4.5 Tasapainotetun mittariston hyödyt ja haitat.....	26
5	TUTKIMUKSEN TOTEUTUS	28
	5.1 Tutkimusmenetelmän valinta ja toteutus	28
	5.2 Validiteetti ja reliabiliteetti	29
6	TUTKIMUSTULOKSET	30
	6.1 Vastaajien taustatiedot	30
	6.2 Yritysten ohjausjärjestelmä.....	30
7	YHTEENVETO JA JOHTOPÄÄTÖKSET	36
	LÄHTEET.....	40
	LIITTEET	

1 JOHDANTO

Yritystä pyörittäessä on hyvä olla selvillä sen tilasta. Yrityksen tilan seuraamista helpottaa ohjausjärjestelmä, joka mittaa esimerkiksi yrityksen taloutta. Tämä opinnäytetyö käsittelee yritysten ohjausjärjestelmiä ja läheisemmin perinteistä budjetointia ja tasapainotettua mittaristoa Satakunnan alueella. Opinnäytetyön tarkoituksena on selvittää käytettävien ohjausjärjestelmien tila rakennus- ja tuotantoalan yrityksissä, jotka liiketoimintansa puolesta sopivat tähän tutkimukseen.

Opinnäytetyön teoreettinen osa selvittää budjetoinnin ja tasapainotetun mittariston teoriaa yleisesti. Kappale kolme aloittaa budjetoinnista. Kappaleessa käsitellään budjetointimenetelmät, budjetin laadinta prosessia, raportointia ja seuranta sekä budjettiin kohdistuvia hyviä ja huonoja puolia. Lisäksi budjetoinnin teoriaosuuden aluksi käsitellään ohjausjärjestelmäkäsitettä yleisesti. Kappale neljä keskittyy tasapainotettuun mittaristoon. Tasapainotetusta mittaristosta käsitellään siihen kuuluvat neljä näkökulmaa sidottuna strategiaan ja visioon. Näkökulmien lisäksi teoriaosuus käsittää tasapainotetun mittariston käyttöönoton, raportoinnin ja seurannan sekä hyödyt ja haitat.

Opinnäytetyön empiriaosassa selvitetään mikä on ohjausjärjestelmien tila tällä hetkellä Satakunnassa. Tutkimus toteutetaan Internet -kyselyllä, joka lähetetään valittujen yritysten toimitusjohtajille tai talouspäälliköille. Valittavat yritykset tulevat olemaan keskisuuria rakennus- ja tuotantoalan yrityksiä, koska näillä aloilla on monia elementtejä yritystoiminnassa kuten tuotanto, asiakkaat, toimitukset, taloushallinto. Tutkimustuloksia esitetään prosenttiarvoina sekä kuvioiden avulla ja opinnäytetyön lopussa tehdään yhteenveto saaduista tutkimustuloksista.

2 TUTKIMUKSEN TARKOITUS JA TAVOITTEET

2.1 Tutkimuksen tavoitteet, tarkoitus, rajaus

Opinnäytetyö on tutkimuksellinen ja sen tavoitteena on tutkia mitä ohjausjärjestelmää satakuntalaiset yritykset käyttävät. Osatavoitteina on tutkia onko perinteinen budjetointi yleisin ohjausjärjestelmä ja selvittää miksi näin on. Lisäksi tutkitaan onko tasapainotettu mittaristo tullut osaksi satakuntalaisten yritysten ohjausjärjestelmiä.

Pääongelma tutkimuksessa on:

- Kumpaa menetelmää, budjetointia vai tasapainotettua mittaristoa, yritykset käyttävät ohjausjärjestelmänään Satakunnan alueella?

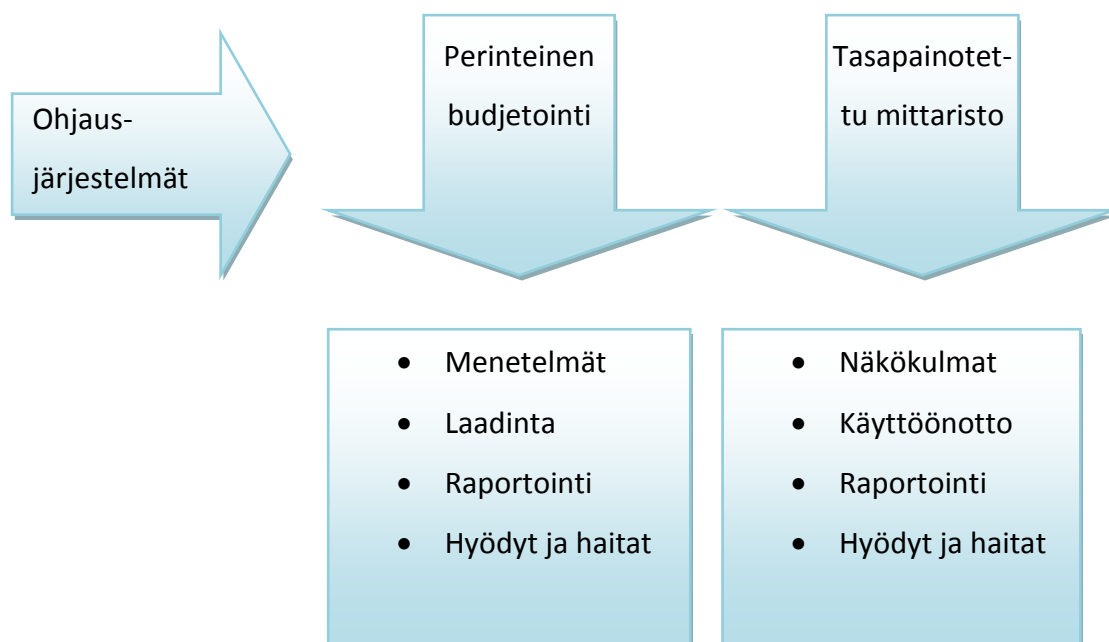
Tutkimuksen osaongelmia ovat:

- Onko perinteinen budjetointi yleisin ohjausjärjestelmä ja miksi näin on?
- Onko tasapainotettu mittaristo tullut osaksi satakuntalaisten yritysten ohjausjärjestelmiä?

Tässä opinnäytetyössä ohjausjärjestelmien tutkiminen rajataan vain näihin kahteen, perinteiseen budjetointiin ja tasapainotettuun mittaristoon. Rajaus teorian osalta on tehty niin, että molemmista ohjausjärjestelmistä käsitellään selkeimmät pääkohdat, jotka näkyvät kuviossa 1. Esimerkiksi budjetoinnin kohdalla syvällisempi osuus pääbudjeteista ja osabudjeteista on jätetty rajauksen ulkopuolelle. Perinteistä budjetointia ja tasapainotettua mittaristoa vertaillaan yrityksen ohjausjärjestelminä ja lopulta selvitetään, kumpi niistä on yleisempi tällä hetkellä Satakunnan alueen rakennus- ja tuotantoalan yrityksissä.

2.2 Käsiteviitekehyskaavio

Käsiteviitekehyskaavio (Kuvio 1.) kuvaa opinnäytetyön kulkua. Ensimmäisenä se havainnollistaa teoriaosuuden kulkua, jossa tutkitaan molempia ohjausjärjestelmiä perinteistä budjetointia ja tasapainotettua mittaristoa. Perinteisen budjetoinnin kohdalla tutustutaan budjetointi menetelmiin, budjetin laadintaa, raportointiin ja seurantaan sekä sen hyviin ja huonoihin puoliin. Tasapainotettu mittariston teoria kohdistuu neljään näkökulmaan, käyttöönottoon, raportointiin ja seurantaan sekä hyötyihin ja haittoihin. Tämän jälkeen siirrytään empiriaosioon, jossa käydään tutkimuksen eri vaiheet läpi ja saadaan vastaukset tutkimusongelmiin.



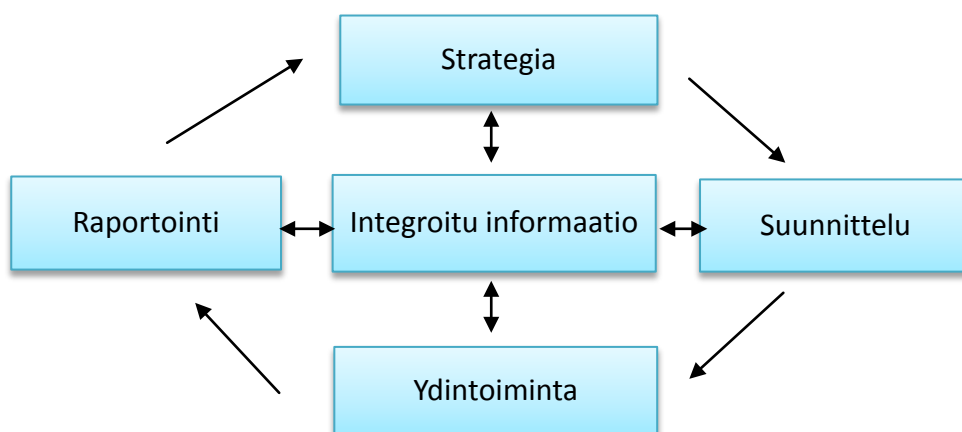
Kuvio 1. Käsiteviitekehyskaavio

3 PERINTEINEN BUDJETOINTI OHJAUSJÄRJESTELMÄNÄ

3.1 Ohjausjärjestelmät yleisesti

Yhteisen kokonaisuuden muodostavia eritasoisen suunnittelun sekä seurannan ja raportoinnin aliprosesseilla tarkoitetaan ohjausjärjestelmää. Kun aliprosessit määritellään yrityksen tarpeisiin, varmistetaan yrityksen strategian ja seurannan toteutuminen yrityksen kaikilla tasoilla. Koko organisaatiolle ohjausjärjestelmä on yhteinen mekanismi, joka mahdollistaa viestinnän yrityksen kaikkien osapuolten välillä. Ohjausjärjestelmän avulla yrityksen pitkän tähtäimen tavoitteet saadaan kaikkia koskettaviksi osatavoitteiksi ja yrityksen työntekijöillä on samat päämäärät. (Niemelä, Pirker & Westerlund 2008, 31, 34.)

Ohjausjärjestelmässä on tärkeää, että siinä otetaan huomioon oikea, yrityksen tarpeisiin räätälöity sisältö, tehokkaat prosessit ja integroitu tietojärjestelmäkokonaisuus. Alla oleva ohjausjärjestelmän viitekehys (Kuvio 2.) kuvaa kaikki tehokkaan ohjauksen osakokonaisuudet oikeilla kytköksillä. Sisemmät nuolet kuvaavat tiedon liikkuamista ja uloimmat nuolet kommunikaation kulkua eri osien välillä.



Kuvio 2. Ohjausjärjestelmän viitekehys (Niemelä ym. 2008, 43)

Yritykset kuulevat ja lukevat erilaisista ohjausjärjestelmistä ja joskus toimivan ohjausjärjestelmän valinta voi olla vaikeaa, jolloin siitä ei myöskään saada täyttä hyötyä. Joku henkilöstöstä on budjetoinnin kannalla ja joku toinen saattaa pitää budjetointia huonona valintana. Joku kolmas on jonkin muun ohjausjärjestelmän kuten esimer-

kiksi tasapainotetun mittariston tai erilaisten muiden mittaristojen puolella eikä kukaan tiedä, mikä näistä olisi juuri omalle yritykselle sopivin. Seurauksena tästä monella yrityksellä raportointi on irrallista, koska jokin suoritusmittaristo on käytössä vain siksi, että johtoportaassa on niin päätetty. Siksi onkin tärkeää, että yritykset miettivät ohjausjärjestelmän valintaa huolella eivätkä valitse välttämättä sitä, mikä on yleisimmin käytössä. (Niemelä ym. 2008, 35.)

3.2 Perinteinen budjetointi yleisesti

Budjetointi on yksi eniten käytetty johtamisjärjestelmä yritysmaailmassa ja sen tavoitteena on antaa selkeitä ohjenuoria, joilla yritys pystyy saavuttamaan strategiset tavoitteensa. Perinteiset budjetit ovat vuosisuunnitelmia jotka kootaan kerran vuodessa. Yrityksessä kootaan eri osa-alueiden kulut ja tuotot yhdeksi isoksi budjetiksi. Yleensä yrityksen talousosasto tai pienemmissä yrityksissä yrityksen taloushallinnon osaja kokoaa budjetin ja lähettää sen hallitukselle hyväksyttäväksi. Budjetti hyväksytään useimmiten viimeistään joulukuussa. (Alhola & Lauslahti 2009, 272; Åkerberg 2006, 29.)

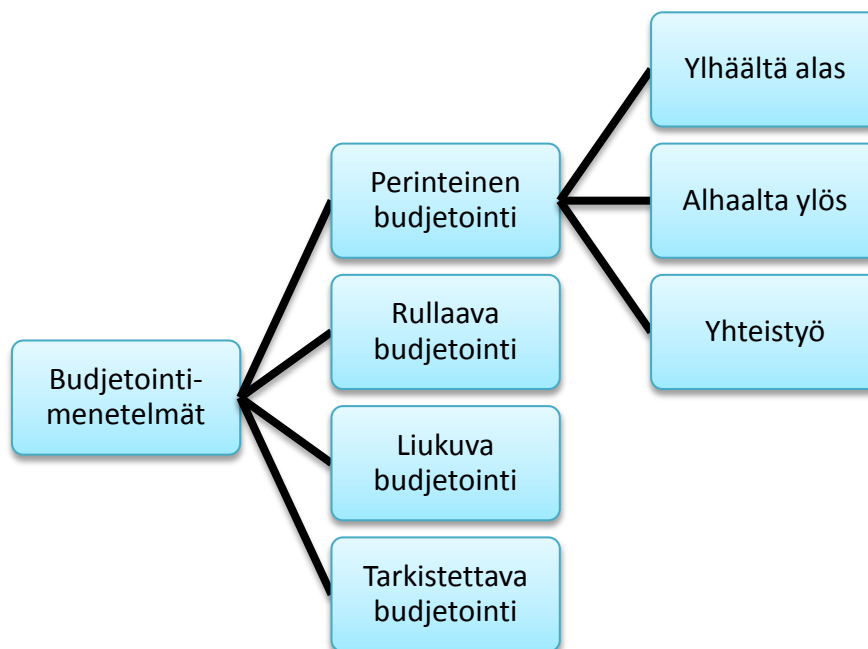
Perinteisestä budjetoinnista voi löytää tiettyjä sille ominaisia piirteitä. Ensimmäiseksi budjetointi on hajautettu prosessi, jossa budjetoidaan esimerkiksi myynti, tuotanto, ostot, palkat ja vakuutukset. Toiseksi budjetointiprosessiin osallistuu, varsinkin isoimmissa yrityksissä, paljon ihmisiä yrityksen eri toiminnoista. Toiminnoilla tarkoitetaan esimerkiksi myyntiosastoa, tuotantoa, henkilöstöhallintoa ja taloushallintoa. Kolmanneksi budjetointiprosessin tuloksena saadaan budjetti, joka käsittää liikevaihdon, kateprosentit ja muut tärkeät tunnusluvut. Näitä lukuja ja budjettia käsitellään yleensä kokouksissa ja hallituksessa. Neljänneksi tyypilliseksi piirteeksi voidaan sanoa se, että itse budjetointiprosessi on melkein kokonaan numeeristen taloustekijöiden käsittelyä. Toiminnalliset tavoitteet ja toimenpiteet jäävät usein liian vähälle huomiolle. Eräät budjetoinnin vastustajista ovat sitä mieltä, että yksi ominaisuus budjetille on se, että budjetointi on monessa yrityksessä vuosittainen tapahtuma, joka muistuttaa enemmän rituaalia kuin sitä, että siitä aidosti yritettäisiin saada jotain hyötyä yrityksen ohjaukseen. (Åkerberg. 2006, 29-30.)

Perinteiselle budjetoinnille tyypillistä on ennustaminen, joka tehdään yleensä vuodeksi kerrallaan. Perinteisessä budjetissa budjettiin ei yleensä tehdä muutoksia kesken budjettikauden. Mallia ennusteiden tekemiseen kannattaa ottaa menneiltä vuosilta ja vertailla ennustettuja ja toteutuneita lukuja keskenään. Näin voidaan välttää epätarkkuutta aiheuttavat tekijät seuraavaa budjettia tehdessä. (Taloushallintaan www-sivut 2014.)

Budjetointi on saanut paljon kritiikkiä viime vuosina, mutta silti se on yhä yksi keskeisimmistä johtamisen apuvälineistä (Åkerberg 2006, 37). Johto käyttää budjetteja apuvälineenä ainakin näissä seuraavissa neljässä tehtävässä: 1. toiminnan suunnittelu, jossa budjeteista on apua esimerkiksi investointien yhteydessä, 2. toiminnan ohjaaminen tavoitteiden asettamisen, toimintasuunnitelmien, valtuutuksien ja vastuuttamisen avulla, 3. koordinointi eli toiminnan yhteensovittaminen siten, että esimerkiksi myynti ja tuotanto ovat ajan tasalla toistensa tärkeistä luvuista, 4. toiminnan tarkkailu asetettujen tavoitteiden ja toimintasuunnitelmien pohjalta. (Alhola & Lauslahti 2009, 274.)

3.3 Budjetointimenetelmät

Organisaatiot voivat laatia budjettinsa eri näkökulmista. Budjetointimenetelmiä voidaan järjestellä yrityksen liiketoimintaan sopiviksi. Kun yritys järjestee budjetointiprosessiaan ja budjettisuunnittelua, sitä kutsutaan budjetointimenetelmävalinnaksi. Erilaisia menetelmiä, miten perinteinen budjetti voidaan rakentaa, on ylhäältä alas, alhaalta ylös tai yhdistelemällä kahta edellistä. (Alhola & Lauslahti 2009, 273; Lindfors & Syvänperä 2010, 16.) Kuvio 3 esittää erilaisia budjetointimenetelmiä:



Kuvio 3. Budjetointimenetelmät

Perinteisen budjetoinnin ylhäältä alas –menetelmässä yrityksen johto määrittää rajat, joiden sisällä budjetti tehdään, mutta itse budjetti rakennetaan seuraavalla tasolla esimerkiksi talouspäällikön avulla. Yrityksen eri tulosityksiköillä ei ole osuutta budjetointiprosessissa. (Lindfors & Syvänperä 2010, 16; Alhola & Lauslahti 2009, 279). Menetelmän etuna on se, että budjetti syntyy nopeasti, prosessi on paremmin hallittavissa sekä ajallisia resursseja tarvitaan vähemmän. Menetelmän haittana on se, että asetettuihin tavoitteisiin ei välttämättä sitouduta liiketoiminnasta vastaavien henkilöiden tai muun henkilöstön piirissä. Niille yrityksille, joilla on taloudellisia vaikeuksia tai joissa henkilöstö ei hallitse täysin budjetin tekemistä ylhäältä alas –menetelmä on sopivin ratkaisu. (Alhola & Lauslahti 2009, 279.)

Alhaalta ylös –menetelmässä budjetointiprosessi aloitetaan tulosityksiköistä. Yrityksen johto on antanut tietyt kokonaistavoitteet, joiden pohjalta kaikki eri tulosityksiköt tekevät omat laskelmansa. Laskelmat kootaan kokonaisbudjeteiksi, jotka yrityksen johto hyväksyy. (Lindfors & Syvänperä 2010, 17.) Menetelmän hyötynä on se, että budjetointiprosessiin saadaan koko yrityksen tietämys ja osaaminen käyttöön ja vasta sitten johto pohtii saavutetaanko tulosityksiköiden asettamat odotukset. Lisäksi työntekijät ovat sitoutuneempia budjetoituihin tavoitteisiin enemmän kun ovat itse päässeet siihen vaikuttamaan. Haittana ovat hitaus, hallitsemattomuus, ja kokonaisnäke-

myksen puuttuminen. Tätä menetelmää käytettäessä on henkilöstön budjetointiosaimisen oltava hyvä. (Lindfors & Syvänperä 2010, 17; Alhola & Lauslahti 2009, 280.)

Ylhäältä alas ja alhaalta ylös –menetelmien yhdistelmässä yrityksen johto luo päälinjat ja tulosityksiköt miettivät päälinjojen pohjalta, miten tavoitteisiin päästään ja tekevät budjetit niiden perusteella (Lindfors & Syvänperä 2010, 17). Menetelmä toimii ja on todella hyvä, jos budjettikokouksissa pystytään käymään läpi strategisesti tärkeitä kysymyksiä ja päätöksiä. Haittana on hitaus, johtuen suuresta neuvottelujen määrästä. (Alhola & Lauslahti 2009, 280.)

Perinteisen budjetoinnin rinnalle on muodostunut rullaava budjetointi, joka reagoi nopeammin ympäristön tapahtumiin. Rullaavan budjetoinnin ideana on lisätä uusia ennustettavia budjettikuukausia, kun toteumalukuja alkaa syntyä. Rullaavassa budjetoinnissa budjettikausi on siis jatkuva eikä ala silloin kun tilikausi alkaa ja päätty silloin kun tilikausi päättyy. Rullaavan luonteensa takia tämä budjetoinnin muoto on työläämpi kuin perinteinen budjetointi, mutta se antaa tarkempia tietoja ja helpottaa yrityksen ohjausta kohti strategisia tavoitteita. (Taloushallintaan www-sivut 2014.)

Muita budjetointimenetelmiä ovat tarkistettava ja liukuva budjetti. Tarkistettavaan budjettiin tehdään tilikauden aikana tarkistuksia, jolloin budjettia pystytään sopeuttamaan paremmin mahdollisiin ulkoisiin muutoksiin. Liukuva budjetti muuttuu toiminta-asteen mukaan. Liukuvassa budjetissa kiinteät kulut budjetoidaan vakioina, mutta muuttuvat kulut vaihtelevat toteutuneen toiminta-asteen mukaan. (YritysSuomen www-sivut 2013.)

3.4 Budjetin laadinta

Budjetin laadinta alkaa suunnitteluvaiheella, jonka aikana selvitetään tulevan vuoden suunnitelmat ja kerätään budjetointiprosessissa tarvittavia tietoja. Alkuvaiheessa on hyvä päättää myös budjetoinnin aikataulut, josta on pidettävä kiinni. Jos esimerkiksi tilikausi päättyy joulukuussa, pitää budjetointityö aloittaa jo syksyllä. (Lindfors & Syvänperä 2010, 13.) Budjetin laadintaprosessiin kuuluu useimmissa yrityksissä

paljon aikaa, jolloin tarkka suunnitelma siitä kuka tekee ja miten on tärkeää (Rudasojä & Johansson 2009, 22).

Yrityksen budjetti laaditaan yleensä eri osabudjeteista. Yrityksen tarvitsemat osabudjetit riippuvat paljon yrityksen tarpeesta. Yhtä tiettyä määrää budjetteja tai budjettilajia ei voi määrittellä, mutta esimerkkejä osabudjeteista ovat myyntibudjetti, ostobudjetti, investointibudjetti, henkilöstöbudjetti. (Riistama & Jyrkkö 1996, 356; Taloushallintaan www-sivut 2014.) Osabudjettien teossa tärkeää on niiden helppo ylläpito sekä ylimääräiseltä työltä välttyminen. Toisiaan päivittävät budjettitaulukot ovat hyvä esimerkki onnistuneesta budjetointiprosessista. Osabudjeteille ominaista on se, että niitä ei kokonaan yksin tee yrityksen talouspäällikkö, sillä hänellä ei välttämättä ole tietoa kaikista osabudjettialueista. Tärkeää on yrityksen koko henkilöstön osallistuminen budjettien laatimiseen. Varsinkin isommissa yrityksissä eri yksiköiden osallistuminen on tärkeää. (Taloushallintaan www-sivut 2014.)

Osabudjeteista konkreettisin ja osittain myös tärkein on myyntibudjetti. Myyntibudjettiin kootaan yrityksen tuotteiden ja/tai palvelujen ennustetut myyntimäärät ja - hinnat sekä näistä määräytyvät myyntituotot. Tarkoituksena on arvioida, kuinka paljon yrityksen myynti kasvaa tai laskee seuraavana tilikautena. Ennustamiseen käytetään hyväksi toteutuneita myyntilukuja. Myyntibudjetin tekotapa riippuu paljon yrityksen tarpeesta. Myyntibudjetti voidaan tehdä esimerkiksi asiakasryhmittäin, tuoteryhmittäin, yksiköittäin tai monen tekijän yhdistelmänä. Jos yritys haluaa lisää kasvua, sen tulee tarkastella historiaansa. Silloin mietitään esimerkiksi kuinka monta uutta asiakasta yritys tarvitsisi, kuinka paljon vanhojen asiakkaiden tulisi ostaa enemmän tai miten tuotteita saisi enemmän kaupaksi, jotta kasvutavoitteet saavutetaan budjettijakson lopussa. (Manninen, 2012.)

Osabudjeteista tiedot kerätään pääbudjetteihin joita ovat tulosbudjetti ja rahoitusbudjetti. Tulosbudjetti laaditaan tuloslaskelman muotoisena ja sen tulee sisältää kaikki yritykselle kuuluvat tulot ja menot, jotka saadaan laadituista osabudjeteista (Suomen Virtuaaliammattikorkeakoulun www-sivut 2013). Tulosbudjetti tehdään suoriteperusteisesti eli kirjaus tehdään silloin kun myynti tai osto oikeasti tapahtuu. Tulosbudjetti antaa sitä tarkemman kuvan yrityksen tuloksesta, mitä tarkemmin tulot ja menot on kohdistettu oikeille kuukausille. (Lindfors & Syvänperä 2010, 18.) Tulosbudjetis-

ta yritys näkee yrityksen tuloksen ja voi miettiä, riittääkö se saavuttamaan halutut kasvutavoitteet yrityksen omilla varoilla. Näin ollen siitä voi päätellä esimerkiksi täytyykö yrityksen tuotto- tai kustannusrakennetta muuttaa, jotta tavoitteisiin päästään seuraavalla kaudella. (Datastepin www-sivut 2014.)

Tulosbudjetin jälkeen voidaan laatia rahoitusbudjetti, joka tehdään kassavirtalaskelman muotoon. Rahoitusbudjetti ennustaa tulevan rahan tarpeen määrän ja yritys saa jonkinlaisen kuvan siitä, pitääkö jossain vaiheessa seuraavaa tilikautta ottaa lainaa. Rahoitusbudjettiin tiedot saadaan osabudjeteista, mutta myös tulosbudjetista. (Suomen Virtuaaliammattikorkeakoulun www-sivut 2013.) Rahoitusbudjetissa tarkastellaan myös yrityksen oman ja vieraan pääoman välistä suhdetta sekä kasvu-, kannattavuus- ja rahoitustavoitteiden yhteensovittamista (Leppiniemi 2009, 46).

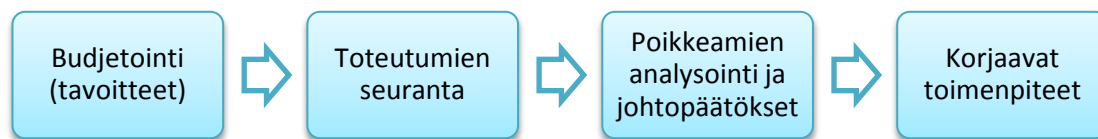
Rahoitusbudjetin laadinnan jälkeen voidaan tehdä tase-ennuste ja sen tarkoituksena on ennustaa yrityksen taloudellinen asema budjetoidun kauden lopussa. Tiedot tase-ennusteeseen saadaan rahoitusbudjetista sekä osabudjeteista. (YritysSuomen www-sivut 2013; Lindfors & Syvänperä 2010, 18.)

3.5 Raportointi ja seuranta

Tärkeä osa budjetointiprosessia on raportointi ja seuranta. Budjetointityöstä ei ole mitään hyötyä yritykselle, jos se tehdään vain itse budjetoinnin vuoksi tai kolmansiä puolia varten. Budjetti on johtamisen työkalu, joten sitä on seurattava aktiivisesti. (Taloushallintaan www-sivut 2014.) Toteumalukuja täytyy seurata ja niitä tulee verrata budjetoituihin lukuihin. Jos erot ovat liian suuret, pitää yrityksen selvittää miksi näin on tapahtunut. Budjetista on luotava kehittyvä ajantasainen prosessi, jossa hyödynnetään selvityksiä ilmenneistä eroista ja toteuman kehittymisestä budjettikautena ja seuraavan kauden budjettia suunniteltaessa. (Hirvonen & Nikula 2009, 189.)

Seurantaa ja raportointia helpottaa, jos yrityksellä on toimiva seuranta- ja raportointijärjestelmä. Järjestelmää luodessa kannattaa miettiä, kuinka yksityiskohtaisesti ja millä aikavälillä seurantaa toteutetaan. Rullaavan budjetoinnin kohdalla asia on osit-

tain jo ratkaistu, sillä seuranta tehdään koko budjetointiprosessin aikana. Seuraava kuvio auttaa ymmärtämään budjettiseurannan eri vaiheet.



Kuvio 4. Budjettiseuranta (Lindfors & Syvänperä 2010, 77)

Laadittuja budjetteja verrataan toteutuneisiin lukuihin ja erot tunnistetaan. Budjettiseurannan järjestelmä perustuu yleensä kirjanpitoon, joten kirjanpidosta vastaava henkilö tuottaa raportit sovittuina ajanjaksoina johdolle ja muulle henkilöstölle, jotka budjettiseurannassa ovat mukana. Raporttien perusteella ryhdytään jatkotoimenpiteisiin. Toimenpiteitä voi tehdä jo sen hetkisen seurantakuukauden aikanaikin. Jos yritys huomaa esimerkiksi myynnin olevan jäljessä tavoitteesta, se voi vaatia työntekijöiltään aktiivisempaa myyntityötä. (Lindfors & Syvänperä 2010, 77.) Seurannan merkitys yritykselle on juuri poikkeamalukujen arvioinnissa ja niiden perusteella tehdyissä toimenpiteissä. Kun raportointi on selkeää ja nopeaa saa yritys kaiken hyödyn budjettitarkkailusta toiminnan ohjaamisessa. (Riistama & Jyrkkiö 1996, 364.)

Raportoinnissa pitää ottaa huomioon myös se, että johdolle menevät raportit kannattaa pitää mahdollisimman yksinkertaistettuina, sillä johto on yleensä kiinnostunut muutamista tärkeimmistä tunnusluvuista. Mitä alemmas johdosta tullaan, sitä enemmän raportteihin tulee yksityiskohtia. Yrityksen täytyy kuitenkin pitää raporttien ja seurannan suunnitteluvaiheessa huolta siitä, että kaikesta huolimatta tietoa ei tule liikaa. Jos tietoa on liikaa, uhkana on, että tieto ei johda mihinkään. (Riistama & Jyrkkiö 1996, 364; Rudasoja & Johansson 2009, 24.)

3.6 Budjetoinnin hyvät ja huonot puolet

Perinteinen budjetointi on havaittu hyväksi siksi, että se on todella tunnettu ohjausjärjestelmämenetelmä. Sen vuoksi siitä on vuosien aikana syntynyt keskeisin johtamisen väline. Budjetointi on myös hyvin selkeä ja helppo ylläpitää. (Alhola & Laus-

lahti 2009, 272; Åkerberg 2006, 37.) Hyvin ylläpidettynä budjetit auttavat yrityksiä esimerkiksi investointihankkeissa, toiminnan tarkkailussa, tiedon kulkemisessa osastolta toiselle sekä tietenkin toiminnan ohjaamisessa. (Alhola & Lauslahti 2009, 274.)

Hyvää budjetoinnissa on myös se, että sen tarkoituksena on edistää johdon päätöksentekoa nopeaa reagointia vaativissa tilanteissa, kun tavoitteet ja toteumat eivät täsmää. Budjetti vaatii siis asettamaan selkeät tavoitteet yritykselle, jonka seurauksena yrityksen on tehtävä niiden eteen koko ajan töitä. Myös budjetoinnin vaatiman yhteistyön on todettu tekevän hyvää eri osastojen väliselle hengelle, kun tavoitteita pohditaan yhdessä. (Jormakka, Koivusalo, Lappalainen & Niskanen 2009, 182.)

Vaikka perinteinen budjetointi onkin vanha ja suosittu johtamisen väline, siihen suhtaudutaan jossain määrin negatiivisesti. Budjetointi on aikaa vievää ja vie paljon resursseja, joten siihen nähden siitä saadut tulokset eivät ole tuottaneet riittävästi hyötyä yrityksille. Nykyään myös toimintaympäristön ollessa nopeasti muuttuva, budjetointi on koettu jäykäksi ohjaustavaksi, sillä budjetin valmistuttua voidaan yrityksessä olla jo eri tilanteessa. (Alhola & Lauslahti 2009, 301.)

Budjetoinnin kohdalla käytetty metodi, jossa ennustettuja lukuja verrataan toteumalukuihin, on saanut kritiikkiä siltä osin, että tämänkaltainen ohjaus ei aina johda toimenpiteisiin yrityksissä, sillä ennustetun luvun taustalla ei aina ole toimintaa, jonka tuloksista voitaisiin keskustella. Myös syy-seuraus-suhteet jäävät vähälle käsittelylle eikä budjetointi varoita etukäteen tulevista ongelmista. (Åkerberg 2006, 54.)

Monissa yrityksissä merkittävin haaste pyörii asiakkaiden ympärillä. Miten pitää vanhat asiakkaat ja mistä hankkia uusia. Tältä kannalta yrityksissä on tärkeää myös työilmapiirin säilyttäminen myötäisenä ja sen tukemiseen budjetoinnista ei ole. Tämä johtuu siitä, että budjetointiprosessi on usein hierarkkista ja vaatimukset budjetin tekemiseen tulevat useimmiten johdolta. (Åkerberg 2006, 40, 54.)

Yritysten todellinen kilpailutekijä eli ei-taloudelliset tekijät unohdetaan budjetoinnissa, sillä budjetit keskittyvät vain aineellisiin tuloksiin. Vaikka taloudelliset tekijätkin ovat todella tärkeitä yrityksille, on tärkeää muistaa, että jos pitkän aikavälin tavoittei-

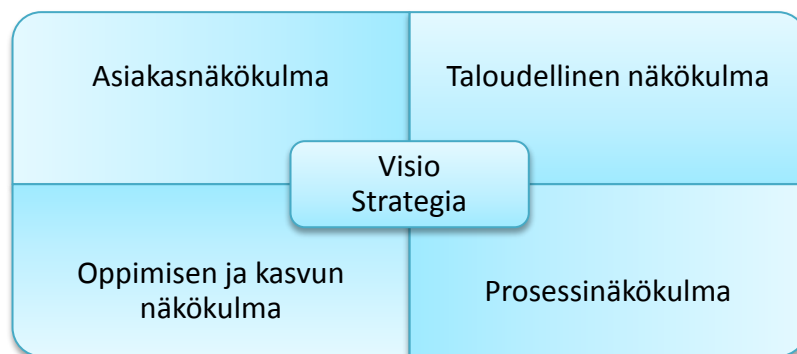
siin halutaan päästä, on myös ei-taloudellisia tekijöitä seurattava aktiivisesti. (Kaplan & Norton 1996, 21; Åkerberg 2006, 55.)

Perinteisestä budjetoinnista on muovautunut myös toisenlaisia budjetointimenetelmiä kuten rullaava budjetointi. Rullaavalla budjetoinnilla pystytään korvaamaan monia perinteisen budjetoinnin heikkouksia. Rullaava budjetointi hyvin toteutettuna vähentää budjetointiprosessin aikaa ja kustannuksia sekä tarjoaa mahdollisuuden laadukkaaseen työhön. Rullaavan budjetoinnin vahvuus on siinä, että se pitää suunnittelun ja tavoitteiden asettamisen ympäristöön reagoivina. (Åkerberg 2006, 58, 74.)

4 TASAPAINOTETTU MITTARISTO OHJAUSJÄRJESTELMÄNÄ

4.1 Tasapainotettu mittaristo yleisesti

Tasapainotettu mittaristo (balanced scorecard, BSC) on amerikkalaisten Robert S. Kaplanin ja David P. Nortonin kehittämä mittaristo. Tasapainotetussa mittaristossa on neljä eri näkökulmaa, joista yritystä tarkastellaan: taloudellinen näkökulma, prosessinäkökulma, asiakas näkökulma sekä innovatiivisuuden ja oppimisen näkökulma. Lisäksi yrityksen lyhytaikainen toiminnanohjaus pyritään liittämään yrityksen asettamaan strategiaan ja visioon. (Martinsons, Davidson & Tse 1999, 71.) Vaikka tasapainotettu mittaristo saattaa vaikuttaa monimutkaiselta ohjausjärjestelmältä, kunnolla suunniteltuna ja koottuna se sisältää yhteisen päämäärän näkökulmien välillä. Niiden avulla yritys saavuttaa strategiset tavoitteensa. (Kaplan & Norton 1996b, 56.)



Kuvio 5. Kaplanin ja Nortonin Balanced Scorecard -viitekehys (Määttä & Ojala 2001, 23)

Tasapainotettu mittaristo perustuu menneisyyteen, tulevaisuuteen ja nykyhetkeen. (Olve, Roy & Wetter 1998, 15 - 16.) Tasapainotettu mittaristo on joutunut kilpailutilanteeseen perinteisten tapojen kuten budjetoinnin ja liiketoiminnan suunnittelun kanssa. Se on kyseenalaistanut yritysten vanhat johtamisjärjestelmät ja sen eri osa-alueet. (Määttä & Ojala 2001, 25.)

Tasapainotetun mittariston tarkoituksena on saada yritykset tajuamaan, että johdolle on edelleen tärkeää taloudelliset luvut ja mittarit, mutta tasapainotettu mittaristo korostaa mittauksia, jotka yhdistävät asiakkaan, sisäisen prosessin ja suorituskyvyn, jotta pitkän aikavälin taloudellisen menestyksen tavoitteisiin päästään. Kun yritykset tajuavat tämän, he tulevat pääsemään haluttuihin tavoitteisiin. (Olve ym. 1998, 16; Kaplan & Norton 1996a, 21.)

Tasapainotetun mittariston sisältöä on laajentanut edelleen vision ja strategian merkityksen kasvu johtamisen lähteenä. Tavoitteilla ja mittareilla tulee olla suora yhteys yrityksen strategiaan ja visioon. Pelkkä mittaaminen ei vielä itsessään riitä vaikka se kaikkien sääntöjen mukaan tehtäisiinkin vaan yrityksen on huomioitava tarkoin ne prosessit, jotka vaikuttavat strategiaan ja joiden avulla sitä pystytään johtamaan ja toteuttamaan. (Määttä & Ojala 2001, 25.)

Visiota suunnitellessa täytyy muistaa, että se tulisi kiinnittää aikaan. Se on realistinen, mutta tavoitteellinen näkemys siitä, missä yrityksen halutaan olevan tietyn ajanjakson kuluttua. Ajanjakso ei saa olla liian pitkä, sillä muuten visiosta tulee liian haastava. Hyvä yksinkertaistettu esimerkki visiosta on esimerkiksi seuraavanlainen:

Haluamme olla vuoteen 2017 mennessä oman toimialamme maan johtavimpia yrityksiä. Näin visio luo pohjan strategialle ja sitä on helppo käyttää tulostittaristossa yhtenä mittarina. (Malmi, Peltola & Toivanen 2002, 60.)

Vision tehtävänä on luoda yritykselle yhtenäinen suunta, jonne kaikki henkilöstöstä pyrkivät. Visio on hyvä ja strategisesti haastava silloin kun se

- on selkeästi parempi kuin nykytila
- antaa selkeän suunnan
- on haastavan vaikea, mutta ei mahdoton
- on emotionaalisesti vetoava
- ei ole kopioitavissa
- on sisällöltään ymmärrettävissä yrityksen sisällä ja ulkopuolella. (Määttä & Ojala 2001, 57.)

Strategialle on kehittynyt monta selitystä sen tarkoitukselle, mutta tasapainotettuun mittaristoon liitettynä strategialla haetaan niitä keinoja joilla yrityksen määrittelemä visio saavutetaan. Yrityksillä on monia strategioita kuten esimerkiksi henkilöstöstrategia tai tuotantostrategia. Niistä kaikista erikseen ei tasapainotetun mittariston kohdalla ole mitään hyötyä, vaan yritysten johdon on löydettävä yksi yhtenäinen strategia, joka yhdistää ja tasapainottaa irralliset strategiat sekä tuo esiin johdon aikomukset ja tavoitteet. (Malmi ym. 2002, 61.)

Strategiaa suunniteltaessa tai päivittäessä yritysten on hyvä kuitenkin muistaa, ettei strategian tai vision suunnitteluun kannatta uhrata liikaa aikaa ellei niitä pystytä esittämään selkeästi. Pitkät 50 -sivuiset asiakirjat, jotka kuvaavat strategiaa ovat turhia. Lisäksi yritysten tulisi muistaa, että strategian tavoitteiden kuvaamisen lisäksi olisi tärkeää kirjata ylös myös ne seikat joita ei haluta saavuttaa. (Olve ym. 1998, 42; Kaplan & Norton 2002, 143 - 144.)

4.2 Näkökulmat

Tasapainotettuun mittaristoon liittyvä visio ja strategia yritetään saavuttaa neljän näkökulman kautta. Näkökulmat ovat taloudellinen näkökulma, asiakasnäkökulma, si-

säisten prosessien näkökulma ja oppimis- ja kasvunäkökulma. Näiden avulla Balanced Scorecard antaa informaatiota yritykselle liittyen nykyhetken ja tulevaisuuden menestystekijöihin. (Kaplan & Norton 1996a, 25.) Hyvän esimerkin saa kun vertaa yritystä ja johtajaa lentokoneeseen ja lentäjään. Lentäjä ei voisi kuvitellakaan, että lentäisi sellaisella koneella jossa olisi vain yksi ohjain ja se olisi esimerkiksi lentonopeus. Lentonopeuden lisäksi pitäisi ottaa huomioon ainakin bensiinin määrä ja korkeus. On siis selvää, että myös yrityksissä pitää ottaa talouden lisäksi huomioon asiakkaat, henkilöstö ja sisäiset prosessit. (Kaplan & Norton 1996b, 55.)

Tasapainotetun mittariston näkökulmien mittareita suunniteltaessa yrityksen on helppo lähteä etenemään kolmella pääkohdalla: kasvu, ylläpito ja vähentäminen. Eli yritys pohtii mitä asioita strategian tavoitteiden saavuttamiseksi täytyy kasvattaa, ylläpitää ja poistaa. (Kaplan & Norton 1996b, 58.) Tässä Kaplanin ja Nortonin (1996b, 58) esimerkki sopivasta taulukosta:

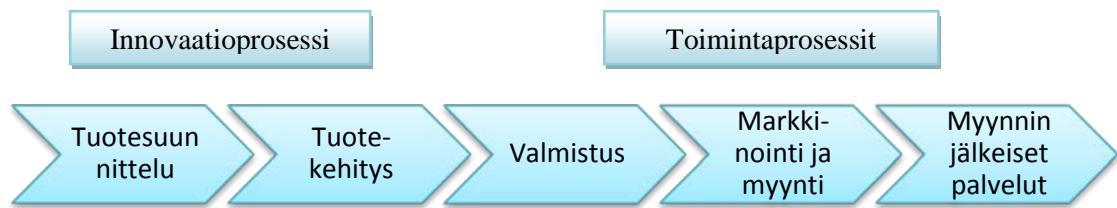
Taulukko 1. Mittariston suunnittelu

	Tulojen kustannukset	Kustannusten lasku/ tuottavuuden kasvu	Resurssien käyttöaste
Kasvu	- Myynnin kasvu - Tuottojen prosenttiosuus tavaroista, palveluista ja asiakkaista	- Liikevaihto/työntekijä	- Investoinnit - Tutkimus ja kehittyminen
Ylläpito	- Asiakkaiden määrä, - Uusien tuotteiden osuus liikevaihdosta, - Asiakas- ja tuotekannattavuus	- Kustannukset verrattuna kilpailijoihin - Välilliset kustannukset	- Kassavirta - Resurssien käyttöaste kustannukset
Vähennä	- Kannattamattomien asiakkaiden osuus	- Yksikkökustannukset	- Maksuaika - Läpimenoaika

Vaikka tasapainotettu mittaristo kritisoi pelkkien taloudellisten lukujen tarkastelua, se on silti yhtenä näkökulmana mittaristossa. Taloudellinen näkökulma on tärkeä kun tehdään yhteenvetoa jo tapahtuneista talouden muutoksista. (Kaplan & Norton 1996a, 25.) Lisäksi taloudellinen näkökulma osoittaa strategisten valintojen tuloksen muiden näkökulmien kohdalla ja siinä määritellään pitkän aikavälin tavoitteet ja pelisäännöt (Olve ym. 1998, 58). Tähän näkökulmaan sisällytetään myös omistajien tavoitteita ja näkemyksiä tulevaisuuteen liittyen, niin positiivisia kuin negatiivisiakin. Taloudellisen näkökulman mittarit kuvaavat strategian taloudellista onnistumista sekä määrittävät tavoitteet, joihin muilla mittareilla halutaan päästä. (Malmi ym. 2002, 25.) Hyviä mittareita taloudellisen näkökulman mittaamiseen ovat kassavirta, myynnin kasvua kuvaavat mittarit, riskit ja kannattavuuden mittarit (Kaplan & Norton 1996a, 26; Malmi ym. 2002, 25).

Asiakkuuden näkökulma selvittää asiakas- ja markkinasegmentit, joissa yritys voi kilpailla sekä selvittää kuinka hyvin yritys on niissä esillä (Kaplan & Norton 1996a, 26). Asiakkuuden näkökulmassa pohditaan mm. mitä yrityksen tulisi asiakkailleen tarjota, miten saadaan uusia asiakkaita tai markkinaosuuksia, miten pitää asiakkaat tyytyväisinä ja uskollisina. Hyviä mittareita tässä näkökulmassa ovat perusmittarit joita ovat asiakastyytyväisyyskyselyt, asiakaskannattavuus ja -uskollisuus sekä uusien asiakkaiden lukumäärä. Muita mittareita, jotka vaihtelevat hieman yrityksittäin ja mittaavat lähinnä asiakkaan näkökulmasta ovat esimerkiksi asiakaspalvelu, asiakas-suhteet ja yrityksen imago. Varsinkin asiakkuuden näkökulmassa kannattaa miettiä tarkkaan eri mittarit, sillä hyvä mittari on sellainen, joka ei heti ole kopioitavissa seuraavaan yritykseen. (Malmi ym. 2002, 26.)

Sisäisten prosessien näkökulmassa mitataan niitä prosesseja jotka onnistuessaan tekevät sen mitä taloudellisessa ja asiakasnäkökulmassa halutaan saavuttaa (Malmi ym. 2002, 27). Näkökulmaa pohdittaessa yritys saattaa joutua luomaan kokonaan uusia prosesseja, jotta se pääsee tavoitteisiinsa. Yrityksen pitää esimerkiksi kehittää uusi prosessi, jotta se voi ennakoida asiakkaidensa tarpeet tai tuottaa uusia palveluja, jotka vastaavat segmentoitujen asiakkaiden arvoja. Toinen tapa on sisällyttää innovaatioprosessit sisäisten prosessien näkökulmaan arvoketjumallin mukaan. (Kaplan & Norton 1996a, 27.)



Kuvio 6. Sisäisten prosessien näkökulman arvoketjumalli (Kaplan & Norton 1996a, 27)

Kuvion malli käy läpi kaikki prosessit tuotteen suunnittelusta tuotteen toimituksen jälkeiseen aikaan. Kuvion alkupäässä asiakkaiden tarpeita määritellään ja lopussa asiakkaiden tarpeet on tyydytetty. Prosessit tulee kuvata tarkasti, sillä mallin tarkoituksena on poistaa sellaiset prosessit, jotka eivät tuota asiakkaalle arvoa. Sen jälkeen täytyy määritellä kustannukset, prosessiajat ja laadunvarmistustoimet. Näistä syntyy myöhemmin prosessimittarit. (Olve ym. 1998, 61.)

Viimeinen näkökulma on oppimisen ja kasvun näkökulma ja se kertoo millaisen perustan yritys tarvitsee, jotta se saavuttaisi pitkäaikaisen kasvun ja kehittymisen. Yrityksen oppiminen ammennetaan ihmisistä, järjestelmistä ja toimintatavoista sekä siitä mitä tarvitaan, jotta saavutetaan läpimurto. Jotta läpimurto saavutettaisiin, täytyy yrityksen kouluttaa työntekijöitä, parantaa informaatioteknologiaa ja järjestelmiä sekä luoda yritykselle omia toimintatapoja ja rutiineja. (Kaplan & Norton 1996a, 28.) Mittareina tähän näkökulmaan toimivat henkilöstötyytyväisyys, sairauspoissaolot, vaihtuvuus sekä koulutukseen uhratut resurssit (Malmi ym. 2002, 28).

Asettaessa mittareita näkökulmiin täytyy huomioida se, ettei jossain näkökulmassa ole erittäin paljon enemmän mittareita kuin jossain toisessa. Mittareita ei myöskään saa olla liian vähän. Tasapaino näkökulmien välillä täytyy säilyttää. Kannattaa myös miettiä mitä mittareita mihinkin näkökulmaan asettaa. Esimerkiksi toimitustäsmällisyys sopii asiakasnäkökulmaan yhtä hyvin kuin sisäisen prosessin näkökulmaan, jolloin täytyy päättää kummassa näkökulmassa sillä on suurempi arvo. Jos toimitustäsmällisyys laitetaan asiakasnäkökulmaan, prosessinäkökulmaan voidaan ottaa mittariksi esimerkiksi läpimenoaika, joka tällöin kompensoi toimitustäsmällisyyttä. (Malmi ym. 2002, 29 - 30.) Taulukossa 2 on esitetty tiivistetysti tasapainotetun mittariston kaikkiin näkökulmiin sopivia esimerkkimittareita.

Taulukko 2. Tasapainotetun mittariston näkökulmat ja mittarit

Näkökulma	Sopivia mittareita
Taloudellinen näkökulma	Kassavirta, myynnin kasvua kuvaavat mittarit, riskit, kannattavuuden mittarit
Asiakasnäkökulma	Asiakastyytyväisyyskysely, asiakaskan- nattavuus ja- uskollisuus, uusien asiak- kaiden lukumäärä, asiakaspalvelu, asia- kassuhteet, yrityksen imago
Sisäisten prosessien näkökulma	Kustannukset, prosessiaika, läpimenoai- ka
Oppimisen ja kasvun näkökulma	Henkilöstötyytyväisyys, sairauspoissa- olot, vaihtuvuus, koulutukseen käytetyt resurssit

4.3 Tasapainotetun mittariston käyttöönotto

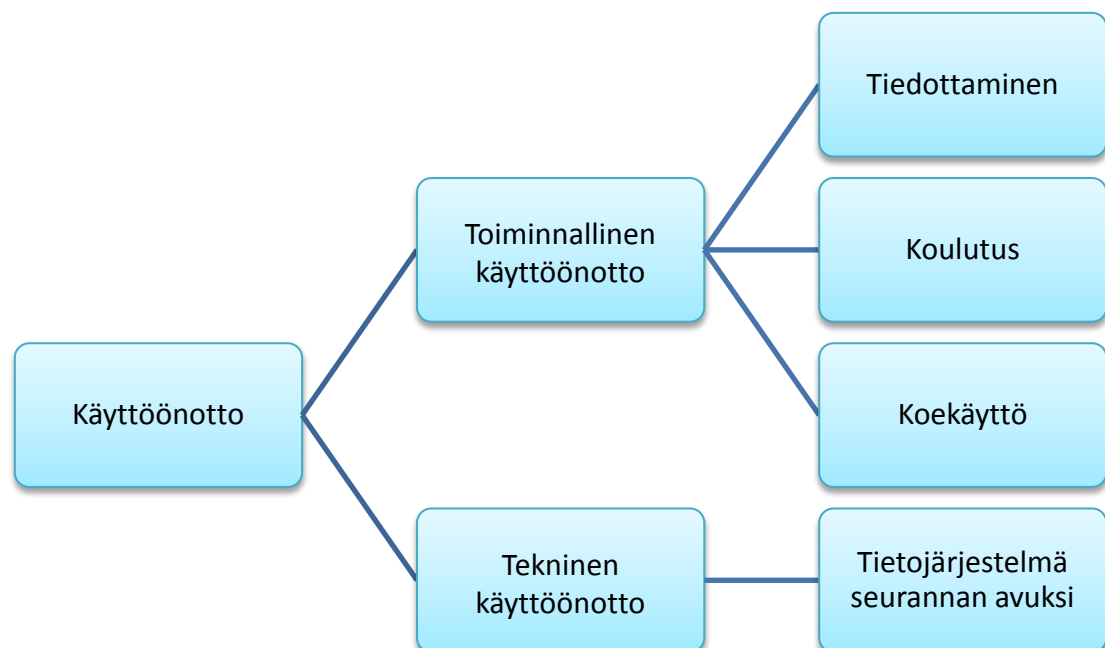
Käyttöönotto on tasapainotetun mittariston kriittisin vaihe. Jotta voidaan varmistua siitä, että mittaristo tulee tehokkaaseen käyttöön, on sen käyttöönotto suunniteltava huolellisesti. Hyvä suunnittelu takaa että viestintään, koulutukseen ja muutokseen liittyvä esimiestyö kohdistuu juuri oikeisiin asioihin. (Malmi ym. 2002, 111.) Tasapainotetun mittariston käyttöönotossa on hyvä ottaa huomioon myös yrityksen koko. Pienemmät yritykset voivat ottaa koko mittariston heti käyttöön koko organisaation laajuisesti, mutta suuremmissa yrityksissä on järkevää lähteä tuomaan mittaristoa organisaatioon yksikkö kerrallaan. (Olve ym. 1998, 45.)

Käyttöönoton alussa yrityksen tulee huomioida kolme asiaa; tiedottaminen, koulutus ja koekäyttö. Tätä vaihetta kutsutaan toiminnalliseksi käyttöönotoksi. Tiedottamisen avulla halutaan saada koko yrityksen henkilöstö ymmärtämään suunniteltu visio, strategia ja niihin liittyvät tavoitteet. Samalla luodaan tasapainotettuun mittaristoon liittyvät odotukset ja kysyntä. Myös työntekijöiden epävarmuutta halutaan minimoida. Epävarmuus- ja pelkotekijöiden minimointiin auttaa myös organisaation kaikilla

tasoilla toteutettu koulutus. Koulutuksella varmistetaan, että tasapainotetun mittariston teoria sisäistetään ja mittariston rakenne selkeytyy. Yritysten kannattaa myös korostaa jokaisen työntekijän mahdollisuutta auttaa mittarien kehittämisessä. (Malmi ym. 2002, 112 - 113.)

Koekäytön avulla henkilöstö ammentaa koulutuksesta saatua tietoa ja perehtyy mittaristoon käytännötasolla. Koekäytön aika henkilöstö oppii seuraamaan mittaristojen antamia tuloksia sekä peilaamaan niitä yritykseen. Myös esimiesten on oltava mukana koekäytössä, sillä palautteen anto ja vastaanottaminen on osa koekäyttöä, koska koekäytön jälkeen esimiehet ovat ne, jotka vastaavat mittariston hyödyntämisestä ja kehittämisestä. Mukana ollessaan esimiehet myös antavat vaikutelman hyvästä sitoutumisesta asiaan. (Malmi ym. 2002, 113 - 114.)

Toinen vaihe mittariston käyttöönotossa on tekninen käyttöönotto. Tasapainotettu mittaristo tarvitsee rinnalleen jonkinlaisen tietojärjestelmän, jonka avulla mittauksen seuranta on helpompaa. (Malmi ym. 2002, 114.) Yritysten on mahdollista investoida johonkin valmiiseen Balanced Scorecard –ohjelmistoon, mutta tietojärjestelmäksi kelpaa hyvin esimerkiksi Excel tai perinteinen kynä ja paperi (Aho 2013). Pääasia kuitenkin on, että tieto on tarpeeksi havainnollistavaa osaston tai tiimin tilasta ja kehityksestä. Teknisen puolen tarkoituksena on pitää huolta, että mittareiden perustieto löytyy jostain yrityksen järjestelmästä. (Malmi ym. 2002, 116.)



Kuvio 7. Tasapainotetun mittariston käyttöönoton vaiheet.

Kun käyttöönotto on sujunut hyvin ja mittaristo ja mittarit on otettu haltuun, tulee yrityksille eteen se vaihe, kun he miettivät tasapainotetun mittariston liittämistä johtamisjärjestelmäänsä. Yhtä oikeaa tapaa mittariston liittämiseksi ei ole, vaan se on usein todella paljon kiinni organisaation omista tavoista. Liittäminen alkaa samalla tavalla strategian ja vision määrittelystä. Lisäksi mittarit voidaan analysoida uudelleen, jos käyttöönoton aikana on ilmennyt, jonkin mittarin olevan turha tai että se olisi parempi jossain toisessa näkökulmassa. Tarkoitus on varmistaa, että mittaristo mittaa juuri niitä asioita, joista on apua yrityksen strategian saavuttamisessa. Myös raportoinnin on oltava tarpeeksi yksinkertaista ja on varmistettava, että mittaristoa käytetään jatkuvasti joka päivä yrityksen kaikissa osissa. (Malmi ym. 2002, 123 - 127; Olve ym. 1998, 66, 71.)

4.4 Raportointi ja seuranta

Tasapainotetun mittariston kohdalla raportoinnin ja seurannan kannalta tärkeää on se, että yritys ottaa huomioon niin mittarit kuin strategiankin. On välttämätöntä, että seurannassa ei unohdeta mittariston ja strategian välistä linkkiä. Jos näiden yhteys unohtuu, on riskinä se, että mittarit mittaavat strategian kannalta vääriä asioita ja näin ollen se voi johtaa yrityksen epäonnistumiseen, koska energiaa käytetään väärän strategian toteuttamiseen. (Olve ym 1998, 233; Kaplan & Norton 2002, 333.)

Strategian ja mittareiden yhteneväisyyksiin liittyviä keskusteluja kannattaa käydä yrityksessä kuukausittain tai ainakin neljännesvuosittain. Keskustelujen myötä saadaan selville jos strategiset tavoitteet ja mittarit poikkeavat suuresti toisistaan. Jos näin huomataan olevan, on edessä mahdollisesti pitkän tai lyhyen aikavälin tavoitteiden muokkaaminen. (Olve ym. 1998, 43.)

Itse mittariston kohdalla sen tuottamia tietoja analysoidaan ja tiedoista tehdään johtopäätöksiä ja toimenpiteitä. Yrityksen pitää tässä vaiheessa uudelleen suunnitella esimerkiksi kokouskäytäntönsä siten, että se tukee seuranta- ja mittaustietojen hyväksikäyttöä ja asioiden käsittelyä johtopäätöksiin perustuen. Tärkeää on myös huomioida se, ettei yrityksessä keskitytä vain niihin mittareihin joilla ei ole päästy tavoit-

tealueelle. Ihan yhtä tärkeää on tarkastella niitä mittareita, joilla tavoitealueelle on päästy ja selvitetävä miten sinne on päästy. Tämä on tärkeä muistaa varsinkin tasapainotetun mittariston käytön alkuvaiheissa, sillä mukaan saattaa päästä virheellisiä arvoja. (Malmi ym. 2002, 130 – 131.)

4.5 Tasapainotetun mittariston hyödyt ja haitat

Tasapainotettua mittaristoa on ylistetty paljon ja se tuokin yrityksille paljon hyvää ja arvokasta tietoa oikein käytettynä. Kuitenkin tasapainotetussa mittaristossa, kuin missä tahansa muussakin ohjausjärjestelmässä, on omat ongelmakohtansa, jotka pitää huomioida kun yritykset ottavat menetelmää käyttöönsä. Tällä hetkellä monien yritysten johtajat ovat kiinnostuneita pörssikursseista ja ohjaus- ja raportointijärjestelmät luodaan pelkästään talousohjauksen varaan. Kun tasapainotettu mittaristo rakennetaan tällaisen ilmapiirin omaavaan yritykseen, on vaarana, että tasapainotetusta mittaristosta tulee liian monikerroksinen ja suurikokoinen, että se tukehduttaa itse itsensä. Mahdollisuutena on myös yrityksen liikevaihdon lasku, sillä näissä tapauksissa tasapainotettu mittaristo kääntää toiminnan fokuksen sisäänpäin ja vaarantaa yrityksen aktiviteetit asiakasrajapinnassa. (Åkerberg 2006, 64 - 66.)

Åkerberg (2006, 66 – 69) on määritellyt neljä kohtaa joita kannattaa varoa tasapainotetun mittariston käyttöönoton yhteydessä. Ensimmäisenä kannattaa varoa laittamasta kaikkea yhteen järjestelmään. Kun vain oikeat asiat mitataan, syntyvät oikeat tuloksetkin. Tärkeää on myös että matkan varrella tehdään seurannan perusteella mittaristokehitystä eikä vain kiinnitetä huomiota lopputulokseen.

Toisena yrityksissä pitää ymmärtää, että tasapainotettu mittaristo on johdon työkalu ja sen tarkoituksena on tuoda esiin yrityksen ongelmakohdat. Tällöin menetelmän käyttöönottoon hankittavat mahdolliset konsultit pitää valita huolella. Hyvä konsultti on sellainen, jolla on kokemusta johtotehtävistä ja on muutenkin saanut kokemusta liike-elämästä. Esimerkiksi muuten erinomaiselta, mutta juuri opintonsa päättäneeltä konsultilta voi jäädä joitain yrityksen kannalta tärkeitä asioita huomaamatta. (Åkerberg 2006, 67.)

Kolmantena on huomioitava, että amerikkalaiset yritykset, joihin tasapainotettu mittaristo on alun perin luotu, ovat huomattavasti suurempia kuin suomalaiset yritykset. Jos tätä asiaa ei huomioida menetelmästä voi tulla moniportainen ja keinotekoinen. (Åkerberg 2006, 67.)

Neljäntenä Åkerberg (2006, 69) neuvoo yrityksiä, jotka aikovat ottaa tasapainotetun mittariston käyttöönsä luopumaan kokonaan budjetoitijärjestelmästänsä. Syy tähän on se, että perusluonne budjetoinnilla ja tasapainotetulla mittaristolla on erilainen. Perinteinen budjetointi ohjausjärjestelmänä pysäyttää hetkellisesti ajankulun ja keran vuodessa luo uudet tavoitteet yritykselle. Tasapainotettu mittaristo taas puolestaan on jatkuvasti toimiva ohjausjärjestelmä, mikä pyrkii koko ajan kehittämään mittareita.

Jos kuitenkin kaikki menee hyvin, on tasapainotetulta mittaristolta odotettavissa seuraavanlaisia hyötyjä. Tasapainotettu mittaristo keskittyy tulevaisuuteen ja se näin ollen parantaa pitkän ajan taloudellista suunnittelua, painottaa asiakaslähtöisyyttä, tunnistaa uusia sisäisiä prosesseja ja tuo esille henkilöstön tarpeet sekä tasapainottaa lyhyen ja pitkän aikavälin tavoitteita. Tasapainotettu mittaristo parantaa myös strategian ja vision ymmärrystä ja rakentamista johdolle ja näin ollen sen informoiminen alemmille tasoille paranee. (Malmi ym. 2002, 47 - 48.)

Hyötynä tasapainotetun mittariston kohdalla voi nähdä myös sen, että yrityksen on todella paneuduttava liiketoimintaprosesseihinsa, strategiseen suunnitteluun sekä kriittisiin menestystekijöihin. Suurin hyöty saadaankin mittariston rakentamisvaiheessa, kun yrityksessä pohditaan sen toimintatapoja ja tulevia mittauskohteita. Lisäksi se, että tasapainotettu mittaristo huomioi myös muutakin kuin vain taloudellisen puolen yrityksessä, muistuttaa laaja-alaisen johtamisen tarpeesta. (Åkerberg 2006, 76 - 77.)

5 TUTKIMUKSEN TOTEUTUS

5.1 Tutkimusmenetelmän valinta ja toteutus

Tutkimusta aloittaessa on hyvä pohtia, mikä tutkimusmenetelmä sopii omaan tutkimukseen parhaiten. Näin voidaan varmistua siitä, että tutkimuksesta saadaan halutut tulokset. Valintaa auttaa esimerkiksi jo tehtyjen tutkimusten selailu ja lukeminen. Tutkimusmenetelmät jaetaan kahteen luokkaan: kvantitatiivinen eli määrällinen ja kvalitatiivinen eli laadullinen menetelmä. (Hirsjärvi, Remes & Sajavaara 2009, 137.)

Kvantitatiivisen tutkimuksen erottaa kvalitatiivisesta tutkimuksesta suurilta osin se, että kvantitatiivinen tutkimus sisältää paljon numeerista tietoa. Sen kuvaamiseen käytetään tilastoja ja numeroita. (Jyväskylän yliopiston www-sivut 2014.) Tutkimusmenetelmälle on tyypillistä erilaisten syy-seuraussuhteiden selittäminen sekä keskeisten asioiden kuvaileva dokumentointi. Tutkimukset tehdään usein kyselylomakkeilla, joissa on valmiit vastausvaihtoehdot. (Hirsjärvi ym. 2009, 138-140.)

Kvalitatiivinen tutkimus yrittää ymmärtää tutkittavaa asiaa kokonaisvaltaisesti luonnollisissa tilanteissa. Tutkimus suoritetaan usein esimerkiksi haastatteluilla, joissa pyritään samaan haastateltavan omat näkökulmat ja mielipiteet esille. Tutkija ei ohjaa haastattelutilannetta liikaa, sillä sitä mikä on tärkeää, ei määrää tutkija vaan haastateltava. Tutkittava joukko on tarkoin valittu etukäteen eikä esimerkiksi satunnaisotoksilla niin kuin kvantitatiivisessä tutkimuksessa. (Hirsjärvi ym. 2009, 164.)

Tämä tutkimus toteutettiin kvantitatiivista tutkimusmenetelmää käyttäen. Määrällinen tutkimusmenetelmä sopi paremmin tähän tutkimukseen, koska tutkittava alue oli laaja, Satakunnan alue, sekä haluttiin saada tilastollinen näkökulma budjetoinnin ja tasapainotetun mittariston nykytilaan.

Tutkimukseen valittiin satunnaisesti Kauppalehden www-sivuilla olevasta Satakunnan tuottavimmat yritykset listalta 120 rakennus- ja tuotantoalan yritystä. Näihin yrityksiin päädyttiin siksi, että niiden toiminta on monipuolista ja niissä on mahdollista toteuttaa tasapainotetun mittariston kaikki osa-alueet. Lisäksi tarkistettiin yrityksen

koko ja karsittiin liian pienet yritykset joukosta pois. Karsinta tehtiin tarkastelemalla yrityksen henkilöstömäärää ja liikevaihtoa. Eli esimerkiksi yhden miehen yhtiöt jätettiin kokonaan pois. Valituille yrityksille lähetettiin helmikuussa 2014 kyselykaavake (Liite 1) sähköpostilla, jossa oli opinnäytetyön teorian pohjalta tehtyjä kysymyksiä ja vastausvaihtoehtoja. Kyselyssä oli mahdollista selventää omaa vastausta tekstillä, jota moni yritys käytti hyväkseen.

5.2 Validiteetti ja reliabiliteetti

Kun tehdään tutkimusta, tarkoituksena on koko ajan arvioida sen luotettavuutta. Luotettavuuden mittareina voidaan käyttää monia eri tapoja, mutta yleisimmät ovat validiteetti ja reliabiliteetti. Nämä molemmat termit yksinkertaistettuna tarkoittavat samaa, luotettavuutta. (Hirsjärvi ym. 2009, 231.)

Validiteetti tarkoittaa tutkimuksen kykyä tutkia juuri sitä, mitä on tarkoitus tutkia. Esimerkiksi kyselytutkimuksissa validiteetin kannalta tärkeää on se, että vastaajat ovat käsittäneet kysymykset oikein. Jos vastaajilla on eri näkökulma vastauksiin kuin tutkijalla, ei tutkimustulosta voida pitää validina eli pätevänä. Kaikissa tutkimusmenetelmissä voidaan validiutta tarkentaa käyttämällä monia tutkimusmenetelmiä samassa tutkimuksessa (Hirsjärvi ym. 2009, 231-233.)

Reliabiliteetti tarkoittaa tutkimustulosten toistettavuutta. Tutkimustulos ei siis saa olla sattumanvarainen. Reliabiliteettiä voidaan selvittää esimerkiksi siten että kaksi eri tutkijaa tutkii samaa asiaa ja molemmat heistä päätyvät samaan lopputulokseen. Mikäli päädytään eri lopputulokseen, reliabiliteetti ei päde. (Hirsjärvi ym. 2009, 231.)

Tätä tutkimusta voidaan pitää validina, sillä tutkimuksella saavutettiin asetetut tavoitteet ja vastaajat olivat ymmärtäneet kysymykset oikein. Lisäksi teoria kulkee empirian kanssa käsi kädessä, joten se lisää validiteettia. Jos tutkimus tehtäisiin uudestaan saman alan yrityksille, on mahdollista, että samoihin tuloksiin päästäisiin. Siltä osin tutkimusta voidaan pitää reliabilina.

6 TUTKIMUSTULOKSET

6.1 Vastaajien taustatiedot

Kysely yritysten ohjausjärjestelmistä lähetettiin 120 yrityksen toimitusjohtajalle tai talouspäällikölle, jotka valikoitiin Kauppalehden Satakunnan tuottavimpien yritysten listan joukosta. Yritysten valintaan vaikutti yrityksen koko ja toimiala. Kyselyyn pyrittiin valitsemaan sellaisia yrityksiä, jotka toimivat tuotannon tai rakentamisen alalla. Tärkeää valinnassa oli myös se, että kyseessä oli mahdollisimman samankokoisia yrityksiä, pääasiassa keskikokoisia. Valinta tehtiin tarkastelemalla henkilöstömäärää ja liikevaihtoa. Rajaus tehtiin näihin toimialoihin siksi, että näille yrityksille on ominaista monipuoliset piirteet. Esimerkiksi, tilaukset, asiakkaat, toimitukset, taloushallinto yms.

Valikoiduista 120 yrityksestä vastauksen antoi 43 yritystä, jolloin vastausprosentiksi tuli 35,8 %. Vastausprosentti on ihan hyvä. Vastausten samankaltaisuus keskenään vaikutti myös siihen, että kyselytulokset olivat tyydyttävät. Näin voidaan olettaa, että suurimmassa osassa keskikokoisissa satakuntalaisissa yrityksissä tilanne on kyselytulosten mukainen.

6.2 Yritysten ohjausjärjestelmä

Kyselyssä keskityttiin budjetointiin ja tasapainotettuun mittaristoon, niin kuin teoriassakin, joten kysymykset käsitelivät vain näitä ohjausjärjestelmä menetelmiä. Ensimmäisessä kysymyksessä selvitettiin, mitä ohjausjärjestelmää yritykset käyttävät.



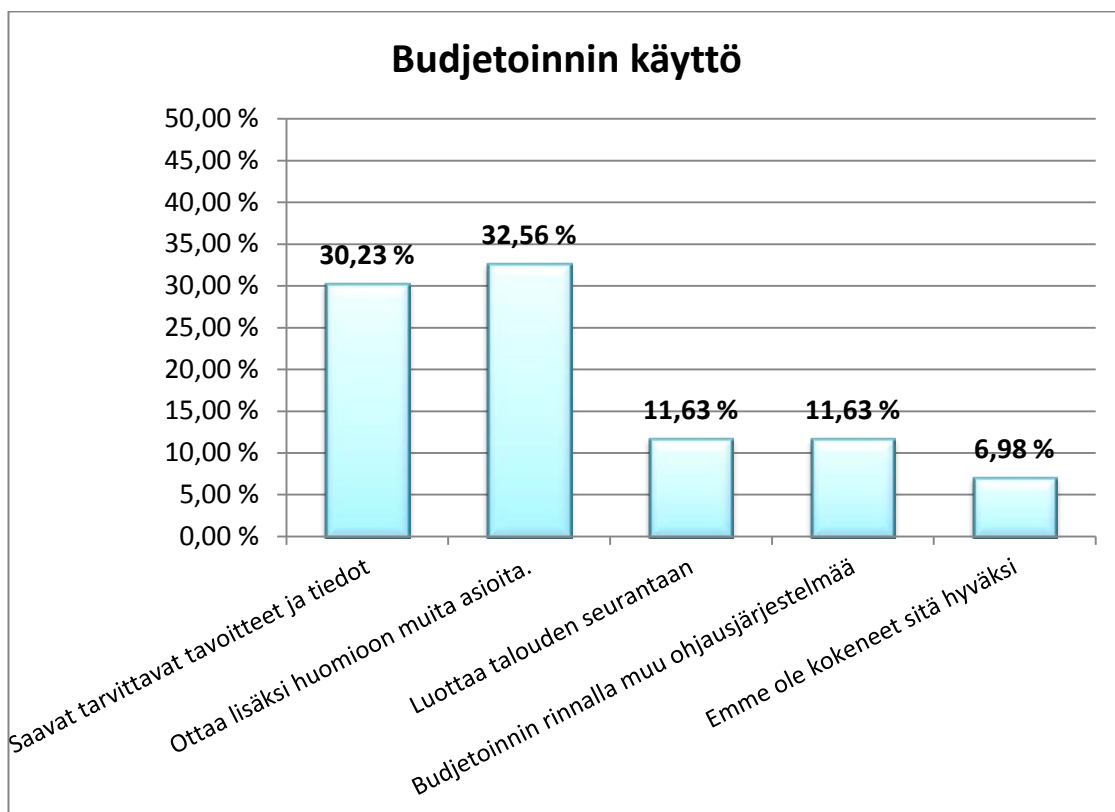
Kuvio 8. Yritysten käyttämät ohjausjärjestelmät

Kyselyssä selvisi, että vastanneiden joukosta 4,7 %, eli vain kaksi yritystä, käytti tasapainotettua mittaristoa. Näistä yrityksistä toinen käytti rinnalla perinteistä budjetointia, mutta toinen pelkästään tasapainotettua mittaristoa. Tulos oli yllättävä, sillä tasapainotetusta mittaristosta on puhuttu mediassa ja alan lehdissä paljon, joten voisi olettaa sen olevan enemmän käytössä. Suurin osa vastaajista kuitenkin käytti perinteistä budjetointia tai jotain muuta budjetoinnin muotoa. Vastaajista 9,30 prosentilla oli käytössä kokonaan jokin muu ohjausjärjestelmä esimerkiksi kassavirtaan perustuva seuranta. Huolestuttavinta oli kuitenkin 16,3 % osuus, jotka eivät sanojensa mukaan käytä minkäänlaista ohjausjärjestelmää. Tätä valintaa oli perusteltu esimerkiksi näillä perusteilla: yritys elää joustavasti ajanhermoilla, ymmärtämättömyydellä aiheita kohtaan, yritys ei tarvitse ohjausjärjestelmää eikä tule tarvitsemaankaan, elämäntoulu riittää.

Kyselyssä kysyttiin käytön syytä, eli miksi yritys käyttää nykyistä ohjausjärjestelmäänsä. Suurin osa vastaajista, 67,4 %, totesi nykyisen ohjausjärjestelmän toimivan yrityksen tarpeisiin nähden hyvin. Seuraavaksi yleisin syy oli esimerkiksi se, että kun konserni käyttää jotain menetelmää, niin silloin tytäryrityskin käyttää. Vastaajista 4,7 prosenttia ei ollut tyytyväisiä ohjausjärjestelmäänsä, mutta totesi uuden järjestelmän

käyttöönottamisen vievän liikaa aikaa ja resursseja. Yksi yritys vastasi heidän olleen aina käyttäneen nykyistä ohjausjärjestelmää, joten siksi se on käytössä.

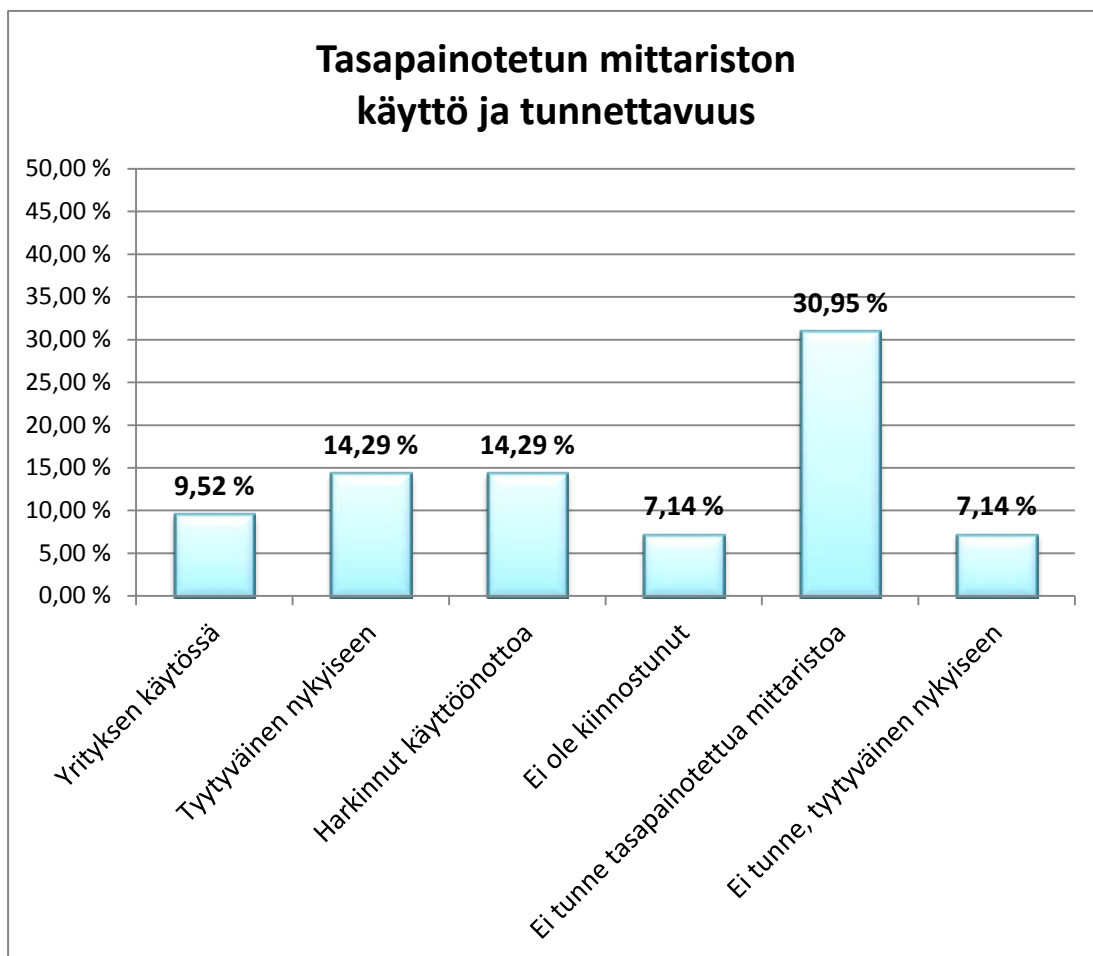
Kysely selvitti miksi, ne yritykset, jotka käyttävät budjetointia ohjausjärjestelmänään ovat kokeneet sen hyväksi yritykselleen.



Kuvio 9. Miksi yritykset ovat kokeneet budjetoinnin hyväksi?

Vastaajista 30,2 % oli sitä mieltä, että budjetointi antaa heidän yritykselleen tarvittavat tavoitteet ja tiedot yrityksen tilasta. Vastaajista 32,5 % kertoi ottavansa budjetoinnin lisäksi ohjauksessaan huomioon esimerkiksi asiakkaat ja yrityksen kehittymisen. Näistä vastauksista voimme päätellä, että suurin osa vastaajista ei luota pelkästään budjetointiin vaan ohjauksessa otetaan huomioon myös muita asioita. Vastanneista 11,6 % luotti siihen, että talouden ohjauksella he saavat kaiken tarvittavan tiedon irti yrityksestä. Myös 11,6 % yrityksistä ilmoitti käyttävänsä budjetoinnin rinnalla jotain toista ohjausjärjestelmää. Vastanneista 6,9 % oli sitä mieltä, etteivät he ole kokeneet budjetointia hyväksi yritykselleen.

Tasapainotetun mittariston käyttöä ja tunnettavuutta käsitteli yksi kyselyn kysymyksistä.



Kuvio 10. Tasapainotetun mittariston käyttö ja tunnettavuus

Vastaajista 30,9 prosentille tasapainotetun mittariston termi oli aivan vieras ja 7,1 % vastaajista ilmoitti termin olevan vieras, eikä heillä ollut halua tutustua tasapainotettuun mittaristoon. Toiset 7,1 % ilmoitti, että he eivät ole kiinnostuneita tasapainotetusta mittaristosta, mutta tietävät sen. Vastaajista 14,2 % tiesi tasapainotetun mittariston, mutta olivat tyytyväisiä nykyiseen ohjausjärjestelmäänsä.

Vastaajista 9,5 % ilmoitti tasapainotetun mittariston olevan yrityksen käytössä. Tämä poikkeaa aikaisemmasta kohdasta, jossa vain kaksi yritystä ilmoitti käyttävänsä tasapainotettua mittaristoa. Nyt määrä on tuplaantunut neljään yritykseen. Tähän löytyy selvitys kyselyn kommentti osiosta, jonne vastaajat ovat selventäneet heidän käytävän sitä, mutta pääasiassa budjetointia, sillä tasapainotettu mittaristo on työlämpi

ylläpidettävä. Kyselystä selvisi myös, että 14,3 % vastanneista on harkinnut tasapainotetun mittariston käyttöä, mutta eivät ole vielä ottaneet sitä yrityksensä käyttöön.

Tasapainotetun mittariston käyttöönottoa koskevassa kohdassa, selvitettiin miten käyttöönotto on sujunut yrityksissä. Toinen niistä yrityksistä, jotka ilmoittivat käyttävänsä tasapainotettua mittaristoa, totesi prosessin vieneen aikaa, mutta käyttöönotto sujui hyvin. Toinen vastasi käyttöönoton sujuneen hyvin. Lisäksi yksi toinen yritys, jolla on tasapainotettu mittaristo osittain käytössä, ilmoitti prosessin vieneen aikaa, mutta käyttöönoton sujuneen hyvin. Yksi yritys ilmoitti prosessin vieneen liikaa aikaa, joten he keskeyttivät koko prosessin.

Kuten opinnäytetyön teoriaosuudessa mainittiin, tasapainotetun mittariston kohdalla strategia ja visio linkittyvät mittariston tavoitteisiin. Myös budjetoinnissa strategialla on tärkeä rooli. Kyselyssä kysyttiin, kuinka monella vastanneista strategia ja visio linkittyvät ohjausjärjestelmään, oli se sitten budjetointi tai tasapainotettu mittaristo. Vastanneista 46,5 % vastasi kyllä ja 34,9 % ei. Tämä on hyvä prosenttimäärä ottaen huomioon sen, että vastanneista vain kaksi käytti tasapainotettua mittaristoa ohjausjärjestelmänään.

Kyselyllä haluttiin selvittää myös sitä, pidetäänkö yrityksissä jollain muulla tavalla huolta tasapainotetun mittariston neljästä näkökulmasta, jos tasapainotettu mittaristo ei yrityksellä ole käytössä. Tähän 44,2 % vastasi kyllä ja 20,9 % ei. Tämäkin on hyvä prosenttimäärä tasapainotetun mittariston käyttäjämäärään nähden.

Ohjausjärjestelmien ylläpidossa tärkeää on raportointi, jotta ohjausjärjestelmän antamat tulokset saataisiin kohtaamaan tavoitteet. Kyselyssä kysyttiin kuinka usein yritykset raportoivat ohjausjärjestelmistä saamiaan tietojaan.



Kuvio 11. Raportoinnin määrä yrityksissä

Yleisin tapa raportoida vastanneissa yrityksissä on kerran kuukaudessa, mikä on hyvä määrä kun tarkkaillaan yrityksen tilannetta. Jopa 18,6 % vastanneista vastasi raportoivansa kerran vuodessa, mikä tuntuu vähältä. Tässä voi olla mahdollisuutena, että vastaajat ovat ymmärtäneet raportoinnin tarkoittavan esimerkiksi tilinpäätöksen yhteydessä tehtävää tilinpäätösraporttia eikä niinkään tilanneseurantaraportteja. Loput vastauksista sijoittuivat tasaisesti näiden vaihtoehtojen välille. Osa yrityksistä, jotka vastasivat kyselyyn jokin muu aika, ilmoittivat raportoivansa esimerkiksi kahden kuukauden välein tai säännöllisen epäsäännöllisesti.

Kyselyssä haluttiin selvittää raportointiin liittyen myös se, keiden kanssa yritys käy raportit läpi. Vastanneista 52,4 % ilmoitti käyvänsä raportit läpi vain yrityksen johdossa ja vain 30,9 % johdon sekä muun henkilöstön kanssa. Tässä kohdassa olisi parannettavaa, sillä on tärkeää, että tieto leviää myös muulle henkilöstölle, jotta kaikilla on samat tavoitteet.

Kyselyssä tiedusteltiin myös vastaajien näkemyksiä ohjausjärjestelmien kehittämisestä tulevaisuudessa. Yrityksistä 19,0 % oli sitä mieltä, että budjetointi säilyttää

asemansa ja lisäksi 45,2 % uskoi budjetoinnin kehittyvän vielä paremmaksi. Vastaa- jista 26,2 % uskoi tasapainotetun mittariston kehittyvän ja yleistyvän. Vastaajista 14,3 % uskoi siihen, että tulevaisuudessa kehitetään uusi vieläkin parempi ohjausjär- jestelmä. Näyttää siis siltä, että budjetointi tulee säilyttämään suosionsa.

Kyselyssä oli viimeisenä kohta, jossa vastannut yritys sai esittää kritiikkiä tai kom- mentoida jotenkin muuten kyselyä tai vastauksiaan. Tähän jaksoi yllättävän moni vastaaja kirjoittaa jotain. Se helpotti paljon vastausten analysointia ja jotkin, kum- mallisilta tuntuvat vastaukset avautuivat paremmin. Eräältä yritykseltä kysely sai kri- tiikkiä siitä, ettei tasapainotettua mittaristoa ja budjetointia saisi asettaa poissulkevik- si vaihtoehtoiksi ja lisäksi raportointiin liittyen olisi pitänyt kysyä kuinka usein ra- portteja käydään henkilöstön kanssa läpi.

7 YHTEENVETO JA JOHTOPÄÄTÖKSET

Tämä opinnäytetyö halusi selvittää perinteisen budjetoinnin ja tasapainotetun mitta- riston nykytilaa keskisuurissa Satakuntalaisissa rakennus- ja tuotantoalan yrityksissä. Tutkimukseen käytetyllä kyselyllä selvitettiin ensin yritysten käyttämä ohjausjärjes- telmä ja sen jälkeen paneuduttiin budjetointia ja tasapainotettua mittaristoa koskeviin kysymyksiin.

Perinteinen budjetointi on hyvin tunnettu ohjausjärjestelmätyyppi, josta on muovau- tunut monia erilaisia menetelmiä, kuten rullaava budjetointi ja erilaisia osabudjetteja. Budjetointi on saanut osakseen paljon kritiikkiä, mutta silti se on pysynyt yhtenä suosituimmista ohjausmenetelmistä. Perinteisen budjetoinnin rinnalle on muodostu- nut myös muita budjetoinnin muotoja kuten rullaava budjetointi.

Viime vuosien aikana budjetoinnin tilalle on kuitenkin noussut amerikkalaisten Kap- lanin ja Nortonin kehittämä tasapainotettu mittaristo. Tasapainotettu mittaristo eroaa budjetoinnista siten, että se ottaa talouden lisäksi huomioon kolme muuta näkökul- maa: asiakasnäkökulman, prosessinäkökulman ja kasvun ja oppimisen näkökulman.

Nämä näkökulmat auttavat ohjaamaan yritystä myös ei-taloudellisia tavoitteita kohti. Tasapainotetussa mittaristossa yrityksen strategia ja visio linkitetään koko ajan mittareihin, jolloin strategisten tavoitteiden saavuttamista on helpompi seurata kuin budjetoinnissa.

Tutkimustuloksista selvisi, että tasapainotettu mittaristo on hyvin harvassa yrityksessä käytössä, itse asiassa tästä vastaajajoukosta vain kahdella yrityksellä. Tutkimusta edettäessä huomattiin kuitenkin, että myös kahdella muulla oli tasapainotettu mittaristo osittain käytössä, mutta pääpaino oli budjetoinnilla. Tämä tulos oli todella yllättävä, sillä tutkimusta tehdessä oletettiin tasapainotetun mittariston käyttäjiä olevan enemmän. Olisi mielenkiintoista tutkia miksi vain kaksi yritystä oli ottanut tasapainotetun mittariston käyttöönsä tai verrata Satakunnan tilannetta muuhun Suomeen. On mahdollista, että esimerkiksi sisäisen prosessin näkökulma vaikuttaa hämmäntävältä termiltä. Tällöin yrityksen voivat sanoa mittaristolle ei vain sen takia, kun resursseja ja aikaa uuden opetteluun ei ole.

Tasapainotetun mittariston kohdalla olisi mahdollista myös sekin, että neljää näkökulmaa supistetaan kahteen näkökulmaan, jolloin sen seuranta ja ylläpito helpottuu. Yritys voisi räätälöidä itselleen esimerkiksi asiakasnäkökulman ja talouden näkökulman ja linkittää strategiansa ja visionsa näihin. On mahdollista, että tasapainotetun mittariston teoria kokonaisuudessaan vaikuttaa monimutkaiselta ja vaativalta ylläpidettävältä, että se sen takia ei ainakaan satakuntalaisiin yrityksiin ole kantautunut.

Tutkittaessa tasapainotetun mittariston käyttöä ja tunnettavuutta selvisi, että monikaan yritys (30 %) ei tuntenut tasapainotetun mittariston käsitettä. Joukossa oli niitäkin, jotka tiesivät tasapainotetun mittariston, mutta eivät olleet kiinnostuneita vaihtamaan omaa ohjausjärjestelmäänsä tähän. Kyselyssä oli tässä kohdassa vastausvaihtoehto ”Kyllä, mutta sen lanseeraaminen yritykseen vaikuttaa liian aikaa vievältä ja kalliilta.” Kukaan vastaajista ei valinnut tätä valintaruutua, mikä oli yllättävää tasapainotetun mittariston käyttäjämäärään nähden. Resurssien vaatavuus yleensä kirjallisuudessa nimetään yhdeksi tasapainotetun mittariston haitaksi, joten olisi voinut olettaa tämän olevan yksi syy sen käyttämättömyyteen. Tasapainotetun mittariston käyttöönotto, niillä kahdella yrityksellä joilla tasapainotettu mittaristo oli käytössä, oli

sujunut hyvin tai sujunut hyvin, mutta prosessi vei aikaa. Yksi yritys vastasi jättäneensä käyttöönoton kesken, koska se vei liikaa aikaa.

Perinteinen budjetointi ja muut budjetoinnin muodot ovat suosittuja yritysten ohjausjärjestelmiä. Yritykset olivat pääasiassa tyytyväisiä ja luottivat budjetoinnin tuottamiin tuloksiin, mutta poikkeuksiakin joukosta löytyi. Osa yrityksistä otti budjetoinnin rinnalla huomioon muita, tasapainotetusta mittaristosta tuttuja, näkökulmia ohjattaessaan yritystään kohti tavoitteita. Osalla yrityksistä oli käytössä budjetoinnin rinnalla jokin toinen ohjausjärjestelmä ja muutama vastaajista ei ollut ollenkaan tyytyväinen budjetoinnin tuottamiin tuloksiin, mutta käyttivät sitä silti. Strategia ja visio oli linkitetty monessa yrityksessä ohjausjärjestelmään vaikka käytössä ei ollutkaan tasapainotettu mittaristo.

Perinteisen budjetoinnin suosio ei yllättänyt kriitikoita huolimatta, sillä se on todella tunnettu sekä halpa ja helppo ylläpidettävä. Hyvää budjetointia yritysten vastauksissa oli se, että usea vastaaja ei luottanut pelkästään budjetointiin. On hyvä, että yritykset ovat tajunneet tarkkailla muutakin kuin vain taloutta pyrkiessään kohti strategiaa ja visiota. Tästä johtuen voisi sanoa monella yrityksellä olevankin jo osittainen tasapainotettu mittaristo käytössä, mutta nämä näkökulmat eivät vain toimi yhdessä isossa ohjausjärjestelmässä. Näiden yritysten olisi helppo siirtyä tutustumaan tasapainotettuun mittaristoon ja tuomaan sitä vaikka pienissä osissa osaksi yrityksen ohjausjärjestelmää. Tässä kuitenkin perinteistä budjetointia käyttävien kannattaa siirtyä rullaavaan budjetointiin, sillä perinteisen budjetoinnin luonne ei sovi jatkuvaan talouden seuraamiseen ja ohjaamiseen.

Vastaajien joukossa oli muutama yritys, jotka ilmoittivat, etteivät he käytä minkäänlaista ohjausjärjestelmää yrityksessään. Tämä tulos oli kaikkein huolestuttavin, koska olisi hyvä, että kaikki yritykset edes jollain tavalla seuraisivat miten omalla yrityksellä menee. Tähän kohtaan saadut perustelut vastaajilta saivat ajattelemaan, että yritys on hieman vanhempi ja saavuttanut vuosien saatossa itselleen vakaan aseman asiakkaiden keskuudessa, jolloin voi tulla sellainen olo, ettei ohjausjärjestelmää tarvitsisi. Voi olla myös mahdollista, että termi ohjausjärjestelmä oli vieras ja huomaamattakin yrityksessä jonkinlaista budjetointia tehdään, kun suunnitellaan hankintoja, myyntejä ja ostoja. Näille yrityksille neuvoksi olisi se, että tutustuisi edes perinteiseen budje-

tointiin. Vaikka yrityksellä nyt menisikin hyvin omistajan mielestä, yrityksellä voisi mennä tulevaisuudessa vielä paremmin. Perinteinen budjetointi on yksinkertainen talouden ohjausjärjestelmä ja sillä saisi itselleen helposti kuvan siitä, miten yrityksellä menee.

Raportoinnin osalta tutkimustuloksista selvisi, että melkein puolet vastaajista raportoi kerran kuukaudessa. Toinen puoli vastaajista ilmoitti raportoivansa melko tasaisesti joko useammin kuin kerran kuukaudessa, neljännesvuosittain, kaksi kertaa vuodessa, kerran vuodessa tai jonain muuna aikana. Tutkimuksesta selvisi, että yli puolet vastanneista yrityksistä käy raportit läpi vain yrityksen johdossa ja loput vastaajista johdon sekä muun henkilöstön kanssa. Raportteja henkilöstön kanssa käyvien määrään olisi hyvä saada lisäystä. Kun raportteja käydään läpi henkilöstön kanssa, voidaan olla varmoja siitä, että kaikki työntekijät tietävät yrityksen haluamat tavoitteet. Jos raportoinnin tieto jää vain yrityksen johtoportaan ja johtoporras ei työskentele tulosyksiköissä, ei esimerkiksi myyntitoiminnassa tapahdu minkäänlaista muutosta.

Tutkimuksen perusteella voidaan sanoa, että budjetointi on hyvässä asemassa satakuntalaisissa rakennus- ja tuotantoalan yrityksissä eikä tasapainotettu mittaristo sitä tule sivuuttamaan. Tulevaisuuden ohjausjärjestelmiä pohdittaessa enemmistö uskoi budjetoinnin säilyttävän asemansa sekä kehittyvän entisestään. Vastaajien mielestä myös tasapainotetun mittariston kehittyminen ja yleistyminen on mahdollista, sillä jonkin verran kiinnostusta sitä kohtaan vastaajien joukosta löytyi.

Jatkotutkimusideana voisi olla tutkia miten tasapainotetun mittariston saisi houkuttelevammaksi pk-yrityksille. Tutkija voisi esimerkiksi etsiä jonkin yrityksen, joka olisi halukas ottamaan tasapainotetun mittariston käyttöönsä, ja tehdä heille siitä kevyemmän ja helpommin hallittavan version. Tutkija voisi toteuttaa esimerkiksi kahden näkökulman tulokortin. Toinen jatkotutkimusidea olisi tutkia mikä jonkin muun Suomen alueen tilanne on tasapainotetun mittariston kohdalla ja verrata sitä Satakunnan alueen tuloksiin.

LÄHTEET

- Aho, M. 'Vieläkö BSC on käyttökelpoinen viitekehys? – Osa 1' Rongo Mika Ahon blogi. 25.2.2013. Viitattu 15.3.2013. <http://rongo.fi/blogi/vielako-bsc-on-kayttokelpoinen-viitekehys-osa-1>
- Alhola, K. & Lauslahti, S. 2009. Laskentatoimi ja kannattavuuden hallinta. Helsinki: WSOYPro.
- Datastep www-sivut. 2014. Viitattu 13.5.2014. <http://datastep.fi>
- Hirsjärvi, S., Remes, P. & Sajavaara, P. 2009. Tutki ja kirjoita. Helsinki: Tammi.
- Hirvonen, P. & Nikula, A-P. 2009. Taloushallinnon perusteet. 2. uud. p. Helsinki: Edita.
- Jormakka, R., Koivusalo, K., Lappalainen, J. & Niskanen, M. 2009. Laskentatoimi. Helsinki: Edita.
- Jyväskylän yliopiston www-sivut. 2014. Viitattu 10.4.2014. <https://koppa.jyu.fi>
- Kaplan, R. & Norton, D. 1996b. Linking the Balanced Scorecard to Strategy. California Management Review VOL 39 No 1, 53-79. Viitattu 13.5.2014. <http://scholar.google.fi>
- Kaplan, R. & Norton, D. 1996a. The Balanced Scorecard. Boston, Massachusetts: Harvard Business School Press.
- Kaplan, R. & Norton, D. 2002. Strategialähtöinen organisaatio. Helsinki: Talentum.
- Leppiniemi, J. 2009. Rahoitus. 5. uud. p. Helsinki: WSOY.
- Lindfors, H. & Syvänperä, O. 2010. PK – yrityksen budjetointi ja raportointi käytännönläheisesti. Helsinki: Edita.
- Malmi, T., Peltola, J. & Toivanen, J. 2002. Balanced Scorecard – Rakenna ja sovelleta tehokkaasti. Helsinki: Talentum.
- Manninen, M. 'Kirjanpitäjän vinkit myyntibudjetin tekoon'. Tilitoimiston blogi - Auria Yrityslaskenta. 3.10.2012. Viitattu 13.5.2014. <http://blogi.auriayrityslaskenta.fi/bid/159698/Kirjanpit%C3%A4j%C3%A4n-vinkit-myyntibudjetin-tekoon>
- Martinsons, M., Davidson, R. & Tse, D. 1999. Decision Support Systems 25, 71-88. The balanced scorecard: a foundation for the strategic management of information systems. Viitattu 10.2.2014. [http://dx.doi.org/10.1016/S0167-9236\(98\)00086-4](http://dx.doi.org/10.1016/S0167-9236(98)00086-4)
- Määttä, S. & Ojala, T. 2001. Tasapainoisen onnistumisen haaste – johtaminen julkisella sektorilla ja balanced scorecard. Helsinki: Edita.

Niemelä, M., Pirker, A. & Westerlund, J. 2008. Strategiasta tuloksiin - tehokasjohtamisjärjestelmä. Helsinki: WSOY.

Olve, N-G., Roy, J. & Wetter, M. 1998. Balanced Scorecard – yrityksen strateginen ohjausmenetelmä. Helsinki: WSOY.

Riistama, V. & Jyrkkiö, E. 1996. Operatiivinen laskentatoimi. 15. p. Helsinki: WSOY.

Rudasoja, K. & Johansson, M-L. 2009. Esimies talouden johtajana julkishallinnossa. Helsinki: WSOY Pro.

Suomen Virtuaaliammattikorkeakoulun www-sivut. 2013. Viitattu 19.3.2013. www.amk.fi.

Taloushallintaan www-sivut. 2014. Viitattu 13.5.2014. www.taloushallintaan.fi.

YritysSuomen www-sivut. 2013. Viitattu 12.3.2013. www.yrityssuomi.fi.

Åkerberg, P. 2006. Budjetoinnin mielettömyys. Helsinki: Talentum.

Käytetäänkö yrityksessänne Balanced Scorecardia eli tasapainotettua mittaristoa vai budjetointia ohjausjärjestelmänä?

- Tasapainotettu mittaristo
- Perinteinen budjetointi
- Rullaava budjetointi
- Muu budjetoinnin muoto
- Jokin muu ohjausjärjestelmä, mikä?

Miksi käytätte nykyistä ohjausjärjestelmäännne?

- Nykyinen ohjausjärjestelmämme toimii yrityksen tarpeisiin nähden hyvin.
- Olemme aina käyttäneet nykyistä ohjausjärjestelmäämme.
- Emme ole tyytyväisiä nykyiseen ohjausjärjestelmäämme, mutta uuden käyttöönottoaminen veisi liikaa aikaa.
- Muu syy, mikä?

Linkittykö yrityksenne strategia ja visio ohjausjärjestelmäännne?

- Kyllä
- Ei

Oletteko kuulleet tasapainotetusta mittaristosta?

- Kyllä, olemme ottaneet sen yrityksemme käyttöön.
- Kyllä, mutta sen lanseeraaminen yritykseen vaikuttaa liian aikaa vievältä ja kalliilta.
- Kyllä, mutta olemme tyytyväisiä nykyiseen ohjausjärjestelmäämme.

- Kyllä, olemme harkinneet sen käyttöönottamista tai käytämme sitä osittain.
- Emme ole kiinnostuneita tasapainotetusta mittaristosta.
- Emme ole kuulleet.
- Emme ole kuulleet, olemme tyytyväisiä nykyiseen ohjausjärjestelmäämme.
- Emme ole kuulleet, mutta voisimme harkita tutustumista tasapainotettuun mittaristoon.

Jos ette käytä tasapainotettua mittaristoa, pidätkö jollain muulla tavalla huolta asiakas-, kasvun- ja prosessinäkökulmasta? (Voitte hypätä tämän kysymyksen ohi, jos käytätte tasapainotettua mittaristoa)

- Kyllä
- Emme

Jos käytössänne on tasapainotettu mittaristo, miten sen käyttöönotto sujui? (Voitte hypätä kysymyksen ohi, jos ette käytä mittaristoa)

- Prosessi vei aikaa, mutta muuten käyttöönotto sujui hyvin.
- Prosessi vei liikaa aikaa emmekä olleet tyytyväisiä käyttöönottoon.
- Käyttöönotto sujui hyvin.
- Käyttöönotto tuntui liian vaikealta ja aikaa vievältä, joten keskeytimme prosessin.

Jos käytätte mitä tahansa budjetoinnin muotoa yrityksenne ohjausjärjestelmänä, miksi olette kokeneet sen hyväksi yrityksellenne? (Voit hypätä kysymyksen ohi, jos ette budjetoi)

- Budjetointi antaa meidän yrityksellemme tarvittavat tavoitteet ja tiedot yrityksemme tilasta.
- Otamme budjetoinnin lisäksi huomioon esimerkiksi asiakkaat ja yrityksen kehittymisen.

- Luotamme siihen, että talouden seurannalla saamme kaiken ohjaukseen tarvittavan tiedon irti yrityksestämme.
- Käytämme budjetoinnin rinnalla jotain toista ohjausjärjestelmää.
- Emme ole kokeneet sitä hyväksi.

Kuinka usein yrityksessänne raportoidaan ohjausjärjestelmästä saaduista tuloksista?

- Useammin kuin kerran kuukaudessa
- Kerran kuukaudessa
- Neljännesvuosittain
- Kaksi kertaa vuodessa
- Kerran vuodessa
- Jokin muu aika, mikä?

Käydäänkö raportteja läpi vain yrityksen johdossa vai myös muun henkilöstön kanssa?

- Vain yrityksen johdossa
- Johdon ja muun henkilöstön kanssa

Millaisena näette ohjausjärjestelmien tulevaisuuden Suomessa?

- Budjetointi säilyttää asemansa.
- Budjetointi kehittyy.
- Tasapainotettu mittaristo kehittyy ja yleistyy
- Tulee jokin uusi vielä parempi ohjausjärjestelmämuoto.
- Jonain muunlaisena, minkälaisena?

Jos haluatte avata jotain vastaustanne tai muuten kommentoida jotain kyselyyn ja tutkimuksen aiheeseen liittyen, voitte tehdä sen tähän: