LAPPEENRANNAN TEKNILLINEN YLIOPISTO
School of Business and Management
Laskentatoimen maisteriohjelma

Pro gradu -tutkielma

SUORITUSKYKYMITTARISTON SUUNNITTELU TALOUSHALLINTO-ORGANISAATIOLLE

Tekijä Jenni Juvenius
Vuosi 2018
1. tarkastaja Professori Mikael Collan
2. tarkastaja Professori Pasi Syrjä

TIIVISTELMÄ

Tekijä:	Jenni Juvenius
Tutkielman nimi:	Suorituskykymittariston suunnittelu taloushallinto-organisaatiolle
Tiedekunta:	School of Business and Management
Pääaine:	Laskentatoimi
Vuosi:	2018
Pro gradu -tutkielma:	Lappeenrannan teknillinen yliopisto 112 sivua, 17 kuviota, 3 liitettä
Tarkastajat:	Professori Mikael Collan Professori Pasi Syrjä
Hakusanat:	suorituskyvyn mittaaminen, suorituskykymittariston suunnittelu, mittaristomalli, taloushallinto-organisaatio

Suorituskykymittaristot ovat olleet osa liiketoiminnan ohjaamista ja johtamista jo yli sadan vuoden ajan, mutta liike-elämän digitalisoituminen 2000-luvun taitteessa pakotti yritykset laajentamaan suorituskyvyn mittaamisen myös tukitoimintoihin. Tämän tutkimuksen tavoitteena oli tutkia, miten taloushallinto-organisaation suorituskykyä olisi hyvä mitata. Tutkimus toteutettiin laadullisena tapaustutkimuksena ja aineisto kerättiin haastattelemalla kuutta suorituskykymittareiden parissa pitkään työskennellyttä asiantuntijaa. Empiirisen aineiston analysointiin käytettiin teemoittelua ja benchmarkingia. Tulokset osoittavat, että tasapainotettu mittaristomalli ja erityisesti palvelualojen suorituskykymittaristo olisi optimaalisin valinta taloushallinto-organisaation suorituskyvyn mittaamiseen, mutta tämänkin mallin käyttöönottoon liittyy rajoitteita. Täten palvelualojen suorituskykymittaristosta omaksutaan vain mittareiden rakentamisen teoria, mutta balanced scorecardin oppeja noudattaen mittaristoon vaihdetaan organisaation toimintaan paremmin kuvaavat suorituskyvyn ulottuvuudet: kovat ja pehmeät mittarit. Tutkimuksen lopuksi muodostetaan luonnostelma taloushallinto-organisaation suorituskykymittaristosta ja annetaan konkreettisia ohjeita mittaristoprojektiin. Näitä ohjeita voivat muut yritykset jatkossa hyödyntää omien mittaristojensa suunnittelun pohjana.

ABSTRACT

Author: Jenni Juvenius

Title: Designing a performance measurement system for a financial administration -organization

Faculty: School of Business and Management

Major: Accounting

Year: 2018

Master´s Thesis: Lappeenranta University of Technology
112 pages, 17 figures, 3 appendixes

Examiners: Professor Mikael Collan
Professor Pasi Syrjä

Keywords: performance measurement, PMS design, measurement model, financial administration -organization

PMSs have been part of business units' conducting and managing over a hundred years but business's digitalization in the beginning of 21st century forced companies to expand PM also to support functions. The purpose of this research was to find out how the financial administration -organization's performance should be measured. The study was executed as a qualitative case study and empirical material was collected through interviews with six PM specialists who have long history with measuring. The analysis of empirical material was conducted with thematising and benchmarking. The results imply that balanced measurement model and especially Performance Measurement System for Service Industries (PMSSI) would be the most optimal measurement model for measuring the financial administration -organization's performance but there are also limitations on implementing this model. Thus, only the theory of constituting of PMSSI is adopted but according to The Balanced Scorecard's doctrines the old dimensions will replace with new ones which better describe organization's performance: hard and soft measures. At the end of research, a draft of the PMS for financial administration -organization is designed and concrete instructions are given for PMS-project. These guidelines can be utilized by other companies in the future when designing their own measurement systems.

ALKUSANAT

Tämä lopputyö sai alkunsa lähes kolme vuotta sitten käytännön tarpeesta mitata talousosaston suorituskykyä. Pitkäksi ajanjaksoksi venähtänyt urakka ei kuulunut alkuperäiseen suunnitelmaani, mutta loppujen lopuksi se auttoi selkeyttämään ajatuksiani ja keskittymään tutkimuksen kannalta olennaisiin asioihin. Haluan kiittää työn ohjaajaa Mikael Collania sekä opiskelijakollegoitani arvokkaista neuvoista matkan varrella. Lisäksi iso kiitos kuuluu lopputyön toimeksiantajayritykselle ja haastattelun antaneille asiantuntijoille.

Opintoni Lappeenrannassa ovat nyt tulleet päätökseen ja haikeuden tunnetta on ilmassa. Uudet seikkailut odottavat jo kuitenkin kulman takana ja palaan takaisin työelämään avoimin mielin. Erityiskiitokset haluan vielä osoittaa kaikille läheisilleni, jotka ovat tukeneet ja kannustaneet minua kohti unelmiani – tiedätte kyllä, keitä olette.

Helsingissä 15.3.2018
Jenni Juvenius

SISÄLLYSLUETTELO

1 JOHDANTO 8
1.1 Tutkimuksen taustaa 8
1.2 Tutkimusongelma, tavoitteet ja teoreettinen viitekehys 9
1.3 Tutkimusmenetelmät ja -aineisto 12
1.4 Keskeiset käsitteet lyhyesti 13
1.5 Tutkimuksen rakenne 15
2 ORGANISAATION SUORITUSKYVYN MITTAAMINEN 16
2.1 Suorituskyvyn eri ulottuvuudet 19
2.1.1 Ulkoinen suorituskyky 21
2.1.2 Sisäinen suorituskyky 21
2.2 Suorituskyvyn johtaminen 22
2.3 Suorituskykymittaristolta vaadittavat ominaisuudet 24
2.4 Suorituskykymittariston suunnittelu 25
2.4.1 Mittareiden valintaan vaikuttavia tekijöitä 28
2.4.2 Taloudelliset ja ei-taloudelliset mittarit 30
2.5 Suorituskykyyn perustuva palkitseminen 32
3 MITTARISTOT APUNA SUORITUSKYVYN MITTAAMISESSA 36
3.1 Suorituskykymatriisi 38
3.2 Suorituskykypyramidi 40
3.3 Palvelualojen suorituskykymittaristo 42
3.4 Balanced Scorecard 44
3.5 Suorituskykyprisma 48
3.6 Dynaaminen suorituskyvyn mittausjärjestelmä 50
4 TUTKIMUKSEN TOTEUTTAMINEN JA METODOLOGIA 54
4.1 Aineiston keruu ja taustat 54
4.2 Haastattelut ja aineiston analysointi 56
5 SUORITUSKYKYMITTARISTON SUUNNITTELU TALOUSHALLINTO-ORGANISAATIOLLE – TAPAUSTUTKIMUS 60
5.1 Mittaristoprojektin käynnistäminen 60
5.1.1 Mittareiden lukumäärä 63
5.1.2 Konkreettiset suorituskykymittarit 64
5.1.3 Mittaamisen toteuttaminen 68

5.2 Suorituskyvyn johtaminen 70
5.2.1 Tavoitteenasetanta osana suorituskyvyn mittaamista 71
5.3 Mittaustulosten raportointi ja palkitseminen 75
5.3.1 Tulosten läpikäynti 76
5.3.2 Bonukset ja ”rangaistukset” 78
5.4 Suorituskykymittaristojen päivittäminen 81
5.4.1 Taloushallinto-organisaatioiden itsenäiset päätökset 83
5.5 Talousjohtajan haastattelu kohdeyrityksessä 86
5.6 Tulosten yhteenveto 88
5.6.1 Mittaristomallin valinta 89
5.6.2 Suorituskykymittareiden määrittely 97
6 YHTEENVETO JA JOHTOPÄÄTÖKSET 101
6.1 Tutkimuksen yhteenveto 101
6.2 Yrityksen tukitoimintojen suorituskyvyn mittaaminen 103
6.3 Konkreettiset suorituskykymittarit taloushallinto-organisaatiolle 106
6.4 Johtopäätökset – mitä opimme suorituskykymittariston suunnittelusta 109
6.5 Tutkimuksen luotettavuus ja rajoitukset 110
6.6 Jatkotutkimusehdotukset 111
LÄHTEET 113
LIITTEET 122
LIITE 1: Puolistrukturoidun haastattelun saate benchmarking-organisaatiolle 122
LIITE 2: Puolistrukturoidun haastattelun kysymyslista benchmarking-organisaatiolle 123
LIITE 3: Teemahaastattelun kysymyslista kohdeorganisaatiolle 125

KUVIOT

Kuvio 1. Suorituskyvyn mittaamiseen vaikuttavat tekijät 18
Kuvio 2. Yrityksen ulkoinen ja sisäinen suorituskyky 20
Kuvio 3. Suorituskyvyn mittaamisen, johtamistyylin ja organisaatiokulttuurin vuorovaikutus 23
Kuvio 4. Suorituskyvyn mittaamisen päävaiheet 24
Kuvio 5. Suorituskykymittariston rakentamiseen tarvittavat henkilöt 27
Kuvio 6. Esimerkki suorituskykymatriisista 39
Kuvio 7. Suorituskykypyramidi 41
Kuvio 8. Suorituskyvyn mittausjärjestelmä palveluyrityksille 43
Kuvio 9. Balanced Scorecard 45
Kuvio 10. Suorituskykyprisma 49
Kuvio 11. Dynaaminen suorituskyvyn mittausjärjestelmä 52
Kuvio 12. Yhteenveto haastatteluaikataulusta 55
Kuvio 13. Benchmarking-prosessin eteneminen 58
Kuvio 14. Arvio eri suorituskykymittaristomallien sopivuudesta taloushallinto-organisaatiolle 94
Kuvio 15. Esimerkinomainen syy-seurausketju 95
Kuvio 16. Suorituskykymittariston runko 98
Kuvio 17. Taloushallinto-organisaation suorituskykymittaristo 98

LYHENTEET

KirjanpitoL	Kirjanpitolaki (30.12.1997/1336)

1 JOHDANTO

Yhteiskunnassamme toimivat yritykset kamppailevat historiallisten muutosten kynnyksellä, jossa muutosajureina toimivat muun muassa työn automatisoituminen, erilaisten digitaalisten alustojen lisääntyminen ja liike-elämän globalisoituminen (Sitra, 2017). Pysyäkseen pinnalla tässä muutosten aallokossa vaaditaan yrityksiltä yhä tehokkaampaa ja tuottavampaa työskentelyä. Tähän tarkasteluun apua tuovat suorituskykymittarit, joiden synnyttämää tietoa käytetään yrityksissä ”raaka-aineena”. Tällöin hyöty syntyy siitä, että tätä tietoa käytetään ja näin ollen se vaikuttaa myös yrityksen menestymiseen. (Laamanen 2008, 23)

1.1 Tutkimuksen taustaa

”I often say that when you can measure what you are speaking about, and express it in numbers, you know something about it; but when you cannot measure it, when you cannot express it in numbers, your knowledge is of a meagre and unsatisfactory kind.” -William Thomson (1824-1907), monialainen tiedemies

Suorituskyvyn mittaaminen (*performance measurement*) on prosessi, jossa ennalta määriteltyjä mittareita vasten peilataan jonkin liiketoiminnallisen tekijän tilaa yrityksessä (Lönnqvist, Kujansivu & Antikainen 2006, 19). Suorituskyvyn mittaaminen, erityisesti taloudellisesti vaikeina aikoina sekä uusien tuulien puhaltaessa liike-elämässä, on puhuttanut tutkijoita viime vuosisadan alusta asti. Tuolloin suorituskykymittarit perustuivat pitkälti yrityksen hinnoittelu- ja laskentajärjestelmiin, ollen näin todella lyhytnäköisiä ja staattisia (Bourne et al., 2000). 1990-luvulla suorituskyvyn mittaaminen kuitenkin kehittyi ihan uudelle tasolle, kun ymmärrettiin suorituskykymittareiden yhteys yrityksen strategiaan ja liiketoiminnan johtamiseen (muun muassa Kaplan & Norton, 1992; Neely et al., 2001; Laitinen, 2002).

Yritysten sisällä liiketoiminnan mittaamisen tärkeys ymmärrettiin viimeistään tämän vuosituhannen alussa, kun informaatioteknologia puski vahvasti mukaan liike-elämään. Digitalisaatio on muuttanut työskentelytapoja ja tätä kautta myös yritysten organisatorisia rakenteita, sekä avannut aivan uudenlaiset mahdollisuudet yritysten

väliselle globaalille kilpailulle. Nykypäivänä vain harvoin enää riittää ennalta asetettujen (usein numeeristen) tavoitteiden täyttäminen, sillä kilpailu monella toimialalla on niin kiristynyttä. Näin ollen monet yritykset vaativatkin suorituskykymittaristoiltaan sitä, että niillä pystytään arvioimaan itse prosessin tehokkuutta, jolla työtä suoritetaan. Tätä kautta pyritään löytämään niin kutsutut heikot lenkit, joita lähteä parantamaan mahdollisimman hyvän lopputuloksen aikaansaamiseksi. (Neely, 1999; Ghalayini & Noble, 1996)

Tässä pro gradu -tutkimuksessa keskiössä ovat liikeyritysten ydinliiketoimintoja tukevat sekundääriset organisaatiot, eli niin kutsutut tukitoiminnot. Näiden organisaatioiden suorituskyvyn mittaaminen on usein hieman haastavaa, kun varsinaisia selkeitä rahamääräisiä tavoitteita ei ole asetettu. Esimerkiksi perinteisesti yrityksen tukitoiminnoksi mielletyn taloushallinnon heikohkokaan toiminta ei kaada yritystä, jos yrityksen ydintoiminnot pyörivät tehokkaasti ja toimintaedellytykset ovat muuten kunnossa. Aihetta on laajasti tutkittu, muttei kuitenkaan täysin ratkaistu. (Forbes, 1998) Sekundäärisillä organisaatioilla on vaikeuksia suorituskykymittareiden luomisessa, sillä tavoitteet ovat usein epämääräisiä ja tarjottavat palvelut aineettomia. Lisäksi mitä pienemmästä organisaatiosta on kyse, sitä epätodennäköisemmin yleensä ymmärretään aineettoman pääoman mittaamisen tarve. Tämä siitäkin huolimatta, että suorituskykymittaristojen tarjoamalla tiedolla pystytään todistetusti vaikuttamaan työn tehokkuuteen. (Usoff et al., 2002)

1.2 Tutkimusongelma, tavoitteet ja teoreettinen viitekehys

Tutkimuksen tavoitteena on perehtyä suorituskykymittaristomalleihin ja löytää optimaalisin mittaristomalli sellaiselle organisaatiolle, jonka tehokkuus (*efficiency*) ja tuottavuus (*productivity*) ei ole taloudellisesti mitattavissa. Tutkimuksen lähtökohtainen olettama on se, että olemassa olevista mittaristomalleista tuskin yksikään soveltuu sellaisenaan tukitoimintojen suorituskyvyn mittaamiseen, mutta kartoittamalla eri mittaristomallien ominaisuudet pystytään näistä yhdistelemällä löytämään hallinto- ja taloushallinto-organisaation suorituskyvyn mittaamista palveleva malli. Tutkimuksessa tarkastellaan eri mittaristomalleja ja kartoitetaan näiden mallien hyviä

ja huonoja ominaisuuksia kohdeyrityksen tukitoimintojen suorituskyvyn mittaamisen kannalta.

Työn tavoitteena on siis erityisesti tutkia, millaista suorituskyvyn mittaamista kohdeyrityksen hallinto- ja taloushallintoyksikössä tarvitaan ja millaisella mittaristomallilla mittaamista voitaisiin toteuttaa. Työn tarkoituksena on myös toimia esiselvityksenä suuremmalle projektikokonaisuudelle, jossa rakennetaan ja implementoidaan suorituskykymittaristo kohdeorganisaatiolle.

Tutkimuskysymykset ovatkin täten seuraavat:

- Miten yrityksen tukitoimintojen suorituskykyä olisi hyvä mitata?
- Millaiset konkreettiset suorituskykymittarit tulisi luoda, jotta taloushallinto-organisaation asettamat tavoitteet suorituskyvyn mittaamisella saavutetaan?

Pro gradu -tutkimuksen kohteena on suomalainen pienten ja keskisuurten yritysten sektorille kuuluva keskisuuri konserni (KirjanpitoL, 6 a §), jonka toiminta on hajautunut pääasiassa kahdelle eri toimialalle, tekstiilien tukkukauppaan sekä sisustussuunnitteluun. Konsernin liikevaihto vuonna 2017 oli noin 38 miljoonaa euroa ja konsernissa toimivat yritykset työllistävät yhteensä noin 135 henkeä. Tämän tutkimuksen kohteena on konsernin emoyhtiö, joka tarjoaa hallinnollisia ja taloushallinnon palveluita tytäryrityksilleen. Emoyhtiön palveluksessa työskentelee 10 henkeä taloushallinnon tehtävissä. Tällä hetkellä emoyhtiöllä ei ole käytössään minkäänlaista suorituskykymittaristoa, eikä emoyhtiön alla toimivan hallinto- ja talousosaston menestymistä tulkita edes minkään taloudellisten tunnuslukujen kautta, vaan kaikki fokus on keskitetty tytäryrityksiin ja niiden liiketoiminnan analysointiin.

Konsernin tulevaisuuden visiossa siintää kuitenkin kasvu uusille liiketoiminta-alueille, kansainvälistyminen sekä kannattavuuden parantaminen, joten selvää on, että myös hallinto- ja talousosaston tuottamat konsernin sisäiset palvelut on otettava seurannan alle. Taloudellisen taantuman taittuminen 2010-vaihteesta on hiljalleen alkanut piristää tukkukauppaa (Tilastokeskus, 2017a), mutta tästä tosiasiasta huolimatta sen rooli arvoketjussa on muuttunut, kenties lopullisesti. Tavanomaisen tukkukaupan lisäksi tänä päivänä vaaditaan yhä enemmän lisäarvon ja palveluiden

tuottamista asiakkaalle (Laitinen 2003, 54). Perusasiat, kuten logistiikan toimivuus, pitävät kyllä kilpailukykyä yllä, mutta eivät enää yksistään riitä kilpailuedun saavuttamiseen. Yhtäältä siis johdon vaatimus entistä laadukkaammasta ja ajantasaisemmasta raportoinnista sekä liiketoiminnan seuraamisesta, ja toisaalta taas ulkopuolelta tuleva paine tehokkaammista toiminnoista maailmalla megatrendinä jyllääviien digitalisaation ja globalisaation myötä, myötävaikuttavat entisestään kyseiselle organisaatiolle optimaalisimman suorituskykymittaristomallin löytämiseen.

Projektikokonaisuutta hahmoteltaessa vaikutusta on varmasti sillä, miten tutkimuksen kohteena oleva hallinto- ja taloushallinto-organisaatio saadaan sitoutettua prosessiin sekä miten vuorovaikutteinen johtaminen tässä organisaatiossa toimii (Bourne et al., 2005). Lisäksi oman haasteensa luo varmasti se tosiasia, että palvelusektorille luotava suorituskykymittaristo vaatii myös enemmän johdon ohjausjärjestelmiltä, kuin taas esimerkiksi perinteiseen tehdasympäristöön luotava mittaristo (Amir, 2014). Tämä siitä huolimattakin, että tässä tutkimuksessa on tarkoituksena keskittyä suorituskykyyn prosessina, eikä johtamisteoreettisesta näkökulmasta.

Kohdeorganisaatiossa viime vuosina toteutetut projektit ovat pääosin olleet tietotekniikan modernisointi -projekteja, sillä kellään ei ole oikein ollut osaamista tai halua tarttua jokseenkin arkana pidettyyn aiheena, eli suorituskyvyn mittaamiseen. Ilman suorituskyvyn mittaamista on kuitenkin vaikeaa johtaa ja puuttua organisaation toiminnan heikkoihin kohtiin, sillä heikot kohdat jäävät helposti suurempien prosessien varjoon (Kaplan & Norton 1996, 21).

Tutkimuksen teoreettinen viitekehys rakentuu kahden pääteeman kautta: suorituskyvyn mittaaminen sekä siihen käytettävissä olevat eri mittaristomallit. Suorituskyky teemana on kautta aikain innostanut tutkijoita valtavasti sekä kansainvälisellä että kansallisella tasolla. Viimeisten vuosikymmenien aikana suorituskyvyn mittaamiseen sekä eri mittaristomalleihin liittyvää akateemista vertaisarvioitua kirjallisuutta sekä konkreettisia käytännön ohjeistuksia on julkaistu paljon. Kirjallisuudesta voidaan havaita, että keskeisenä ja kantavana teemana on ollut yhdysvaltalaisten Robert Kaplanin ja David Nortonin vuonna 1992 julkaisema *The Balanced Scorecard*,

joka Suomessa tunnetaan myös nimellä tasapainotettu tuloskortti. Nimensä mukaisesti tasapainotettu tuloskortti yhdistää suorituskyvyn eri osa-alueet yhdeksi kokonaisuudeksi. Tätä mittaristomallia on kuitenkin kritisoitu siitä, että malli ei olemukseltaan ole varsinaisesti niin ylivertainen muihin vastaavanlaisiin malleihin nähden, mutta sen maailmanlaajuisessa markkinoinnissa on onnistuttu niin hyvin, että se on syrjäyttänyt monet vähemmän tunnetut mallit taakseen (Nørreklit, 2003). Suoraan tämän tutkimuksen aihepiiriin, taloushallinto-organisaatiolle suunniteltavaan suorituskykymittaristoon, liittyvää kirjallisuutta ei kuitenkaan ole löydettävissä.

1.3 Tutkimusmenetelmät ja -aineisto

Tutkimus toteutetaan laadullisena tapaustutkimuksena, jossa pääasiallisina tutkimusmenetelminä käytetään puolistrukturoituja haastatteluja ja *benchmarkingia* eli vertailuanalyysia. Puolistrukturoiduin haastatteluin saadaan hankittua benchmarkingiin tarvittavaa tietoa, mutta myös kartoitettua hallinto- ja taloushallinto-organisaation tämän hetkistä tilaa sekä tulevaisuuden odotuksia suorituskyvyn mittaamisen suhteen. Laadullinen tutkimusote tässä tutkimuksessa korostaa, ettei tarkoituksena ole tehdä päätelmiä aineistosta yleistettävyyttä ajatellen. Tarkoituksena on pikemminkin yksittäistä tapausta tutkimalla kartoittaa, mikä ilmiössä on merkittävää ja kyseenalaistaa kohdeorganisaation tämän hetkinen todellisuus, jossa suorituskykyä ei mitata ollenkaan. (Hirsjärvi, Remes & Sajavaara 2004, 171; Koskinen, Alasuutari & Peltonen 2005, 104; 175) Laadullisessa tutkimuksessa käytössä olevat kvalitatiiviset menetelmät mahdollistavat lisäksi sen, että tulkintaa voidaan tehdä koko tutkimusprosessin ajan (Eskola & Suoranta 2000,16).

Benchmarking on systemaattinen prosessi, jossa etsitään erinomaisuutta ulkomaailmasta ja tutkitaan vertailtavan toiminnan työn sisältöä sekä työprosesseja. Lopuksi tästä vertailukohteesta otetaan oppia tämän erinomaisuuden siirtämiseen osaksi omaa organisaatiota. (Karlöf & Östblom 1993, 77) Benchmarkingissa tutkimuskohteeksi käy myös toisen toimialan yritys, kunhan liiketoimintamalli on suhteellisen samanlainen kuin kohdeorganisaatiolla. Benchmarkingin yhteydessä puhutaan usein myös vertailuoppimisesta (*benchlearning*), joka yhdistää liiketoiminnan kehittämi-

sen ja organisaation oppimisen, lopullisena tavoitteenaan työn tehokkuuden ja tuottavuuden lisäämisen. Vertailuoppimisen keskeisiksi alueiksi ovat nousseet erityisesti hallinnollinen työ ja tiedon tuottaminen, sillä aineettomien pääomien merkitys yritysten liiketoiminnassa on viime vuosina kasvanut merkittävästi. (Karlöf, Lundgren & Edenfeldt Froment 2003, 13–14;111)

Benchmarking-prosessiin mukaan valittavat yritykset vaikuttavat luonnollisesti suuresti benchmarkingin tuloksiin, joten valintaan tulee paneutua huolellisesti. Valintakriteereinä voidaan pitää esimerkiksi organisaation kokoa tai yrityksen toimialaa; riittävä samankaltaisuus varmistaa sen, että benchmarkingilla saaduista tuloksista voidaan tehdä järkeviä johtopäätöksiä. Yksi hyvä tapa valita yrityksiä mukaan benchmarkingiin on ottaa tutkimukseen mukaan yrityksiä, joille kehittämisalue on ydinprosessi tai jotka ovat jo kokeneet vastaavan muutoksen. (Karlöf et al. 2003, 169–170;172) Valituissa organisaatioissa suoritetaan puolistrukturoituja haastatteluita, joilla kerätään tietoa organisaatioiden käyttämistä suorituskyvyn mittausmenetelmistä. Puolistrukturoiduissa haastatteluissa kysymykset ovat kaikille haastateltaville samat, mutta kukin haastateltava saa vastata omin sanoin. Aineiston koon voidaan katsoa olevan riittävällä tasolla silloin, kun mitään uutta tietoa ei viimeisimmistä haastatteluista ole enää noussut esiin. (Eskola & Suoranta 2000, 62; 86)

1.4 Keskeiset käsitteet lyhyesti

Tutkimuksen keskeiset käsitteet ovat suorituskyky, suorituskyvyn mittaaminen, suorituskykymittaristo, mittaristomalli ja taloushallinto-organisaatio. Tutkimuksessa käytetyt keskeiset käsitteet on pyritty kuvaamaan mahdollisimman yksityiskohtaisesti juuri tämän tutkimuksen näkökulmasta, sillä monia edellä mainituista käsitteistä käytetään myös yleiskielessä.

Suorituskyky (performance) määritellään tässä tutkimuksessa organisaation kyvyksi saada aikaan tuloksia annetuilla resursseilla suhteessa asetettuihin tavoitteisiin (Laitinen 2003, 366). Suorituskyky on aina useasta osatekijästä rakentuva ilmiö, jota voidaan tarkastella eri näkökulmista. Suorituskyky kannattaa ymmärtää mahdollisimman laaja-alaisesti, sillä silloin kuuluvat varsinaisten suoritusten lisäksi myös

suorituksen aikaansaamiseksi liittyvät menestystekijät. (Hannula & Lönnqvist 2002, 45-46)

Suorituskyvyn mittaamisella (performance measurement) tarkoitetaan prosessia, jossa numeerisia arvoja käyttäen määritetään jonkin liiketoiminnallisen tekijän tila. Tällöin mittaaminen on luokitteluprosessi ja muutokset mitta-asteikolla kertovat suoriutumisesta (Neely et al., 1995). Tavanomaisessa kielenkäytössä suorituskyvyn mittaus rinnastetaan yleensä parhaaseen mahdolliseen suoritukseen, jota myös tässä tutkimuksessa halutaan korostaa (Laitinen 2003, 366).

Suorituskykymittaristo (performance metric) voi olla vain kokoelma yksittäisiä mittareita, joita on vuosien varrella lisätty osaksi mittaristoa, kun on haluttu saada uusi mitattava tekijä mittaristoon mukaan (Hannula & Lönnqvist 2002, 43). Mittaristo voi myös olla systemaattisesti rakennettu jonkun mittaristomallin mukaan ja sisältää tiettyjä tunnuspiirteitä, kuten tässä tutkimuksessa. Tällöin mittareita yhdessä tulkitsemalla saadaan luotua kuva organisaation sen hetkisestä suorituskyvystä kokonaisuudessaan. (Lönnqvist et al. 2006, 29)

Mittaristomalli (measurement model) koostuu yksittäisistä mittareista, jotka yhdessä luovat viitekehyksen. Tämän viitekehyksen avulla voidaan suorituskykymittaristo rakentaa organisaatiolle. (Lönnqvist et al. 2006, 14).

Taloushallinto-organisaatio (financial administration -organization) löytyy lähes joka yrityksestä, jos tätä toimintoa ei ole ulkoistettu ulkopuoliselle palveluntarjoajalle. Taloushallinto on yksi yrityksen tukitoiminnoista, jotka nimensä mukaisesti toimivat yrityksen ydinliiketoimintaa harjoittavien yksiköiden tukena. Näitä yrityksen sisäisiä toimintoja ovat taloushallinnon lisäksi muun muassa henkilöstöhallinto, markkinointi sekä IT-toiminnot. Yhteistä näille kaikille tukitoiminnoille on se, etteivät ne näy yrityksen ulkopuolisille asiakkaille, vaikka ne ovatkin ydinpalvelujen käytettävyydelle välttämättömiä oheispalveluja. (Jaakkola et al., 2009) Tutkimuksen kohteena olevassa hallinto- ja taloushallinto-organisaatiossa tehdään sekä asiantuntija- että suorittavaa työtä, joskin asiantuntijatyön määrä on huomattavasti vähäisempi. Asian-

tuntijatyölle ominaista on uuden tiedon soveltaminen ja kehittäminen, kuten esimerkiksi suunnittelutyö. Tästä huolimatta asiantuntijatyö terminä ei kuitenkaan ole kovin yksiselitteinen, sillä lähes kaikissa työtehtävissä vaaditaan tänä päivänä oman alan asiantuntemusta. Täten tulisinkin puhua pikemminkin työn tietointensiivisyydestä. (Lönnqvist et al. 2006, 49)

1.5 Tutkimuksen rakenne

Tämä tutkimus jakaantuu kuuteen päälukuun. Johdannossa esitellään lyhyesti tutkimuksen aihe, määritellään tavoitteet, perustellaan tutkimuksen rajaukset ja tutkimusmetodologian valinta sekä tutustutaan tutkimuksen kannalta keskeisiin käsitteisiin. Johdantoa seuraava teoriaosuus koostuu kahdesta pääluvusta, jotka muodostavat tutkimuksen teoreettisen viitekehyksen. Ensimmäisessä teorialuvussa käsitellään organisaation suorituskyvyn mittaamista. Luvussa otetaan selvää siitä, mistä tekijöistä koostuu organisaation kannalta onnistuneesti rakennettu suorituskykymittaristo sekä mitä tekijöitä tulee ottaa huomioon mittaristoa suunniteltaessa. Kolmas luku käsittelee mittaristoja ja miten niitä voidaan käyttää apuna suorituskyvyn mittaamisessa. Aihetta lähestytään ensin kuvaamalla suorituskyvyn mittaamista ilmiönä ja sen jälkeen perehdytään tarkemmin kirjallisuudessa keskeisesti tunnistettuihin mittaristomalleihin. Näiden lukujen tarkoituksena on pohjustaa empiriassa yhdeksi kokonaisuudeksi nivoutuvaa aihetta, miten suunnitella optimaalisin suorituskykymittaristomalli taloushallinto-organisaatiolle.

Tutkimuksen empiirisen osan alussa luvussa neljä kuvataan tutkimusaineiston hankinta- ja käsittelymenetelmät. Empiiristä osaa jatkaa luku viisi, jossa ensin syvennytään suorituskykymittaristojen suunnitteluun käytännön kokemuksen kautta ja sen jälkeen pureudutaan taloushallinto-organisaation omiin odotuksiin heille luotava suorituskykymittaristo silmällä pitäen. Empiirisen osan lopuksi esitellään valittu mittaristomalli ja konkreettiset suorituskykymittarit. Tutkimuksen päättää yhteenveto ja johtopäätökset, jossa vastataan tutkimuskysymyksiin sekä analysoidaan ja pohditaan saatuja tutkimustuloksia. Lopuksi tarkastellaan vielä tutkimuksen luotettavuutta ja rajoituksia sekä mahdollisia jatkotutkimusehdotuksia.

2 ORGANISAATION SUORITUSKYVYN MITTAAMINEN

Suorituskykymittaristoja on käytetty yrityksissä 1800-luvun lopusta lähtien osana suunnittelutyötä ja organisaatioille keskeisten prosessien seurantaa, eivätkä suorituskyvyn mittaamiselle asetetut tavoitteet ole tähän päivään mennessä juuri muuttuneet – vain tavat mitata suorituskykyä ovat kehittyneet (Ghalayini & Noble, 1996). Alan tunnetuimpana pioneerina voidaan pitää Frederick Tayloria (1856-1915). 1800-luvun lopulla tehtaassa työskennellessään Taylor (1911/1967, 19-25; 85) kiinnitti huomiota siihen, ettei työnjohtajilla ollut minkäänlaista käsitystä siitä, kuinka paljon eri työtehtävien suorittamiseen kului aikaa. Tästä syystä työnjohtajien oli myös mahdotonta arvioida työntekijöidensä tuottavuutta. Näiden havaintojensa Taylor loi tieteellisen liikkeenjohdon teorian (*taylorismi*), jossa korostuvat selvästi määritelty työnjako, erikoistunut henkilökunta sekä selkeät käskyvaltasuhteet.

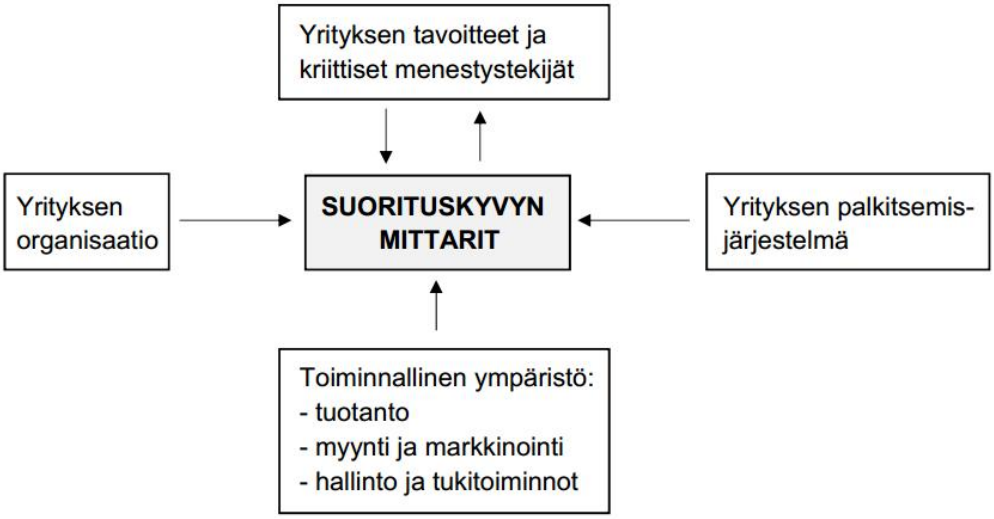
Selkeästi määriteltyjen periaatteiden, sääntöjen ja menettelytapojen kautta muodostui ”tieteellinen” lähestymistapa liikkeenjohtoon. Taylor (1811/1967, 9; 16; 22-25; 121; 128-129) pyrki tuottavuuden ja vaurauden maksimointiin hankkiutumalla eroon työpaikoilla pitkään käytetyistä ja kokemuksiin perustuvista, joskin usein hyvin epätarkoista säännöistä ja perusti kaiken tieteelliseen tietoon työstä. Hänen mukaansa organisaation toiminta tehostuu, kun työt jaetaan pieniin osa-alueisiin kullekin työntekijälle ja suorituspalkkausjärjestelmä tehdään mahdollisimman läpinäkyväksi. Kun tieteellisen liikkeenjohdon oppeja sitten sovellettiin käytäntöön, tarkoitti tämä muun muassa työvälineiden ja -menetelmien standardoimista, erillisen työn suunnitteluun keskittyneen osaston perustamista sekä ohjekorttien luomista.

Suorituskyvyn mittaaminen on jaettu kirjallisuudessa tyypillisesti kahteen aikakauteen, joista ensimmäinen ajanjakso ylettyy vuosisadan alusta 1980-luvulle. Tällöin suorituskyvyn mittaamisessa keskityttiin pääasiassa taloudellisiin mittareihin, kuten liiketoiminnan kannattavuuden arviointiin liikevoittoprosentin kautta. (Ghalayini & Noble, 1996) ”Se, mitä mitataan, tulee myös tehdyksi”, kuvastaa hyvin mittaamisen ensimmäistä aikakautta (Yadav & Sagar, 2013).

Suorituskyvyn mittaamisen toinen aikakausi alkoi 1980-luvun lopulla, jolloin maailman markkinoilla tapahtui muutos. Markkinoiden globalisoituminen pakotti monet yritykset muuttamaan kilpailustrategiaansa, jolloin tuotantokustannusten leikkausten sijaan keskityttiinkin laadukkaisiin tuotteisiin ja asiakaspalveluun. Myös uusien teknologioiden käyttöönotto liike-elämässä muutti entisaikaisia tarpeita, joita suorituskyvyn mittaamiselle oli aikaisemmin asetettu. Mittaamisen uuden aikakauden haasteena onkin nähty mittaristojen rakentamisen lisäksi se, miten hallita ja hyödyntää kaikkea sitä tietoa, mitä mittaristot kaiken aikaa synnyttävät. (Ghalayini & Noble, 1996; Kennerley & Neely, 2002; Yadav & Sagar, 2013)

Nykyään suorituskyvyn mittaamista pidetään tärkeänä muun muassa työn luonteen ja organisatoristen roolien muuttuessa, kilpailun kiristyessä, ulkopuolisten vaatimusten kasvaessa sekä informaatioteknologian puskiessa osaksi entistä useampaa työnkuvaa. Huolimatta siitä, että suorituskyvyn mittaaminen lähtee aina todellisesta tarpeesta, ei itse termiä ”suorituskyky” ole vielä tähän päivään mennessäkään pystytty täysin määrittämään. Suorituskykyä paljon tutkineen Andy Neelyn (1999) mukaan ”suorituskyky” on aina riippuvainen mitattavasta kohteesta. Käytännössä tämä tarkoittaa siis sitä, että mittarit on valittava huolella mitattavan kohteen mukaan ja mittaristoja on ajan kuluessa päivitettävä (Kennerley & Neely, 2002).

Liike-elämän asiantuntijoiden Peter Santorin ja Alan Andersonin vuonna 1987 julkaisema artikkeli ”Manufacturing Performance in the 1990s: Measuring for Excellence” oli ensimmäisiä julkaisuja, jossa selvästi viitataan aivan uudenlaisten mittareiden tuloon. Kun perinteisillä suorituskykymittareilla ei pystytty enää vastaamaan yritysten muuttuneisiin tarpeisiin, pyrittiin artikkelissa selittämään suorituskykymittareiden merkitys nykyaikaiselle yritykselle sekä osoittamaan avaintekijät, jotka tulee huomioida uudenlaisia mittareita kehitettäessä. (Laitinen 2003, 55) Santorin ja Andersonin mukaan suorituskyvyn mittaamiseen yrityksissä vaikuttaa neljä tekijää, jotka on kuvattu alla olevassa kuviossa 1.



Kuvio 1. Suorituskyvyn mittaamiseen vaikuttavat tekijät (Santori & Anderson, 1987)

Yrityksen tavoitteet ja kriittiset menestystekijät (*company goals and success factors*) pitkälti ratkaisevat suorituskyvyn mittaamiseen käytettävät mittarit, minkä vuoksi onkin tärkeää saada pidettyä nämä samassa linjassa keskenään. Yrityksen tulee tällöin ensin asettaa tavoitteet ja tunnistaa avaintekijät, jotka ovat olennaisessa roolissa näiden tavoitteiden saavuttamisessa. Tämän jälkeen näille avaintekijöille, eli kriittisille menestystekijöille, luodaan suorituskykymittarit, jotka ovat yrityksen toiminnassa konkreettisia operatiivisia asioita, joiden avulla yritys kykenee parantamaan avaintekijöitään. Suorituskykymittareita tulee luoda jokaisella organisaatiotasolla yrityksessä, jotta yrityksen tavoitteet saavutetaan; tähän viitataan kuviossa 3 esiintyvällä laatikolla ”Yrityksen organisaatio” (*company organization*). Käytäntö on osoittanut, että korkeammilla organisaatiotasoilla mittareita on yleensä vähemmän, mutta ne on rakennettu mittaamaan suorituskykyä hyvin laaja-alaisesti. Vastaavasti taas alemmilla organisaatiotasoilla mittareita on runsaasti ja ne on linkitetty yksityiskohtaisiin ja operatiivisiin asioihin. (Santori & Anderson, 1987)

Palkitsemisjärjestelmän (*reward structure*) on myös katsottu olevan keskeinen osa suorituskyvyn mittaamista. Tämä siitä syystä, että ihmiset organisaatiotasosta riippumatta yleensä keskittyvät niihin asioihin, joista heidän suorituskykyään palkitaan. Palkitsemisella ei tässä yhteydessä tarkoiteta pelkästään rahallisia kannusteita, vaan myös esimerkiksi ylennyksiä, vastuun lisääntymistä ja muita urakehitykseen

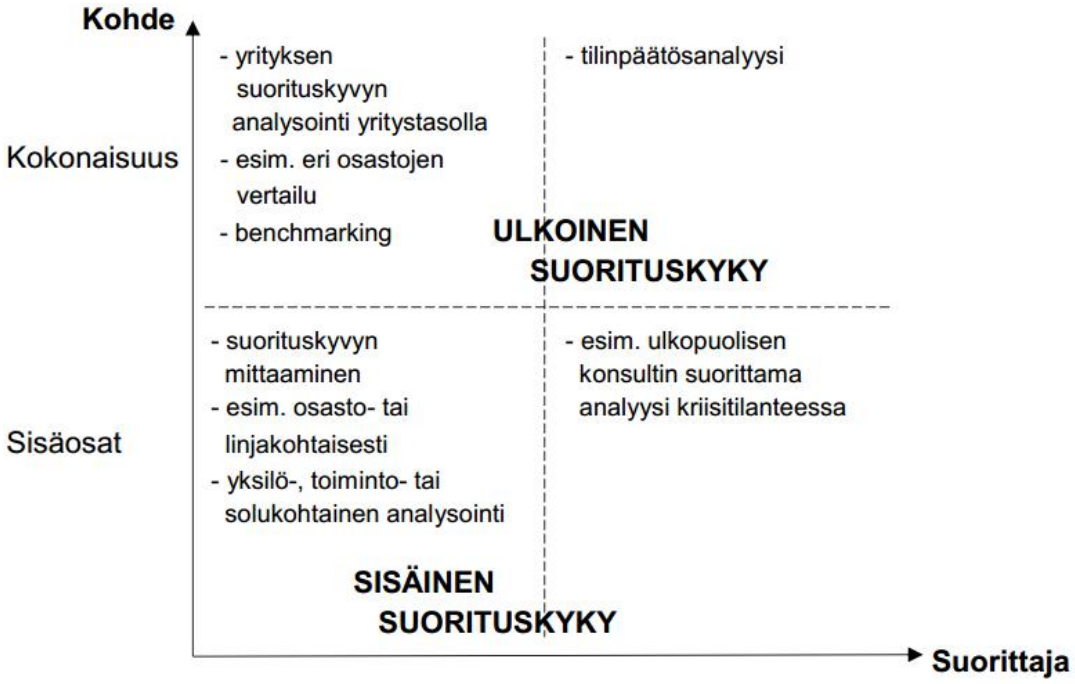
vaikuttavia tekijöitä. Mitä selvemmin työntekijä tuntee siis pystyvänsä vaikuttamaan suorituskykymittariin omalla toiminnallaan, sitä selvemmin hän myös yleensä tunnistaa yhteyden palkkion ja suorituskyvyn välillä ja on näin ollen motivoitunut parantamaan omaa suorituskykyään. (Santori & Anderson, 1987)

Viimeisenä suorituskykymittareiden käyttöön vaikuttavana tekijänä Santori ja Anderson (1987) mainitsevat yrityksen toiminnallisen ympäristön (*operating environment*), joka muodostuu yrityksen ydin- ja tukitoiminnoista. Toiminnallisen ympäristön erityispiirteet määrittelevät pitkälti sen, millaisia suorituskykymittareita on järkevää lähteä suunnittelemaan kullekin toiminnolle. Keskeisenä tekijänä suorituskykymittareiden suunnittelussa tulee kuitenkin huomioida se, että niiden avulla pystytään arvioimaan työn tuottavuutta sekä toiminnon arvoa yritykselle.

2.1 Suorituskyvyn eri ulottuvuudet

Tarkastelijasta ja valitusta tarkastelunäkökulmasta riippuen suorituskyky voidaan pilkkoa erilaisiin osa-alueisiin monella eri tapaa. Suorituskyvyn analysoinnin pioneeri D. Scott Sink (1985, 64) jakaa suorituskyvyn seitsemään osa-alueeseen: tuloksellisuus, tehokkuus, laatu, kannattavuus, tuottavuus, työelämän laatu ja uudistuminen.

Yleensä suorituskyky jaetaan kuitenkin vain kahteen pääosa-alueeseen, eli ulkoiseen ja sisäiseen suorituskykyyn, jolloin jaon määrää käytetty analyysinäkökulma (esimerkiksi Lynch & Cross 1995, 29). Ulkoinen suorituskyky kertoo yrityksen menestymisestä markkinoilla, eli miten yritys onnistuu tyydyttämään asiakkaiden tarpeet suhteessa kilpailijoihin. Tällöin yritystä tarkastellaan ”ulkoa päin” ja yleensä yhtenä kokonaisuutena. Ulkoista suorituskykyä voidaan mitata esimerkiksi yrityksen markkinaosuudella tai liikevaihdon kasvulla. Sisäinen suorituskyky vastaavasti kuvastaa yrityksen sisäisten toimintojen tehokkuutta. Analysoitaessa yrityksen toimintaa ”sisältä käsin” on siihen käytettävissä usein paljon parempaa ja tarkempaa tietoa kuin ulkopuolisella tarkastelijalla. (Andersin et al. 1994, 85; Rantanen 2001, 6)



Kuvio 2. Yrityksen ulkoinen ja sisäinen suorituskyky (Tenhunen & Ukko 2001, 5)

Yllä kuviossa 2 esitettyä jaottelua sisäiseen ja ulkoiseen suorituskykyyn ei kuitenkaan ole välttämätöntä rajata tarkastelijan näkökulman perusteella, sillä esimerkiksi yrityksen itse on mahdollista analysoida sekä ulkoista että sisäistä suorituskykyään. Toisaalta myös yrityksestä ulkopuolinen tarkastelija pystyy jossain määrin myös analysoimaan yrityksen sisäistä suorituskykyä. Hänellä ei kuitenkaan ole käytettävissään samaa määrää informaatiota kuin yrityksen sisäpiiriin kuuluvalla henkilöllä. Lisäksi huomionarvoista on se, että ulkoisen ja sisäisen suorituskyvyn tarkasteluun voidaan käyttää samoja mittareita; tällöin mitattava kohde vain muuttaa tarkastelunäkökulmaa. Esimerkiksi pääoman tuottoprosentti tietyn osaston osalta kuvaa sisäistä suorituskykyä, mutta koko yrityksen osalta tarkasteltuna pääoman tuottoprosentilla voidaan kuvata koko yrityksen ulkoista suorituskykyä. (Rantanen 2001, 6)

Myös yrityksen strateginen tilanne tietyllä hetkellä ratkaisee suorituskyvyn mittauksen osa-alueet. Erilaisissa tilanteissa korostuvat tarpeet mitata eri asioita. Liiketoiminnan ajautuessa kriisiin korostuu tarve mitata esimerkiksi maksuvalmiutta ja kustannustehokkuutta, kun taas liiketoiminnan noususuhdanne aikoina voidaan painot-

taa enemmän niin sanotusti pehmeitä tulevaisuuteen painottuvia asioita, kuten koulutusta, innovatiivisuutta ja tutkimus- ja tuotekehitystoimintaa. Jotta päätöksenteko olisi tehokasta, tulee mittaristolla pystyä kattamaan kaikki päätöksenteon kannalta olennaiset ulottuvuudet. (Rantanen 2001, 6)

2.1.1 Ulkoinen suorituskyky

Ulkoinen suorituskyky nähdään tässä tutkimuksessa siis ulottuvuutena, jossa yritystä tarkastellaan ulkoa päin yhtenä kokonaisuutena. Usein ulkoisen suorituskyvyn arvioinnissa rajoittavana tekijänä nähdään tiedon saatavuus. Perinteisin tapa tarkastella ulkoista suorituskykyä lienee tilinpäätösinformaatioon perustuva analysointi, jota voi suorittaa esimerkiksi jokin julkinen taho, yrityksen sidosryhmä tai jopa yritys itse. Tällöin yrityksen ulkoinen suorituskyky nähdään taloudellisena suorituskykynä ja jaetaan yleensä kolmeen ulottuvuuteen: kannattavuus, maksuvalmius ja vakavaraisuus. Mittareina käytetään perinteisiä tilinpäätösanalyysin tunnuslukuja, esimerkiksi liikevoittoprosenttia, current ratiota ja omavaraisuusastetta. (Neilimo & Uusi-Rauva 2009, 303; Rantanen & Holtari 1999, 13)

Toinen tapa tarkastella ulkoista suorituskykyä on yrityksen kilpailukyvyn analysointi, jota voidaan mitat kahdella keskeisellä dimensiolla: 1. koon absoluuttisella ja 2. koon suhteellisella muutoksella. Vertaamalla näitä kahta arvoa yrityksen historiatietoihin, asetettuihin tavoitearvoihin sekä yrityksen keskeisten kilpailijoiden vastaaviin arvoihin saadaan luotettava käsitys yrityksen kehityksestä markkinoilla, eli menestymisestä kilpailussa. Sekä yrityksen koon absoluuttista että suhteellista muutosta voidaan helposti tarkastella liikevaihdon kehitystä seuraamalla, mutta myös esimerkiksi henkilökunnan määrän ja taseen loppusumman muutokset kuvaavat yrityksen kilpailukyvyn muutosta markkinoilla. (Laitinen 2003, 421)

2.1.2 Sisäinen suorituskyky

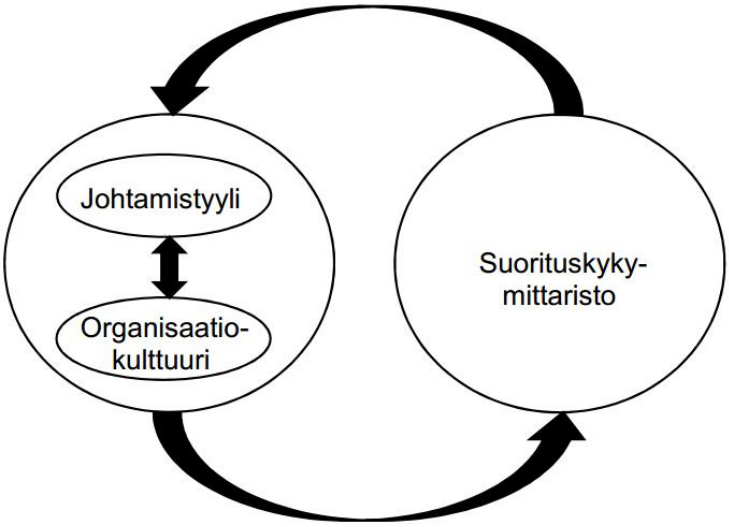
Sisäisellä suorituskyvyllä tarkoitetaan tässä tutkimuksessa siis nimensä mukaisesti yrityksen sisällä tapahtuvaa suorituskyvyn mittausta ja arviointia, jossa keskitytään

olennaisten osien tarkasteluun. Ulkoisen suorituskyvyn tarkastelusta poiketen sisäistä suorituskykyä mittaa ja arvioi yleensä pelkästään yritys itse, sillä vain yrityksellä itsellään on riittävän tarkkaa ja luotettavaa informaatiota. Poikkeuksen tähän tekevät kuitenkin jotkut yrityksen sidosryhmät. Esimerkiksi rahoittaja haluaa ennen myönteisen rahoituspäätöksen antamistaan saada käsityksen yrityksen sisäisestä suorituskyvystä. Tällöin yrityksen edustajat usein toimittavat rahoittajalle tämän haluamat tiedot. (Rantanen & Holtari 1999, 12)

Toisin kuin ulkoisen suorituskyvyn analysointiin käytettävät mittarit ovat varsin vakiintuneita ja tunnuslukujen hyväksyttäville arvoille on löydettävissä ohjeellisia suosituksia, ovat sisäisen suorituskyvyn mittarit taas suurelta osin tapaus-, tilanne- tai yrityskohtaisia. Tästä syystä vastaavanlaisia ohjeistuksia kuin ulkoisen suorituskyvyn mittareille ei juuri ole löydettävissä, eikä myöskään vertailutietoa, johon peilata mittauksien tuloksia. (Rantanen 2001, 6) Yleensä yritykset kuitenkin mittaavat sisäisen suorituskyvyn osalta tuottavuutta, tehokkuutta ja taloudellisuutta. Myös laatua, toimitusaikaa, läpimenoaikaa ja kapasiteettia pidetään tärkeinä sisäisen suorituskyvyn mittareina. Yhteistä näille edellä luetelluille suorituskyvyn analysoinnin osatekijöille on niiden fyysisyys, eli mittayksikkönä ei käytetä rahayksikköä. Tällöin analyysissa keskitytään yrityksen osien tarkasteluun, ja yksityiskohtaisin analyysi kohdistuukin yksittäisen koneen tai ihmisen suoriutumiseen taikka tulokseen. (Rantanen & Holtari 1999, 12)

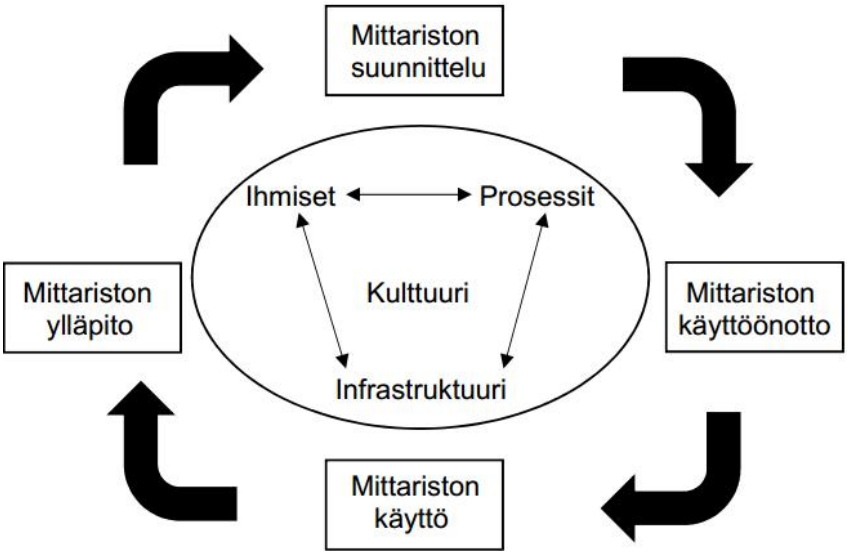
2.2 Suorituskyvyn johtaminen

Suorituskyvyn yhteys johtamiseen on saanut monet tutkijat tarkastelemaan organisaatioiden suorituskykyä suhteessa organisaatiokulttuuriin ja erilaisiin johtamistyyleihin (kuvio 3). Tutkimuksissa on havaittu, että organisaatiokulttuurilla ja johtamistyylillä on vaikutusta siihen, miten suorituskykymittaristo implementoidaan ja otetaan käyttöön yrityksessä; siis toteutetaanko projekti onnistuneesti vai ei. Toisinpäin tarkasteltuna taas on havaittu, että suorituskykymittaristo voi vaikuttaa johtamistyyliin sekä (jollain laajuudella) myös organisaatiokulttuuriin. Suorituskyvyn mittaamisen voidaankin siis todeta olevan monialainen ilmiö, joka edellyttää kaikkien organisaatiotasojen osallistumista mittariston suunnitteluun. (Bititci et al., 2006)



Kuvio 3. Suorituskyvyn mittaamisen, johtamistyylin ja organisaatiokulttuurin vuorovaikutus (mukaillen Bititci et al., 2006)

Suorituskyvyn mittaamiseen on katsottu kuuluvaksi neljä eri vaihetta (kuvio 4). Ensimmäinen vaihe on suorituskyvyn mittaamisen suunnittelu. Tässä vaiheessa valitaan, mitä halutaan mitata ja tämän pohjalta valitaan mittaristomalli sekä mittarit itse mittausprosessin toteuttamiseksi. Toisessa vaiheessa otetaan mittaristo käyttöön, joka usein tarkoittaa myös organisaatioon kuuluvien henkilöiden kouluttamista mittariston käyttäjiksi sekä tietojärjestelmien päivittämistä. Seuraava vaihe on käytännössä suorituskyvyn mittaamista itsessään, jolloin suorituskykymittareista saatuja tietoja voidaan käyttää organisaation toiminnan kehittämiseen sekä johtamisen tueksi. Neljäs vaihe on mittareiden päivittämistä. Tällöin mittaristosta voidaan poistaa turhia mittareita, valita mahdollisesti uusia mitattavia tekijöitä, joiden pohjalta suunnitella uudet mittarit. Tämä on välttämätön vaihe osana suorituskykymittariston suunnittelua, sillä organisaatioiden liiketoiminnalliset tavoitteet monesti ajan kuluessa muuttuvat yrityselämässä. Viimeisen vaiheen jälkeen edellä kuvattu kiertokulku aloitetaan taas alusta suunnitteluvaiheella. (Lönnqvist et al. 2006, 103-104)



Kuvio 4. Suorituskyvyn mittaamisen päävaiheet (mukaillen Neely et al., 2000)

Tämä tutkimus ja sen myötä myös teoreettinen viitekehys on rajattu vain ensimmäiseen vaiheeseen, eli suunnitteluun. Rajaus on perusteltu, sillä kohdeorganisaatiossa ei ole aiemmin ollut käytössä minkäänlaista suorituskykymittaristoa, jolloin projekti tulee käynnistää mittaristomallien kartoittamisella sekä mittarien rakentamisella. Seuraavissa alakappaleissa käydään läpi, mitä asioita tulee ottaa huomioon suorituskykymittaristoa suunniteltaessa.

2.3 Suorituskykymittaristolta vaadittavat ominaisuudet

Hyvin suunniteltu suorituskykymittaristo tarjoaa käyttökelpoista tietoa, joka auttaa organisaation jokapäiväisten toimintojen suunnittelussa ja suorittamisessa. Näin ollen suorituskykymittareiden toivotaan tuottavan oikea-aikaista, relevanttia ja tarkkaa tietoa, joka johtaa väistämättä kompromisseihin mittaristoa luotaessa. Mittariston tulisi kuitenkin koostua monenlaisista mittareista, jotta sen avulla voidaan tasapainoisesti tarkastella yrityksen menestystekijöiksi luokiteltuja toimintoja. Mitä tasapainoinen tarkastelu taas tässä yhteydessä tarkoittaa, on hieman vaikeammin määritettävissä, sillä se riippuu hyvin pitkälti tarkasteltavasta tapauksesta. Yleisesti ottaen voidaan kuitenkin todeta, että asianmukaisesti suunnitellulla suorituskykymittaristolla pystytään mittaamaan sekä lyhyt- että pitkäaikaisia tavoitteita, erityyppisiä suo-

rituksia (esimerkiksi tuotantokustannuksia ja toimituksien luotettavuutta), tarkastelemaan suorituskykyä useammasta perspektiivistä (esimerkiksi asiakas- ja osakkeenomistajanäkökulmasta) sekä eri organisaatiotasoilla. (Tangen, 2004; 2005a)

Suorituskykymittareiden suunnittelua tutkineen Stefan Tangenin (2005b) mukaan mittariston rakentamisessa tulisi huomioida se, että mittariston antamat tulokset ovat helposti tulkittavissa ja kannustavat organisaatiota aina vain parempaan suoriutumiseen; tällöin hyvänä vaihtoehtona kehityksen seurantaan kannattaa siis mieluummin käyttää erilaisia suhdelukuja kuin absoluuttisia numeroita. Lisäksi Tangen huomauttaa, että suorituskykymittarit tulisi mieluummin suunnitella ryhmätasolla kuin mittaamaan yksittäisen henkilön suoriutumista.

Professori Andy Neely taas on sekä yksinään että yhdessä eri tutkimusryhmien kanssa tehnyt uraauurtavaa tutkimustyötä suorituskyvyn mittaamisen kehittymisen ja suorituskykymittaristojen rakentamisen parissa. Neely et al. (1997) on aiempaan tutkimustietoon pohjautuen koonnut 22 kohdan listan, joka ohjeistaa suorituskykymittariston rakentamiseen. Moni listalla olevista suosituksista on tullut esille jo edellä, tai kuvataan seuraavassa alakappaleessa, mutta muutamia keskeisiä asioita on vielä mainitsematta. Neelyn et al. mukaan suorituskykymittareilla tulisi ensinnäkin olla täsmällinen tarkoitus ja tietyt tavoitteet, joita organisaation lähin johto seuraa. Mittariston muoto ja mittaamiseen käytetty data tulisi olla selkeästi määritelty, jotta mittaaminen säilyy johdonmukaisena myös ajansaatossa. Mittaristolla aikaansaadut tulokset tulisi pystyä esittämään yksinkertaisessa ja visuaalisessa muodossa. Hyvin suunnitellulta suorituskykymittarilta ylipäätänsä vaaditaan sitä, että se antaa nopeasti palautetta organisaation toiminnasta ja on objektiivinen; ei siis perustu kenenkään yksittäisen henkilön mielipiteeseen.

2.4 Suorituskykymittariston suunnittelu

Suorituskykymittariston suunnitteluun ei ole kirjallisuudesta löydettävissä yhtä valmista ohjeistusta, joka kävisi kaikille organisaatioille. Tätä vastoin kirjallisuudessa on esitetty, että mittaristoilla aikaansaadut mittaustulokset vaihtelevat mittariston

luonteen ja käyttötavan mukaisesti. Täten ennen suorituskykymittaristojen implementointia tulisi organisaatioita kannustaa määrittelemään ennakko-odotuksensa mittaristojen käytön suhteen, jotta niitä voidaan paremmin ohjeistaa riittävän monipuolisten mittaristojen rakentamisessa. (Henri, 2006)

Suorituskykymittariston suunnittelu voidaan kuvailla projektina. Tällöin heräte, esimerkiksi ylimmän johdon päätös tai organisaatiossa yleisesti tunnistettu ongelma, käynnistää suorituskykymittariston kehittämisprosessin (*Miksi halutaan mitata suorituskykyä?*). (Andersin, Karjalainen & Laakso 1994, 84) Tämän projektin käynnistäneen alkusysäyksen jälkeen aloitettava suorituskykymittariston suunnitteluvaihe kannattaa jakaa kahteen osaan, jotta mittariston luonti prosessina helpottuu. Ensimmäisessä vaiheessa tunnistetaan keskeiset mitattavat tavoitteet (*Mitä mitataan?*), jonka jälkeen suunnitellaan mittarit itsessään (*Miten mitataan?*). (Tangen, 2005a; Bourne et al., 2000)

Keskeiset mitattavat tavoitteet tulisi tutkijoiden (muun muassa Keegan et al., 1989; Kaplan & Norton, 1992) mukaan johtaa organisaation strategiasta, sillä tällöin mittarit kannustavat organisaatioon kuuluvia strategian mukaiseen toimintaan. Hyvänä enimmäismääränä mittareita per henkilö voidaan pitää 7-10 mittaria, joskin aluksi kannattaa tyytyä pienempäänkin määrään mittareita kuin väkisin yrittää kehittää suurempaa määrää mitattavia tekijöitä. Mitä kauempana kuitenkin ollaan organisaation keskeisistä tavoitteista tai toiminnan alueella, jossa suoritukset vaihtelevat suuresti, niin sitä yksityiskohtaisempia mittareita ja tiiviimpää seurantaa tarvitaan. (Andersin et al. 1994, 92)

Ensiarvoisen tärkeää projektin onnistumisen kannalta on kuitenkin se, että oikeat henkilöt osallistuvat aktiivisesti projektin läpivientiin. Johto luo tavoitteet organisaatiolle, kannustaa kehitysprojektissa ja tarvittaessa myös ratkoo ristiriitatilanteita. Esimiehet, toimihenkilöt ja työntekijät ovat kuitenkin tärkeimmässä asemassa, sillä he kykenevät jokapäiväisillä käytännön toimillaan vaikuttamaan siihen, miten johdon asettamat tavoitteet ja alatavoitteet saavutetaan. Mittaamiseen erikoistuneiden, usein organisaation ulkopuolisten konsulttien, merkitys kasvaa vasta, kun suoritus-

kykymittariston suunnittelu aloitetaan ja viedään eteenpäin implementoitavaksi organisaatioon. Ulkopuoliset konsultit otetaan yleensä avuksi tukemaan koko projektin onnistumista, mutta he eivät kuitenkaan korvaa johdolta ja henkilöstöltä vaadittavaa työpanosta. (Andersin et al. 1994, 84-85) Alla olevalla kuviolla 5 havainnollistetaan vielä näiden eri ryhmien mukanaoloa projektin vaiheissa:

Kuvio 5. Suorituskykymittariston rakentamiseen tarvittavat henkilöt (Andersin et al. 1994, 85)

Suorituskyvyn mittaaminen prosessina ei aina etene lineaarisesti suorituskykymittariston suunnittelusta itse mittariston käyttöön. Organisaation suorituskyky muuttuu luonnostaan ajansaatossa, jolloin mittariston suunnittelussa tulee myös huomioida mittaristomallin päivitettävyys. (Najmi et al., 2005) Lisäksi kannattaa huomioida, että hyvin suunnitellulla suorituskykymittaristolla voidaan haastaa strategisia olettamuksia ja tätä kautta myös parantaa organisaation toimintaa (Bourne et al., 2000). Muita organisaatiolle sopivan mittaristomallin valintaan vaikuttavia tekijöitä ovat yleensä myös mittaristolta vaadittu tarkkuustaso, mittaamiseen käytettävissä oleva aika, olemassa oleva data sekä mittaamisen kustannukset (Tangen, 2003).

Neely et al. (1997) on luonut viitekehyksen, eräänlaisen suorituskykymittarin tallennustaulukon, joka pyrkii määrittelemään sen, mistä tekijöistä ”hyvä” mittari koostuu. Taulukkoa voidaan käyttää apuna mittareita suunniteltaessa. Tällöin varmistutaan, että mittarit on selkeästi määritelty ja mallinnettu, ja niiden käyttämä data on asianmukaisista lähteistä peräisin. Tallennustaulukko koostuu kymmenestä elementistä: mittarin nimi, tarkoitus, mihin mittari liittyy, tavoite, toimintamalli, mittausväli, mit-

taaja, datan lähde, datan käsittelijä ja miten data käsitellään. Taulukko tarjoaa käytännönläheisen tavan lähestyä mittaamista, vaikka sitä ei organisaatiossa olisi aiemmin suoritettu.

Suorituskykymittariston suunnittelu saattaa monessa organisaatiossa venyä pitkäksi projektiksi, ja suunnitteluvaiheesta on vielä pitkä matka itse mittariston käyttöönottoon. Vaarana voi siis olla, että muut projektit ajavat organisaatiossa mittaristoprojektin päälle, jos organisaatiossa ei osata tarpeeksi ajoissa havaita mittaamisen hyötyjä. Suorituskykymittariston suunnittelu kannattaakin siis kaikessa yksinkertaisuudessaan ottaa vain kognitiivisena harjoituksena, jossa sidosryhmien tarpeet käännetään organisaation tavoitteiksi sekä sopiviksi suorituskykymittareiksi. (Bourne et al., 2000) Huomionarvoista on kuitenkin muistaa myös se tosiasia, että suorituskykymittaristo ei ole mikään yksittäinen järjestelmä organisaation sisällä. Täten mittariston suunnittelussa on huomioitava se, miten yhdistää mittaristo muihin järjestelmiin, kuten esimerkiksi toiminnanohjausjärjestelmään. (Neely et al., 2000)

2.4.1 Mittareiden valintaan vaikuttavia tekijöitä

Suorituskykymittareita käytetään johdon päätöksenteon tukena ohjaamaan ja valvomaan organisaation toimintaa pitkällä tähtäimellä. Mittareiden antamien mittaustulosten tulee siis täyttää tietyt ominaisuudet ollakseen käyttökelpoisia päätöksenteossa sekä varmistaakseen tehokkaiden päätösten aikaansaattaminen. Tällaisia ominaisuuksia voitaisiin luetella pitkä lista, mutta tutkijat (Laitinen 2003, 147; Lönnqvist et al. 2006, 32; Salorinne & Laamanen 1993, 13) ovat koonneet yhteen viisi keskeistä ominaisuutta, joiden perusteella mittareiden valinta voidaan tehdä: relevanttius, edullisuus, validiteetti, reliabiliteetti ja uskottavuus.

Mittarin *relevanttiudella* tarkoitetaan sitä, onko mittarin tuottama tieto olennaista sen käyttäjän tarpeiden kannalta. Tarkoituksenmukaista on valita strategian kannalta vain keskeisimmät mitattavat tekijät, jolloin mittari kuvaa tällaisia strategisesti tärkeitä menestystekijöitä. Toisin sanoen, jos päätöksenteon kannalta on samantekevää, minkä arvon mittari saa, niin tällöin mittarin voidaan katsoa olevan epärelevantti. Relevantimmalla mittarilla on enemmän arvoa päätöksenteossa, jonka vuoksi

pienemmätkin erot mittarin antamissa arvoissa voivat muuttaa tehtäviä päätöksiä. Tällöin voidaankin sanoa, että relevantti mittari tuottaa lisäarvoa, jota voidaan hyödyntää yrityksen päätöksenteossa. (Laitinen 2003, 148; Lönnqvist et al. 2006, 33)

Tiedon arvoon vaikuttava toinen tekijä on tiedon hankkimisen *edullisuus*. Tiedon hankkimiseen käytettyjen kustannusten tulee olla suhteessa tiedon subjektiiviseen relevanttiuteen. Tämä kustannustehokkuus kannattaa pitää aina mielessä, sillä tiedon hankkimiseksi ei kannata tehdä suuria uhrauksia esimerkiksi uutta seurantajärjestelmää kehittämällä, jos täydellinenkin tieto tuottaa vain vähän lisäarvoa päätöksenteolle. Yksi keskeinen tekijä suorituskykymittaristo luotaessa onkin siis tiedon kustannusten tiedostaminen. (Laitinen 2003, 155-156; Lönnqvist et al. 2006, 34)

Mittarin *validiteetilla* tarkoitetaan sitä, että mittarin tulee kyetä mittaamaan juuri sitä menestystekijää, jota sen on tarkoituskin mitata. Validiteetin, eli oikeellisuuden, taustalla piilee keskeinen mittaukseen liittyvä ominaisuus: menestystekijä ja sitä mittaava mittari ovat eri asioita. Tällöin yhtä menestystekijää voidaan mitata usealla eri mittarilla, eikä näistä mikään välttämättä ole täydellinen. Kuitenkin riittävän harhatonta mittaustulosta voidaan jo käyttää päätöksenteon tukena. (Laitinen 2003, 158-159; Lönnqvist et al. 2006, 32)

Reliaabeli mittari tuottaa tarkkaa ja johdonmukaista tietoa. Tällöin toistetuissa mittaustilanteissa syntyy samasta kohteesta mittaustuloksia, jotka jakaantuvat vain pienelle alueelle. Mitä täsmällisemmin mittaussäännöt määritetään, sitä pienempi mittaustulosten hajonta; mittaajan ominaisuudet tosin vaikuttavat myös mittauksen tarkkuuteen. Reliabiliteetilla ja validiteetilla on kiinteä suhde toisiinsa, sillä heikon reliabiliteetin myötä ei validiteettikaan toteudu, ja vastaavasti taas heikon validiteetin myötä ei reliabiliteetilla ole kovin suurta merkitystä. (Laitinen 2003, 160; Lönnqvist et al. 2006, 33)

Mittarin yhtenä arvokkaimpana ominaisuutena voidaan pitää sen *uskottavuutta*, eli päätöksentekijän tulee kyetä luottamaan siihen. Muuten niin kovinkin tehokkaan mittarin arvo voi jäädä hyvin vähäiseksi, jos mittaria ei voida pitää uskottavana, eikä

sen tuottamaa informaatiota tästä johtuen käytetä hyväksi päätöksenteossa. Tällainen tilanne saattaa syntyä esimerkiksi silloin, jos mittaristo on rakennettu kovin monimutkaisten laskentaperusteiden varaan, eikä päätöksentekijä ymmärrä näitä periaatteita. Täten päätöksentekijän luottamus ja usko mittariston paikkansa pitävyyteen saavutetaan kehittämällä mittareille yksinkertaiset, järkevät ja hyvin dokumentoidut laskentasäännöt. (Laitinen 2003, 162-163)

Edellä esitettyjen kriteerien lisäksi on Sink (1985, 68-69) antanut oman kontribuutionsa mittareiden valintaan vaikuttavista tekijöistä. Hänen mukaansa mittaristo tulee rakentaa *kokonaisvaltaiseksi* eli mittarien on yhdessä muodostettava tasapainoinen kuva mitattavan kohteen toiminnasta, *ainutlaatuiseksi* eli vain yhdellä mittarilla kuvataan järjestelmässä aina yhtä mitattavaa ominaisuutta, *määritettävissä olevaksi* eli tulokset tulee kyetä esittämään suureina helposti ymmärrettävässä muodossa sekä *kontrolloitavaksi* eli mittareita käyttöä tulee pystyä ohjaamaan.

Yhteenvetona voidaan todeta, että kirjallisuudesta on löydettävissä suuri määrä mittausteoreettisia ominaisuuksia, joita olisi hyvä ottaa huomioon mittaristoa suunniteltaessa. Käytännön kokemus mittaristojen rakentamisesta on kuitenkin osoittanut, että optimaalisimmin koostetun mittariston rakentaminen vaatii aina sovittelua teorian ja käytännön välillä, jota muun muassa yritysjohdon toiveet ohjailevat. Näin ollen mittareiden valinta edellyttääkin aina tapauskohtaista harkintaa ja kompromissien tekoa eri ominaisuuksien välillä, kun suorituskykymittaristoa aletaan muodostamaan.

2.4.2 Taloudelliset ja ei-taloudelliset mittarit

Suorituskykymittariston suunnittelussa yksi suurimmista ratkaistavista kysymyksistä on taloudellisten ja ei-taloudellisten suorituskykymittareiden yhdistäminen. Ei-taloudellisten mittareiden tarve tunnistettiin jo 1980-luvulla. Tällöin muun muassa yhdysvaltalainen taloustieteilijä Robert S. Kaplan (1984) totesi, että globaalissa kilpailussa mukana pysyminen vaatii myös ei-taloudellisia mittareita suorituskyvyn kehittämiseksi. Myös useat muut tutkimukset, kuten esimerkiksi Andersin et al. (1994) vuonna 1992 suomalaisen metalliteollisuuden parissa toteuttama kyselytutkimus,

ovat puhuneet ei-taloudellisia ulottuvuuksia korostavan näkökulman puolesta. Andersin et al. selvityksessä havaittiin, että mitä alemmalle tasolla yrityksessä mennään, sitä suuremmaksi kasvaa ei-taloudellisten mittareiden osuus.

Ei-taloudellisille mittareille on tunnusomaista, että ne eivät perustu rahamittaiseen tietoon. Tällaisia mittareita ovat esimerkiksi varaston kiertonopeus, toimitusaika sekä asiakastyytyväisyys. Ei-taloudellisten mittareiden eduksi on nähty se, että ne ovat monesti taloudellisia mittareita konkreettisempia työntekijän kannalta, minkä johdosta ne ovat helpommin ymmärrettävissä. Lisäksi ei-taloudelliset mittarit voivat myös auttaa selkiyttämään yrityksen tavoitteiden viestintää henkilöstölle. (Lönnqvist et al. 2006, 30) Huolimatta ei-taloudellisten mittareiden ilmeisestä merkityksestä ei niiden käyttökelpoisuus yritysjohdon päätöksenteossa ole kuitenkaan itsestään selvä asia. Yhtenä suurimpana ongelmana ei-taloudellisten mittareiden kohdalla onkin nähty sen osoittaminen, millä tavalla parannus ei-taloudellisissa tekijöissä parantaa taloudellista suorituskykyä (Fisher, 1992). Tästä johtuen ei-taloudellisten mittareiden käyttöä suorituskyvyn kehittämisessä saattaa toisinaan olla vaikea ymmärtää, jonka vuoksi myös näiden mittareiden käyttö on jäänyt monessa yrityksessä verrattain alhaiselle asteelle.

Vastaavasti taas taloudelliset mittarit perustuvat rahamittaiseen tietoon, kuten esimerkiksi liikevaihtoon ja käyttökatteeseen (Lönnqvist et al. 2006, 30). Taloudelliset mittarit ovat vakioituja ja usein yleisesti hyväksyttyjä, joka mahdollistaa yritysten välisen vertailun (Yritystutkimus Ry, 2017). Onpa taloudellisia mittareita joskus jopa verrattu peruutuspeilin käyttöön autolla ajaessa, sillä mittareiden katsontakanta on historialliseen, jo menneeseen tietoon päin (Ukko, Karhu, Pekkola, Rantanen & Tenhunen 2007, 4). Taloudellisia mittareita on Andy Neelyn (1999) mukaan kritisoitu siitä, että ne kannustavat yrityksiä lyhyen tähtäyksen suunnitteluun, eivät ota huomioon strategisia näkökulmia ja kannustavat paikalliseen optimointiin esimerkiksi käsivarastojen osalta, joilla pitää koneet ja ihmiset työllistettyinä. Lisäksi ongelmaksi on nähty, että taloudelliset mittarit eivät tuota tietoa asiakkaiden tarpeista ja mittarit kannustavat johtoa poikkeamien minimointiin, eivätkä niinkään tavoittelemaan jat-

kuvaa parantamista. Kaikesta tästä taloudellisia mittareita vastaan esitetystä kritiikistä huolimatta kertovat mittarit tärkeää tietoa yrityksen liiketoiminnan tuloksesta, jota joko on tai sitten ei ole (Neely 1998, 109).

2.5 Suorituskykyyn perustuva palkitseminen

Suorituskyvyn yhteydestä palkitsemiseen on tutkimuksissa havaittu kaksi keskeistä tekijää, joiden vuoksi palkitseminen kannattaa ottaa osaksi mittausprosessia: työntekijöiden huomio saadaan kiinnitettyä yrityksen ja liiketoimintayksiköiden keskeisiin strategisiin painopistealueisiin sekä motivoitua henkilöstöä (Ukko et a. 2004, 43).

Antti Kauhasen ja Hannu Piekkolan (2006) tutkimuksen mukaan palkitsemismalli koetaan yrityksissä toimivaksi ja riittävän kannustavaksi silloin, kun työntekijät kokevat pystyvänsä vaikuttamaan suorituskykymittariston lopputulemaan, mittarit on luotu lähelle henkilöstöä joko henkilö- tai tiimitasolle, työntekijät tuntevat organisaatiossa käytössä olevat mittarit, kannustinpalkkiot on asetettu tarpeeksi korkealle tasolle ja niitä maksetaan säännöllisesti, ja työntekijät otetaan mukaan suunnittelemaan kannustinpalkkiojärjestelmää. Saman suuntaiseen lopputulokseen tulivat myös Juhani Ukko, Jussi Karhu ja Sanna Pekkola (2009), jotka tutkimuksessaan vertailivat eri henkilöryhmien tyytyväisyyttä palkitsemisjärjestelmän toimivuuteen. Tyytyväisimpiä palkitsemisjärjestelmään olivat johtavassa asemassa työskentelevät henkilöt ja toimihenkilöt, kun taas työntekijät olivat pääsääntöisesti tyytymättömin henkilöstöryhmä. Tutkimuksessa havaittiin, että työntekijät kokivat palkitsemisjärjestelmän epäreiluna, sillä heitä ei ollut otettu mukaan sen suunnitteluun. Tämän seurauksena tutkijat päättelivät, että henkilöt, joilla on mahdollisuus oman työnsä johtamiseen ja itsenäiseen päätöksentekoon, kokevat palkitsemisen motivoivan vaikutuksen vahvempana kuin muut; tämä siis siitä huolimatta, mihin henkilöstöryhmään (johtava asema, toimihenkilö, työntekijä) työntekijä kuuluu. Myös Brenda Scott-Ladd ja Verena Marshall (2004) esittävät jo aiemmin samansuuntaisia tutkimustuloksia, kun he havaitsivat osallistumisen päätöksentekoon vaikuttavan positiivisesti palkkion hahmottamiseen.

Robert Kaplan ja Anthony Atkinson (2014, 674) esittävät teoksessaan ”Advanced Management Accounting”, että on olemassa kahdenlaisia tapoja palkita henkilöstöä: sisäisiä ja ulkoisia. *Sisäiset palkkiot* ovat sisäsyntyisiä, kuten mielihyvä hyvin tehdystä työstä tai tyytyväisyys siihen, että työtä tehdessään on voinut toimia omien arvojensa tai uskomustensa mukaisesti; sisäisen palkkion saaminen ei siis edellytä toisen henkilön osallistumista palkitsemiseen. Työyhteisöissä sisäinen palkitseminen mahdollistetaan esimerkiksi työnkuvien suunnittelun, organisaatiokulttuurin ja johtamistyylin kautta, mutta kukin henkilö tuntee tai kokee sisäisen palkkion omalla tavallaan. *Ulkoiset palkkiot* ovat taas sellaisia, joita konkreettisesti annetaan henkilöltä toiselle. Ulkoiset palkkiot sisältävät muun muassa kiitokset hyvin tehdystä työstä, lahjat, stipendit, sekä tietenkin myös rahalliset palkkiot, jotka ovat seurausta suorituskykymittariston tavoitteiden täyttämisestä. Sisäisen ja ulkoisen palkitsemisen suhdetta on tutkittu jo vuosikymmenien ajan (esimerkiksi Saleh & Grygier, 1969), mutta kummankaan palkitsemistavan ylivertaisuudesta ei ole selvää näyttöä. Tähän syynä voi Pekka Ruohotien (1998, 39) mukaan olla se, ettei sisäisten ja ulkoisten palkkioiden erottaminen toisistaan ole aina helppoa. Esimerkiksi erinomaisesta opintomenestyksestä annettu stipendi on pätemisen mitta, mutta se palkitsee myös sisäisesti.

Liiketoiminnan mittaamisen ja kehittämisen alueella paljon sekä tutkimus- että konsultointityötä tehneen Seppo Saaren (2004, 194-195) mukaan hyvästä tuloksesta palkitseminen on investointi ei pelkästään vain henkilöstöön, mutta myös yrityskulttuuriin. Koska kyse on usein pääasiallisesti rahamääräisestä panostustoiminnasta, niin ennen palkitsemisjärjestelmän käyttöönottoa tulee sen kannattavuutta pystyä arvioimaan; siis aivan samalla tavoin kuin muitakin liiketoimintaan sijoitettuja investointeja. Tällöin palkitsemisjärjestelmän vaatimiksi uhrauksiksi katsotaan sekä maksettavat palkkiot että panostus järjestelmän rakentamiseen, ylläpitoon ja kehittämiseen. Palkitsemisjärjestelmästä saatavia hyötyjä tuleekin siis näin ollen pystyä arvioimaan markkinatalouden periaatteiden pohjalta, eli sen on tuotettava lisäarvoa kaikille osapuolille, joiksi tässä yhteydessä voidaan lukea niin henkilöstö, yritys kuin yrityksen asiakkaatkin. Palkitsemisjärjestelmän hyvänä puolena Saari näkee sen, että panos, eli tulospalkkioon käytetyt eurot, maksetaan vasta tuloksen toteamisen

jälkeen, joten tuotto-panos-suhde on täysin riskitön. Lisäksi palkitsemisjärjestelmässä ilmenneet virheet voidaan yleensä korjata vuoden puitteissa, minkä ajan palkitsemisjärjestelmä on tyypillisesti voimassa. Vastaavasti taas esiin nousseita vahvuuksia voidaan hyödyntää, mikä mahdollistaa järjestelmän kehittämisen käytännön kokemuksen karttuessa.

Organisaation kannalta suorituskykyyn perustuvat palkkiot ovat mielekkäitä, jos ne johtavat parempaan taloudelliseen tulokseen. Tällöin palkkioiden käytöllä pyritään ohjaamaan ihmisten tietoisia valintoja. Yksittäisistä työsuorituksista palkitseminen voi kuitenkin johtaa nopeasti väärille teille ja tilanteeseen, jossa henkilö tekee osaoptimointia tukevia ratkaisuja. Esimerkiksi myyjien myyntipalkkiot ovat yleisiä tällaisessa tavoitteenasettelussa, kun omasta suoriutumisesta maksettava henkilökohtainen palkkio mahdollistaa pelaamisen. Lisäksi, jos menestymistä ei ole mahdollista parantaa omalla suorituksella, niin omaa asemaansa voi yrittää parantaa estämällä tietoisesti toista henkilöä menestymästä. Tähän ratkaisuksi Kai Laamanen (2008, 287-289) ehdottaa kolmiosaista palkitsemisjärjestelmää, joka pohjautuu seuraaviin elementteihin:

1. koko organisaation tulos
2. prosessien suorituskyky
3. kriittisissä vaiheissa onnistuminen

Koko organisaation tuloksella määritettään jaettavissa oleva palkkiosumma. *Prosessien suorituskyky* taas liittyy arvon tuottamiseen asiakkaalle. Tehokkaasti toimiva prosessi näyttäytyy asiakkaalle kilpailukykyisenä tarjouksena, josta pitää kiinni, vaikka muita vaihtoehtoisia tarjouksia ilmaantuisi. Lisäksi kannattavan toiminnan ydin piilee kustannusten hallinnassa; pidemmällä aikavälillä saattaa olla jopa hyödyllistä palkita tukiprosessien toiminnasta. Palkitsemisjärjestelmän viimeinen osa-alue, *onnistuminen kriittisissä vaiheissa*, on näistä kaikkein ohjaavin ja palkitsevin, sillä yleensä tässä vaiheessa tehdyt erinomaiset suoritukset ratkaisevat organisaation todellisen menestymisen. Palkitsemisperusteet voidaan siis kytkeä toisiinsa, jolloin maksimipalkkio saavutetaan vain, jos kaikki nämä kolme edellä kuvattua vai-

hetta toteutuvat samanaikaisesti. Tämä lähestymistapa pakottaa etsimään organisaation käytännön työn kannalta keskeiset ratkaisevat tekijät, joihin keskittyminen synnyttää tuloksia. (Laamanen 2008, 289)

3 MITTARISTOT APUNA SUORITUSKYVYN MITTAAMISESSA

Yhtenä johdon laskentatoimen päätehtävistä on viimeisen parin vuosikymmenen aikana nähty suorituskykymittaristojen kehittäminen. Kun perinteiset taloudelliseen suorituskykyyn perustuvat mittaristot on havaittu puutteellisiksi, on tämä innostanut tutkijoita etsimään entistä innovatiivisempia suorituskykymittaristomalleja, jotka ovat sitten vaihdelleet ”parannelluista” taloudellisista mittareista aina integroituihin mittaristoihin asti. (Ittner & Larcker, 1998) Mittaristomallien parissa tehty kehitystyö on nähty tärkeäksi myös siitä syystä, että suorituskyvyn mittaus ilman mallia on vain joukko irrallisia mittareita. Yksittäisten mittareiden avulla mahdollisesti saadaan täsmällinenkin kuva mitattavasta kohteesta, mutta kokonaisuutta on vaikea hahmottaa, mikä on kuitenkin olennainen tekijä strategisessa päätöksenteossa. (Laitinen 2003, 366) Strategia määritellään yleensä suunnitelmaksi, jolla pyritään saavuttamaan organisaation tavoitteet. Strategiassa korostuu enemmän tämän hetken toiminta kuin tulevaisuuden päämäärät. (Miles & Snow 2003, 262) Kun mittaamista lähdetään siis kehittämään, tulee ensin arvioida, mitkä ovat organisaation sen hetkisessä tilanteessa keskeisimmät strategiset ulottuvuudet ja keskittää mittaaminen näihin tekijöihin (Laitinen 2003, 367).

Tutkimuskentällä on luotu erilaisia viitekehyksiä ja mittaristomalleja suorituskykyä havainnollistamaan, jotta organisaation suorituskyvystä saadaan muodostettua yhtenäinen kuva (muun muassa Keegan et al., 1989; Lynch & Cross, 1991; Kaplan & Norton, 1992; Laitinen, 2003). Näiltä muodostetuilta mittaristoilta on yleensä vaadittu, että ne ovat kattavia, integroituja ja organisaation johdon päätöksenteon kannalta käyttökelpoisia. Kattavuudella tässä yhteydessä tarkoitetaan sitä, että mittariston tulee kattaa päätöksenteon kannalta kaikki olennaiset ulottuvuudet, jotta päätöksenteko voisi olla tehokasta. Integroitu kokonaisuus taas tarkoittaa sitä, että yksittäiset mittarit mittaristomallin sisällä muodostavat loogisen kokonaisuuden, eivätkä täten tuota päällekkäistä tietoa samoista ulottuvuuksista. Kolmas vaatimus, eli mittariston käyttökelpoisuus johdon päätöksenteossa, tarkoittaa mittariston hyödynnettävyyttä sekä mitattaessa että parannettaessa organisaation suorituskykyä. Mittaristoja, jotka täyttävät edellä asetetut vaatimukset, kutsutaan tasapainotetuiksi suorituskykymittaristoiksi. (Laitinen 2003, 367)

Tasapainotetut mittaristomallit kokoavat useita itsenäisiä mittareita alleen, mikä taas edelleen synnyttää erilaisia analyysinäkökulmia suorituskyvyn tarkasteluun (Garengo et al., 2005). Tutkijat eivät kuitenkaan ole päässeet täysin yksimielisyyteen siitä, mitkä näkökulmat sisältyvät tasapainoiseen suorituskyvyn mittaukseen: Keegan et al. (1989) kirjoittavat sisäisten ja ulkoisten mittareiden tasapainosta, Lynch ja Cross (1991) ehdottavat tasapainoisten mittareiden liittyvän kaikkiin organisaation eri tasoihin, Fitzgerald, Johnston, Brignall, Silvestro ja Voss (1991, 13) kiinnittävät huomiota syy-seuraus-suhteeseen ja Kaplan ja Norton (1992) taas ehdottavat tasapainotusta neljän eri näkökulman välillä, jotka perustuvat sekä mittareiden luonteeseen (taloudellinen ja ei-taloudellinen) että mittareiden kohteeseen (sisäinen ja ulkoinen).

Tasapainotettujen mittaristomallien lisäksi tutkijat Alberto De Toni ja Stefano Tonchia (2001) mainitsevat, että kirjallisuudesta on löydettävissä myös vertikaalisia ja horisontaalisia malleja. Vertikaalisia mittaristomalleja kuvaa tiukka hierarkkisuus. Malleille tunnusomaista on taloudellisen ja ei-taloudellisen suorituskyvyn yhdistäminen eri tasoilla, kunnes kaikki mittarit lopulta kuitenkin mittaavat taloudellista suorituskykyä. (Garengo et al., 2005) Horisontaaliset mittaristomallit taas keskittyvät sisäisen ja ulkoisen suorituskyvyn erottamiseen sekä arvoketjujen rakentamiseen organisaatiosta ulospäin (De Toni & Tonchia, 2001).

Seuraavissa alakappaleissa käydään läpi tämän hetkisen kirjallisuuden keskeisimmät mittaristomallit. Kuten jo aiemmin todettu, on taloushallinto-organisaatiolla omat erityispiirteensä verrattuna yrityksen pääliiketoimintaa harjoittaviin yksiköihin. Tästä johtuen lähempään tarkasteluun on haluttu valita useampi erityyppinen mittaristomalli. Lisäksi mallit on haluttu esitellä ilmestymisjärjestyksessä aina 1980-luvun lopulta tähän päivään, sillä tällöin niiden kautta pystytään havaitsemaan myös suorituskyvyn mittaamisen kehittyminen viimeisten kolmen vuosikymmenen aikana.

3.1 Suorituskykymatriisi

Yksi varhaisimmista viitekehyksistä, joka aikanaan sai aikanaan huomiota ja levisi kohtuullisen laajasti, on johdon konsulttien Daniel Keeganin, Robert Eilerin ja Charles Jonesin vuonna 1989 artikkelissaan ”Are your performance measures obsolete?” esittelemä suorituskykymatriisi, joka tunnetaan Suomessa myös nimillä tavoite-, tuottavuus- ja tulosmatriisi (Rehnström 1997, 165). Vastaavanlaisen suorituskyvyn analysointimenetelmän oli jo muutamaa vuotta aiemmin esitellyt Sink (1985) teoksessaan ”Productivity Management: Planning, Measurement and Evaluation, Control and Improvement”, jossa hän käytti tästä mittausmenetelmästä nimeä Multi-Criteria Performance/Productivity Measurement Technique (MCP/PMT).

Suorituskykymatriisi auttaa organisaatiota strategisten tavoitteidensa määrittelyssä, jonka jälkeen nämä tavoitteet muunnetaan suorituskykymittareiksi. Kun matriisiin on niputettu yhteen erilaiset suorituskykyä kuvaavat mittarit, niin lopputulokseksi muodostuu yksi luku, jonka avulla organisaation kokonaissuorituskykyä voidaan arvioida. Matriisi jaottelee mittarit ”rahamääräisiin” tai ”ei-rahamääräisiin”, ja ”sisäisiin” tai ”ulkoisiin”. Näitä eri mittareita voidaan priorisoida matriisissa määrittelemällä niille erilaisia painoarvoja. Tämän yksinkertaisesti suunnitellun mallin tarkoituksena on viestiä tasapainotetumman mittariston tarpeesta ja sen luontainen joustavuus tarkoittaa, että mittariston osaksi voidaan sovittaa käytännössä mitä suorituskykymittareita vain. Joustavuutensa ansiosta matriisi sopiikin useisiin erilaisiin tilanteisiin, joissa muunlaisia tarkempia mittausmenetelmiä on jostain syystä vaikea käyttää. (Neely et al., 1995; 2000; Sink 1985, 189-209)

Suorituskykymatriisin suunnitteluvaihe kannattaa toteuttaa ryhmätyönä. Tällöin ryhmässä yhdessä keskustelemalla määritetään koko organisaation strategiset tavoitteet, jonka jälkeen nämä strategiset tavoitteet voidaan vielä edelleen muuntaa erillisten liiketoimintayksiköiden päämääriksi, jos tarkoituksena on tarkastella tuottavuutta ja tuloksellisuutta tarkemmin. Suunnittelu aloitetaan siis laajasta näkökulmasta ja valitaan kolmesta seitsemään kohderyhmän tavoitteita kuvaavaa tunnuslukua (kuvio 6). Näiden valittujen tunnuslukujen tulisi vaikuttaa koko kohderyhmän tuloksellisuuteen ja vastaavasti taas ryhmässä suoritettavilla toimenpiteillä olisi

mahdollisuus vaikuttaa tunnuslukujen arvoon. Lisäksi valittavien tunnuslukujen tulisi kuvata kaikkia kohderyhmän keskeisiä tehtäviä. (Keegan et al., 1989; Rehnström 1997, 168)

MENESTYSTEKIJÄT

Tuotettu määrä	Tuotteiden laatu (vajaalaatu %)	Sähkön kulutus	Höyryn kulutus (poikkeama)	Raaka-ainehukka	Työn tuottavuus		
t	%	MWh/t	t	kg/t	t/h		MITTARIT
14,0	3,0	0,938	1265	14,5	3,10		MITTAUSTULOS
15,5	0,1	0,910	+1470	0	4,00	10	ARVOASTEIKKO
15,2	0,4	0,924	+1260	3,7	3,76	9	
14,9	0,7	0,939	+1050	7,4	3,51	8	
14,6	1,0	0,953	+840	11,1	3,27	7	
14,3	1,3	0,967	+630	14,9	3,03	6	
14,0	1,6	0,981	+420	18,6	2,79	5	
13,7	1,9	0,996	+210	22,3	2,54	4	
13,3	2,2	1,010	0	26,0	2,30	3	
13,1	2,5	1,024	-210	29,7	2,06	2	
12,8	2,8	1,039	-420	33,4	1,81	1	
12,5	3,1	1,053	-630	37,1	1,57	0	
5	0	8	9	6	6		ARVOTETTU TULOS
0,20	0,20	0,20	0,10	0,25	0,05		PAINOARVOT
1,00	0	1,60	0,90	1,50	0,30	5,30	PAINOTETTU TULOS

Kuvio 6. Esimerkki suorituskykymatriisista (Saari 2004, 120)

Matriisiin valittujen tunnuslukujen arvojen vaihtelu mitoitetaan vaihteluvälille 0-10, joista 10 edustaa parasta saavutettavissa olevaa tilannetta esimerkiksi parin vuoden aikajänteellä. Tietoa saadaan analysoimalla organisaation keskeisiä prosesseja sekä keräämällä dataa mahdollisesti aiemmin käytetyistä suorituskykymittareista, joiden tuloksista on raportoitu organisaatiossa eteenpäin. Yhtenä hyvänä työkaluna voidaan käyttää myös budjettia, joka omalta osaltaan kertoo organisaation tulevaisuuden tavoitteista keskeisten kustannusajureiden kautta. Arvo 3 edustaa nykytilaa, esimerkiksi kuluvan tilikauden keskiarvoa. Arvo 0 taas puolestaan symboloi huonointa saavutusta yhden tilikauden aikana, kun tarkastelujaksona on pari viime tilikautta. Vaihteluvälille 0-10 luvut jaetaan tasan joko vakiokertoimen avulla tai jollain muulla kriteerillä perustellusti. (Keegan et al., 1989; Rehnström 1997, 169)

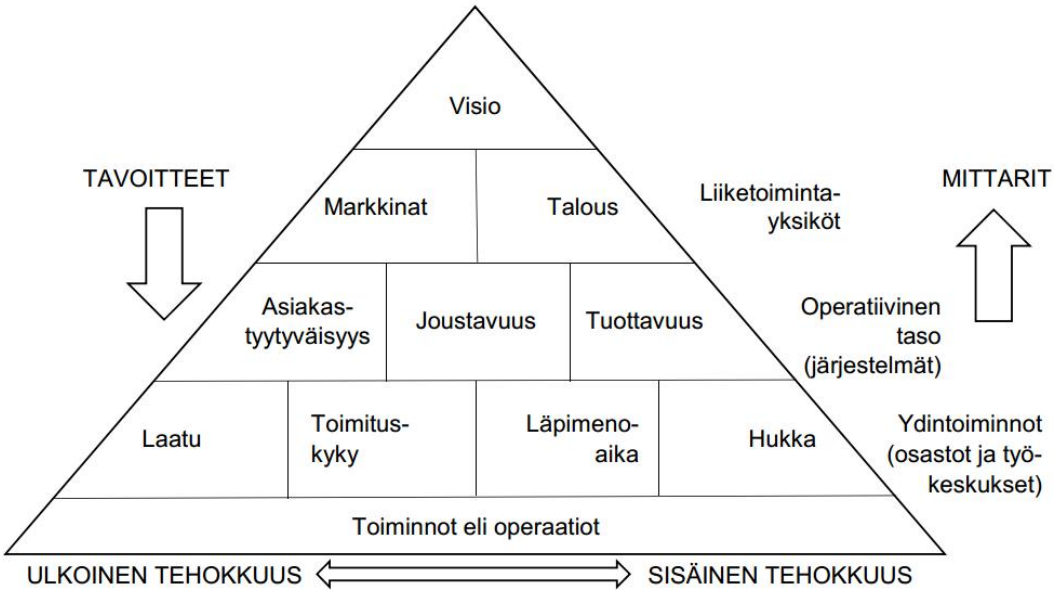
Tämän jälkeen kullekin matriisissa esiintyvälle tuottavuustekijälle annetaan painoarvo, joka kertoo sen merkityksestä kokonaisuuden kannalta; painoarvojen summan tulee olla 100. Kunkin tunnusluvun painoarvo kuvaa sen suhteellista tärkeyttä ja täten hyvänä painotustekijänä voidaan käyttää esimerkiksi kyseisen tekijän taloudellista vaikutusta. Viimeisessä vaiheessa lasketaan painoarvojen ja mittaustulosten antamien yksittäisten pistemäärien avulla painotettu tulos eli kokonaissuorituskykyindeksi, jota verrataan tavoitearvoihin tai aiempaan kehitykseen. Koska suorituskykymatriisi räätälöidään kuhunkin tilanteeseen sopivaksi, ei sen antamia tuloksia voida käyttää organisaatioiden väliseen vertailuun. Sitä vastoin matriisin on katsottu palvelevan erityisen hyvin toiminnan kehittämisessä ja tulosten sisäisessä tiedottamisessa sekä myös tulospalkkauksen pohjana. (Rehnström 1997, 169-170)

3.2 Suorituskykypyramidi

SMART-järjestelmää (*strategic measurement analysis and reporting technique*), eli suomeksi strategista mittausanalyysi- ja raportointitekniikkaa, alkoivat kehittää johdon konsultit Richard Lynch ja Kelvin Cross 1980-luvun lopussa Wang Laboratories -yhtiön käyttöön. Tietokoneita valmistavassa yrityksessä oltiin tyytymättömiä perinteisiin suorituskykymittareihin, joilla mitattiin erilaisia hyötysuhteita, tehokkuutta, tuottavuutta sekä muita vastaavia taloudellisia muuttujia. Lynchille ja Crossille osoitetun kehitystyön tarkoituksena olikin laatia aivan uudenlainen johdon ohjausjärjestelmä, johon sisällytettävien suorituskykymittareiden haluttiin sekä tarkentavan että ylläpitävän organisaatiossa keskeisiksi määriteltyjä menestystekijöitä. Tämän kehitystyön tuloksena syntyi suorituskykypyramidi, jonka Lynch ja Cross esittelivät vuonna 1991 teoksessaan ”Measure Up! Yardsticks for Continuous Improvement”. (Mathur et al., 2011)

”Jaettu informaatio muuttuu tiedoksi” kiteyttää hyvin ajatuksen suorituspyramidin taustalla (Lynch & Cross 1995, 63). Suorituskykypyramidin tarkoituksena on yhdistää organisaation strategia sen eri toimintoihin muuntamalla asiakkaiden mieltymyksiin perustuvat tavoitteet aina visiosta alkaen ylhäältä alas, ja näitä tavoitteita vastaavat mittarit taas alhaalta ylös (Tangen, 2004). Voidaankin siis sanoa, että tavoitteiden perustana olevaa visiota käskytetään eritasoisina tavoitteina organisaation

läpi alaspäin. Hierarkkinen pyramidimalli rakentuu neljästä tavoitetasosta (kuvio 7), jotka kuvaavat organisaation ulkoista (katso alla pyramidin vasen puoli) ja sisäistä tehokkuutta (oikea puoli). (Laitinen 2003, 385) Tavoitetasojen välillä voidaan havaita yhteys yhtiön strategian, strategisten liiketoimintayksiköiden ja toimintojen välillä. Malli on tasapainotettu, sillä se yhdistää sekä sidosryhmien tyytyväisyyden (ulkoinen tehokkuus) että operatiivisen toiminnan mittaamisen (sisäinen tehokkuus). (Garengo et al., 2005) Täten sopii erityisen hyvin tuotannollisen organisaation suorituskyvyn mittaamiseen (Hannula & Lönnqvist 2002, 50).



Kuvio 7. Suorituskykypyramidi (mukaillen Lynch & Cross 1995, 65)

Suorituskykypyramidin rakentaminen alkaa koko yhtiön vision määrittelystä (korkein taso), joka sitten pyramidin toisella tasolla muunnetaan yksittäisten liiketoimintayksiköiden tavoitteiksi. Tavoitteet voidaan asettaa sekä lyhyelle että pitkälle aikavälille, ja ne liittyvät markkinoihin ja talouteen. Nämä tavoitteet voidaan taas saavuttaa toteuttamalla kolmannen, eli operatiivisen, tason tavoitteet. Kolmannella tasolla olevat tavoitteet, esimerkiksi asiakastyytyväisyys, joustavuus ja tehokkuus, taas saavutetaan, jos alimmalle tasolla asetetut, yhtiön ydintoimintoihin liittyvät, tavoitteet saavutetaan. Mittaristomallin vahvuus piilee Lynchin ja Crossin mukaan juuri siinä, että tieto strategiasta kommunikoidaan koko yhtiön läpi, ja strategiaa vasten luodut suorituskykymittarit taas kerryttävät tietoa aina yhtiön ydintoiminnoista aina hierarkian

huipulle ylös asti. (Laitinen 2003, 385-386) Tangen (2004) kritisoi kuitenkin sitä, että suorituskykypyramidi mittaristomallina ei itsessään tarjoa minkäänlaista toimenpideohjeistusta organisaation keskeisten tavoitteiden määrittelyyn, eikä liioin myöskään yhdistä mittaamista kovinkaan selvästi organisaation toiminnan jatkuvaan kehittämiseen.

3.3 Palvelualojen suorituskykymittaristo

Vielä muutama vuosikymmen sitten suorituskykymittaristoja suunniteltiin pääasiassa teollisuusyrityksille. 1980-luvun loppupuolella Lin Fitzgeraldin, Robert Johnstonin, Stan Brignallin, Rhian Silvestron ja Chris Vossin muodostama tutkimusryhmä kuitenkin havaitsi, että näitä samoja teollisuuden suorituskyvyn mittaamiseen suunniteltuja periaatteita ei voida soveltaa uudenaikaisten palvelualojen suorituskyvyn mittaamiseen. Tämän havainnon seurauksena syntyi vuonna 1991 teos ”Performance measurement in service sector”, jossa tutkimusryhmä esittelee mittaristomallin, joka huomioi palvelualojen erityispiirteet suorituskyvyn mittaamisessa ja tehokkuuden edelleen kehittämisessä. (Laitinen 2003, 388) Fitzgerald et al. (1991, 9-13) jakavat palveluntarjoajat kolmeen luokkaan: asiantuntijapalvelut, massapalvelut ja palvelukeskukset, jotka sijoittuvat asiantuntija- ja massapalveluiden välimaastoon tarjoamiensa palveluiden ja palveluntuotannossaan käyttämiensä toimintatapojen osalta. Jokaisella näistä palvelutyypeistä on omat erityispiirteensä, jotka vaikuttavat siihen, kuinka mitata suorituskykyä.

Palvelualojen suorituskykymittaristossa suorituskyky on jaettu kuuteen ulottuvuuteen, jotka ryhmittyvät kahden pääluokan alle, tuloksiin ja determinantteihin (kuvio 8). ***Tuloksiin*** (seuraukset) kuuluvat ulottuvuudet ovat organisaation kilpailukyky ja taloudellinen suorituskyky. Näihin ulottuvuuksiin kuuluvilla mittareilla voidaan tarkastella, mitä yritys on saanut toiminnallaan aikaan ja kuinka se on taloudellisesti menestynyt. Tulosmittarit ovat monesti hyvin samankaltaisia eri yritysten välillä, eivätkä palvelualan yrityksetkään tee tähän juuri poikkeusta. Tuloksiin vaikuttavat mittarit sen sijaan kuvaavat yrityksen tuotantoprosessia, minkä vuoksi mittarit voivat poiketa yritysten välillä merkittävästikin. Palveluyritysten suorituskykymittaristossa

nämä ***determinantit*** (syyt) on jaettu neljään ulottuvuuteen: palvelun laatu, joustavuus, resurssien hyödyntäminen ja innovaatiot. (Fitzgerald et al. 1991, 6-13; Yritystutkimus Ry, 2017)

	SUORITUSKYVYN DIMENSIOT	ESIMERKKIMITTAREITA
TULOKSET	Kilpailukyky	Suhteellinen markkinaosuus- ja asema Myynnin kasvu Asiakaspohjan mittarit
	Taloudellinen suorituskyky	Kannattavuus Maksuvalmius Pääomarakenne
DETERMINANTIT	Palvelun laatu	Luotettavuus Vastaanottavaisuus Estetiikka / ulkoinen vaikutelma Puhtaus / siisteys Kodikkuus Ystävällisyys Kommunikaatio Kohteliaisuus Pätevyys Tavoitettavuus Saatavuus Turvallisuus
	Joustavuus	Määräjoustavuus Toimitusnopeusjoustavuus Tuotevariointijoustavuus
	Voimavarojen hyödyntäminen	Tuottavuus Tehokkuus
	Innovointi	Innovaatioprosessin suorituskyky Yksittäisten innovaatioiden suorituskyky

Kuvio 8. Suorituskyvyn mittausjärjestelmä palveluyrityksille (Fitzgerald et al. 1991, 8)

Mittaristoa rakennettaessa on pyritty kokonaisvaltaisuuteen ja tasapainoa on haettu mittaamalla näitä eri ulottuvuuksia sekä taloudellisella että ei-taloudellisilla mittareilla. Tästä johtuen organisaation kokonaissuorituskyvyn tarkastelu voi jossain tapauksissa johtaa valintojen tekemiseen, kun mittaristomalli mahdollistaa tekijöiden

välisen vaihtosuhteen (*trade-off*) arvioinnin, esimerkiksi pitkän tähtäyksen kilpailukyvyn ja lyhyen tähtäyksen taloudellisen suorituskyvyn välillä. Näin ollen mittaristo ei aina tarjoa yksiselitteisiä suuntaviivoja organisaation päätöksenteon avuksi. (Fitzgerald et al. 1991, 15; Laitinen 2003, 388)

Mittareiden valinta palvelualojen suorituskykymittaristoon tapahtuu käytännössä tunnistamalla yrityksen strategiset tavoitteet (*tulosmittarit*) ja niihin vaikuttavat tärkeimmät tekijät (*determinanttimittarit*). Mittaristomallin kehittäjien mielestä monissa yrityksissä käytetään jo ennestään mallin sisältämiä mittareita, mutta niitä ei ole koottu yhdeksi *integroiduksi järjestelmäksi*. Tämä johtaa monesti käytännössä siihen, että tuijotetaan pelkästään vain tuloksia, eikä determinantteja, joilla tuloksiin voitaisiin vaikuttaa. (Fitzgerald et al. 1991, 116-125) Myös Neelyn (2007, 146) mukaan tämä Fitzgerald et al. luomassa palvelualojen suorituskykymittaristossa esitetty syy-seuraus-viitekehys on tiivistetysti noussut esiin monissa myöhemmissä suorituskykymittaristojen suunnittelua ja integroimista koskevissa keskusteluissa – nimenomaan tarve tunnistaa suorituskykyajurit, jotta toivotunlainen suorituskyvyn taso saavutetaan.

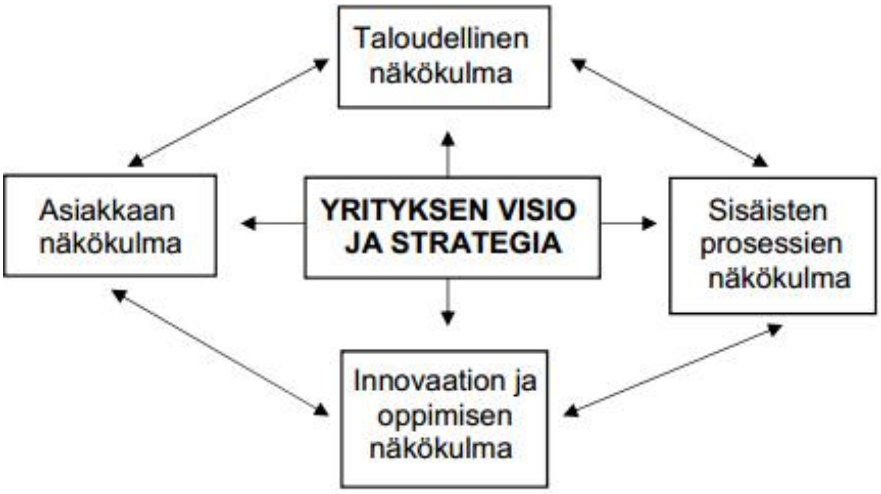
3.4 Balanced Scorecard

Robert Kaplanin ja David Nortonin Harvard Business Review -lehdessä vuonna 1992 esittelemä Balanced Scorecard *(tasapainotettu tuloskortti*) on tämän hetkisistä mittaristomalleista kenties kaikkein tunnetuin maailmalla. BSC kehitettiin 1990-luvun alussa vuoden kestäneen projektin aikana, johon osallistui 12 yritysjohtajaa. Kaplan ja Norton itse määrittelevät BSC:n mittaristomalliksi, joka tarjoaa yritysjohdolle nopean, mutta kattavan yleiskuvan yrityksen tilanteesta. Kehitystyön tuloksena muodostui malli, jossa yhdistyvät taloudelliset ja ei-taloudelliset mittarit tasapainoisessa suhteessa. Taloudellisten mittareiden avulla pystytään tarkastelemaan menneen toiminnan tuloksia, kun taas operationaaliset ei-taloudelliset mittarit kertovat asiakastyytyväisyyden, sisäisten prosessien ja organisaation innovaation ja oppimiskyvyn tilasta. Perinteisten valvontaan keskittyneiden mittaristomallien sijaan

BSC:n keskiössä on yrityksen strategia ja visio, jotka ohjaavat työntekijöiden käyttäytymistä haluttuun suuntaan. Tällä tavoin pystytään luomaan pitkäaikaista taloudellista hyötyä yritykselle. (Kaplan & Norton, 1992)

BSC sisältää Kaplanin ja Nortonin (1996, 9) luomassa perusmuodossa neljä keskeistä mittaamisen ulottuvuutta (kuvio 9):

1. Taloudellinen näkökulma: Mitä omistajamme odottavat meiltä?
2. Asiakkaan näkökulma: Missä asioissa meidän on asiakasnäkökulmasta katsoen ehdottomasti onnistuttava?
3. Sisäisten prosessien näkökulma: Missä asioissa meidän tulee olla ylivoimaisia?
4. Innovaation ja oppimisen näkökulma: Millä tavoin voimme alati parantaa suorituskykyämme ja arvon tuottamista?



Kuvio 9. Balanced Scorecard (mukaillen Kaplan & Norton 1996, 9)

Taloudellisen näkökulman mittarit kuvaavat mennyttä aikaa, asiakas- ja sisäisten prosessien mittarit kertovat nykyisyydestä ja innovaation ja oppimisen näkökulman mittarit taas tulevasta (Lönnqvist et al. 2006, 37). *Taloudellisen näkökulman* kautta mitataan niitä asioita, joista yrityksen omistajat ovat kiinnostuneita. Laitisen (2003, 377) mukaan taloudelliset mittarit kuvaavat sitä, millä tavoin asiakkaiden tarpeiden

tyydyttäminen näkyy yrityksen taloudellisessa suorituskyvyssä. Tämän lisäksi taloudelliset mittarit määrittävät tavoitteet, joihin strategioilla pyritään. Nämä tavoitteet ovat riippuvaisia organisaation kulloisestakin tilanteesta. (Malmi et al. 2006, 25) Taloudellinen näkökulma sisältää siis monia perinteisiä ohjauskeinoja rahataloudellisine mittareineen ja tunnuslukuineen, joita on käyty aiemmassa pääkappaleessa ”*2.4.2 Taloudelliset ja ei-taloudelliset mittarit*” läpi (Olve, Roy & Wetter 1998, 59).

Asiakkaan näkökulmassa ajatuksena on asiakkaiden tarpeiden tyydyttämiseen perustuvien toimintojen muuntaminen mittareiksi, jotka heijastelevat asiakkaille tärkeitä asioita (Laitinen 2003, 376-377). Tällöin mittauskohteista tärkeimmät ovat yleensä markkinaosuus, asiakasuskollisuus, asiakastyytyväisyys, asiakkaiden lukumäärä sekä asiakaskohtainen kannattavuus. Tarkasteltaessa asiakasnäkökulman yhteydessä esitettyä kysymystä ”*Missä asioissa meidän on asiakasnäkökulmasta katsoen ehdottomasti onnistuttava?*” voidaan mittarit jakaa kahteen ryhmään: perusmittareihin ja tarkemmin määriteltyihin yksityiskohtaisempiin mittareihin. Perusmittarit ovat hyvin samankaltaisia eri organisaatioiden välillä ja ne kertovat yrityksen onnistumisesta markkinoilla; esimerkkejä näistä mittareista on esitetty edellisessä virkkeessä. Vastaavanlaiseksi ongelmaksi kuin taloudellisten mittareiden kohdalla on perusmittareiden yhteydessä nähty se, että ne kertovat lopputuloksen, mutta eivät sitä, miten lopputulokseen on päästy. Tällöin ongelmana on siis tiedon puuttuminen mittarin yksittäisistä osatekijöistä, mihin taas juuri yksityiskohtaisempia mittareita kehittämällä voidaan vastata. Täten yksityiskohtaiset mittarit tulee suunnitella asiakassegmenteittäin, jotta niiden avulla pystytään määrittelemään, mitkä osa-alueet ovat toimivia ja mitkä eivät. (Malmi et al. 2006, 26; Toivanen 2001, 55-56)

Sisäisten prosessien mittaamisessa tulee keskittyä niihin prosesseihin, joilla on merkittävä vaikutus asiakastyytyväisyyteen ja edelleen taas taloudellisiin tavoitteisiin. Tällöin on erityisen tärkeässä roolissa kriittisten prosessien tunnistaminen sekä arvoa tuottamattomien sisäisten prosessien eliminointi. (Kaplan & Norton 1996, 63) Perinteisen toimitusprosessin tehostamisen lisäksi yritykselle kilpailuetua luovana tekijänä voivat korostua esimerkiksi uusien tuotteiden tai palveluiden innovointiprosessi taikka myynnin jälkeinen asiakastuki. BSC:hen mukaan otettu prosessinäkökulma on juuri se tekijä, jonka on väitetty erottavan BSC muista vastaavanlaisista

mittaristomalleista sekä raha- ja ei-rahamääräisiä mittareita sisältävistä kokonaisuuksista. Tämän väitteen taustalla on ajatus, että useimmat prosessejaan mittaavat yritykset keskittyvät vain tämän hetkisten operatiivisten toimintojensa mittaamiseen, kun taas BSC:ta rakennettaessa joudutaan usein määrittelemään aivan kokonaan uusia prosesseja, joiden tulee toimia hyvin asiakaslupausten täyttämiseksi ja taloudellisten tavoitteiden saavuttamiseksi. (Malmi et al. 2006, 27-28)

Innovaation ja oppimisen näkökulmassa organisaation tulisi määritellä, millaisen mittaristomallin kehittämiseen on tarkoituksenmukaista keskittyä, jotta menestys olisi turvattu myös tulevaisuudessa (Malmi et al. 2006, 29). Innovaation ja oppimisen näkökulma liittyykin siis yrityksen kykyyn parantaa ja oppia menetelmiä, joiden avulla asiakkaiden tarpeet kyetään entistä paremmin tyydyttämään (Laitinen 2003, 377). Yksinkertaistaen voidaan sanoa, että organisaation innovointikyvykkyys ja oppiminen muodostuvat kolmesta tekijästä: ihmisistä, järjestelmistä ja organisaation toimintatavoista. Näitä organisaation aineettomia tekijöitä on ollut tapana mitata muun muassa henkilöstötyytyväisyydellä, sairauspoissaolojen määrällä, henkilöstön vaihtuvuudella ja työntekijöiden koulutukseen käytetyillä resursseilla. (Malmi et al. 2006, 29)

Kaikkien näiden näkökulmien taustalla vaikuttavat yrityksen visio ja strategia, jota on pyritty myös yllä olevalla kuvalla havainnollistamaan. Jokaiselle näkökulmalle tulee lisäksi määrittää omat strategiset tavoitteet, mittarit, konkreettiset tavoitteet ja toimintasuunnitelmat tavoitteiden saavuttamiseksi. (Toivanen 2001, 52) BSC:n käyttöä Suomessa tutkineet Teemu Malmi, Jukka Peltola ja Jouko Toivanen (2006, 19) toteavat, että mittaristomallin taustalla oleva ajatus muuttaa strategia toiminnaksi on viime kädessä varsin yksinkertainen. Kun strategiaa lähdetään muuttamaan mittareiksi, on yritysjohdon väistämättä määriteltävä tarkasti, mitä yrityksen strategialla ja strategisilla tavoitteilla tarkoitetaan. Tällöin kaikki termit, kuten ”paras” ja ”johtava”, on konkretisoitava. Lisäksi johdon on otettava kantaa siihen, miten asetetut tavoitteet aiotaan saavuttaa.

Edellä esiteltyyn tasapainotettuun tuloskorttiin ovat Kaplan ja Norton (1992) valinneet nämä neljä näkökulmaa kokemustensa perusteella. Tutkijat Nils-Göran Olve,

Jan Roy ja Magnus Wetter (1998, 57) kuitenkin toteavat, että jos yrityksen strategiassa on jokin muu keskeinen osa-alue, kuten esimerkiksi toimittajat, työntekijät, yhteiskunta tai ympäristö, niin tällöin kannattaa harkita sen mukaan ottamista osaksi mittaristoa. Täten jotkut yritykset ovat lisänneet mittaristoon jopa vielä viidennen näkökulman. Olve et al. kuitenkin painottavat, että näkökulmien valintaan tulisi käyttää sellaista toiminnan logiikkaa, joka sitoo eri näkökulmat selkeästi toisiinsa.

BSC:n hyvänä puolena voidaan nähdä, että se kokoaa yhtenäisen viitekehyksen alle näennäisesti vertailukelvottomat mittarit. Mittaristomalli tarjoaa myös suojaa strategisen johdon mahdollisia suboptimointi-yrityksiä vastaan, sillä malli pakottaa näkemään kaikki keskeiset mittarit yhtenä kokonaisuutena. (Laitinen 2003, 378) Tällöin strategisen johdon on kyettävä arvioimaan, miten joissakin tekijöissä halutut parannukset vaativat uhrauksien tekoa taas toisissa tekijöissä; tämä niin kutsuttu vaihtokauppa (*trade-off*) on vastaavanlainen ilmiö kuin Fitzgerald et al. (1991) luomassa palvelualojen suorituskykymittaristossa.

Malmin (2001) mukaan BSC on saanut kritiikkiä osakseen verrattain vähän. BSC:ta on kritisoitu muun muassa mallin yleispätevyydestä. Tällöin BSC on saatettu ottaa käyttöön, vaikka sen ei ole katsottu soveltuvan kohdeyrityksen organisaatiokulttuuriin ja organisaatiossa käytävään vuoropuheluun. (Butler et al., 1997) Myös eri ulottuvuuksien valinta osaksi mittaristoa on katsottu ongelmalliseksi, jos yrityksen strategiaa ei ole pystytty määrittelemään täsmällisin termein (Epstein & Manzoni, 1998). Lisäksi Malmi (2001) havaitsi omassa suomalaisten yritysten parissa toteutetussa tutkimuksessaan 1990-luvun loppupuolella, että mittaristossa esitettyihin kausaalisuhteisiin ja niiden ymmärtämiseen liittyi monia väärinkäsityksiä. Hanne Nørreklitin (2000) tutkimuksessaan esittämä kritiikki siitä, etteivät BSC:ssa esitetyt kausaalisuhteet ole hänen mielestään valideja, osaltaan siis tukee tätä Malmin (2001) havaintoa.

3.5 Suorituskykyprisma

Suorituskykyprisma-mittaristomalli syntyi vuosien 1997-2000 aikana Cranfieldin yliopistossa Englannissa läpiviedyssä kehitysprojektissa. Kehityshankkeessa luotu

malli yhdistää 1990-luvulla esiteltyjen suorituskykypyramidin ja tasapainotetun tuloskortin viitekehykset tarkoituksenaan edelleen kehittää näiden mallien vahvuuksia. Mallia on esitelty laajasti vuonna 2002 julkaistussa Andy Neelyn, Chris Adamsin ja Mike Kennerleyn kirjoittamassa teoksessa ”The Performance Prism – The Scorecard for Measuring and Managing Business Success”. (Saari 2004, 245)

Viiteen osa-alueeseen jakautuva mittaristomalli esitetään kolmiulotteisesti prisman muodossa (kuvio 10). Neelyn et al. (2001) mukaan prisman sivustoista jokainen edustaa jotain tiettyä osa-aluetta suorituskykyanalyysissä:

1. Sidosryhmätyytyväisyys – Ketkä kuuluvat sidosryhmiin? Mitä sidosryhmät haluavat ja tarvitsevat?
2. Sidosryhmien kontribuutio – Mitä myötävaikutusta yritys voi edellyttää saavansa sidosryhmiltä?
3. Strategiat – Jotta edellä määritellyt sidosryhmäintressit toteutuvat, millaisia strategioita on toteutettava?
4. Prosessit – Mitä kriittisiä prosesseja on suoritettava strategioiden toteuttamiseksi?
5. Kyvykkyydet – Millaisia kyvykkyyksiä tarvitaan prosessien hoitamiseen ja parantamiseen?

Kuvio 10. Suorituskykyprisma (mukaillen Neely et al., 2001)

Suorituskykyprisman käytännönlogiikka perustuu kolmeen tekijään, joista ensimmäinen, eli sidosryhmien laaja tarkastelu, on erityisen tärkeä. Mallin kehittäjien mielestä yrityksillä on tänä päivänä yhä enemmän muitakin sidosryhmiä lähipiirissään kuin vain perinteisesti yrityksen sidosryhmiksi luokitellut omistajat ja asiakkaat, joskaan kaikkien sidosryhmien ei katsota olevan yhtä tärkeitä yrityksen liiketoiminnan näkökulmasta. Toiseksi yritykseltä vaaditaan sen strategioiden, prosessien ja kyvykkyyksien integroimista, jotta riittävä sidosryhmätyytyväisyyden taso saavutetaan. Kolmanneksi tulee ymmärtää, että yrityksen ja sen sidosryhmien välillä tapahtuvassa vaihdannassa sidosryhmien kontribuutio on erotettava sidosryhmätyytyväisyydestä, ja mallissa kiinnitetäänkin paljon huomiota sidosryhmäsuhteiden hoitamiseen ja johtamiseen. (Neely et al. 2007, 151-155; Saari 2004, 246) Vaikka suorituskykyprisman avulla käsitellään suorituskykyä laajemmalla asteikolla kuin perinteisten suorituskykymittareiden keinoin, ei malli tästä huolimatta kuitenkaan juuri tarjoa apuja itse mittareiden muodostamiseen (Tangen, 2004).

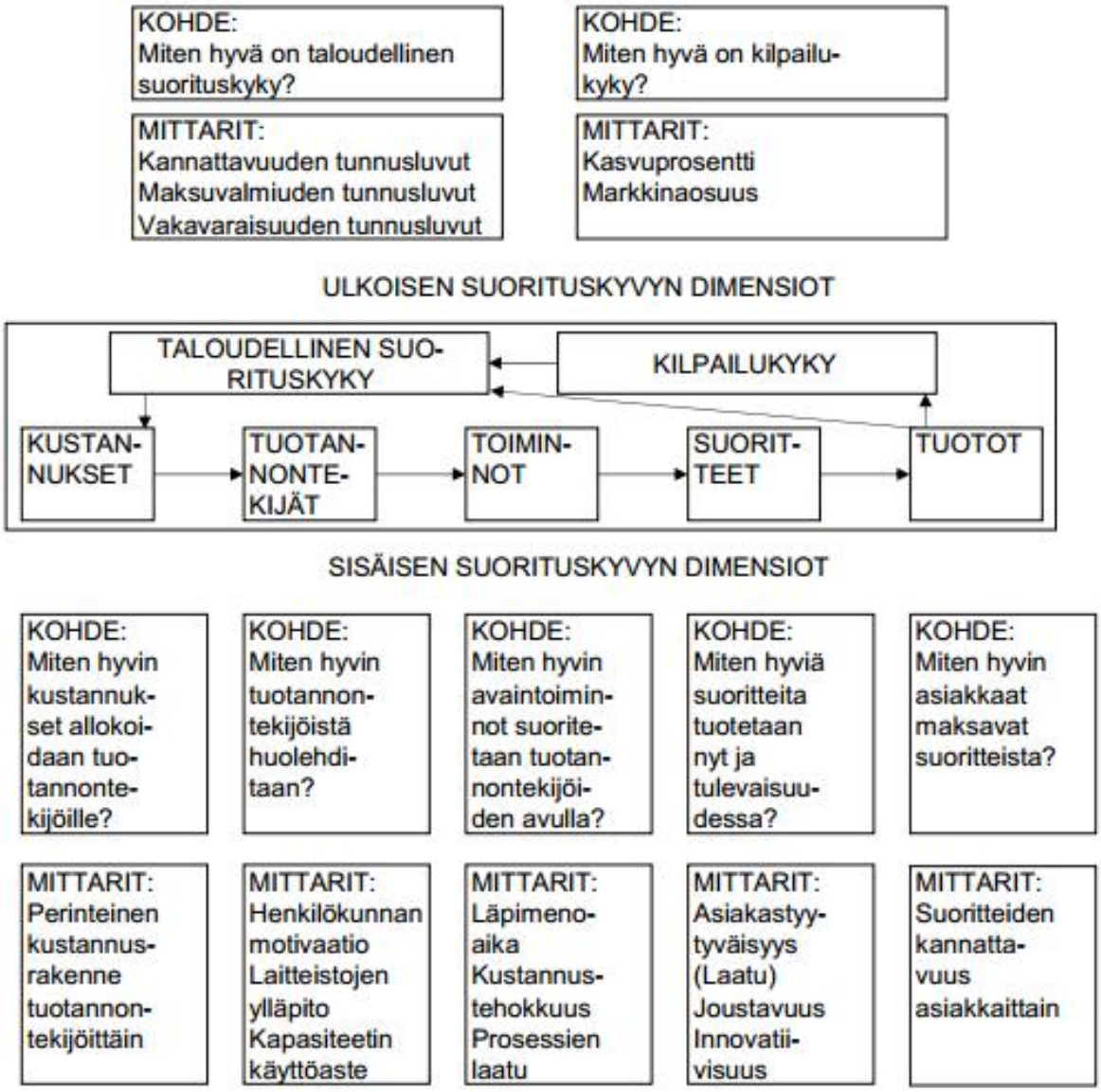
3.6 Dynaaminen suorituskyvyn mittausjärjestelmä

Aiemmissa kappaleissa esiteltyjä suorituskykymittaristoja käsittelevä kirjallisuus on pitkälti painottunut suurissa kansainvälisissä organisaatioissa käytettyihin mittaristomalleihin ja mittausmenetelmiin. Suurin osa näistä mittaristoista on luotu suurten pörssiyritysten tarpeisiin, jolloin niiden johtamisfilosofiassa on korostunut ajatus omistajan arvon lisäämisestä. Tällöin muun muassa osakekurssin arvolla on paljon suurempi merkitys kuin tyypillisen suomalaisen pk-yrityksen kohdalla. Pk-yritykset tähtäävät enemmän itse toiminnan kehittämiseen, joka taas edelleen luo turvaa kannattavalle liiketoiminnalle. Henkilöstö myös jää huomattavan pieneen rooliin strategisia mittaristoja koskevassa kirjallisuudessa, vaikka yleensä operatiivisella tasolla on paras tietämys ja osaaminen suorituskykyisemmän toiminnan kehittämiseksi. Lisäksi henkilöstön sitoutuminen osaksi uuden järjestelmän integrointia luo mittaamisesta jokapäiväisen rutiinin, jolloin siitä muodostuu myös luonteva osa työtä. (Ukko et al. 2007, 1-2)

Tämän havainnon perusteella lähti tutkija Erkki Laitinen 1990-luvun loppupuolella Suomessa kehittämään aivan uudenlaista suorituskyvyn mittausjärjestelmää, joka

pyrkii seuraamaan yrityksessä vallitsevaa dynamiikkaa. Tämä dynaamisen suorituskyvyn mittausjärjestelmän (*dynamic performance measurement system, DPMS*) idea linkittyy toimintoperusteiseen kustannuslaskentaan (*activity-based costing, ABC*) ja malli esiteltiin alun perin vuonna 1996 Laitisen julkaisussa ”Framework for Small Business Performance Measurement: Towards Integrated PM System”, jossa mallia sovellettiin erityisesti pienyrityksen suorituskyvyn mittaamiseen ja parantamiseen. Mittaristomalli perustuu nimensä mukaisesti dynaamisen kausaaliketjun perusajatukselle, mistä syystä se on sovellettavissa kaikenlaisille ja -kokoisille yrityksille. (Laitinen 2003, 406; Laitinen, 2002)

Monissa organisaatioissa ongelmaksi on koettu suorituskyvyn integroituun mittausjärjestelmään perusulottuvuuksien valinta ja näiden ulottuvuuksien välisten riippuvuussuhteiden kuvaaminen. Laitisen (2003, 401) mukaan perusdimensioiden valinnan tulee perustua teoreettiseen tarkasteluun, eikä organisaatioissa monesti nähtyyn käytännönkokemuksen kautta ulottuvuuksien valintaan. Mittaristomallin tulee lisäksi tukea yritysjohtoa eri riippuvuuksien tunnistamisessa ja niiden hyväksikäytössä, jotta suorituskykyä saadaan alati parannettua. Tämän perusteella luotiin dynaaminen suorituskyvyn mittausjärjestelmä, jonka perustana on resurssien käytön logiikka: huippusuorituskyky saavutetaan voimavarojen tehokkaalla käytöllä strategisten tavoitteiden saavuttamiseksi. Ulottuvuuksien määrittely on tehty tässä dynaamisessa mallissa jo valmiiksi ja se perustuu suoraan mallin toiminta-ajatukseen – resurssien kiertokulkuun yrityksessä. Täten suorituskykymittariston logiikka on helppo oivaltaa, sillä se on vastaavanlainen kuin yrityksen toiminnan oma logiikka: suorituskyvyn parantaminen jossain asiassa vaikuttaa välittömästi positiivisesti muihin tekijöihin.



Kuvio 11. Dynaaminen suorituskyvyn mittausjärjestelmä (Laitinen 1996, 27)

Malli sisältää kaksi ulkoisen suorituskyvyn ulottuvuutta, taloudellinen suorituskyky ja kilpailukyky, sekä viisi sisäisen suorituskyvyn ulottuvuutta: kustannukset, tuotannontekijät, toiminnot, suoritteet ja tuotot (kuvio 11). Tällöin aina edellisestä vaiheesta pystytään etsimään syyt tietyn ulottuvuuden suorituskyvylle. Mallissa seurataan resurssien kulkua yrityksen sisällä ja niiden muutosta ydinprosessissa tuotoiksi. Viimeisessä viidennessä ulottuvuudessa suorituskykyä voidaan tarkastella sekä taloudellisen suorituskyvyn että kilpailukyvyn kautta. Taloudellisen suorituskyvyn tarkasteluun käytetään perinteisiä tilinpäätöksestä laskettavia tunnuslukuja ja kilpailuky-

kyä taas mitataan kasvuun ja yrityksen markkinaosuuteen liittyvillä mittareilla. Tällöin voidaan siis konkreettisesti havaita sisäisen suorituskyvyn vaikuttavan yrityksen ulkoiseen suorituskykyyn. Prosessi ei kuitenkaan pysähdy tähän, sillä yrityksen heikentynyt taloudellinen suorituskyky voi myötävaikuttaa kustannusrakenteen vinoutumiseen ja dynamiikka näin ollen synnyttää yritystä kuristavan kierteen, josta irrottautuminen on haastavaa. Tämän vuoksi mallista löytyy palautenuoli (*feedback*) ulkoisista ulottuvuuksista ensimmäisen olevaan sisäiseen ulottuvuuteen, eli kustannusrakenteeseen. (Laitinen 2003, 402; 404-405)

Yllä kuvatun kaltaista kierrettä voidaan täten nimittää epäonnistumiskierteeksi, jolle vastakohtana on onnistumiskierre. Näitä kummankinlaisia kierteitä löytyy yrityksistä ja ne antavat selityksen sille, miksi suorituskyvyn parantaminen voidaan selvästi kuvata dynaamiseksi prosessiksi. Tällöin myös suorituskyvyn mittaamisen tulee olla dynaamista. (Laitinen 2003, 405) Hannu Rantanen ja Jami Holtari (1999, 53) toteavat yrityksen suorituskyvyn analysointia käsittelevässä raportissaan, että dynaaminen suorituskyvyn mittausjärjestelmä pitää sisällään myös olettamuksen oppimisesta ja palautteenannosta. Joka kierroksella mittaus tarkentuu, jolloin yritysjohto oppii ymmärtämään syy- ja seuraussuhteet. Saatuja tuloksia voidaan sitten edelleen hyödyntää päätöksenteon apuna aina seuraavalla kierroksella.

4 TUTKIMUKSEN TOTEUTTAMINEN JA METODOLOGIA

Tutkimus on tyypiltään kvalitatiivinen tapaustutkimus. Tapaustutkimukselle luonteenomaista on tuottaa yksityiskohtaista tietoa tarkastelemalla vain muutamaa, mahdollisesti jopa vain yhtä yksittäistapausta – *mitä voimme oppia tapauksesta* (Hirsjärvi & Hurme 2010, 58). Tapaustutkimusta kuvaavia muita ominaisuuksia ovat kokonaisvaltaisuus, monitieteisyys, luonnollisuus, vuorovaikutus, mukautuvaisuus ja arvosidonnaisuus. Koska tapaustutkimuksessa käytetään erilaisia tiedonkeruu- ja analyysitapoja, ei sitä voida pitää pelkästään aineistonkeruun tekniikkana. Tällöin aineistonkeruuseen voidaan hyödyntää useampaa menetelmää, eikä tapaustutkimus ole täten synonyymi laadulliselle tutkimukselle. (Saarela-Kinnunen & Eskola 2010, 190) Sirkka Hirsjärven ja Helena Hurmeen (2010, 58) mukaan tapaustutkimukseen ryhdytään, kun halutaan tietoa erityistapauksista tai tutkimusongelmat ovat luonteeltaan uraauurtavia.

Onnistuneimmillaan tapaustutkimus tarjoaa mahdollisuuden yleistämiselle, sillä toimivan tilanneanalyysin voidaan katsoa olevan enemmän kuin yksittäinen tapaus: siitä muodostuu kokonaisnäkemys, josta edelleen esiin nousevat keskeiset tärkeät teemat ja uudet tarkastelukulmat (Leino 2007, 214). Maria Saarela-Kinnunen ja Jari Eskola (2010, 194) puhuvat tässä yhteydessä myös tutkimustulosten siirrettävyydestä. Vaikka tutkimuksen tavoitteena olisikin yhden erillistapauksen kokonaisvaltainen ymmärtäminen, tärkeinä voidaan pitää myös niitä tulkintoja, joita aineistosta tehdään.

4.1 Aineiston keruu ja taustat

Aineistonhankinnan metodina käytettiin puolistrukturoituja haastatteluita sekä vertailu- että tutkimuksen kohdeorganisaatiossa. Aineistonkeruumenetelmänä haluttiin käyttää juuri haastatteluita, sillä tutkimuksen aihepiiriin, taloushallinto-organisaatiolle suunniteltavaan suorituskykymittaristoon, liittyvää aiempaa tutkimustietoa ei juuri ollut saatavilla. Lisäksi jo ennakkoon oli tiedossa, että haastatteluin kerättävä aineisto mahdollisesti tuottaa moniin eri suuntiin viittavia vastauksia, minkä lisäksi

haastateltavien puheet haluttiin pystyä sijoittamaan laajempaan kontekstiin. (Hirsjärvi & Hurme 2010, 35)

Haastateltavien henkilöiden löytämiseksi etsittiin Internetistä Suomessa toimivia konsulttipalveluyrityksiä. Palveluntarjoajien yhteystietojen löytymisen jälkeen lähetettiin konsulteille sähköposti, jossa lyhyesti esiteltiin tutkimuksen aihe ja kysyttiin, josko heidän asiakaskunnastaan löytyisi tutkimuksen aihepiiriin sopivia haastateltavia. Osalta konsulteista saatiin vastaus, että heidän asiakaskuntaansa ei sisälly aihepiiriin soveltuvia organisaatioita ja osa taas vastasi suorilta käsin, ettei voi luovuttaa asiakkaidensa yhteystietoja eteenpäin. Kahdesta maailmanlaajuisesti johtavasta konsultointipalveluja tarjoavasta yrityksestä saatiin kuitenkin vastauksena sekä suoraan yhteystietoja että vinkkejä yrityksistä, joista aihepiiriin sopivia haastateltavia voisi löytyä. Kaikkiin näihin tahoihin otettiin ensin yhteyttä sähköpostitse (liite 1), jonka jälkeen vielä puhelinsoitolla varmistettiin sähköpostin perille meno. Tätä kautta saatiin sovittua ensin neljän henkilön kanssa haastattelu ja heidän kontaktiensa kautta löydettiin vielä edelleen kaksi muuta haastateltavaa.

Aineiston viite:	**Haastattelun kesto:**	**Pvm:**
Asiantuntija 1	40 min	16.11.
Asiantuntija 2	45 min	28.11.
Asiantuntija 3	1 h 15 min	30.11.
Asiantuntija 4	45 min	1.12.
Asiantuntija 5	30 min	4.12.
Asiantuntija 6	30 min	14.12.

Kuvio 12. Yhteenveto haastatteluaikataulusta

Tutkimusta varten haastateltiin vertailuorganisaatioista kaiken kaikkiaan siis kuutta suorituskykymittareiden parissa työskentelevää henkilöä, joilla kaikilla on usean vuoden ajalta käytännön kokemusta sekä mittaristojen suunnittelusta että jokapäiväisestä työskentelystä niiden parissa. Kaikille tutkimukseen osallistuneille haastateltaville luvattiin anonymiteetti, joten yllä olevassa kuviossa 12 on ainoastaan ha-

vainnollistettu haastatteluaikataulu sekä haastattelujen kestot. Haastattelut suoritettiin pääkaupunkiseudulla asiantuntijoiden edustamien yritysten toimitiloissa marras-joulukuun 2017 aikana. Kaikki haastattelut nauhoitettiin ja kerätty aineisto litteroitiin F4-litterointiohjelmaa apuna käyttäen yleiskieliseksi tekstiaineistoksi aina seuraavien parin päivän sisällä haastattelusta.

Haastatelluista asiantuntijoista viisi oli naisia ja yksi mies, ja he kaikki työskentelevät kotimaisten suurkonsernien (KirjanpitoL, 6 a §) alla toimivissa yhtiöissä. Asiantuntijoiden edustamat konsernit toimivat kaikki eri toimialoilla (Tilastokeskus, 2017b), minkä lisäksi konsernien sisällä toiminta on hajautunut muutamalle eri liiketoiminta-alueelle. Kaikki konsernit käyvät lisäksi kansainvälistä kauppaa. Asiantuntijoiden asema näissä konserneissa on keskenään hyvin samankaltainen; he toimivat joko talouspalvelukeskusten vetäjinä tai muuten läheisessä suhteessa koko konsernitasolla tarjottaviin talouden palveluihin. Lisäksi kaikkien asiantuntijoiden työtehtäviin sisältyy kehitystehtäviä suorituskyvyn mittaamisen ja mittaristojen parissa. Kolmella asiantuntijalla oli taustallaan kauppatieteiden maisterin tutkinto ja kahdella tätä alempi kaupallinen tutkinto. Yksi haastateltavista oli koulutukseltaan oikeustieteiden maisteri.

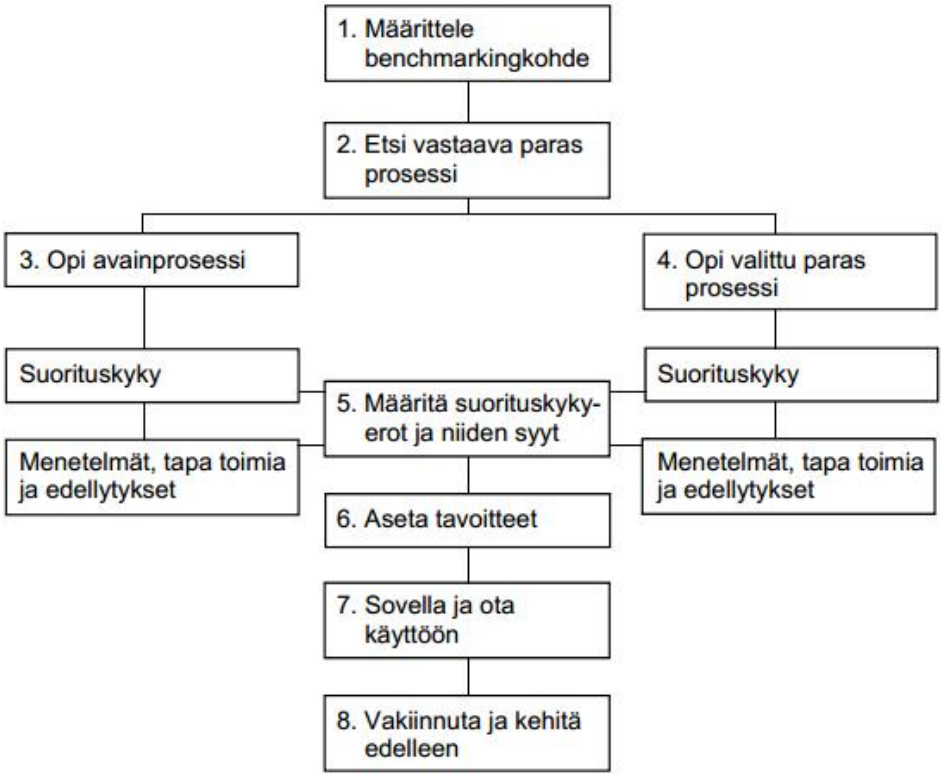
4.2 Haastattelut ja aineiston analysointi

Haastattelukysymykset vertailuorganisaatioissa suoritettuihin haastatteluihin muodostettiin teoriaosuudesta nousseiden ajatusten perusteella huomioiden myös tutkimuskysymykset (liite 2). Haastattelurunkoa käytettiin haastattelujen tukena, jotta kaikki keskeiset teemat muistettiin käsitellä haastattelujen aikana (Koskinen et al. 2005, 108). Asiantuntijahaastatteluihin vertailuorganisaatioissa valmistauduttiin huolella tutustuen sekä itse haastateltavaan että tämän edustamaan organisaatioon Internetistä saatavilla olevan tiedon avulla. Tällä varmistetiin riittävän yksityiskohtaisen tiedon saanti, kun tutkija pystyi ottamaan aktiivisen ja argumentoivan roolin itse haastattelutilanteessa. (Alastalo, Åkerman & Vaittinen 2017, 224) Muutoin tutkija pyrki käyttäytymään mahdollisimman neutraalisti ja välittömästi haastateltavaa kohtaan (Hirsjärvi & Hurme 2010, 72).

Aineisto kerättiin puolistrukturoiduin haastatteluin kunkin asiantuntijan oman toimipaikan neuvotteluhuoneessa etukäteen sovittuna ajankohtana marras-joulukuussa 2017. Teemojen järjestys pidettiin kaikissa haastatteluissa samana, vaikka aihetta oli sivuttu jo aiemmin. Näin annettiin mahdollisuus aiheen täydentämiseen ja laajentamiseen tarvittaessa. Kaikki haastateltavat kokivat aiheen tärkeäksi ja ajankohtaiseksi, mikä varmasti osaltaan kannusti asiantuntijoita puhumaan ja loi miellyttävän tunnelman kuhunkin haastattelutilanteeseen. Muutama haastateltava vaikutti hieman jännittyneeltä, vaikka olikin etukäteen ilmaissut mielellään osallistuvansa tutkimukseen. Haastattelujen jälkeen aineiston analysointiin käytettiin teemoittelua ja *benchmarkingia* eli vertailuanalyysia.

Ensisijaiseksi analysointimenetelmäksi valikoitui teemoittelu, koska puolistrukturoidun teemahaastattelun runko (liite 2) jo itsessään muodosti alustavan jäsennyksen aineistoon, minkä jälkeen aineistoa oli helppo lähteä pilkkomaan ja ryhmittelemään asiantuntijoiden vastausten perusteella (Tuomi & Sarajärvi 2009, 93). Lisäksi teemoittelua haluttiin käyttää aineiston analysointitapana sen käytännönläheisyyden vuoksi; tällöin tarinoista on käytännöllisesti poimittavissa tutkimusongelman kannalta kaikki olennainen tieto (Eskola & Suoranta 2000, 178).

Teemoittelun lisäksi aineiston analysointiin haluttiin käyttää myös benchmarkingia, koska suorituskyvyn mittaamisella on benchmarkingissa merkittävä rooli, kun organisaation omaa tilannetta päästään vertaamaan valittuun kohteeseen (Neilimo & Uusi-Rauva 2009, 328). Benchmarking-prosessi voidaankin täten kuvata seuraavasti:



Kuvio 13. Benchmarking-prosessin eteneminen (Tuominen 1993, 41)

Benchmarkingilla lyhykäisyydessään tarkoitetaan oman organisaation toiminnan vertaamista ulkopuolisiin parhaisiin käytäntöihin ja tämän tiedon soveltamista oman liiketoiminnan kehittämiseen. Laajimmassa muodossa kaikenlaisen vertailun muiden organisaatioiden kanssa voidaan katsoa olevan benchmarkingia, kuten kilpailijavertailut tai yritysvierailut muissa organisaatioissa. Useimmiten benchmarking ymmärretään kuitenkin järjestelmälliseksi oman organisaation ja ulkopuolisten suorituskyvyn sekä siihen johtaneiden menestystekijöiden selvittämiseksi, analysoinniksi ja lopulta toiminnan parantamiseksi. Parhaan käytännön selvittäminen voi kohdistua muun muassa strategiaan, prosesseihin, tuotteisiin tai, kuten tässä yhteydessä, suorituskykymittaristoon. (Kaivos, Laamanen, Salonen & Valpola 1995, 10)

Benchmarking-tutkimuksen kohteena voivat olla sekä laatu että tuottavuus. Tutkimus voidaan ulottaa koskemaan koko toimintaa tai vain osia siitä. Mielekkäiden vertailukohtien etsimiseen valitaan kolmesta eri benchmarking-tyypistä sopivin: sisäinen, ulkoinen tai toiminnallinen. Tähän tutkimukseen näistä on valittu toiminnallinen

benchmarking, jonka avulla etsitään erinomaista tapaa mitata taloushallinto-organisaation suorituskykyä toimialasta riippumatta. Toiminnallinen benchmarking sopii hyvin käytettäväksi tähän analyysiin, sillä se sopii erilaisten toiminnan osien tutkimiseen, joille on löydettävissä loogiset vastineet muilta toimialoilta. (Karlöf & Östblom 1993, 67; 72) Vaikka menetelmässä kuuluukin oppia ”paras parhailta”, tulee sitä soveltaa järkevästi oman organisaation toimintaan (Rantanen & Holtari 1999, 39).

Aineistoanalyysin teknisenä tuloksena syntyi kaksi tiedostoa jokaista nauhoitustiedostoa kohden. Ensimmäinen tiedosto on asiantuntijahaastattelun litterointi, jonka muodostamiseksi nauhoitustiedosto toistettiin Internetistä yleisesti saatavilla olevan F4-litterointiohjelman avulla ja kirjoitettiin manuaalisesti raakatekstiksi tekstinkäsittelyohjelmalla. Tässä tutkimuksessa on haluttu keskittyä nimenomaan kerätyn aineiston asiasisältöön tunnepohjaisen tulkinnan sijaan, joten puolistrukturoitujen haastatteluiden litterointi on tehty sanatarkasti, mutta muita litterointimerkkejä ei ole käytetty (Ruusuvuori 2010, 424-425). Litterointiaineistossa kertaalleen esiintyvät konsernin ja yrityksen nimet on korvattu termein ”Konserni X” ja ”Yritys X”.

Toinen tiedosto muodostettiin varsinaista analyysia silmällä pitäen. Taulukkolaskentaohjelman ensimmäiselle välilehdelle kirjoitettiin ensimmäisen sarakkeen toisesta rivistä alkaen numerot 1-24 haastattelukysymysten mukaisesti, ja toisesta sarakkeesta eteenpäin ensimmäinen rivi nimettiin taas aina haastatellun asiantuntijan mukaisesti. Tällä tavoin saatiin koottua kaikkien tutkimukseen haastateltujen asiantuntijoiden vastaukset selkeästi yhteen sekä yhdistettyä oikeat kysymykset ja vastaukset, jos asiantuntijan kanssa oli keskusteltu aiheesta jossain muussa kohtaa haastattelua. Tämän jälkeen analyysin kolmannessa vaiheessa tehtiin edellistä taulukkoa yksinkertaisempi versio vastausten koonnista. Tähän taulukkoon kerättiin aina kunkin kysymyksen kohdalle kyseisestä aihealueesta ilmenneet eri vastaukset ja x-merkillä merkattiin, kenen kaikkien vastaajien puheissa asia oli tullut esille. Tämä vaihe vaati tutkijalta aika ajoin hieman omaa tulkintaa, sillä haastateltavien puheissa toistuivat selkeästi samat teemat, mutta jokaisella heistä oli hieman omat sanavalintansa. Tarkempi analyysi tuloksista esitellään seuraavassa kappaleessa, jossa analyysin sekaan sijoitetuilla sitaateilla on haluttu osoittaa aineistosta tehtyjen tulkintojen paikkansa pitävyys (Eskola & Suoranta 2000, 180).

5 SUORITUSKYKYMITTARISTON SUUNNITTELU TALOUSHALLINTO-ORGANISAATIOLLE – TAPAUSTUTKIMUS

Tämän tutkimuksen kirjallisuusosiossa tarkasteltiin aluksi tekijöitä, jotka tulee huomioida suorituskykymittaristoa suunniteltaessa. Yksi suurimmista ratkaistavista kysymyksistä liittyy siihen, missä suhteessa yhdistää mittareita eri ulottuvuuksista, jotta hallinto- ja taloushallinto-organisaation mittaamiselle asettamat tavoitteet saavutetaan. Tällä ratkaisulla on lopulta vaikutusta myös siihen, mikä mittaristomalli tulee valituksi yritykselle käyttöön. Täten kirjallisuusosion lopuksi perehdyttiin erilaisiin kansainvälisesti tunnettuihin suorituskykymittaristomalleihin. Tämän luvun tarkoituksena on taas kuvata tarkemmin aineiston analysointi.

5.1 Mittaristoprojektin käynnistäminen

Vertailuorganisaatioissa suoritetuissa haastatteluissa ensimmäisenä teemana käsiteltiin suorituskykymittaristojen suunnittelua ja aikanaan näissä organisaatioissa mittareiden valintaan vaikuttaneita tekijöitä. Tämä aihepiiri valikoitui ensimmäiseksi teemaksi haastatteluissa, sillä ihan konkreettiset suorituskykymittareita koskevat kysymykset käynnistivät luontevan keskustelun aiheesta, minkä lisäksi itse suorituskykymittareita koskevilla kysymyksillä pystyttiin jo haastattelun alussa kartoittamaan sitä, josko kyseisen organisaation tapa mitata suorituskykyä olisi helposti sovellettavissa myös tutkimuksen kohdeorganisaatioon. Suorituskykymittareiden valintaan vaikuttaneiden tekijöiden lisäksi muita tässä kappaleessa läpikäytäviä asioita ovat:

- mittareiden lukumäärään vaikuttaneet tekijät
- käytössä olevat konkreettiset suorituskykymittarit
- suorituskyvyn mittaamisen toteuttaminen käytännössä

Asiantuntijahaastatteluiden perusteella jo ensimmäisten kysymysten kohdalla huomattiin, ettei yhdenkään vertailuorganisaation tapa mitata suorituskykyä osoittautunut ylivertaiseksi muihin organisaatioihin nähden. Syynä tähän on varmasti se, että vain yhdessä organisaatiossa suorituskyvyn mittaamista oli tehty lähes 15 vuoden ajan, kolmessa organisaatiossa oli suorituskykymittarit otettu käyttöön muutaman

viime vuoden aikana ja kahdessa talousyksikössä mittaamista oltiin vasta hiljalleen laajentamassa suuremmalle skaalalle – toisessa organisaatiouudistuksen ja toisessa järjestelmävaihdoksen myötä. Huolimatta suorituskykymittareiden lyhyestä käyttöiästä oli moni asiantuntijoista kuitenkin yhtä mieltä siitä, että talouspalveluyksikön työskentelyn ohjaaminen ja johtaminen vaatii suorituskyvyn mittaamista. Lisäksi suorituskykymittareiden tuottamaa tietoa käytetään prosessien kehittämiseen.

> *”Ja sitte ohjaamaan myös sitä niin ku sitä keskuksen varsinaista työtä että.” (Asiantuntija 3)*

> *”…kun muodostettiin erillinen yksikkö, joka tarjoaa sitten niin ku suuremmalle määrälle maita näitä talouspalveluja, se vaatii toisenlaista jotamista…” (Asiantuntija 4)*

> *”No kyllähän se on se, että prosessien johtaminen vaatii, että siellä on mittarit.” (Asiantuntija 6)*

> *”…sitte tietyllä tavalla myös se meidän niin ku prosessien kehittämiseen liittyy tiettyjä elementtejä, jossa halutaan vähän seurata ehkä enempi niin kun mittareita.” (Asiantuntija 5)*

Kolmantena keskeisenä, joskin hieman yllättävämpänä, tekijänä suorituskykymittareiden käytölle mainittiin haastatteluissa sisäisille asiakkaille taloushallintopalveluiden tekemän työn laadun ja tehokkuuden osoittaminen. Yllättäväksi havainnoksi tämän tekee se, että taloushallintopalveluyksikön tulee joka tapauksessa noudattaa yleisiä siirtohinnoittelun periaatteita laskuttaessaan konserniyhtiöitä taloushallintopalveluista, joten miksi sitten vielä erikseen suorituskyvyn mittaamisella osoittaa omantoimintansa laatu ja tehokkuus. Selittävänä tekijänä tälle voidaan varmasti pitää sitä, että jos ulkopuolinen toimija hoitaisi talouden toiminnot (esimerkiksi tilitoimisto), niin tämä ulkopuolinen toimija varmasti tekisi myös omaa sisäistä laadun ja tehokkuuden valvontaansa, jotta toiminta säilyisi tuottavana.

”…meillä on niin ku sisäisiä asiakkaita ja meidän pitää sen meidän suorituskykymittaamisen kautta kyetä perustelemaan meidän asiakkaille, et me tehdään tää toiminta tehokkaasti ja laadulla. Et se lähtee ihan tämmösistä, et se on osa, osa niin ku oikeestaan meijän, voisko sanoa, tietys mielessä sitä laskutusperustetta, et millä tavalla se sit laskutetaan.” (Asiantuntija 2)

”…sillä ei niin ku varmaan alkujaan ni ei mitattu niinkään sitä tavotteellisuutta siellä keskuksen sisällä, vaan sillä enemmänkin todennettiin niin kun sinne ostavaan päähän sitä, että et aiemmin teillä oli kustannukset näin ja nyt ku me ollaan nää yhdistetty, niin on säästöjä niin kun kaikille.” (Asiantuntija 3)

”…voidaan kertoa maillekin että, et miten operaatiolle menee…” (Asiantuntija 4)

Luonnollisesti suorituskykymittareiden tuottamaa tietoa on haluttu organisaatioissa hyödyntää myös oman toiminnan tehokkuuden ja laadun seuraamiseen, mutta tämä tekijä nousi esille vain kahdessa asiantuntijahaastattelussa. Oman sysäyksensä mittaristoprojektille voi lisäksi antaa uusien ohjelmistojen ja teknologioiden käyttöönotto, kun aiempaa paremmin pystytään pureutumaan prosessissa pintaa syvemmälle kuitenkaan lisäämättä henkilötyömäärää.

”…voidaan tosiaan arvioida sen yksikön tuloksellisuutta paremmin.” (Asiantuntija 4)

”…tietyllä tavalla myös se meidän niin ku prosessien kehittämiseen liittyy tiettyjä elementtejä, jossa halutaan vähän seurata ehkä enempi niin kun mittareita.” (Asiantuntija 5)

5.1.1 Mittareiden lukumäärä

Keskeisimmiksi kysymyksiksi suorituskykymittareita organisaatiolle suunniteltaessa nousevat varmasti kysymykset, mitä mitata ja montako mittaria on hyvä määrä. Tutkimukseen haastateltujen asiantuntijoiden edustamissa organisaatioissa on vaihtelevasti hyvin eri määrä mittareita käytössä; noin kymmenestä mittarista aina 43 mittariin asti. Asiantuntijoiden antamista vastauksista voidaan havaita, että yhtä yhteistä selittävää tekijää ei ole suoraan löydettävissä sille, miksi tutkimuksen vertailuorganisaatioilla on hyvin eri määrä mittareita käytössään. Tämä havainto todentaa kuitenkin sen, että alemmilla organisaatiotasoilla suorituskykymittareita on usein runsaammin ja ne on yhdistetty hyvin yksityiskohtaisiin ja operatiivisiin asioihin (Santori & Anderson, 1987). Esimerkiksi kaksi organisaatioista, joilla molemmilla on noin kymmenkunta mittaria käytössään, kertoivat nykyisen IT-infrastruktuurin asettavan rajoitteita mittaamiselle. Näillä kummallakin organisaatioilla on kuitenkin seuraavan vuoden aikana alkamassa uusia tietotekniikkahankkeita, joiden odotetaan avaavan aivan uudenlaisia mahdollisuuksia mitata suorituskykyä.

> *”Ei, se on kaikki, mikä me on saatu aikaseksi, sanotaanko näin, tällä järjestelmällä, struktuurilla ja tällä ympäristöllä. Että mitattas paljon muuta, jos voitais, mutta kun ei oo voitu.” (Asiantuntija 6)*

Haastateltujen asiantuntijoiden kanssa käydyissä keskusteluissa kävi myös ilmi, että suorituskykymittariston suunnittelussa on monesti lähdetty liikkeelle siitä näkökulmasta, miten kaikki keskeiset talouden prosessit (pääkirjanpito, ostoreskontra, myyntireskontra, palkanlaskenta, matka- ja kululaskut) saataisiin seurannan alle.

> *”Eri prosesseissa on eri määrä mittareita, mutta jos nyt puhutaan, et meillä on noin niin kun laajemmassa skaalassa viisi, viisi totaa, eri prosessia kaiken kaikkiaan lähtökohtaisesti, niin sen sisällä nyt sitten on viidestä kymmeneen jo omaa mittaria kaiken kaikkiaan ja sitte ne on tietysti osittain yhdistettyjäki asioita, ni siitä nyt kokonaisuutena kertyy sitte se. Nyt juuri viime raportilla 43.” (Asiantuntija 3)*

”…tavote oli vaan, että niin ku kyl se pitää jollain tavalla kattava olla sen mittaamisen, se on niin ku yks aspekti, mut sit ei passaa olla liian paljonkaan.” (Asiantuntija 4)

5.1.2 Konkreettiset suorituskykymittarit

Vaikka kuudesta tutkimukseen osallistuneesta vertailuorganisaatiosta yksikään ei harjoita ydinliiketoimintaansa keskenään samalla toimialalla, olivat taloushallintoon luodut suorituskykymittarit hyvin samankaltaisia organisaatioiden välillä. Toisaalta myös sellaiset mittarit, jotka esiintyivät vain yhden tai kahden haastateltavan puheissa, ovat varmasti helposti sovellettavissa myös hieman toisenlaiseen organisaatioon. Tällaisia mittareita ovat esimerkiksi henkilöstö- ja asiakastyytyväisyysmittarit sekä talouteen tulleiden palvelupyyntöjen käsittelyaika. Asiantuntijahaastatteluiden perusteella suosituimpia mittareita ovat kauden katkoon liittyvä mittaaminen sekä osto- ja myyntireskontratoimintojen mittaaminen. Haastatteluissa selvisi, että kauden katkon osalta mittausta tehdään erityisesti sulkemisaikataulussa pysymisestä. Tämän lisäksi kauden katkoa mitattaessa seurataan myös virheiden määrää (kappaleita) ja tasoa (euroja).

”Yks mittari on kans, et me mitataan sitä, että saatiinko me kausi suljettua ajoissa ja sit mitataan sitä, et jäikö, ääh, jäikö vielä isoja materiaalisii laskuja, jotka piti sit viedä erikseen kirjanpidon meijän konsolidointiin.” (Asiantuntija 2)

”Sit meillä on kirjanpidon ja kauden vaihteen closaukseen liittyviä mittareita, että kuinka, kuinka nopeasti tai missä aikasyklissä me saadaan tietyt asiat tehtyä.” (Asiantuntija 5)

”Eli me mitataan sitä, kuinka hyvin me pystytään tekemään taloushallinnon kirjaukset, eli meillä on konsolidointijärjestelmänä toi …, ja se sulkeutuu päivänä kahdeksan tai päivänä yhdeksän sillon, jos on kvartaaleittain katko. Niin me käydään prosesseja ja varmistetaan sitä, että, tai siis sanotaanko, et jos meillä tulee virheitä, jotka on yli 200 000, niin

se niin kun, siit tulee semmonen finance trigger, elikkä se otetaan tämmöseks niin ku virheeks." (Asiantuntija 6)

Ostoreskontralle luotuja tyypillisiä mittareita monessa organisaatiossa ovat ostolaskun kiertoaika aina saapumishetkestä maksatukseen asti, tilausnumeron sisältävien laskujen osuus kaikista saapuvista laskuista, sähköisten laskujen määrä suhteessa kaikkiin ostolaskuista, toimittajadatan oikeellisuutta kuvaava mittari sekä manuaalimaksujen lukumäärä suhteessa kaikkiin maksuihin.

"…taloushallintopalveluissa niin mitataan ja seurataan niin ku ostolaskujen määrää, ostolaskuista sähköisten laskujen määrää, laskujen kiertonopeuksia eli kuinka, kuinka nopeesti me saadaan lasku pyöräytettyä tän organisaation läpi maksuun." (Asiantuntija 5)

"…me mitataan kyllä todella tarkalla tasolla sitä, että miksi esimerkiksi ostolaskun automaatio ei oo toiminut. Onko virhe ollut siinä, että ostotilaus on, ei sisällä kaikkia tietoja, onko vastaanotto puutteellinen, joko se ei oo tehty tai siinä on jotain muuta väärää järjestelmässä. Sitten myöskin niin ku toisin päin, et minkä tyyppisenä se data tulee niin ku toimittajalta. Eli onko kaikki relevantti tieto sillä ostolaskulla, joka on, et kun se saapuu joko verkkolaskuna tai sitten vielä jopa skannattunaki versiona, niin siinä on se tieto käytettävissä, että se meidän järjestelmän automaatio edes voi toimia." (Asiantuntija 3)

"…tai sitte e-laskuprosenttia, että kuinka suuri osa toimittajista lähettää e-laskuja, kuinka suuri lähettää, öö tota niin niin, sähköpostin liitteenä pdf:iä, kuinka moni lähettää paperilaskuja, eli sillä pyritään tietysti mittaamaan sitä, et kuinka hyvin me on onnistuttu toimittajille myymään sitten tää sähkönen lasku." (Asiantuntija 6)

"…manuaalimaksujen lukumäärää, koska se on osa sitä tehokkuutta, se syö enemmän niin ku noita, vaatii enemmän aikaa ihmisiltä, ku ei

saada automaattimaksuajoja, eli manuaalimaksujen lukumäärä suhteessa kaikkiin maksuihin." (Asiantuntija 2)

Myyntireskontran puolella taas suorituskykyä kuvaavia mittareita on kullakin organisaatiolla vain muutama. Vertailuorganisaatiot mittaavat esimerkiksi myyntilaskun kiertoaikaa aina laskun lähettämisestä rahojen kirjautumiseen asti, erääntyneiden saamisten rahallista arvoa sekä virheellisenä palautuneiden laskujen lukumäärää. Yhdistävänä tekijänä eri asiantuntijoiden puheissa toistui myyntireskontra-toimintojen nopeus, jolla yleisimmin kuvataan tämän funktion tehokkuutta.

"No myyntireskassa on tietysti se, että he pyrkii niin ku ajalliseen tarkkuuteen. Elikkä myyntireskan, voi sanoa, tärkein tehtävähän on tehdä asiat mahdollisimman nopeasti, koska sitte vasta, kun saatavat on, anteeks toi rahat on kirjattu, saapuva raha on kirjattu ja kirjattu oikein, vasta sen jälkeenhän luotonhallinta pystyy tekee työnsä. Eli se on niin ku, mitataan sitä aikamittaria, et kuinka nopeesti he pystyy tekemään tän." (Asiantuntija 6)

"…paljonko on vaikka niin ku erääntyneitä saamisia, jota ei oo vielä niin ku pystytty saamaan asiakkailta." (Asiantuntija 4)

"Sit me mitataan myöskin meidän virheellisten laskujen lukumäärää suhteessa siihen kokonaisuuteen eli, eli ku kuukauden aikana tuotetaan tietty määrä laskuja, ni paljonko oli virheellisiä, paljonko vaati korjausta." (Asiantuntija 2)

Pääkirjanpito-toimintoja kuvaavia suorituskykymittareita ovat jo aiemmin edellä mainitut kauden katkon tehokkuutta mittaavat mittarit. Tämän lisäksi vertailuorganisaatioissa mitataan pääkirjanpidossa tehtävien oikaisujen lukumäärää sekä kuinka sujuvasti oikaisu saadaan kirjanpitoon tehtyä.

"…ja sit totaa niin ku tämmönen manuaalisten, totaa, niin ku patchien määrä, jota, joka niin ku pääkirjalla sitte siirretään." (Asiantuntija 4)

> *”…kun tapahtumaa lähdetään käsittelemään, niin kuinka monta kertaa siihen samaan tapahtumaan palataan. Niin jos on muistiokirjauksesta kysymys, niin, äähm, kirjataanko se sen pyynnön mukaisesti tai pitääkö siihen tehdä jotakin korjauksia, mahdollisia lisäkysymyksiä, eli myöski katsotaan sitä prosessia niin kun siitä, sieltä lähtöpäästä alkaen tietyin kriteerein että.” (Asiantuntija 3)*

Asiantuntijahaastatteluita analysoidessa huomionarvoisena tekijänä esiin nousi se, ettei yksikään haastatelluista asiantuntijoista maininnut palkanlaskentafunktioon tai matka- ja kululaskuprosessiin linkittyviä mittareita, vaikka myös näitä toimintoja tavanomaisesti taloushallinto-organisaatioissa hoidetaan – myös vertailuorganisaatioissa asiantuntijahaastatteluiden perusteella. Tämä havainto on myös poikkeava kirjallisuuteen nähden, sillä yleensä organisaation suorituskyvyn tasapainoinen tarkastelu edellyttää monenlaisia mittareita taustalleen (Tangen, 2004). Lisäksi kirjausvolyymeita koskevat mittarit eivät saaneet niin suurta painoarvoa asiantuntijoiden kanssa käydyissä keskusteluissa kuin ehkä ennalta olisi voinut odottaa; vain kolme asiantuntijaa mainitsi kirjausvolyymeiden seuraamisen yhtä suorituskykyä kuvaavana mittarina, vaikka heidän edustamissaan konserneissa taloushallinto-organisaatiot ovat niin suuria, että useamman henkilön voidaan olettaa tekevän samaa tai lähes samaa työtä päivittäin.

> *”No sitten jos mietitään tällä hetkellä niin ku meidän talous niin ku nimenomaan nyt näitä talouden mittareita, niin meillä on laskuvolyymit ja kirjausvolyymit on niin ku tuolla palvelukeskuksessa. Ja ne on varmasti valittu sen takia, että niitä pystytään suht automaattisesti mittaamaan, et se ei tarvii manuaalista. Mutta ja sitte niin ku sitä nähdään ihan henkilötasolla eli se pyritään tietenkin siihen, että niin ku et meil ei ois hirveetä eroavaisuuksia että joku henkilö käsittelee vaikka kymmenen laskuu, ku toinen käsittelee sata laskua, että sit niin ku pystyttäs käyttää sitä siihen ihmisten johtamiseen. Ja niin ku katotaan, et mistä saadaan tehokkuuksia.” (Asiantuntija 1)*

5.1.3 Mittaamisen toteuttaminen

Lähes jokaisessa asiantuntijahaastattelussa kävi ilmi, että suorituskyvyn mittaaminen on alati käynnissä oleva, jatkuva prosessi, jonka tuloksia raportoidaan eteenpäin joko kuukausittain tai vähintään kvartaaleittain. Hieman harvemmin raportoitavia mittareita ovat esimerkiksi henkilöstöön tai asiakkaisiin liittyvät mittarit, sillä ne edellyttävät yleensä hieman enemmän työtä mittaustulosten saamiseksi kuin suoraan järjestelmästä poimittavissa oleva tieto.

> *”Siis kuukausittain meil mitataan oikeestaan kaikkia. Vois sanoo, että tämmöset henkilöstö, henkilöstöön liittyvät mittarit on ehkä semmosia, jotka on, vaihtelevasti ne on joko kvartereittain tai vuosittain. Mut niin ku kaikki nää muu mittaristo, niin se on kyl joka kuukausi, et niit mitataan. Se on sit eri asia, et seurataanko niitä samalla intensiteetillä joka kuukausi, että…” (Asiantuntija 2)*

> *”Käytännössä niin ku kuukausittain, et tuota, tuota meil on niin ku, niin ku kuitenki sellanen jatkuva mittaus, mittaus sitte päällä.” (Asiantuntija 4)*

> *”Eli kerran kuukaudessa otetaan ulos tieto ja raportoidaan se eteenpäin. Mut sitte esimerkiks nää henkilöstötyytyväisyys- ja asiakastyytyväisyysmittaukset mitataan kerran vuodessa. ” (Asiantuntija 5)*

Koska suorituskyvyn mittaaminen ei ole mikään yksittäinen järjestelmä organisaation sisällä, tulisi suunnittelussa huomioida sen yhdistettävyys muihin järjestelmiin, kuten toiminnanohjausjärjestelmään (Neely et al., 2000). Näin ollen jokaisesta tutkimukseen mukaan lähteneestä vertailuorganisaatiosta kerrottiinkin, että toiminnanohjausjärjestelmä (*ERP, enterprise resource planning*) on jossain muodossa osallisena näissä organisaatioissa tapahtuvassa suorituskyvyn mittaamisessa. Yhdessäkään organisaatiossa ei ole onnistuttu integroimaan kaikkia mittareita osaksi ERP:iä, vaan manuaalista raakadatan muokkaamista tai laskemista myös tarvitaan.

Tulevaisuudessa osa tästä manuaalityöstä on tarkoituksena kuitenkin korvata robotiikalla, mihin liittyvät kehityshankkeet on jo käynnistetty tai käynnistetään ensi vuoden 2018 aikana kahden haastatellun asiantuntijan edustamissa organisaatioissa.

> *”Osa asioist me saadaan suoraan ERP:istä. Osa on sitten sellasii, et me joudutaan koota sitä tietoa eri lähteistä ja sitte laskee tavallaan manuaalisesti se mittari. Et siel on sekä että. Siel on tämmösii niin ku automatisoituja ja sitte siellä on ihan tämmösii manuaalisii mittareita, joihin kootaan se tieto.” (Asiantuntija 2)*

> *”…kerätään niin ku dataa Exceliin ja muovataan niistä niin ku niitä mittareita. Et lasketaan se mittarin mukainen niin ku suoriutuminen sit siinä Excelissä.” (Asiantuntija 4)*

> *”…järjestelmästä aikaleimojen perusteella katsotaan, et kuinka nopeasti asiat on liikkunu. Et siin on hyvin eri tyyppisiä, riippuen järjestelmästä.” (Asiantuntija 6)*

> *”…itse asiassa me ollaan alotettu tämmönen robotiikkahanke, niin itse asiassa jatkossa pyritään myös käyttämään robotiikkaa, joka tuottas meille näitä mittaristoja sitten paremmin, automaattisemmin, jos mahdollista.” (Asiantuntija 1)*

Asiantuntijat olivat yksimielisiä siitä, että suorituskykyä tulisi mitata niin tarkasti kuin tietoa on vain saatavilla. Aikaisemman tutkimuksen mukaan organisaation sisäistä suorituskykyä mitataan rahamääräisten mittareiden sijaan enemmän fyysisillä mittayksiköillä, mikä mahdollistaa mittaustulosten hyvinkin yksityiskohtaisen analyysin (Rantanen & Holtari 1999, 12). Kappalemäärät, minuutit ja prosentit ovat myös vertailuorganisaatiossa käytetyimpiä mittaristoyksikköjä, jotka antavat faktapohjaista tietoa organisaation toiminnan tasosta. Toisaalta myös harkinnanvaraisia, keskiarvoihin perustuvia mittareita löytyi kolmesta vertailuorganisaatiosta. Tämänkaltaiset suorituskykymittarit kuvaavat enemmän taloushallintopalveluiden toiminnan laatua, kuten esimerkiksi henkilöstö- ja asiakastyytyväisyyttä.

”…meillä mitataan monia asioita ihan dokumenttitasolla. Eli kutakin transaktiota tarkastellaan, sit on tietysti asiakokonaisuuksia, jossa sen tyyppinen mittaaminen on, kaikkiha on aina mahdollista, siit ei oo kysymys, mutta onko se enää järkevää ni, niin ehkä lähtökohtasesti siten, että kaikki se, mikä pystytään sen varsinaisen tapahtuman siinä tapahtumaketjussa mittaamaan, niin se tehdään todellaki tarkalla tasolla.” (Asiantuntija 3)

”Se raportoidaan, koska se kellonaika merkitään. Meil lasketaan Exceleissä ne, ni se kellonaika, millon se saatiin sieltä tehtyä, ni se laitetaan sinne. Mut sit se oikeesti se mittaustulos tulee tällasilla hymynaamoilla, et meil on värit vihree, punainen, keltanen ja itse asiassa sininen sitte, jos me ollaan oikeesti niin ku saatu etuajassa, ni se on sitte sininen se naaman kuva.” (Asiantuntija 5)

”Eli jos aatellaan niin ku KPI-mittareita, ni sielhän on yleensä aika, laatu ja sit on tehokkuus. Ne on ne kolme mittaria, joita pyritään mittaamaan. Mutta läheskään kaikista järjestelmistä niit ei tänä päivänä saa.” (Asiantuntija 6)

5.2 Suorituskyvyn johtaminen

Toiseksi teemaksi asiantuntijahaastatteluihin valikoitui suorituskyvyn johtaminen. Tällä teemalla oli loogista jatkaa haastatteluita, sillä johtamistyylillä on vaikutusta siihen, miten hyvin suorituskykymittaristo-projekti saadaan lopulta yrityksessä toteutettua (Bititci et al., 2006). Suorituskyvyn johtaminen rakentuu monesta osatekijästä, joista tässä kappaleessa käsitellään seuraavat:

- tavoitteenasetanta osana suorituskyvyn mittaamista
- yksilötason toiminnan vaikutus suorituskykyyn
- mittaustulosten julkistaminen yksilö- vastaan ryhmätasolla

Haastatteluiden perusteella voidaan todeta, että vertailuorganisaatioissa tavoitteenasetantaa on ensisijaisesti tehty mittauksen kohteena olevalle toiminnalle; monessa organisaatiossa tämä on tarkoittanut prosessin kehittämistä toimintojen tehostamiseksi. Tämä ei kuitenkaan poissulje sitä, etteikö tavoitteita voitaisi määrittää myös itse mittaamiselle, kuten kolmessa organisaatiossa oli tehtykin.

> *”Kyl ne tavotteet on asetettu tekemiselle, jota mitataan. Ja tota, kyl noit mittareita käytetään meillä aina siihen, et ku meillä asetetaan vuosittain henkilöstölle tämmöset tavotteet, niin tota, ne mittarit on tukemassa sitä tavoitteiden niin ku laskentaa ja sitä seurantaa, et me päästään niihin tavoitteisiin. … Et kaikille mittareille asetetaan aina sitte myöski se tavote mitä, mitä niin ku vasten mitataan, ja mistä sitten, sen takii mä sanoin, poimitaan yleensä sit ne päämittarit siittä, jotka sitten on trickereitä myös näille, näille tavoitteille ja sille tavoteseurannalle.” (Asiantuntija 2)*

> *”…se mikä tässä on niin ku se johtoajatus, että me näillä, näillä mittareilla saadaan sellaista tietoa meidän prosessista ulos, jotta me pystytään oikeesti kehittämään sitä ja, ja vaikuttamaan niihin asioihin, jolla me saadaan tehostettua tätä prosessia. Nää mittarit on valikoitu tavallaan sillä tavalla alun perin, missä me niin ku ehkä osittain tiedettinki olevan hankaluuksia ja me haettiin sieltä sellaset asiat ulos, että me nähdään se, että mihin meidän pitää vaikuttaa, jotta se prosessi tehostuisi.” (Asiantuntija 5)*

5.2.1 Tavoitteenasetanta osana suorituskyvyn mittaamista

Suorituskyvyn mittaaminen ei ole mielekästä, jos ei ole tavoitteita, joita kohti pyrkiä. Täten keskeiset mitattavat tavoitteet tulisi johtaa organisaation strategiasta, jolloin mittarit kannustavat henkilöstöä myös strategian mukaiseen toimintaan (muun muassa Keegan et al., 1989; Kaplan & Norton, 1992). Lähes kaikista vertailuorganisaatioista yhtä lukuun ottamatta kerrottiin, että suorituskykymittareiden perustana toimivat vuosittain ylhäältä konsernitasolta alemmille tasoille jalkautetut tavoitteet,

jotka joko sellaisenaan tai hieman muunneltuina otetaan myös taloushallinto-organisaatioissa käyttöön. Lisäksi asiantuntijahaastatteluiden perusteella oli ilahduttavaa huomata, että yhtä moni organisaatio ilmoitti myös taloushallinto-tiimin itse määrittelevän osan tavoitteista.

> *”No sanotaan, et yleensä ne lähtee niin ku hyvin pitkälti siitä, että onko jotkut Konserni X:n tavotteet, ja meillä Konserni X:llä on joku strategia, et sit sitä lähetään jalkauttamaan niin ku vuosisuunnitelmiin. Ja sen jälkeen sitten niin ku myös talousorganisaatio katsoo, että miten talousorganisaatio, ööm, tukee niitä Konserni X:n kokonaistavotteita ja mitkä on ne talousorganisaation niin ku tavotteet aina seuraavalle vuodelle. Ja sieltä sitten katotaan niitä, mitä pitää kehittää tai sieltä ne sitten yleensä jalkautuu, mitä meidän kannattais mitata.” (Asiantuntija 1)*

> *”…osaan tavoitteista tulee konsernista, sit ne tavotearvot, niin ku mihin pitäisi päästä. Osa tulee sitten niistä funktioista itsestään, eli siellä on funktion vetäjä ja on tiimipäälliköt antaneet ne tavotteet ja ne, tietysti ne muuttuu sitte vuosittain, että ei välttämättä ole aina samat.” (Asiantuntija 5)*

> *”Kyllä ne pitkälti tulee johdolta. Elikkä taloushallinnon johdolta tietysti ja, ja myöski meiltä itseltämme. Et me ite halutaan ymmärtää, kuinka me tehdään töitä ja kuinka hyviä me ollaan tai kuinka huonoja me ollaan että, et se on vähän niin ku omaankin ambitiottiin liittyvä asia.” (Asiantuntija 6)*

Vain yksi haastateltavista kertoi konsernin sisäisten asiakkaiden kanssa solmittujen palvelutasosopimusten määrittävän tavoitteet suorituskyvyn mittaamiselle. Tämä on hieman ristiriidassa kuitenkin siihen, että yhteensä kolmesta organisaatiosta kerrottiin sisäisille asiakkaille toiminnan tehokkuuden ja laadun osoittamisen olleen yksi ratkaiseva tekijä suorituskyvyn mittaamisen aloittamiselle.

”Osittain, osittain näit on tämmösiä niin kun, niin ku puhuttiin SLA-pohjaisia eli palvelusopimuspohjaisia, ja tota, meil on niin ku tavotteena tietenki tarjota niin ku, niin ku riittävän hyvänlaatuista tai sopivanlaatuista palvelua sitte asiakkaille. Ja nää on niin ku määritelty sen palvelutasosopimuksen, SLA:n, kautta.” (Asiantuntija 4)

Yhteenvetona asiantuntijahaastatteluiden perusteella voidaan siis todeta, että suorituskyvyn mittaamiselle asetetut tavoitteet tulevat lähes poikkeuksetta ylhäältä valmiiksi annettuina, mutta verrattain yhtä suuri vaikutusmahdollisuus tavoitteenasetantaan on taloushallinto-tiimillä itsellään. Kenties tästä syystä jokaisesta vertailuorganisaatiosta kerrottiinkin koko taloushallinto-organisaation olevan suorituskyvyn mittaamisen piirissä.

”No meillä on niin ku tietyllä tavalla koko talousorganisaatio on, niin ku jos me mietitään taloudesta. Ehkä sanotaan, että ehkä nimenomaan niin ku meidän perinteisemmät laskentafunktiot eli just tää palvelukeskus ja sitte niin ku controlling.” (Asiantuntija 1)

”Itse asias meijän tiimissä kaikki. Eli kaikille, meitä on 58 henkee tos koko tiimis tällä hetkellä, ni kaikille on jokin tavote tuolt mittareiden kautta.” (Asiantuntija 2)

Tutkimukseen haastatellut talouspalvelukeskusten vetäjät yhtäläisesti näkivät, että heidän alaisuudessaan toimivissa taloushallinto-tiimeissä jokaisella työntekijällä on yhtäläinen mahdollisuus vaikuttaa suorituskykymittareiden tuloksiin; tämä onnistuu joko toimimalla tehokkaasti tai huolellisesti.

”Tottakai, jos eivät pysty, niin mittarit ollaan väärin asetettu.” (Asiantuntija 6)

”Esimerkiks toi ostolaskujen käsittely -prosessi, jossa meillä on tässä nyt useampiki mittari taloushallinnossa, niin sieltä, siellä ku tietty mittari

alkaa, alkaa näyttämään punasta, et esimerkiks laskun kiertoaika organisaatiossa pitenee, niin yksittäinen henkilö voi, voi tuota seurata sitä ja katsoa, että mistä se johtuu ja tuota vaikuttaa siihen, et me saadaan se kiertämään nopeemmin. Tai sitten esimerkiks pääkirjan, pääkirjan closaukseen liittyvät prosessit, et jos meillä siellä tota, tai itse asiassa miten me sitä seurataan, et jos siellä menee joku, joku tuota closing-aikataulu pitkäksi, niin siellä joudutaan aina raportoimaan, että kenen, mistä yhtiöstä se johtu ja mikä asia siellä oli, joka aiheutti sen viivästyksen. Ja sitte se käydään läpi sen busineksen kanssa seuraavassa kuussa ja tietysti pyritään niin ku välttämään näit asioita, ettei vastaavaa tapahtuis seuraavassa kuussa." (Asiantuntija 5)

Suorituskykymittareita organisaatiolle käyttöönotettavaksi suunniteltaessa yhtenä suurimpana vertailuorganisaatiot kahteen eri koulukuntaan jakavana tekijänä nähtiin mittaustulokset ja millä tarkkuudella niitä pitäisi mittaristosta saada ulos. Puolet asiantuntijoista oli sitä mieltä, että mittaustulosten tarkastelu henkilötasolla on luontevaa. Toinen puoli asiantuntijoista oli taas sitä mieltä, että suorituskykymittariston antamia tuloksia ei koskaan tulisi tarkastella henkilötasolla, vaan aina tiimi- tai prosessitasolla.

"Kyllä sellasiaki joissain tapauksissa on että, et kylhän niin kun, se on ihan faktaa, toinen käsittelee nopeammin vaikka ostolaskun kuin toinen. Et se on, ihmiset on erilaisia." (Asiantuntija 6)

"Kyl ne voidaan eriyttää. Se on sit eri asia, et miten vertailukelpoisii ne on." (Asiantuntija 2)

"Se on toiminto tai prosessi. Eli sieltä ei pystytä niin ku yksittäiset henkilön, öö, suoritusta mittaamaan näillä mittareilla." (Asiantuntija 5)

5.3 Mittaustulosten raportointi ja palkitseminen

Seuraavana suurempana teemana asiantuntijahaastatteluissa käsiteltiin mittatulosten raportointia ja palkitsemista. Vaikka tällä teemalla ei varsinaisesti olekaan vaikutusta itse konkreettisten suorituskykymittareiden valintaan, niin nämä asiat on hyvä miettiä jo valmiiksi ennen suorituskykymittariston implementointia organisaatiolle, jotta mittausprosessi säilyy loogisena alusta loppuun asti. Tässä kappaleessa käydään läpi siis seuraavat mittaustulosten raportointiin ja palkitsemiseen liittyvät asiat:

- suorituskyvyn mittaamisella saavutetut tulokset
- palautteenanto mittaustuloksista
- mittaustuloksiin perustuva palkitseminen

Keskeisimmäksi suorituskyvyn mittaamisella tähän asti saavutetuista tuloksista mainitsivat kaikki muut yhtä haastateltavaa lukuun ottamatta tehokkuuden parantumisen, josta he pystyivät myös antamaan ihan konkreettisia esimerkkejä.

> *”…suoriutumistasot on, on parantuneet niin ku viimesen kolmen vuoden aikana. Just aattelee vaikka niin ku, niin ku pääkirjan puolella, raportoinnin oikea-aikasuus käytännössä ollaan oltu joka kuukausi niin ku ajoissa raportoinnissa. Ja totaa, niin ku ostoreskontrapuolella, totaa, oikeaan aikaan maksetut laskut, niin seki on hyvällä tasolla, et me suoriudutaan siittä ja tavotteen mukaisesti ja, ja…” (Asiantuntija 4)*

> *”…me tietyllä tavalla pystytään niitten tiettyjen prosessien tehokkuutta seuraamaan koko ajan ja, ja totaa, esimerkiks ostolaskujen kiertonopeutta, ni sitä me ollaan pystytty nopeuttamaan puuttumalla niihin, niihin epäkohtiin, mitä tuolta on havaittu. Ja samoin tuohon kauden vaihteen closaukseen liittyvää aikataulua, niin sitä ollaan saatu tehostettua.” (Asiantuntija 5)*

Muiksi mittaamisen antamisiksi tuloksiksi mainittiin myös tulevaisuuden suunnittelun helpottuminen, prosessien edelleen kehittäminen sekä parantunut yhteistyö taloushallinto-organisaation alaisuudessa toimivien eri tiimien kesken. Hieman yllättäen laadun parantuminen ei noussut esille kuin vain kahden asiantuntijan kanssa käydyissä keskusteluissa, vaikka juuri työn laadun seuraamisen oli kerrottu olleen useammassakin vertailuorganisaatiossa yhtenä keskeisistä tekijöistä suorituskyvyn mittaamisen aloittamiselle.

> *"…se riittää, ku kaikki tekee parhaansa. Et eihän voi verrata kahta henkilöä, että nyt kaikki tekee juuri et täsmälleen niin ku saman määrän, koska koneita emme vielä ole. Mutta kyllähän sillä on saatu niin ku sitä esimiehen työtä myöskin helpotettua, että oikeesti näkee sen, et kuka tarvitsee enemmän apua laadullisesti, niin kun sanoin, niin joku voi olla hirveen nopee, mut tekee paljon virheitä, ni ihan sitte pystytään puuttumaan siihen, että et nyt kannattas niin ku hidastaa vauhtia ja tehdä kerralla oikein. Ja siihen nyt tarvitaan sitte usein ihan koulutusta, koska me henkilöt olemme, meistä itse kukin on sellainen kun on." (Asiantuntija 3)*

5.3.1 Tulosten läpikäynti

Yleisin tapa käsitellä suorituskykymittareiden kautta saatuja tuloksia vertailuorganisaatioissa on keskustella tuloksista taloushallinto-tiimin kesken kuukausittain pidettävissä tiimipalavereissa. Vain yhdestä vertailuorganisaatiosta kerrottiin, että palautteenanto tapahtuu tätä harvemmin; tuloksia käsitellään ainoastaan tarpeen mukaan, jos jotain yllättäviä havaintoja ilmaantuu.

> *"Niin näitä läpikäydään sit aina tarpeen mukaan, jos tulee niin ku jotain havaintoja tai mittarista tulee jotain yllättävii tuloksia, että niin kauan aikaa, ku pysytään about normaalissa, niin se on tietysti varmaan kaikille okei, et kaikki suju." (Asiantuntija 6)*

Tiimipalavereiden lisäksi muiksi tavoiksi käsitellä mittaustuloksia mainittiin tiiminvetäjien väliset palaverit sekä tuloksien esittely yrityksen tai koko konsernin johtoryhmälle. Johtoryhmälle tuloksien esittelyn kerrottiin olevan oikeastaan ainoa taho, jolle suorituskykymittareiden tulokset raportoidaan myös kirjallisessa muodossa; muutoin palautteenanto on aina vain suusanallista.

> *”Se, millä he alottaa sen palaverinsa, on ne mittarit. Eli ei katota tuloslaskelmaa tai tasetta, vaan ensimmäisenä katotaan mittarit, katotaan se mittarianalyysi, katotaan erityisesti ne mittarit, mitkä on punasella ja sit se, et miksi ne on punasella ja sit se, mitkä on käynnissä olevat toimenpiteet, että saadaan ne, totaa, korjattua tai paremmiksi. Ja sen jälkeen lähetään vasta menee siihen, et no mikä oli kuukauden tulos ja mikä oli tase ja, ja muuta vastaavaa. Niin totaa, niin mun mielest se on hyvä malli niin ku tavallaan siihen, et sä se sen mittareiden kautta sä näät heti sen kokonaiskuvan, et missä mennään. Et se on ollu iso muutos, sitä on tehty nyt viimeset pari vuotta.” (Asiantuntija 2)*

> *”Ja sitte taas ku lähetään meijän organisaatiosta ylöspäin, niin meil on johtoryhmässä joka, joka kuukausi johtoryhmän kokouksen agendalla on nää mittarit ja niiden läpikäynti ja me raportoidaan vielä, vielä niin kun tonne meidän, meidän groupin finance-johtoryhmään.” (Asiantuntija 5)*

> *”…johto haluaa toki niin ku kaiken kirjallisena, mutta sillon kun me puhutaan niin kun näitten prosessien johtamisesta, niin kyl se on kuitenkin sitten myöskin sen niin kun palautteen antamista sille ihmiselle, joka sitä siellä taustalla tekee.” (Asiantuntija 6)*

Vain kahdesta asiantuntijahaastattelusta nousi esille esimiehen ja alaisen välinen kahdenkeskinen palautteenanto suorituskykymittareiden tuloksista. Näissä tapauksissa palautteenantotilanteena toimii yleensä vuosittain organisaatioissa käytävät kehityskeskustelut, minkä lisäksi toisessa organisaatiossa oli tapana pitää myös puolivuosittaiset välikeskustelut.

”…meillähän on niin kun minimissään on se virallinen, varsinainen kehityskeskusteluja niitten yhteisesti sovittujen, äähm, tavotteiden läpikäyminen, mutta myöski sitte vähintään kerran vuodessa pitää olla kunkin henkilön kanssa niin ku tämmönen välikeskustelu. Eli jos joku tarvitsee erityistä apua tavotteidensa saavuttamiseen, no on sitten myös siihen vielä mahdollisuuksia, eikä niin, että ollaan marraskuussa tilanteessa, että mä en ole ollenkaan ymmärtäny, mistä tässä on kysymys.” (Asiantuntija 3)

5.3.2 Bonukset ja ”rangaistukset”

Palkitseminen kannattaa ottaa osaksi mittausprosessia, koska se auttaa kiinnittämään henkilöstön huomion koko yrityksen ja sen eri osastojen keskeisiin tavoitteisiin sekä motivoitua henkilöstöä (Ukko et a. 2004, 43). Vertailuorganisaatioissa hyvät mittaustulokset lähes poikkeuksetta yhdistettiin palkitsemiseen; vain yhdessä organisaatiossa hyvistä mittaustuloksista ei ole luotu säännönmukaista palkitsemisperinnettä. Varsinaisia rangaistuksia huonoista mittaustuloksista ei kukaan haastatelluista asiantuntijoista tunnustanut omassa organisaatiossaan käytettävän, mutta kokonaan tai edes osittain tulokseen perustuvan palkitsemisenhan voidaan katsoa olevan eräänlainen ”rangaistus” huonoista mittaustuloksista; tällöin tavoitteiden saavuttamatta jättäminen johtaa bonuksen menettämiseen.

”No se sekä että toimii. Koska totaa, nää sidotaan niihin meijän tavoitteisiin, tavotteet on sidottu bonuksiin, niin totaa, niihin tavotteisiin me asetetaan niin ku tämmöset minimi-, maksimi- ja targetti-asteikko. Ja totaa, sen kautta, totaa, henkilö, jos joku mittari on sidottu johonki tavotteeseen, niin sen kautta henkilö saa niin ku tavallaan siittä sitä vähän ylimäärästä bonusta. Et esimerkiks asiakastyytyväisyys, me asetetaan siihen niin ku ne tavotteet ja, ja se on jokaisella ja tavoitteena on pitää se tietyl tasolla, ni jokanen pystyy siihen panostaa ja vaikuttaa siihen, että se pysyy hyvänä.” (Asiantuntija 2)

Muutoin huonoista tuloksista yleensä vain keskustellaan yhdessä tiimin kanssa yleisellä tasolla ja yritetään paikallistaa huonoon suoriutumiseen johtanut tekijä tai tekijät, sekä mietitään mahdollisia parannusehdotuksia jatkon kannalta. Toisaalta taas jatkuviin erinomaisiinkaan mittaustuloksiin ei pidä asiantuntijoiden mielestä tuudittautua; tällöin on joko mittari siirrettävä niin sanotusti lepotilaan tai asetettava uudet korkeammat tavoitteet mittaustuloksille.

> *"…jos joku mittari näyttää jotain huonoa, et sillonhan tietenki, totaa, täytyy miettiä, et mitä, mitä sille tekee ja mitä toimenpiteitä se aiheuttaa ja, ja tarviiko muuttaa jotain niin ku resurssoinnin määrää tai, tai jotain muuta. Et yleensä ne on niin ku, niin ku taustalla on monesti tällasia niin ku jotain incidenttejä ja jotain häiriötilanteita, joiden takia sit totaa niin ku mittari näyttää huonolta…" (Asiantuntija 4)*

> *"…jos ne näyttää huonoa, ni sehän on tietysti se, et sit me lähetään tekee toimintasuunnitelmaa, et miten me saadaan ne mittarit hyväksi ja mitä meidän pitäs tehdä ja niin edelleen. Et se on ihan semmonen niin ku tavallaa, et jos nähdään, et se on sarja punasta ja jotain pitää tehdä, ni me lähetään tekee sitte kehityssuunnitelmaa siihen ja tutkimaan tarkemmin et, et mitä on tapahtunu. Sit toisaalt se on kans se, että jos mittari näyttää jatkuvasti vihreetä, ni sit me ruvetaan kyl miettii, et mitataanko me oikeita asioita. Koska niin ku, mun mielest täydellist tilannetta ei olekaan, aina on kehitettävää ja se ei kehitä sun toimintaa, jos sulla on sellanen mittari, joka on koko ajan hyvä. Sillon sä voit pistää sen, ainaki mun aikasemmassa, aikasemmassa työpaikas me kutsuttiin, et me pistettiin se niin ku semmoseen lepotilaan." (Asiantuntija 2)*

Tutkimusten mukaan kaikkein haitallisinta on yksittäisistä työsuorituksista palkitseminen, sillä vaarana voi olla henkilöstön tekemät työn osaoptimointia tukevat ratkaisut tai toisen henkilön menestymisen estäminen. Tähän ratkaisuna voidaan pitää esimerkiksi Kai Laamasen (2008, 287-289) ehdottamaa kolmiosaista palkitsemisjärjestelmää, jossa koko organisaation tulos määrää jaettavissa olevan palkkiosumman, mutta prosessitasolla mitattava toiminnan tehokkuus ja kriittisissä vaiheissa

onnistuminen lopulta ratkaisevat maksettavan palkkion määrän. Tällöin maksimipalkkio saavutetaan vain, jos nämä kaikki kolme edellä kuvattu vaihetta toteutuvat samanaikaisesti. Asiantuntijahaastatteluiden perusteella ylivoimaisesti suosituin tapa järjestää hyvistä mittaustuloksista palkitseminen on sitoa suorituskykymittareiden antamat tulokset joko kokonaan tai osittain vuosittain henkilöstölle maksettaviin bonuksiin. Osittain vuosibonuksiin sidottu palkitseminen on käytössä kolmessa vertailuorganisaatiossa. Tällä tarkoitetaan tässä yhteydessä sitä, että vain osa talous-hallinto-organisaatiota koskevista mittareista on sellaisia, jotka vaikuttavat maksettavan bonuksen määrään. Kahdessa organisaatiossa bonus on taas sidottu kokonaan mittaustuloksiin, joskin toisessa näistä organisaatioista palkitaan myös muuten satunnaisesti hyvistä tuloksista rahanarvoisin eduin.

> *"…meil on niin ku bonusjärjestelmässä sellanen niin ku 25 prosentin osuus täs niin ku vuotuisessa bonusjärjestelmässä, joka niin ku liittyy yksilön tai, tai timmin suoriutumiseen. Et totaa, sitä kautta sit niin ku saadaan, saadaan jonkunlaista tämmöstä insentiiviä luotua ihmisille, et tuota, suoriutuu näissä sovituissa jutuissa hyvin, niin sit se näkyy, näkyy tulospalkkiossa." (Asiantuntija 4)*

> *"No joihinkin liittyy bonus, jos näin on todettu, et se on niin sanotusti tämmösen bonuksen arvoinen tavote. Et ne pitää olla sit riittävän haastavia, niis pitää olla riittävästi tekemistä, että ne voidaan asettaa bonusmittareiksi." (Asiantuntija 6)*

> *"…palvelukeskusmaailmassa on kovin tuttua tällaset erilliset voucherit, joita sitten tiettyjen, tiettyjen määrien jälkeen niin on mahdollista saada. Jotka tarkoittavat esimerkiksi kuntosalilippuja tai elokuvalippuja tai jotain tällasta. Mutta, äähm, käytetään, mutta ei se ole mikään päivittäinen eikä viikottainen viljeltävä asia et." (Asiantuntija 3)*

5.4 Suorituskykymittaristojen päivittäminen

Viimeisenä teemana asiantuntijahaastatteluissa käsiteltiin suorituskykymittaristojen päivittämistä. Jo mittaristomallia suunniteltaessa on hyvä ottaa huomioon sen päivitettävyys, sillä organisaation suorituskyvyllä on tapana muuttua ajan kuluessa (Najmi et al., 2005). Suorituskykymittaristojen päivittämiseen liittyen tässä kappaleessa läpikäytäviä asiat ovat siis:

- mittariston päivittämisen ajankohta
- mittariston päivittämistä koskeva päätöksenteko

Suurimmassa osassa vertailuorganisaatioita nähtiin, että mittareita ei tulisi muuttaa kovin nopealla aikasyklillä, jotta organisaation toimintaa pystytään kehittämään vertailuvuosien välillä syntyvän tiedon avulla. Täten yleisimmin mittareita muutetaankin vasta aina tarpeen mukaan, vaikka toki vuosittaista suppeampaa tarkastelua mittareihin ilmoitettiin tehtävän lähes joka organisaatiossa.

> *”…sillon ku se otettiin käyttöön, niin me oikeestaan vuoden välein käytiin niin ku sillei vähän syvemmin se läpi, et mitä siellä on. Mut sitte, ku se saatiin siihen haluttuun muotoon, nyt se on ollu pari vuotta semmonen vähän niin ku, voisko sanoo samankaltanen, että ei niit hirveen usein muuteta. Et, et pikemminki mä sanosin, et sinne tulee ehkä lisää, kun tulee uusia liiketoiminta-alueita ja nähdään et, et siel pitääki mitata ehkä jotain uuta kuin mitä meillä on. Mutta tota, ei, et semmosii isoi muutoksii ei tehdä usein. Jatkuvaa tarkasteluu kuitenki, mut niin ku, hyvin harvoin ne johtaa semmosiin niin ku isoihin muutoksiin. Ainaki meijän kohalla, niin ei oo ollu.” (Asiantuntija 2)*

> *”Aina, ku on tarpeen. Et totta kai, jos mittari toimii hyvin, se mittaa oikeita asioita, se kertoo oikeasti siitä, miten se prosessi voi, niin sillonhan se on hyvä mittari. Mut jos se alkaa olla enemmän semmonen että, no se on mittari mittarin vuoksi, niin sit se kannattaa hylätä ja tehdä tota jotain muuta.” (Asiantuntija 6)*

Ympäröivän maailman muutos katsottiin kolmessa organisaatiossa perusteluksi muuttaa myös suorituskykymittareita. Toisaalta yhtä monesta vertailuorganisaatiosta ilmoitettiin konsernitason strategisten muutosten synnyttävän tarpeen muuttaa mittareita, sillä tällöin yleensä myös talousosaston strategia muuttuu. Yhdessä näitä tekijöitä tarkasteltaessa voidaan kuitenkin todeta, että monestihan näillä on joko suoraa tai vähintäänkin epäsuoraa vaikutusta toisiinsa, mihin oman haasteensa tuo lisäksi nykyaikaisen tietotekniikan nopea kehittyminen.

> *”Ja nytten niin ku just mietitään tässä tämmöstä kolmen vuoden niin ku aikajaksoa tällä hetkellä strategiassa, niin sille mietitään, et mitkä ne meidän stepit on niin ku talousorganisaatiossa, mitä meijän pitäs tehdä. Et sit katotaan, miten sitä pitäs mitata. Ja mutta vaikka sanotaan, että niin ku et ei pitäis hirveesti muuttaa mittareita vuodesta toiseen, mut siis ku tää maailmahan muuttuu tällä hetkellä niin nopeesti, niin sit pitää kuitenki olla ketterä. Et se on just ehkä se haaste näiden mittaristojen kanssa, miten sä saat niitä automatisoitua tarpeeks nopeesti, että se mittaaminen on helppoo, mut et sitte jos tapahtuu joku muutos, et pitääki mitat jotain muuta, niin päästää nopee taas sitte niin ku mittaamaan. Et se on varmasti se haasta, mikä tässä on.” (Asiantuntija 1)*

Ylipäätänsä suorituskykymittareiden muuttamiseen ei liity sen kummempaa mystiikka – loppujen lopuksihan kyse on vain siitä, missä kohdin organisaatiossa nähdään olevan kehittämistarpeita ja miten näitä tiettyjä kohteita voidaan mittareiden tuottaman tiedon avulla lähteä parantamaan. Käytännössä siis vanhentuneita mittareita ei olekaan, vaan mittari voidaan siirtää lepotilaan, josta se on sitten mahdollista ottaa aina uudelleen käyttöön.

> *”…mittaristo, sen tarkotus on vaan niin ku kuitenki auttaa jossain suoriutumisessa…” (Asiantuntija 4)*

”…on joitaki mittareita, niin ku just mä sanoin, mä kuvasin, et aikasemmin meil oli lepotilassa ni, et on siirretty vähän et, et se on vaan seurannassa siel taustalla, koska se, se on niin ku ok ja sil ei oo, oo mitään merkitystä.” (Asiantuntija 2)

5.4.1 Taloushallinto-organisaatioiden itsenäiset päätökset

Neljästä tutkimukseen haastatellusta organisaatiosta kerrottiin, että mittaristoihin liittyvät päätökset tehdään itsenäisesti taloushallinto-organisaation sisällä. Kahdesta vertailuorganisaatiosta mittarit lähetetään taas konsernin sisäisiin asiakasorganisaatioihin kommentoitavaksi ainakin osittain, ja yhdestä vertailuorganisaatiosta kerrottiin mittareita läpikäytävän talouden johtoryhmässä konsernin talousjohtajan vetämänä.

”…myöskin niin päin, että kun nää mittarit jaetaan meijän asiakaskuntaa, ni heiltä tulee niin kun ehdotuksia tai kysymyksiä, että mitä tällä oikeesti nykyään seurataan. Mutta kyllähän me itse niin ku sitä seurataan, et et kertooko tää nyt oikeesti niin kun sitä, mitä me halutaan tällä viestittää. Ja sillon, kun tää mittaristo niin ku muutetaan, niin me lähetetään se kommentoitavaksi meijän asiakasyksiköihin myöskin niin kun etukäteen ennen kun, et kerrotaan ihan, et tää, tämä, tämän tarkotus on, että tämä poistetaan ja tän tilalle tulee tämä, tai mahdollisesti poistetaan ihan kokonaan joku, että ei seurata enää ollenkaan. Ja sitte niiden kommenttien perusteella, niin sanoisin, että huomioimme, mutta ei välttämättä ole niin, että he päättävät siitä myöskään; ei varsinkaan niin kun sen keskuksen oman seurannan mittareista, äähm, koska sehän ohjaa meijän omaa toimintaa. Tai sanotaan ohjaa ja ohjaa, mutta on apuna ohjaamaan sitä. Äähm, et, äähm, sitten lopuks viimeeksi, niin kommenttien perusteella, niin sitte vaan niin kun ilmoitetaan, että nyt alotetaan seuraamaan näitä ja näistä ei enää niin ku sitä seurantatietoa sitte ole että.” (Asiantuntija 3)

Erilaisia näkökulmia suorituskykymittaristojen rakentamiseen on saatu pääasiassa benchmarkingin kautta, mutta osaltaan myös vertailuorganisaatioissa työskentelevien henkilöiden entiset työpaikat ovat vaikuttaneet organisaation nykymuotoisen mittariston syntyyn. Mitään suoria sovelluksia ei kuitenkaan näistä mittaristoista ole voitu tehdä, sillä jokaisella organisaatiolla on ainakin jossain määrin omat erityispiirteensä. Täten hieman yllättävä tulos haastatteluiden perusteella olikin se, että organisaation ulkopuolista apua mittareiden rakentamiseen ei juuri ollut käytetty. Vain kolmesta organisaatiosta kerrottiin, että ulkopuolisia konsultteja oli käytetty mittaristoprojektissa apuna: yksi organisaatioista oli käyttänyt yli 15 vuotta sitten ja toisessa organisaatiossa apua oli saatu ainoastaan mittareiden tekniseen toteutukseen osaksi toiminnanohjausjärjestelmää. Tulevaisuudessa yksi vertailuorganisaatioista harkitsi ehkä käyttävänsä konsulttiapua, jos piakkoin käyttöönotettavan uuden toiminnanohjausjärjestelmän myötä ei itse saada sopivia mittareita organisaatiolle luotua.

> *”…kokoelma eri ihmisten, henkilöiden kokemuksesta, entisist työpaikoistaan, millasii mittareit, miten seurataan. Ni totaa, se on niin ku semmonen kokoelma eri, eri paikoista, että ei voi sanoo, et jostain tietystä oltais löydetty semmonen niin ku täydellinen mittari, mutta, mutta hyviä käytäntöjä löytyy niin ku eri, eri ihmisten taustalta, ku kaikki oli vähän niin ku eri taustasia ni.” (Asiantuntija 2)*

> *”Mutta sitten tietysti, jos puhutaan, ni ihan sieltä 2000-luvun alusta, niin toki siinä yhteydessä ylipäätään on käyty mittareita niin kun läpi kaiken kaikkiaan niin kun, ööh, eri silloin perustettavien palveluyksiköiden osalta, että, äähm, ja siihen aikaan myöski PwC oli niin ku sitä Yritys X:ää perustamassa, ni niin varmasti niin kun oli joku pohja niin sanotusti konsulttien tuomana ja sitten sitä muokattiin sen ajan tarpeisiin, niin tietysti se historian havina siellä ja teen tiiviisti yhteistyötä siis myös Suomen muiden palvelukeskusten kanssa, ni sitte näitä aina – tämäkin yksi aihealue, jota keskustellaan aika ajoin että.” (Asiantuntija 3)*

Tutkimuskentältä löytyy monenlaisia mittaristomalleja, joiden avulla suorituskyvyn mittaamista voidaan toteuttaa (muun muassa Keegan et al., 1989; Lynch & Cross, 1991; Kaplan & Norton, 1992; Laitinen, 2003). Tästä huolimatta mittareiden rakentaminen koettiin taloushallinto-organisaatioissa haastavaksi, vaikka mittaamista pidettiinkin todella tärkeänä ja ajankohtaisena aiheena.

> *”Et sanotaan taloushallinnossakin mittaroinnistahan puhutaan paljon, mutta, ymm, sitä on aika vaikee tehdä todella hyväksi. Johtuen yleensä juuri siitä, että meillä ei oo riittävästi näkyvyyttä tai, tai vaikutusmahdollisuuksii siihen prosessin alkupäähän, koska me ollaan aina siel viimesenä. Ja vaikka me, kuinka viilataan sitä omaa päätä, mut jos se ongelma on siel alkupäässä, niin ei me ikinä saada sitä prosessia toimimaan hyvin.” (Asiantuntija 6)*

> *”Sanotaan, että et ehkä tää on nostanu taas viime vuosina päätään, ainahan ollaan puhuttu KPI-mittareista, mutta uskosin, et se koko ajan niin ku voimistuu ja voimistuu, et pitäis nimenomaan olla semmosia prosessimittareita. Että nyt me ehkä osataan jo historiaa kattoa niistä luvuista, mut et miten sitä prosessia mitataan ja sitä kautta päästään niin ku parempiin tehokkuuksiin.” (Asiantuntija 1)*

Haastattelujen lopuksi kysyttiin asiantuntijoilta vielä, onko suorituskyvyn mittaaminen levinnyt vertailuorganisaatioissa muihin osaorganisaatioihin kuin vain taloushallintoon. Yhtä asiantuntijaa lukuun ottamatta kysymykseen saatiin myöntävä vastaus. Tämä yksi muista poikkeava asiantuntija arveli, että taloushallintoyksikön luonne muista erillisenä ja itsenäisenä palveluntarjoajana on myötävaikuttanut suorituskykymittariston rakentamiseen juuri vain tälle tietylle yksikölle. Toinen asiantuntija taas yhdisti suorituskyvyn mittaamisen hyvin vahvasti tietynlaisiin kulttuurisiin tekijöihin ja siihen, miten työntekijät ylipäätänsä kokevat mittaamisen osana omaa työskentelyään.

> *”Se, se ei oo vielä levinny, et tuota, totaa, tää niin ku liityy varmaan siihen, siihen niin ku, niin ku yksikön luonteeseen ja, ja niin ku siihen*

yksikköön liittyviin niin ku erityispiirteisiin. Eli, eli kun niin ku muodostaa tällasen yksikön, joka niin ku selkeesti tämmönen niin ku erillinen, itsenäinen, jollain tavalla itsenäinen niin ku, niin ku palveluntarjoaja, ni sit niin ku väistämättä tullaan siihen, et sit täytyy niin ku, niin ku mitata, mut muuten ei pääse. Mut sitte niin ku muissa yksiköissä, jotka ei ole tällasia niin ku, niin ku erillisiä palvelu, palveluyksiköitä, niin tuota helposti ne jää niin kun, niin kun luomatta." (Asiantuntija 4)

"Eli kyllähän varmaan niin ku semmonen kultturellinen tausta siihen, et on tottunu tekemään työtä tän mittaamisen piirissä, niin kun valtaosa nuorista ihmisistä tänä päivänä on, mutta ehkä tämmöset minun ikäset ja vielä vaikka 10-15 vuotta nuoremmat henkilöt, niin ni he kokee sen jotenki, että miksi niin kun kaikkea – et kyllä tietysti niin ku se muutos on menossa ja se pidetään ihan luontevana, mutta kyllä ihan oman organisaation sisällä edelleenkin saan niin kun aika ajoin perustella, että miksi me mittaamme tiettyjä asioita. … Tän tyyppisiä asioita, et myöski sillon, kun niin kun lähdetään viemään, niin ehkä ei kannata sitä sataa mittaria tuoda ensimmäisenä päivänä pöytään." (Asiantuntija 3)

5.5 Talousjohtajan haastattelu kohdeyrityksessä

Tähän tutkimukseen empiirinen aineisto kerättiin ensisijaisesti vertailuorganisaatioissa suoritetuilla puolistrukturoiduilla haastatteluilla. Kuuden asiantuntijahaastattelun lisäksi haluttiin kuitenkin haastatella myös kohdeorganisaation talousjohtajaa, sillä viime kädessähän organisaation käytettävissä olevat resurssit sekä mahdolliset rajoitteet määrittävät sen, millaista mittaristoa voidaan edes lähteä suunnittelemaan. Tutkimuksen tavoitteena on siis luoda suorituskykymittaristo kohdeyrityksen hallinto- ja talousosastolle, minkä tuottaman tiedon avulla saataisiin jatkossa tehostettua taloushallinnon perusprosesseja ja sitä kautta taas vapautettua aikaa alati kasvavalle joukolle erinäisiä erikoistehtäviä.

"No mun mielestä tota semmonen merkittävin asia, asia olis varmasti se, että, että kukin niin kun työntekijä siinä omassa roolissaan tietäisi

> *ne omat tavotteensa ja sitä kautta sitte ne meidän niin ku taloushallinnon ja yrityksen tavotteet, jotta heil ois se niin ku konkreettisempaa ja he täsmälleen tietäis, et mitkä asiat sit tulee priorisoida, esimerkiks kun mietitään sit niit tavotteita, ni ihan siin niin ku jokapäiväsessä työssä, et linkittää sen ihan siihen arkeen." (Talousjohtaja)*

Keskisuuren konsernin taloushallinnossa työskentelee 10 henkilöä ja heidän työtehtävänsä jakaantuvat seuraaville osa-alueille: pääkirjanpito, controller-toiminnot, ostoreskontra ja maksatus, myyntireskontra ja laskutus, sekä palkanlaskenta ja HR *(human resources, henkilöstöhallinto)*. Tällä hetkellä talousosastolla ei ole mitään omia suorituskykymittareita käytössä, kuten ei juuri muillakaan osaorganisaatioilla. Konsernissa seurataan kokonaistasolla kassavirtaan ja käyttöpääomaan liittyviä mittareita, eli hyvin perinteisiä, kovia talouden mittareita. Näiden lisäksi myyntiorganisaatiossa halutaan pysyä ajan tasalla muun muassa myynnin määristä sekä asiakastapaamisista, ja varastolla taas käsitellyistä riviarvoista. Keväällä 2018 käyttöönotettavan uuden toiminnanohjausjärjestelmän myötä toiveena kuitenkin olisi, että mittaamista pystyttäisiin levittämään laaja-alaisemmin eri osastoille ja luomaan kokonaisvaltaisempia mittareita tällä hetkellä hyvin pistemäisten mittareiden sijaan.

> *"Me ollaan nyt täs vaiheessa vasta semmosia yksittäisiä mittareita nimetty. Eli tämmöstä kokonaismittaristoo ja sen suunnitelmaa ei oo tehty. Ja, ja nyt täl hetkellä, äähm, kun on uus ERP käyttöönotettavana, ni me tietysti ensin katsotaan myös sitä, että mitä kaikkee tietoo me sielt saadaan ja mitä me pystytään järkevästi hyödyntää." (Talousjohtaja)*

Suorituskykymittaristo-projektin suunnitteluun ja käynnistämiseen vaadittavaa käytännön osaamista löytyy talousorganisaatiossa lähinnä financial controllerina työskentelevältä henkilöltä hänen aiemmista työpaikoistaan. Talousjohtaja ei ole aiemmin ollut vastaavanlaisissa hankkeissa mukana ja hänen kokemuksena mittausprosessista koostuukin ainoastaan itse mitattavana olemisesta. Näin ollen IT-järjestelmien voidaan katsoa olevan suuressa roolissa lähdettäessä suunnittelemaan suorituskykymittareita talousorganisaatiolle.

> *”…me otetaan BI käyttöön, eli me ei oteta tämmöstä erillistä raportointityökalua käyttöön, vaan, vaan me pystytään konsernilaskenta tekemään siellä, siellä ERP:ssä ja, ja sitte, sitte me rakennetaan niin ku BI:n kautta tämmöst laajempaa raportointia ja sit sitä raportoinnin visualisointia, mitä tällä hetkellä sielt järjestelmästä saadaan.” (Talousjohtaja)*

Talousorganisaatiossa toivottaisiin mittaamisen muodostuvan jatkuvaksi prosessiksi, joka sulautuisi luonnolliseksi osaksi arkea. Tavoitteena olisi saada raportoitua tuloksia työntekijöille säännöllisesti ja sitä kautta kehitettyä myös organisaation toimintaa, mutta ainakaan näin aluksi ei suorituskykymittaristoa ole tarkoituksenmukaista sitoa osaksi palkitsemisjärjestelmää.

> *”…meijän täytyy ensin saada tota niin, niin kun se mittaristo kuntoon, jotta se on oikeudenmukaista. Et täl hetkellä meijän palkitsemisjärjestelmä on niin ku koko henkilöstöö kattava ja yhen mittarin kautta…” (Talousjohtaja)*

Kohdeorganisaatiossa suoritettu talousjohtajan haastattelu selkeytti kuvaa siitä, että intoa suorituskykymittariston suunnitteluun ja käyttöönottoon on enemmän kuin varsinaista substanssiosaamista. Näistä lähtökohdista on kuitenkin hyvä jatkaa eteenpäin ja lähteä luomaan suorituskykymittaristoa benchmarkingin kautta, kun suunnittelu voidaan aloittaa niin sanotusti puhtaalta pöydältä.

5.6 Tulosten yhteenveto

Edeltävät kappaleet esittelivät asiantuntijahaastatteluissa esiin nousseita keskeisiä havaintoja, jotka luokiteltiin neljän teeman alle: mittaristoprojektin käynnistäminen, suorituskyvyn johtaminen, mittaustulosten raportointi ja palkitseminen, sekä suorituskykymittaristojen päivittäminen. Tässä empiirisen osion päättävässä kappaleessa taas benchmarkkaamalla seulotaan näistä edellisten kappaleiden keskeisistä havainnoista tutkimuksen kohdeorganisaatiota parhaiten palvelevat tavat toteuttaa suorituskyvyn mittaamista omassa jokapäiväisessä toiminnassaan. Tässä

kappaleessa tarkoituksena on siis ensin määritellä tutkimuksen kohdeorganisaatiolle soveltuva suorituskykymittaristomalli ja sen jälkeen muodostaa ehdotelma käyttöönotettavista mittareista.

5.6.1 Mittaristomallin valinta

Asiantuntijahaastatteluiden perusteella voidaan todeta taloushallinto-organisaatioiden rakenteiden ja toimintojen olevan hyvin samankaltaisia keskenään. Sitä vastoin suorituskyvyn mittaaminen ja siihen käytettävät mittaristot vaihtelevat jonkin verran näiden kuuden vertailuorganisaation kesken, joten suoraa integraatiota ei yhdenkään organisaation mittaristomallista voida sellaisenaan tehdä. Yleisellä tasolla tarkasteltuna suorituskykymittaristojen käyttöönotto on parantanut taloushallinto-organisaatioiden tehokkuutta lähes poikkeuksetta kaikissa tutkimukseen haastatelluissa organisaatioissa. Lisäksi mittaristojen mainittiin myötävaikuttaneen muun muassa prosessien kehittymiseen, työn laadun parantumiseen sekä parantuneeseen yhteistyöhön talouden eri osakokonaisuuksien välillä. Tutkimuksen kohdeorganisaatiosta taas toivottiin sinne kehitettävän mittariston ohjaavan toiminnan kannalta keskeisten asioiden priorisoimiseen sekä toiminnan kehittämiseen. Voidaankin siis todeta, että tutkimukseen mukaan valittujen vertailuorganisaatioiden toteutuneet tekijät vastaavat verrattain hyvin kohdeorganisaation asettamia tavoitteita suorituskyvyn mittaamiselle. Täten asiantuntijahaastatteluiden perusteella tehtyjä havaintoja voidaan perustellusti käyttää kohdeorganisaatiolle rakennettavan suorituskykymittariston pohjana, vaikka loppu viimeksi mittareiden valinnassa tulee ottaa huomioon myös mitattavan kohteen erityispiirteet (Kennerley & Neely, 2002).

Koska suorituskykymittaristojen suunnitteluun ja rakentamiseen ei ole kirjallisuudesta löydettävissä yhtä kaiken kattavaa ohjeistusta, lähdettiin mittaristomallin hahmottelussa liikkeelle siitä, miten saataisiin vastattua tasapainotetulle mittaristolle asetettuihin odotuksiin. Laitisen (2003, 367) kokoamien havaintojen mukaan suorituskykymittaristoilta vaaditaan tänä päivänä ennen kaikkea kattavuutta, integroitavuutta sekä käyttökelpoisuutta osana johdon päätöksentekoa. Kattavuudella tarkoitetaan tässä yhteydessä päätöksenteon kannalta olennaisten ulottuvuuksien sisäl-

lyttämistä osaksi mittaristoa ja integroitavuudella taas yksittäisiltä mittareilta edellytettyjä ominaisuuksia loogisen mittariston kokoamiseksi. Käyttökelpoisuus kaikessa yksinkertaisuudessaan tarkoittaa juuri kyseisen organisaation tarpeita vastaavaa mittaristoa, jonka avulla pystytään myös tulevaisuudessa parantamaan suorituskykyä. Jokaista näitä edellä mainittua kolmea tekijää tarkastellaan siis seuraavaksi. Ensimmäisessä vaiheessa kartoitetaan ulottuvuudet, joiden välille mittaristo rakennetaan. Tämän jälkeen toisessa vaiheessa pohditaan, mitä ominaisuuksia mittaristolta edellytetään, jotta siitä muodostuisi looginen kokonaisuus. Viimeisessä vaiheessa taas eri mittaristomallien käyttökelpoisuutta osana päätöksentekoa arvioidaan vertailuorganisaatioista hankitun tiedon kautta. Tässä osiossa tuodaan yhteen taulukkoon teoriaosassa esitellyt suorituskykymittaristomallit ja tarkastellaan niiden sopivuutta kohdeorganisaatiolle empiirisen tiedon pohjalta. Kappaleen lopuksi esitellään taloushallinto-organisaatiolle valittu suorituskykymittaristomalli.

Kohdeorganisaatiolle sopivan mittaristomallin suunnittelussa lähdettiin liikkeelle ulottuvuuksien tarkastelusta, sillä olennaiset ulottuvuudet kattavalla mittaristolla saadaan tehostettua päätöksentekoa organisaatiossa (Laitinen 2003, 367). Eri mittaristomalleissa tasapainoa on haettu muun muassa seuraavien ulottuvuuksien välille:

- taloudellisuus / ei-taloudellisuus (esimerkiksi Kaplan & Norton, 1992)
- ulkoinen / sisäinen (esimerkiksi Keegan et al., 1989)
- pitkä aikaväli / lyhyt aikaväli (esimerkiksi Fitzgerald et al., 1991, 13)

Antti Lönnqvistin, Paula Kujansivun ja Riikka Antikaisen (2006, 31) muodostama tutkimusryhmä toteaa, että mittareiden luokittelussa voidaan myös käyttää jakoa koviin ja pehmeisiin mittareihin. Tällöin kovat mittarit perustuvat yksiselitteisiin lähtöarvoihin, kuten suoritusmääriin. Pehmeiden mittareiden perustana ovat sitten taas puolestaan ihmisten asenteet, näkemykset ja tuntemukset.

Näiden edellä esiteltyjen eri näkökulmavaihtoehtojen joukosta pohdittiin, mitkä ulottuvuudet voisivat sopia konsernin sisällä toimivan taloushallinto-organisaation suorituskykymittaristoon. Johtuen taloushallinto-organisaation toiminnan luonteesta

konsernin sisäisenä palveluntarjoajana ja ei-voittoa tavoittelevana yksikkönä ei edellä esitellyistä perinteisistä näkökulmayhdistelmistä yksikään sovi sellaisenaan taloushallinto-organisaatiolle rakennettavan suorituskykymittariston pohjaksi; sitä vastoin Lönnqvistin et al. (2006, 31) ehdottamaa jakoa kovaan ja pehmeään ulottuvuuteen voidaan pitää varteenotettavana vaihtoehtona.

Seuraavaksi kartoitettiin ominaisuuksia, joita taloushallinto-organisaatiolle integroitavalta suorituskykymittaristolta edellytetään. Kirjallisuudesta on löydettävissä muun muassa Laitisen (2003, 148-163) määrittelemät ominaisuudet hyvälle suorituskykymittaristolle, joista relevanttius, edullisuus ja tarkkuus vastasivat myös asiantuntijahaastatteluiden tuloksia. *Relevantti* mittari tuottaa päätöksenteon kannalta olennaista tietoa. *Edullinen* mittari ei vaadi liikaa uhrauksia sen tuottamaan tietoon verrattuna. Mittarin *tarkkuus* taas on saavutettavissa riittävän yksityiskohtaisten ohjeistusten kautta, jolloin mittari tuottaa toistetuissa mittaustilanteissa vain pienelle alueelle jakaantuvia tuloksia. Lisäksi tarkasteltiin Sinkin (1985, 68-69) oppeja hyvin suunnitellun suorituskykymittariston ominaisuuksista, joista määritettävyys ja kontrolloitavuus nousivat tärkeimmiksi. *Määritettävissä olevat mittarit* esittävät mittauksen tulokset suureina helposti ymmärrettävässä muodossa, kun taas *kontrolloitavissa olevat mittarit* mahdollistavat mittareiden ohjailtavuuden.

Viimeisessä vaiheessa arvioitiin eri suorituskykymittaristovaihtoehtojen sopivuutta taloushallinto-organisaatiolle asiantuntijahaastatteluiden kautta hankittuun tietoon peilaten. Kuviossa 14 esitettyyn yhteenvetoon on valittu jo aiemmin kirjallisuusosiossa esitellyt mittaristomallit, jotka yleisesti sopivat monentyyppisiin organisaatioihin.

Toimintaperiaate	Arvio sopivuudesta
SUORITUSKYKYMATRIISI	
Suorituskykymatriisissa annetaan painoarvoja eri mittareiden välille ja lopputuloksena syntyy yksi luku, joka kuvaa organisaation kokonaissuorituskykyä. Mittareiden lukumäärää ei ole rajoitettu matriisissa, mutta yleensä mittareita luodaan vain noin kolmesta seitsemään kappaletta.	Asiantuntijahaastatteluiden mukaan taloushallinto-organisaation tehtäväkenttä koostuu monista eri prosesseista, vaikka tavoitteet sinänsä ovat yhtäläiset. Matriisimalliin niputetaan yhteen erilaiset suorituskykyä kuvaavat mittarit, joten malli sopii paremmin organisaatioille, jotka tähtäävät yhteen yhteiseen päämäärään erilaisten osatoimintojen kautta. Taloushallinto-organisaatiolta vaaditaan taas tasaisempaa suoriutumista jokaisella osa-alueella.
SUORITUSKYKYPYRAMIDI	
Suorituskykypyramidissa lähdetään rakentamaan suorituskykymittaristoa järjestelmällisesti yrityksen strategiasta ylhäältä alaspäin. Mittaristomallin keskeinen ajatus on yhdistää sidosryhmien tyytyväisyys ja operatiivisen toiminnan mittaaminen, joten malli sopii erityisen hyvin tuotannollisen organisaation suorituskyvyn mittaamiseen.	Suorituskyvyn mittaaminen painottuu tässä mittaristomallissa pitkälti kahteen ulottuvuuteen: ulkoiseen ja sisäiseen. Pyramidimalli sopii siis paremmin organisaatioille, joilla on tarvetta kummankin osa-alueen mittaamiselle. Lisäksi organisaation alimmilta tasoilta ylös yhtiön johdolle asti kulkevasta tiedosta huolimatta mittaaminen on niin pistemäistä, ettei mittariston tuottaman tiedon avulla pystytä kehittämään itse prosessia. Tämän kuitenkin katsottiin tutkimuksen mukaan olevan yksi keskeisistä tekijöistä, miksi suorituskykyä halutaan organisaatioissa mitata.

PALVELUALOJEN SUORITUSKYKYMITTARISTO

Palvelualojen suorituskykymittaristossa suorituskyky jakaantuu kahteen pääulottuvuuteen: ulkoiseen ja sisäiseen suorituskykyyn. Mittaristomalli ohjaa mittareiden valintaan siten, että ensimmäisessä vaiheessa tunnistetaan yrityksen strategiset tavoitteet ja tämän jälkeen niihin vaikuttavat tärkeimmät tekijät.

Mittaristomallissa on sama ongelma kuin suorituskykypyramidissa: konsernin sisällä toimivalle taloushallinto-organisaatiolle ulkoisen suorituskyvyn mittaaminen on käytännössä ajanhukkaa. Lisäksi asiantuntijahaastatteluiden perusteella tavanomaista on, että taloushallinto-organisaation toimintaa ohjaavat ylempää konsernista tulevat strategiset tavoitteet, jotka organisaatiossa pyritään vain täyttämään parhain mahdollisin keinoin. Hieman muunneltuna malli kuitenkin sopii organisaatiolle käyttöönotettavaksi, jos mittareiden valinta tapahtuu organisaation omien strategisten tavoitteiden perusteella.

BALANCED SCORECARD

Balanced scorecardin toimintaajatus perustuu taloudellisten ja ei-taloudellisten suorituskykymittareiden yhdistämiseen tasapainoisessa suhteessa. Alkusysäyksen mittaristomallin kehittämiselle antoi kasvanut tiedon ja osaamisen merkitys yrityksen menestymiselle. Perusmuodossaan mittaristomalli sisältää neljä eri ulottuvuutta, joiden kautta organisaation toimintaa tarkastellaan: taloudellinen, asiakas, sisäiset prosessit ja oppiminen. Jos organisaati-

Tässä mittaristomallissa määritellyt ulottuvuudet vastaavat tutkimuksen mukaan aika lailla vertailuorganisaatioissa jo tällä hetkellä mitattavia ulottuvuuksia. Ainoastaan taloudellinen näkökulma on näistä ainoa, jolle ei empiirisessä tutkimuksessa löytynyt perustetta. Mittaristomallin muunneltavuus kuitenkin mahdollistaa sen, että tämä näkökulma olisi korvattavissa jollakin toisella paremmin organisaation tavoitteita palvelevalla ulottuvuudella.

on strategiassa on kuitenkin joku muu keskeinen osa-alue, voidaan se ottaa osaksi mittaristoa.

SUORITUSKYKYPRISMA

Suorituskykyprismassa sidosryhmät ovat keskeisessä roolissa, ja mallissa kiinnitetäänkin paljon huomiota näiden erilaisuuksiin ja tarpeisiin. Malli itsessään ei kuitenkaan juuri tarjoa apua mittareiden muodostamiseen, vaikka suorituskykyä käsitellään laajalla skaalalla.

Konsernin sisällä toimivalla taloushallinto-organisaatiolla sidosryhmien lukumäärä on melkoisen rajattu, joten mittariston tuottama tieto jäisi todella suppeaksi ja yksipuoliseksi, kun kaikkia asiantuntijahaastatteluissa esiin tulleita suorituskykymittareita ei voitaisi hyödyntää.

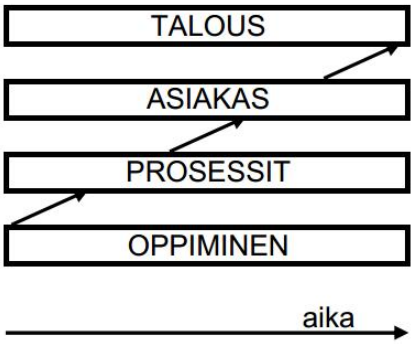
DYNAAMINEN SUORITUSKYVYN MITTAUSJÄRJESTELMÄ

Dynaamisen suoirituskyvyn mittausjärjestelmässä seurataan resurssien kulkua yrityksen sisällä ja mittaristolla valvotaan näiden resurssien muutosta tuotoiksi valmistusprosessin aikana. Monista muista mittaristomalleista poiketen malli sopii käytännössä kaikenkokoisille yrityksille.

Mittaristomalli sinällään olisi käyttökelpoinen, koska siinä keskitytään juuri yrityksen sisäiseen ulottuvuuteen ja mittaaminen nähdään koko organisaation läpi kulkevana prosessina. Koska tämän tutkimuksen puitteissa on tarkoituksena luoda kuitenkin vain taloushallinto-organisaatiolle suorituskykymittaristo, ei näin laajaalaista mittaristokokonaisuutta ole tässä vaiheessa järkevää lähteä suunnittelemaan, minkä lisäksi suorituskyvyn mittaaminen on aika alkutekijöissään vielä muissakin tutkimuksen kohdeyrityksen osaorganisaatioissa.

Kuvio 14. Arvio eri suorituskykymittaristomallien sopivuudesta taloushallinto-organisaatiolle

Suorituskykymittaristomallien joukosta varteenotettavia mittaristovaihtoehtoja ovat siis Fitzgerald et al. (1991) palvelualojen suorituskykymittaristo sekä Kaplanin ja Nortonin (1992) balanced scorecard (*tasapainotettu tuloskortti*). Palvelualojen suorituskykymittaristossa mittareiden määritys on moneen muuhun malliin verrattuna varsin yksinkertainen, kun taas balanced scorecard huomioi muita vertailussa mukana olleita mittaristomalleja paremmin organisaation sisäiset prosessit ja henkilöstön, joiden voidaan katsoa olevan konsernin sisäisen taloushallinto-organisaation kriittisiä menestystekijöitä. Lisäksi balanced scorecardin puitteissa on mahdollista mukauttaa alkuperäisen mittaristomallin ulottuvuuksia organisaatiota paremmin palveleviin ulottuvuuksiin. Tarkasteltaessa näitä mittaristomalleja samanaikaisesti on huomionarvoista lisäksi se, että näiden mallien synty ajoittuu saman ajanjakson sisään 1990-luvun taitteeseen, jolloin koettiin maailmanlaajuinen suorituskyvyn mittaamisen murros ja perinteisten kovien taloudellisten mittareiden väistyminen (Kennerley & Neely, 2002). Liekö tästä johtuvaa vai ei, mutta käytännön tasolla tarkasteltuna näitä mittaristomalleja yhdistää loppupeleissä aivan sama toiminnan logiikka: mittarit luodaan useaan näkökulmaan kuvastamaan näiden ulottuvuuksien välisiä kausaalisuhteita, ja lopulta optimaalisin suorituskyvyn taso saavutetaan täyttämällä kaikki näihin ulottuvuuksiin asetetut tavoitteet yhtäläisesti. Tällöin alemman tason menestyksen voidaan katsoa olevan syy ja ylemmän tason menestyksen taas seuraus. Molemmissa malleissa taloudellinen suorituskyky kuvataan yleensä hierarkian ylimpänä tasona (kuvio 15).



Kuvio 15. Esimerkinomainen syy-seurausketju (mukaillen Malmi et al. 2006, 70)

Kuten edellä jo tuli esille, on balanced scorecardilla ja palvelualojen suorituskykymittaristolla molemmilla omat rajoitteensa arvioitaessa niiden käyttökelpoisuutta taloushallinto-organisaation suorituskykymittariston pohjaksi. Jotta mittariston suunnittelussa päästään eteenpäin, on jonkinnäköinen kompromissi mittariston mallin suhteen kuitenkin tehtävä ja tässä yhteydessä se tarkoittaa kallistumista enemmän palvelualojen suorituskykymittariston puoleen. Tämän mittaristomallin valintaa ensisijaisesti puoltaa kohdeorganisaatiossa mittaamiselle varatut niukat resurssit, minkä lisäksi tukitoimintojen suorituskyvyn ulottuvuudet ovat hyvin rajalliset. Mitä taas balanced scorecardista voidaan omaksua taloushallinto-organisaation suorituskykymittaristoon, on periaate, jonka mukaan jokaisen organisaation tulisi itse määrittää omaan toimintaansa sopivat näkökulmat, eikä ottaa alkuperäisessä mallissa olevia ulottuvuuksia valmiiksi annettuina (Malmi et al. 2006, 24).

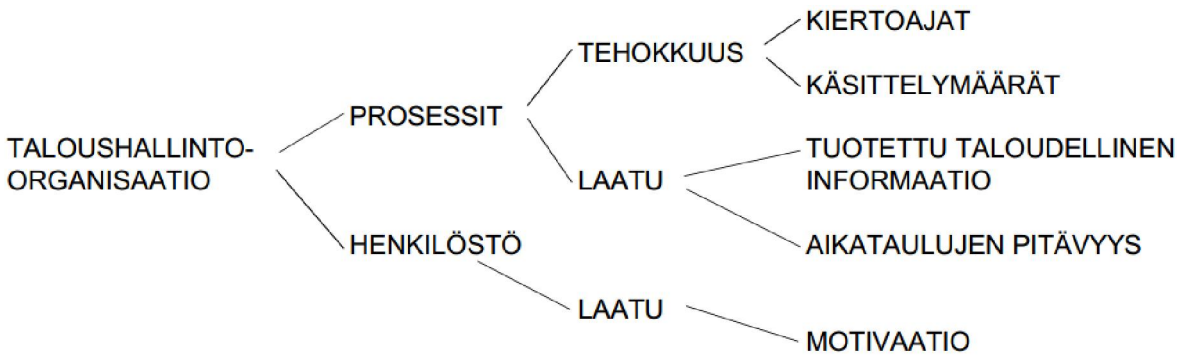
Näin ollen palvelualojen suorituskykymittaristosta omaksutaan vain mittareiden suunnittelun teoria ja tasapainoa mittaamiseen haetaan käyttämällä edellä määriteltyjä kovia ja pehmeitä mittareita. Fitzgerald et al. (1991, 116-117) mukaan palvelualojen suorituskykymittaristossa mittareiden suunnitteluun vaikuttaa kolme tekijää: organisaation toimintaympäristö, strategia ja tarjottu palvelumuoto. *Organisaation toimintaympäristö* pitkälti määrittää sen, kuinka laaja-alainen mittaristo on tarpeen rakentaa. Taloushallinto-organisaatiolle riittää tässä yhteydessä suppeampikin mittaristo, sillä konsernin sisäisenä toimijana sen ei ole tarve seurata ulkopuolista kilpailuympäristöä; tällöin vastuu mittareiden seurannasta jää organisaatiolle itselleen ja vain isoista poikkeamista raportoidaan ylöspäin yhtiön johdolle. *Strategia* puolestaan ratkaisee mitattavat asiat ja näiden asioiden painottamisen mittaristossa, kun otetaan huomioon myös tulevaisuudessa strategiaan vaikuttavat tekijät. Taloushallinto-organisaation tarjoama *palvelumuoto* taas sijoittuu asiantuntijapalveluiden ja palvelukeskusmuotoisen toiminnan välimaastoon, joten mittaamisen tulee palvelualojen suorituskykymittariston oppien mukaisesti keskittyä ensisijaisesti prosessien mittaamiseen. Palvelualojen suorituskykymittariston voidaan katsoa sopivan hyvin taloushallinto-organisaatiolle myös siitä syystä, että sen puitteissa tulevat kaikki edellä mainitut tukitoimintojen mittaristomallilta vaadittavat ominaisuudet (relevanttius, edullisuus, tarkkuus, määritettävyys ja kontrolloitavuus) täytettyä. Seuraavassa

luvussa esitellään kohdeorganisaation tarpeita vastaavaksi mukautettu palvelualojen suorituskykymittaristo ja siihen mukaan valitut mittarit.

5.6.2 Suorituskykymittareiden määrittely

Palvelualojen suorituskykymittaristossa (Fitzgerald et al. 1991, 116; 118-119) mittareiden määritys lähtee niinkin yksinkertaisesta asiasta kuin organisaation toimintaympäristön rajaamisesta ja palvelumuodon tunnistamisesta. Tutkimuksen kohteena olevassa taloushallinto-organisaatiossa tehtävä työ eroaa omana erityisalanaan muusta samassa yrityksessä tehdystä työstä. Taloushallinnon parissa työskentely edellyttää tietynlaista koulutusta ja ammattiosaamista, mutta varsinaista asiantuntijuutta vaativaa, tietointensiivistä työtä on kuitenkin vain murto-osa. Sitä vastoin isossa roolissa on uudenaikaisen teknologian ja erilaisten digitaalisten alustojen hyödyntäminen osana taloushallintoa (Sitra, 2017). Käytännössä tämä tarkoittaa siis sitä, että myös mittariston suunnittelussa tulee ensisijaisesti huomioida prosessien tehokkuuden kehittäminen ennemmin kuin yksittäisten, erillisten työtehtävien mittaaminen. Tällöin toiminnanohjausjärjestelmän tuottama tieto ja ei-rahamääräiset mittarit ovat suuressa roolissa suorituskyvyn mittaamisessa.

Viimeinen vaihe on itse mittareiden määrittämisen kannalta kaikkein konkreettisin, sillä siinä tunnistetaan organisaation strategiset tavoitteet ja määritellään näihin tavoitteisiin vaikuttavat tärkeimmät tekijät (Fitzgerald et al. 1991, 116-117). Tutkimuksen kohdeorganisaatio on osa kotimaista keskisuurta konsernia, jonka tulevaisuuden visioksi on johto määritellyt kannattavan kasvun. Tähän pääsemiseksi on strategiaksi asetettu yritystoiminnan laajentaminen uusille liiketoiminta-alueille, kansainvälistymisen edistäminen ja digitalisaation vauhdittaminen. Miten taas taloushallinto-organisaation on tarkoitus tukea tätä ylempää konsernitasolta asetettua visiota, on taloushallinnon perusprosessien tehostaminen, jolloin vapautuvaa aikaa saadaan valjastettua alati lisääntyvien erikoistehtävien hoitoon. Tällöin myös osaava ja motivoitunut henkilöstö on keskeisessä roolissa näiden tavoitteiden saavuttamisessa. Kuviossa 16 on kuvattu pääpiirteittäin taloushallinto-organisaation suorituskykymittariston runko, jossa ensimmäisessä vaiheessa on tunnistettu keskeiset mitattavat tavoitteet – *mitä mitataan* (Bourne et al., 2000).



Kuvio 16. Suorituskykymittariston runko (mukaillen Bourne et al., 2000)

Bourne et al. (2000) oppien mukaisesti suorituskykymittariston suunnittelun toisessa vaiheessa luonnostellaan itse mittarit – *miten mitataan*. Mittariston rakentamisen pohjana käytetään asiantuntijahaastatteluiden kautta saatua tietoa vertailuorganisaatioissa käytössä olevista mittareista. Tutkimuksen mukaan taloushallinto-organisaatioilla on yleisimmin noin kymmenkunta suorituskykymittaria käytössään. Tämän katsottiin olevan hyvä enimmäismäärä myös tässä yhteydessä rakennettavalle mittaristolle, kun organisaatiolla ei ole aiempaa kokemusta suorituskyvyn mittaamisesta (Andersin et al. 1994, 92). Lisäksi mittaristoa rakennettaessa haluttiin huomioida se, että kaikki keskeiset talouden toiminnot saataisiin seurannan alle organisaation kokonaissuorituskyvyn optimoimiseksi.

PÄÄKIRJANPITO JA CONTROLLING		**PALKANLASKENTA JA HR**	
mittari	mittayksikkö	mittari	mittayksikkö
Kauden sulkeminen ajallaan	min	Työntekijätyytyväisyys	ka
Pääkirjanpidossa tehtävien oikaisujen määrä	kpl		
OSTORESKONTRA JA MAKSATUS		**MYYNTIRESKONTRA JA LASKUTUS**	
mittari	mittayksikkö	mittari	mittayksikkö
Ostolaskun kiertoaika (saapuminen --> maksu)	min	Myyntilaskun kiertoaika (lähetys --> maksun kirjautuminen)	min
Sähköiset laskut / kaikki laskut	kpl	Virheelliset laskut / kaikki laskut	kpl
Manuaalimaksut / kaikki maksut	kpl		

Kuvio 17. Taloushallinto-organisaation suorituskykymittaristo

Kuten kuviossa 17 esitellyistä yksittäisistä mittareista voidaan helposti huomata, korostuvat mittaristossa niin sanotut kovat mittarit. Tässä kohdin on mittariston suunnittelussa tehty kuitenkin ihan tietoinen valinta, sillä tulevaisuudessa lähes automatisoidut taloushallinnon prosessit vapauttavat aikaa muille erikoistehtäville, kuten jo mittariston suunnittelun lähtökohtanakin oli. Jo nyt osto- ja myyntireskontratoimintoja on pystytty pitkälti automatisoimaan digitalisaation avulla, joten tehokkuus on luonnollinen tarkastelunäkökulma näiden prosessien suorituskyvyn arvioimiseen. Automaatio ei pelkästään synnytä tehokkuutta, vaan myös osaltaan varmistaa laadun, kun kone toimii ennalta määriteltyjen periaatteiden mukaan. Pääkirjanpidon ja palkanlaskennan osalta taas henkilöstö on keskeisessä roolissa ja laatua voidaan pitää ensisijaisena suorituskyvyn ulottuvuutena; laatua ovat yhtä lailla sekä laadukas raportointi että työntekijätyytyväisyys. Tällä tavoin toiminnoittain suunniteltu suorituskykymittaristo ei yllä samanlaiseen kokonaisvaltaiseen mittaamiseen kuin esimerkiksi balanced scorecardin (Kaplan & Norton, 1992) mukaan suunniteltu mittaristo. Tästä huolimatta mittaristo tarjoaa kuitenkin jo nopealla vilkaisulla kattavan yleiskuvan siitä, mitkä prosessit toimivat tavoitteiden mukaisesti ja missä taas olisi vielä parantamisen varaa. Lisäksi toiminnoittain rakennettu suorituskykymittaristo estää mittareiden väliset ristiriidat ja päällekkäisyydet (Laitinen 2003, 367).

Suorituskyvyn huono kuvaaja on raha, jos tarkoituksena on työn tehostaminen ja laatuun panostaminen (De Toni & Tonchia, 2001). Pidemmällä tähtäimellä tarkasteltuna tehostaminen voi tuottaa rahaa yrityksen kassaan, mutta lähitulevaisuuteen suuntautuvaa suorituskyvyn mittaamista tulisi tutkimuksen mukaan tehdä ensisijaisesti kappalemäärien ja minuuttien avulla. Tämänkaltainen selkeiden mittayksiköiden tarkastelu helpottaa myös tiedon keräämistä, kun mittaamisella varatut niukahkot resurssit voidaan käyttää tiedon muokkaamisen sijaan varsinaiseen suorituskyvyn analysointiin sekä tulosten esittelyyn mittauksen kohteena olleelle henkilöstölle. Asiantuntijahaastatteluiden perusteella kuukausittainen mittaus- ja raportointisykli olisi optimaalisin taloushallinto-organisaation suorituskyvyn mittaamiselle. Tällöin mittaaminen pysyy säännöllisenä, luonnollisena osana organisaation jokapäiväisiä toimintoja, ja mittaustulosten ollessa ennakoidusta poikkeavalla tasolla pystytään niihin välittömästi puuttumaan. Poikkeuksen tähän kuukausittaiseen seurantaan te-

kee työntekijätyytyväisyyden mittaaminen, jonka tarkastelujaksoksi vertailuorganisaatioissa on määritetty pääsääntöisesti yksi kalenterivuosi ja mittayksiköksi työntekijöiden yleisen fiiliksen seuraaminen, eli keskiarvojen tarkastelu.

Pääkirjanpito ja controlling-toiminnot on ryhmitelty mittaristossa saman luokan alle, sillä vasta kauden sulkemisen jälkeen voi raportointi alkaa. Kauden sulkemiseen on määritelty mittayksiköksi minuutit, mutta relevantimpi seurantayksikkö ainakin alkuun olisi varmasti tunnit. Tutkimuksessa selvisi kauden sulkemista käytettävän mittarina myös osto- ja myyntireskontrassa, mutta kohdeorganisaation koon huomioon ottaen sen käyttäminen näiden osakirjanpitojen mittaamiseen ei ainakaan näin alkuun ole tarpeen. Pääkirjanpidossa tehtävien oikaisujen määrän mittaamiseksi taas on taloushallinto-organisaatiossa määriteltävä euromäärä, jonka ylittävät virheet käydään tarkemmin läpi.

Palkanlaskennan ja HR:n osalta mittaaminen keskittyy työntekijätyytyväisyyden selvittämiseen. Henkilöstölle suunnatussa kyselyssä voidaan kartoittaa niin työmotivaatiota kuin työntekijän itse kokemaa koulutustarvetta. Kerran vuodessa tehtävä kysely voidaan toteuttaa anonyymina, jonka jälkeen tulokset ovat vertailtavissa myös muiden osaorganisaatioiden kesken. Tämänkaltainen manuaalinen tiedonkeruu on työlästä, mutta samanaikaisesti myös hyvin palkitsevaa, sillä mitään muuta kautta ei ole mahdollista saada samankaltaista tietoa henkilöstöstä.

Osto- ja myyntireskontran osalta suunnitellut suorituskykymittarit ovat hyvin samankaltaisia keskenään, mutta erityisesti myyntireskontratoiminnoissa korostuu asiantuntijahaastatteluiden mukaan nopeus. Jos mittaristoa suunniteltaessa ei organisaatiolta löydy resursseja yksityiskohtaisten tarkkojen arvojen seuraamiseen, antaa jo erilaisten tasojen ja trendien tarkkailu hyvän yleiskuvan näiden toimintojen kehityssuunnasta. Ennen kuin osto- ja myyntireskontratoiminnot saadaan täysin automatisoitua, ei tämänkaltaiselta pistemäiseltä mittaukselta voida välttyä, vaikka tutkimuksen mukaan yhtenäisten prosessien mittaaminen olisikin ihanteellisen vaihtoehto luoda suorituskykymittarit.

6 YHTEENVETO JA JOHTOPÄÄTÖKSET

Tämä tutkimuksen viimeinen kappale päättää aineistoanalyysin. Kappale aloitetaan tutkimuksen yhteenvedolla, jossa tiivistetysti kerrataan tutkimuksen lähtökohdat ja tavoitteet sekä tutkimusmenetelmät. Tämän jälkeen pohditaan taloushallinnon suorituskyvyn mittaamisessa keskeisiä tekijöitä ja tarkastellaan näiden tekijöiden suhdetta taloushallinto-organisaatiolle suunniteltavaan suorituskykymittaristoon. Tulosten pohdinnan jälkeen esitellään tutkimuksen johtopäätökset. Lopuksi arvioidaan vielä tutkimuksen luotettavuutta ja rajoituksia sekä mietitään mahdollisia jatkotutkimusaiheita.

6.1 Tutkimuksen yhteenveto

Tämän tutkimuksen tavoitteena oli selvittää, minkälainen on hyvä suorituskykymittaristomalli taloushallinto-organisaatiolle ja mitä konkreettisia mittareita siihen kannattaa sisällyttää kokonaisvaltaisen mittariston luomiseksi. Tutkimuksessa tarkasteltiin mittariston suunnittelussa huomioitavia tekijöitä ja eri mittaristomalleja kotimaisen, keskisuuren konsernin osana toimivan taloushallintoyksikön perspektiivistä. Tutkimuksen lähtökohtana oli liike-elämässä digitalisoitumisen ja globalisoitumisen myötä tapahtuneet muutokset, jotka väistämättä ovat pakottaneet yritykset tehostamaan ydinliiketoimintojensa lisäksi myös tukitoimintojaan.

Tutkimus toteutettiin laadullisena tapaustutkimuksena, jolloin aineistonkeruumenetelmänä käytettyjen puolistrukturoitujen haastatteluiden kautta saatiin hankittu uudenlaista tietoa vielä kovin vähän tutkitusta aiheesta. Aineiston käsittely taas suoritettiin käyttäen deduktiivista lähestymistapaa, koska aineistoanalyysi perustui teoriasta etukäteen määriteltyihin teemoihin. Aineiston analyysimenetelmäksi valikoituivat teemoittelu ja benchmarking, jolloin teemoittelun kautta saatiin jäsennettyä aineistoa ja benchmarkingin avulla taas poimittua parhaat keinot toteuttaa suorituskyvyn mittaamista. Kokonaisvaltaisen aineiston saamiseksi haastateltiin yhteensä kuutta taloushallinnon suorituskyvyn mittaamisen parissa työskentelevää henkilöä, joiden edustamat kotimaiset yrityksen käyvät kansainvälistä kauppaa kukin omilla

toimialoillaan. Lisäksi haastateltiin tutkimuksen kohdeorganisaatiossa työskentelevää talousjohtajaa, jotta tutkimustulosten käsittely saatiin pidettyä todenmukaisessa mittakaavassa.

Tutkimuskysymyksiä asetettiin kaksi kappaletta. Ensimmäinen tutkimuskysymys ***"Miten yrityksen tukitoimintojen suorituskykyä olisi hyvä mitata?"*** on avoin ylätason kysymys, jonka ratkaisemiseksi voitiin laaja-alaisesti selvittää, mitkä ovat mittaamiseen johtaneet tekijät sekä mitä käytännön edellytyksiä tulee mittaristoa suunniteltaessa ottaa huomioon. Toinen tutkimuskysymys ***"Millaiset konkreettiset suorituskykymittarit tulisi luoda, jotta taloushallinto-organisaation asettamat tavoitteet suorituskyvyn mittaamiselle saavutetaan?"*** on taas ratkaistu esittämällä tarkentavia lisäkysymyksiä konkreettisista suorituskykymittareista.

Haastattelut toteutettiin asiantuntijoiden edustamisen yritysten toimitiloissa marras-joulukuun 2017 aikana. Kerätty aineisto nauhoitettiin ja litteroitiin sanatarkasti. Haastatteluissa edettiin haastattelurungon (liite 2) mukaisesti, jolloin kaikki keskeiset teemat tulivat käsiteltyä. Litteroinnin jälkeen aineistoanalyysin seuraavassa vaiheessa suoritettiin teemoittelua. Taulukkolaskelmaohjelmaan luotiin analyysitiedosto, johon ensimmäiselle välilehdelle sijoitettiin rinnakkain asiantuntijoiden vastaukset eri teemojen mukaisesti. Tämän jälkeen toiselle välilehdelle luotiin edellistä vaihetta yksinkertaisempi taulukko. Tähän taulukkoon koottiin aina yhden kysymyksen alle siitä nousseet eri vastausvaihtoehdot ja merkattiin x-merkillä, kenen kaikkien haastateltavien puheissa vastaus oli esiintynyt. Vastaus voitiin katsoa merkittäväksi, jos se toistui vähintään kolmen henkilön puheissa. Toisaalta myös muista vastauksista suuresti poikkeavat vastaukset raportoitiin tutkimuksen empiirisessä osiossa.

Tutkimusmenetelmän vahvuudeksi voidaan katsoa kokonaisvaltaisen aineiston saaminen. Aineiston työstäminen vei toki aikaa, kun benchmarkkaamalla seulottiin toisinaan useampaankin suuntaan levittäytyvää aineistoa, mutta loppujen lopuksi monipuolinen aineisto voidaan nähdä tulosten kannalta pelkästään palkitsevana. Puolistrukturoitujen haastatteluiden lievä heikkous tämän tutkimuksen yhteydessä oli se, että hyvistä ennakkovalmisteluista huolimatta kysymyksenasettelua jouduttiin

osassa haastatteluita hieman tarkentamaan. Tästä kuitenkin selvittiin tutkijan hyvällä etukäteispaneutumisella tutkittavaan aiheeseen sekä säännöllisen haastattelurytmin ylläpidolla, jolloin aiemmissa haastatteluissa esitetyt tarkentavat kysymykset olivat vielä selvänä muistissa. Aineiston analysointimenetelmän ehdottomana heikkoutena voidaan taas pitää suurta manuaalisen työn tarvetta. Vahvuuksiksi sen sijaan voidaan nähdä alkuperäisten aineiston säilytettävyys sekä teemoittelun joustavuus. Aineistoa voitiin muokata ja lajitella monin eri tavoin ilman pelkoa alkuperäisen aineiston tuhoutumisesta; erityisesti teemoittelun kannalta tämä oli hyvä asia, kun tämänkaltaisen tuoreen tutkimusaiheen ympärillä pystyi pyörittelemään erilaisia ratkaisuvaihtoehtoja. Tarkastelemalla samanaikaisesti tutkimusmenetelmän vahvuuksia ja heikkouksia voidaan kuitenkin todeta, että tutkimusmenetelmä on soveltunut verrattain hyvin sekä asiantuntijahaastatteluihin että haastatteluista kerätyn aineiston käsittelyyn. Seuraavaksi pohditaan tutkimuksen tuloksia ja tarkastellaan näitä suhteessa taloushallinto-organisaatiolle implementoitavaan suorituskykymittaristoon.

6.2 Yrityksen tukitoimintojen suorituskyvyn mittaaminen

Tässä tutkimuksessa on kaksi samantasoista tutkimuskysymystä, jotka täydentävät toinen toisiaan. Ensimmäisen tutkimuskysymyksen tavoitteena oli selvittää, miten yrityksen tukitoimintojen suorituskykyä olisi hyvä mitata. Tähän kysymykseen haettiin vastausta haastattelemalla asiantuntijoita suorituskykymittariston suunnitteluun kuuluvista eri vaiheista, jotka voidaan jakaa mittariston suunnitteluun, käyttöönottoon, käyttöön ja ylläpitoon (Neely et al., 2000).

Maailma muuttuu kovaa vauhtia megatrendeinä jylläävien globalisaation ja digitalisaation myötä (Sitra, 2017). Liike-elämässä nämä muutokset näyttäytyvät muun muassa ennennäkemättöminä kilpailumahdollisuuksina sekä aivan uudenlaisina työtapoina. Koska taloushallinto-organisaatiot sisäisinä toimijoina eivät juuri voi vaikuttaa yrityksen markkina-asemaan, nämä organisaatiot voivat tutkimuksen mukaan omalta osaltaan vastata tähän muutokseen kehittämällä prosessejaan ja ohjaamalla niitä haluttuun suuntaan; tähän avuksi käytetään suorituskykymittareiden tuottamaa informaatiota.

Tutkimuksessa korostui taloushallinto-organisaatioiden varsin itsenäinen ote suorituskyvyn mittaamiseen. Näissä organisaatioissa suorituskyvyn mittaamiselle pohjan luo yleensä ylemmällä tasolla konsernissa asetetut tavoitteet, joita talousosasto pyrkii tukemaan parhaansa mukaan. Tämän on katsottu myös aiemmassa tutkimuksessa (muun muassa Keegan et al., 1989; Kaplan & Norton, 1992) olevan hyvä lähtökohta suorituskykymittariston suunnittelulle, kun mitattavat asiat johdetaan organisaation strategiasta. Tällöin varmistutaan siitä, että organisaatioon kuuluvien työskentelyä ohjaa taustalla vaikuttavat strategiset tavoitteet ja näiden tavoitteiden täyttäminen. Konsernin yhteisten tavoitteiden saavuttamisen lisäksi yhtä tärkeäksi näkökulmaksi suorituskyvyn mittaamiselle nähtiin kuitenkin myös taloushallinto-organisaation omien sisäisten tavoitteiden seuraaminen, jossa tehokkuus ja laatu korostuivat ensisijaisina suorituskykyä kuvaavina ominaisuuksina. Kaiken kaikkiaan talousosaston itsenäinen ote mittaamiseen voidaan nähdä pelkästään vain positiivisena asiana, sillä aiemmassa tutkimuksessa on havaittu organisaatiokulttuurilla olevan vaikutusta siihen, kuinka onnistuneesti suorituskykymittariston implementointi -projekti saadaan yrityksessä lopulta toteutettua (Bititci et al., 2006).

Seuraavaksi kartoitettiin taloushallinto-organisaatioilla käytössä olevia suorituskykymittareita. Jo pikaisella katselmuksella huomattiin, että mittarit ovat keskenään hyvin samankaltaisia kaikkien kuuden tutkimukseen osallistuneen organisaation välillä ja ne kattavat talousosaston kaikki keskeiset toiminnot: pääkirjanpito, controllertoiminnot, ostoreskontra ja maksatus, myyntireskontra ja laskutus sekä palkanlaskenta ja HR. Tämänkaltainen suorituskyvyn kokonaisvaltainen tarkastelu tarvitsee taustalleen tasapainoisen mittaristomallin, vertikaalisen tai horisontaalisen mallin sijaan. Tätä päätelmää tukee myös se tosiasia, että sekä horisontaalisessa että vertikaalisessa mittaristomallissa suorituskyvyn tarkastelu on rajoitettu vain kahden suppean ulottuvuuden välille: taloudelliseen ja ei-taloudelliseen suorituskykyyn sekä sisäiseen ja ulkoiseen suorituskykyyn. (De Toni & Tonchia, 2001; Garengo et al., 2005) Tutkimuksen mukaan taloushallinnon suorituskykyä paremmin kuvaavat näkökulmat yhdistyvät taas Sinkin (1985, 64) oppeihin, joista keskeisiä näkökulmia ovat tehokkuus ja laatu, mutta myös muita näkökulmia voidaan tarvittaessa ottaa tasapainoiseen mittaristoon mukaan.

Tasapainoisen mittaristomallin valintaa puoltavia tekijöitä olivat myös mittaustulosten selkeä esitettävyys sekä mittariston yksinkertainen päivitettävyys. Tasapainoisella mittaristomallilla saadaan luotua kokonaisvaltainen kuva mitattavasta kohteesta, vaikka yksittäiset mittarit sinänsä ovat vertailukelvottomia keskenään (Sink, 1985, 68-69). Suorituskykymittareiden päivittämiseen tasapainoinen mittaristomalli antaa taas joustoa, sillä suorituskyvyllä on tapana muuttua ajansaatossa ympäröivän maailman muutoksen myötä (Najmi et al., 2005). Asiantuntijahaastatteluissa ei noussut esille suurta tarvetta mittareiden jatkuvalle päivittämiselle, vaan yksittäisten, harkiten valittujen mittareiden ajan tasalle saattaminen korostui, mihin juuri tasapainoinen mittaristo on omiaan. Lisäksi aiemmassa tutkimuksessa (Neely et al., 1997; Tangen, 2005b) puhututtanut suorituskykymittareiden luominen ryhmä- vastaan henkilötasolle onnistuu tasapainoisen mittaristomallin puitteissa kummalla tavalla vain, ja voidaanpa saman mittariston alle yhdistää näitä molempia tasoja mittaavia mittareita. Ihanteellisempana vaihtoehtona pidettyjen ryhmätasoisten mittareiden sijaan tässä tutkimuksessa löydettiin sekä tiimi- että yksilötasoisia mittareita vertailuorganisaatioista, mitkä myös osaltaan ohjasivat kohdeorganisaatiolle suunnitellun mittariston luomisessa.

Valtaosa nykyaikaisista suorituskykymittaristomalleista edustaa tasapainotettua mallia, joista tämän tutkimuksen yhteydessä tarkasteltiin kuutta eri vaihtoehtoa. Kuten tutkimuksen alussa jo hypoteesina esitettiin, ei näistä vertailuun mukaan valituista mittaristomalleista yksikään sellaisenaan sovi taloushallinto-organisaation suorituskyvyn mittaamiseen. Tutkimuksessa selvisi, että taloushallinto-organisaatioilla on moniin muihin organisaatioihin verrattuna suppeat, vaikkakin tarkkaan määritellyt, tavoitteet suorituskyvyn mittaamiselle. Lisäksi osa mittaristoista tarjoaa varsin suppean tai vastakohtaisesti aivan liian laajan kokonaiskuvan organisaation suorituskyvystä. Näiden havaintojen pohjalta päädyttiin lopulta Fitzgerald et al. (1991) luomaan palvelualojen suorituskykymittaristoon, johon tasapainoa haettiin kovien ja pehmeiden mittareiden välillä.

Yhteenvetona voidaan siis todeta, että taloushallinto-organisaatiossa tarvitaan suorituskyvyn mittaamista aivan samalla tavoin kuin missä tahansa muussa osaorgani-

saatiossa yrityksen sisällä, vaikka suorituskyvyn ulottuvuudet asettavatkin omat rajoitteensa mittaamiselle. Taloushallinto-organisaation tehtäväkenttä koostuu monenlaisista työtehtävistä, joita tutkimuksen mukaan yhdistää tehokkuuden ja laadun tavoittelu. Tutkimustulokset viittaavat vahvasti siihen, että tasapainoisella suorituskykymittaristolla saadaan vastattua näihin tavoitteisiin ja mitattua organisaation suorituskykyä kokonaisvaltaisesti (Laitinen 2003, 367).

6.3 Konkreettiset suorituskykymittarit taloushallinto-organisaatiolle

Toisen tutkimuskysymyksen avulla selvitettiin, millaiset konkreettiset suorituskykymittarit tulisi luoda, jotta taloushallinto-organisaation asettamat tavoitteet suorituskyvyn mittaamiselle saavutetaan. Tutkimuksessa selvisi, että taloushallinnon tavoitteet liittyvät ensisijaisesti organisaation sisäisten prosessien tehostamiseen. Tämän havainnon pohjalta lähdettiin rakentamaan suorituskykymittareita organisaation kaikille keskeisille toiminnoille, ja tarkastelunäkökulmiksi valikoituivat kovat ja pehmeät mittarit (Lönnqvist et al. 2006, 31).

Tässä tutkimuksessa tunnistettiin yhtymäkohtia aiempaan empiiriseen tutkimukseen tekijöistä, jotka tulee ratkaista organisaatiolle suorituskykymittareita suunniteltaessa. Asiantuntijahaastatteluiden mukaan suorituskyvyn mittaaminen on taloushallinto-organisaatioissa varsin uusi ilmiö ja hakee vielä muotoaan. Mittaamiseen on niukasti resursseja käytettävissä ja sitä pääsääntöisesti toteutetaankin organisaatioissa omin voimin muun työskentelyn ohessa. Liekö tästä johtuvaa vai ei, mutta mittareiden lukumäärä on haluttu pitää maltillisena, keskimäärin noin kymmenessä kappaleessa. Vähäisempi mittareiden lukumäärä on myös kirjallisuudessa (Andersin et al. 1994, 92) yhdistetty vasta suorituskyvyn mittaamisen aloittaneisiin yksiköihin sekä organisaatioin keskeisten tavoitteiden mittaamiseen, joten tarvetta kasvattaa mittareiden lukumäärää vain ”mittaamisen ilosta” ei ole.

Toisena yhdistävänä tekijänä aiempaan tutkimukseen voidaan pitää tässä tutkimuksessa havaittuja selkeitä mittayksiköitä, joita käytetään suorituskykyä kuvaavina suureina. Taloushallinto-organisaation asema konsernin sisäisenä tukitoimintona sijoittuu luonnostaan sisäisen suorituskyvyn alueelle, jolloin muun muassa tässäkin

tutkimuksessa havaitut tehokkuus ja laatu nousevat suorituskykyanalyysin olennaisimmiksi osa-alueiksi. Tällöin on luonnollista, että suorituskyvyn analysoinnissa käytettävät mittarit ovat luonteeltaan fyysisiä, eli mittayksikkönä ei käytetä rahayksikköä. Analyysin kohteena on siis esimerkiksi yksittäisen koneen tai ihmisen suoriutuminen, jota tarkastellaan kappalemäärien, minuuttien, prosenttien ja keskiarvojen kautta. (Rantanen & Holtari 1999, 12) Asiantuntijahaastatteluiden mukaan kappalemäärät ja minuutit ovat taloushallinto-organisaatioissa käytetyimpiä mittayksiköitä. Tämänkaltaista selkeiden mittayksiköiden tarkastelua voidaan Tangenin (2003) mukaan pitää pelkästään positiivisena asiana, sillä ne havainnollistavat mittaustulokset yksinkertaisessa muodossa mittauksen kohteena olevalle henkilöstölle. Kun tätä edellistä havaintoa vie eteenpäin ja yhdistää sen vielä laajempaan perspektiiviin, voidaan selkeiden mittayksiköiden todeta toteuttavan suorituskyvyn mittaamisen perusideaa, eli ohjaavan ja johtavan työskentelyä taloushallinto-organisaatioissa (muun muassa Kaplan & Norton, 1992; Neely et al., 2001; Laitinen, 2002).

Tangenin (2003) mukaan myös mittaamiseen saatavilla oleva data sekä käytettävissä oleva aika pitkälti ratkaisevat sen, millaisia mittareita kannattaa lähteä organisaatiolle suunnittelemaan. Tutkimuksessa selvisi taloushallinto-organisaatioiden suunnittelevan suorituskykymittarinsa pitkälti sen mukaan, että mittaamiseen tarvittavat tiedot olisivat helposti saatavilla joko toiminnanohjausjärjestelmästä tai muusta talousohjelmistosta. Tällöin tarvitaan vain vähäistä tiedon muokkaamista ja tallentamista valmiiden mittaustulosten aikaansaamiseksi. Tämä havainto on samassa linjassa aiemman tutkimuksen kanssa, sillä Neely et al. (2000) mukaan suorituskykymittaristo ei ole mikään muusta organisaatiosta erillinen toiminto, vaan se rakentuu muista järjestelmistä saatavan tiedon päälle. Asiantuntijahaastatteluissa selvisi myös se, että mittaustulosten säännöllinen kuukausittainen raportointi mittauksen kohteena olevalle henkilöstölle koettiin tärkeäksi. Täten itse mittaustulosten aikaansaaminen ei saisi viedä liikaa aikaa itse tulosten analysoinnilta ja raportoinnilta. Aiemmasta tutkimuksesta (esimerkiksi Keegan et al., 1989) poiketen mittaustulosten raportointia taloushallinto-organisaatiosta ulospäin, esimerkiksi konsernin johtoryhmälle, ei nähty tarpeelliseksi haastateltujen asiantuntijoiden keskuudessa. Sitä vastoin tulosten jakaminen yhdessä keskustellen ja poikkeaviin mittaustuloksiin parannusehdotuksia etsien koettiin taloushallinto-organisaatioissa tärkeäksi.

Viimeisenä mittareiden valintaan vaikuttavana tekijänä keskusteltiin asiantuntijoiden kanssa palkitsemisesta. Vaikka palkitsemiskäytännöillä ei varsinaisesti ole yhteyttä mittareiden muodostamiseen, kannustaa mittareiden kanssa loogisessa suhteessa suunniteltu palkitsemisjärjestelmä henkilöstöä tietyn tyyppiseen toimintaan (Ukko et a. 2004, 43). Tutkimuksessa selvisi, että taloushallinto-organisaatioissa palkitseminen on yleisimmin vuosittaista, mutta vain osa suorituskykymittaristoon kuuluvista mittareista on sidottu henkilöstölle maksettavan palkkioon. Kaiken kaikkiaan haastatellut asiantuntijat pitivät käytössä olevia palkitsemismalleja oikeudenmukaisina, sillä henkilöstöllä on mahdollisuus omalla toiminnallaan vaikuttaa mittareiden tuloksiin. Näitä tämän tutkimuksen yhteydessä saatuja tuloksia voidaan pitää hieman ristiriitaisina aiempaan tutkimukseen nähden, sillä Kauhasen ja Piekkolan (2006) mukaan säännöllisen palkitsemisen ja vaikutusmahdollisuuden mittaustuloksiin on kyllä havaittu kannustavan henkilöstöä parempaan suoriutumiseen, mutta vain yksittäisistä hyvistä tuloksista palkitsemisen on taas Laamasen (2008, 288-289) havaintojen perusteella nähty johtavan työsuoritusten osaoptimointiin. Tähän ratkaisuksi Laamanen on luonut kolmiosaisen palkitsemismallin, jossa koko organisaation tulos, yksittäisten prosessien suorituskyky sekä kriittisissä vaiheissa onnistuminen myötävaikuttavat yhdessä organisaatiossa maksettavien palkkioiden määrään.

Teoriaan peilaten voidaan todeta taloushallinto-organisaatioiden onnistuneen verrattain hyvin suorituskykymittareiden luomisessa, vaikka näiden organisaatioiden tavoittelema sisäisten prosessien tehostaminen eroaa tavoitteenasettelun puolesta melkoisen paljon ydinliiketoiminnoista. Taloushallinto-organisaatioissa on maltettu keskittyä sen toiminnan kannalta vain merkittävimpien ydinprosessien mittaamiseen (mittareiden lukumäärä noin kymmenkunta), eikä juuri mitään muuta oikeastaan edes mitata. Rajalliset resurssit ovat myös osaltaan pakottaneet luomaan selkeät mittarit (pääasiassa mitataan vain kappalemääriä ja minuutteja) ja keskittymään tiedonkeruun sijaan (mahdollisimman valmiita tuloksia taloushallinto-ohjelmistoista) itse tulosten analysointiin ja raportointiin (kuukausittainen mittaustulosten läpikäynti tiimipalavereissa). Ainoa epäkohta havaittiin suorituskykymittareiden linkittyessä taloushallinto-organisaatioiden palkitsemisperusteisiin (kirjallisuuden mukaan työsuoritusten osaoptimointia tukeva malli), mutta tämän tutkimuksen kannalta löydöstä ei

voida pitää merkittävänä, sillä tutkimus on rajattu koskemaan vain suorituskykymittariston suunnittelu -vaihetta (Neely et al., 2000).

6.4 Johtopäätökset – mitä opimme suorituskykymittariston suunnittelusta

”Integrated performance measurement is used to manage work rather than costs. Where traditional approaches employed planning data to achieve control, integrated performance measurement uses measures to influence plans. It is a dynamic approach to “finding a way”, not a rigid approach based on knowing the desired end.”
-Nanni et al. (1992)

Tutkimustulosten perusteella voidaan todeta sisäisinä tukifunktioina toimivien taloushallinto-organisaatioiden noudattavan suorituskyvyn mittaamisessa varsin yhtäläisiä perusperiaatteita toimialasta riippumatta. Koska suorituskykyä ei voida kasvattaa organisaatiosta ulospäin, on näissä taloushallinto-organisaatioissa ensisijaisesti panostettu arjen tehokkuuteen; tämän on katsottu kumpuavan prosessien kehittämisestä. Tällöin organisaation maksimaalinen tehokkuus saavutetaan, kun prosessit rullaavat mahdollisimman sujuvasti. Toiseksi suorituskyvyn ulottuvuudeksi on taloushallinto-organisaatioissa määritetty toiminnan laatu, eli prosesseja ei saa suorittaa hutiloiden työn laadun kustannuksella. Toisaalta myös tyytyväinen henkilöstö voidaan nähdä laadun mittarina, sillä positiivisella asenteella ja aktiivisella työpanoksella he edistävät omalta osaltaan organisaation kasvua ja kehitystä.

Asiantuntijoiden kanssa käydyt keskustelut osoittivat myös sen, että suorituskyvyn mittaamisen parissa tehdystä aiemmasta laaja-alaisesta tutkimuksesta huolimatta on taloushallinto-organisaatioilla hankaluuksia suorituskykymittaristojen luomisessa, sillä valtaosa olemassa olevista mittaristomalleista painottuu ydinliiketoimintojen mittaamiseen. Tästä syystä benchmarkkaaminen on luonnollinen keino näille organisaatioille muodostaa suorituskykymittareita. Tätä havaintoa tukee myös se, että tavoitteet ovat näillä organisaatioilla varsin yhtenäiset yhtiön päätoimialasta riippumatta. Loppuun on vielä koottu selkokielinen tiivis ohjeistus sellaisille taloushallinto-organisaatioille, jotka vasta suunnittelevat suorituskykymittariston rakentamista.

1. Määritä prosessikohtaiset kehittämistavoitteet.
   Käykää tiimiläisten kanssa läpi jokaisen prosessin osalta kehittämiskohteita ja luonnostelkaa ensi alkuun 1-2 mittaria prosessia kohden, jolloin mittareita muodostuu yhteensä noin kymmenkunta.

2. Luo mittarit talousohjelmistoista saatavan datan pohjalta.
   Prosessin vaiheita mitattaessa käytä mahdollisimman paljon hyväksi joko suoraan tai mahdollisimman vähin muokkauksin talousohjelmistoista saatavilla olevaa dataa.

3. Käytä selkeitä mittayksiköitä.
   Tulosten tarkastelun helpottamiseksi mittayksiköinä kannattaa käyttää ensisijaisesti kappalemääriä ja minuutteja, jotka kuvaavat prosessin toimintaa.

4. Käy saadut mittaustulokset säännöllisesti läpi.
   Keskustelkaa kuukausittain tiimiläisten kesken saaduista mittaustuloksista ja pohtikaa tarvittaessa mahdollisia kehityskohteita prosesseissa (varsinainen mittareiden päivittäminen käydään erillisenä ajankohtana läpi).

5. Palkitse vuosittain hyvistä suorituksista.
   Mittaamisen muututtua rutiininomaisemmaksi voidaan palkitsemisperusteet määrittää tiimiläisten kanssa. Tällöin palkitseminen voi muodostua esimerkiksi koko organisaation tuloksen ja taloushallinto-organisaation prosessien toiminnan yhteensovittamisesta jossain suhteessa.

6.5 Tutkimuksen luotettavuus ja rajoitukset

Tutkimuksen luotettavuuden arviointi on olennaista, koska kaikessa tutkimustoiminnassa pyritään luonnollisesti virheiden välttämiseen. Koska laadullisessa tutkimuksessa pääasiallisena luotettavuuden kriteerinä voidaan pitää tutkijaa itseään, tulee koko tutkimusprosessi pyrkiä kuvaamaa mahdollisimman yksityiskohtaisesti. Tällöin lukija voi itse arvioida tutkimuksen luotettavuuden, kun kaikki tehdyt toimenpiteet on

vaiheittain avattu. (Eskola & Suoranta 2000, 210-211; Tuomi & Sarajärvi 2009, 134; 141)

Tämä tutkimus toteutettiin tapaustutkimuksena ja aineisto kerättiin puolistrukturoiduin haastatteluin huolella valittujen asiantuntijoiden keskuudessa. Tutkimusaineisto tallennettiin digitaaliseen muotoon ja kuunneltiin läpi useampaan kertaan. Kaikissa tutkimusta varten tehdyissä valinnoissa ja analyysin eteenpäinviemisessä on tähdätty mahdollisimman totuudenmukaiseen kuvaukseen, jotta lukija saa kosketuspintaa tutkimukseen ja pystyy tätä kautta arvioimaan sen luotettavuutta. Koska tutkimusaineisto koostuu vain hyvin rajatusta joukosta haastateltuja asiantuntijoita, nousee tapauksen kokonaisvaltainen ymmärtäminen suurempaan rooliin kuin yleistäminen. Tämänkaltaista yksittäistapausta tutkimalla voidaan rikastuttaa ja laajentaa olemassa olevaa teoriaa.

Tutkimuksen aiheella on saattanut olla heikentävä vaikutus tutkimustuloksien luotettavuuteen tässä tutkimuksessa. Aiheen on saatettu katsoa liittyvän normaalisti yrityssalaisuuksina pidettäviin asioihin, jolloin vastaaja on saattanut rajoittaa vastauksiaan ja täten jättää osan kysytyistä tiedoista kertomatta. Lisäksi aiheen laajaalaisuus ja käsitteistön vakiintumattomuus ovat voineet vaikuttaa haastateltavan muistikuviin ja tätä kautta vastausten luotettavuuteen. Kaiken kaikkiaan voidaan kuitenkin todeta, että luotettavuuden taso tässä tutkimuksessa on vähintään tyydyttävällä tasolla ja tutkimus olisi toistettavissa samanlaista tutkimusasetelmaa käyttäen.

6.6 Jatkotutkimusehdotukset

Tutkimuksen toimeksiantajana toimi kotimaisen keskisuuren konsernin osana toimiva taloushallinto-organisaatio, jonka tavoitteet ja toiveet otettiin huomioon suorituskykymittaristoa suunniteltaessa. Tulevaisuudessa tämän tutkimuksen luonnollinen jatkumo olisi viedä suorituskykymittareiden suunnittelua vielä eteenpäin ja määritellä tässä tutkimuksessa tunnistetuille mittareille tavoitetasot sekä suorittaa niiden koekäyttö. Tämän jälkeen voitaisiin suorittaa suorituskykymittariston implementointi osaksi talousosaston jokapäiväistä arkea.

Tämä tutkimus toteutettiin laadullisena tapaustutkimuksena, jossa ainoana aineistonhankintametodina käytettiin puolistrukturoituja haastatteluita. Tulevaisuudessa hieman toisenlaisen tutkimusasetelman saisi kuitenkin luotua, jos tutkimusaineistoa kerättäisiin esimerkiksi avoimet vastausvaihtoehdot sisältävin kyselylomakkein ja analysoitaisiin kvantitatiivisen tutkimuksen menetelmin. Tällaisen menetelmän käyttäminen luultavasti saisi vastaajat pohtimaan suorituskyvyn taustalla vaikuttavia tekijöitä syvällisemmin ja kertomaan konkreettisemmin käyttämistään suorituskykymittareista.

LÄHTEET

Alastalo, M., Åkerman, M. & Vaittinen, T. (2017) Asiantuntijahaastattelu. Teoksessa: Tutkimushaastattelun käsikirja. Toim. Hyvärinen, M., Nikander, P. & Ruusuvuori, J., 214-232. Tampere, Kustannusosakeyhtiö Vastapaino.

Amir, A. (2014) Performance measurement system design on service operations: Does size matter? *Management Research Review* 37, 8, 728-749.

Andersin, H., Karjalainen, J. & Laakso, T. (1994) Suoritusten mittaus ohjausvälineenä. Tekninen tiedotus 8/94. Helsinki, Metalliteollisuuden Kustannus Oy.

Bititci, U., Mendibil, K., Nudurupati, S., Garengo, P. & Turner, T. (2006) Dynamics of performance measurement and organisational culture. *International Journal of Operations & Production Management* 26, 12, 1325-1350.

Bourne, M., Kennerley, M. & Franco-Santos, M. (2005) Managing trough measures: a study of impact on performance. *Journal of Manufacturing Technology Management* 16, 4, 373-395.

Bourne, M., Mills, J., Wilcox, M., Neely, A. & Platts, K. (2000) Designing, implementing and updating performance measurement systems. *International Journal of Operations & Production Management* 20, 7, 754-771.

Butler, A., Letza, S. & Neale, B. (1997) Linking the balanced scorecard to strategy. *Long Range Planning* 30, 2, 242-253.

De Toni, A. & Tonchia, S. (2001) Performance measurement systems – models, characteristics and measures. *International Journal of Operations & Production Management* 21, ½, 46-70.

Epstein, M. & Manzoni, J.-F. (1998) Implementing Corporate Strategy: From Tableaux de Bord to Balanced Scorecards. *European Management Journal* 16, 2, 190-203.

Eskola, J. & Suoranta, J. (2000) Johdatus laadulliseen tutkimukseen. 5. painos. Tampere, Osuuskunta Vastapaino.

Fisher, J. (1992) Use of nonfinancial performance measures. *Journal of Cost Management*, Spring, 31-38.

Fitzgerald, L., Johnston, R., Brignall, S., Silvestro, R. & Voss, C. (1991) Performance measurement in service businesses. Lontoo, The Chartered Institute of Management Accountants.

Forbes, D. (1998) Measuring the Unmeasurable: Empirical Studies of Nonprofit Organization Effectiveness from 1977 to 1997. *Nonprofit and Voluntary Sector Quarterly* 27, 2, 183-202.

Garengo, P., Biazzo, S. & Bititci, U. (2005) Performance measurement systems in SMEs: A review for a research agenda. *International Journal of Management Reviews* 7, 1, 25-47.

Ghalayini, A. & Noble, J. (1996) The changing basis of performance measurement. *International Journal of Operations & Production Management* 16, 8, 63–80.

Hannula, M. & Lönnqvist, A. (2002) Suorituskyvyn mittauksen käsitteet. Helsinki, Metalliteollisuuden Kustannus Oy.

Henri, J.-F. (2006) Organizational culture and performance measurement systems. *Accounting, Organizations and Society* 31, 1, 77-103.

Hirsjärvi, S. & Hurme, H. (2010) Tutkimushaastattelu. Teemahaastattelun teoria ja käytäntö. Helsinki, Gaudeamus Helsinki University Press.

Hirsjärvi, S., Remes, P. & Sajavaara P. (2004) Tutki ja kirjoita. 10. uudistettu painos. Helsinki, Kustannusosakeyhtiö Tammi.

Ittner, C. & Larcker, D. (1998) Innovations in performance measurement: Trends and research implications. *Journal of Management Accounting Research* 10, 205-238.

Jaakkola, E., Orava, M. & Varjonen, V. (2009) Palvelujen tuotteistamisesta kilpailuetua – Opas yrityksille [verkkodokumentti]. [Viitattu 26.9.2017]. Saatavilla: https://www.tekes.fi/globalassets/julkaisut/palvelujen_tuotteistamisesta_kilpailuetua.pdf.

Kaivos, P., Laamanen, K., Salonen, L. & Valpola, A. (1995) Benchmarking – Huipputasosta oppiminen, suomalaisia käytännön kokemuksia. Helsinki, Metalliteollisuuden Kustannus Oy.

Kaplan, R. (1984) Yesterday's accounting undermines production. *Harvard Business Review* 62, 4, 95-101.

Kaplan, R. & Atkinson, A. (2014) Advanced Management Accounting. Harlow, Pearson Education Limited.

Kaplan, R. & Norton D. (1996) The Balanced Scorecard: Translating strategy into action. Boston, Harvard Business School Press.

Kaplan, R. & Norton D. (1992) The Balanced Scorecard – Measures that drive performance. *Harvard Business Review* 70, 1, 71-79.

Karlöf, B., Lundgren, K. & Edenfeldt Froment, M. (2003) Ota oppia parhaasta! Tehoa vertailuoppimisesta. Helsinki, Talentum Media Oy.

Karlöf, B. & Östblom, S. (1993) Benchmarking – Tuottavuudella ja laadulla mestariksi. Helsinki, Weilin+Göös Oy.

Kauhanen, A. & Piekkola, H. (2006) What Makes Performance-Related Pay Schemes Work? Finnish Ecidence. *Journal of Management Governance* 10, 2, 149-177.

Keegan, D., Eiler R. & Jones, C. (1989) Are your performance measures obsolete? *Management Accounting* 70,12, 45-50.

Koskinen, I., Alasuutari, P. & Peltonen, T. (2005) Laadulliset menetelmät kauppatieteissä. Tampere, Osuuskunta Vastapaino.

Laamanen, K. (2008) Johda suorituskykyä tiedon avulla. 2. painos. Espoo, Suomen Laatukeskus Oy.

Laitinen, E. (2003) Yritystoiminnan uudet mittarit. 3. uudistettu painos. Helsinki, Talentum Media Oy.

Laitinen, E. (2002) A dynamic performance measurement system: evidence from small Finnish technology companies. *Scandinavian Journal of Management* 18, 1, 65-99.

Laitinen, E. (1996) Framework for Small Business Performance Measurement: Towards Integrated PM Systems. Vaasa, Vaasan yliopisto, Tutkimuksia 210.

Leino, H. (2007) Yleinen ongelma, yksitapaus. Teoksessa: Tapaustutkimuksen taito. Toim. Laine, M., Bamberg, J. & Jokinen, P., 214-227. Helsinki, Gaudeamus Helsinki University Press.

Lönnqvist, A., Kujansivu, P. & Antikainen R. (2006) Suorituskyvyn mittaaminen – Tunnusluvut asiantuntijaorganisaation johtamisvälineenä. 2. uud. p. Helsinki, Edita Publishing Oy.

Malmi, T. (2001) Balanced scorecard in Finnish companies: A research note. *Management Accounting Research* 12, 2, 207-220.

Malmi, T., Peltola, J. & Toivanen, J. (2006) Balanced Scorecard – Rakenna ja sovella tehokkaasti. 5. uudistettu painos. Helsinki, Talentum Media Oy.

Mathur, A., Dangayach, G., Mittal, M. & Sharma, M. (2011) Performance measurement in automated manufacturing. *Measuring Business Excellence* 15, 1, 77-91.

Miles, R. & Snow, C. (2003) Organizational strategy, structure, and process. California, Stanford Business Classics.

Najmi, M., Rigas J. & Fan I.-S. (2005) A framework to review performance measurement systems. *Business Process Management* 11, 2, 109-122.

Nanni, A., Dixon, J. & Vollman, T. (1992) Integrated performance measurement: management accounting to support the new manufacturing realities. *Journal of Management Accounting Research* 4, 1-19.

Neely, A. (2007) Business Performance Measurement – Unifying Theory and Integrating Practice. Cambridge, Cambridge University Press.

Neely, A. (1999) The performance measurement revolution; why now and what next? *International Journal of Operations & Production Management* 19, 2, 205-228.

Neely, A. (1998) Measuring business performance. Lontoo, Profile Books Ltd.

Neely, A., Adams, C. & Crowe, P. (2001) The performance prism in practice. *Measuring Business Excellence* 5, 2, 6-12.

Neely, A., Gregory, M. & Platts, K. (1995) Performance measurement system design: a literature review and research agenda. *International Journal of Operations and Production Management* 15, 4, 80-116.

Neely, A., Mills, J., Platts, K., Richards, H., Gregory, M., Bourne, M. & Kennerley, M. (2000) Performance measurement system design: developing and testing a process-based approach. *International Journal of Operations and Production Management* 20, 10, 1119-1145.

Neely, A., Richards, H., Mills, J., Platts, K. & Bourne, M. (1997) Designing performance measures: a structured approach. *International Journal of Operations and Production Management* 17, 11, 1131-1152.

Neilimo, K. & Uusi-Rauva, E. (2009) Johdon laskentatoimi. 6.-9. painos. Helsinki, Edita Publishing Oy.

Nørreklit, H. (2003) The Balance Scorecard: what is score? A rhetorical analysis of the Balanced Scorecard. *Accounting, Organizations and Society* 28, 6, 591-619.

Nørreklit, H. (2000) The Balance on the Balanced Scorecard – A Critical Analysis of Some of Its Assumptions. *Management Accounting Research* 11, 1, 65-88.

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

Rantanen, H. (2001) Suorituskyvyn osa-alueiden mittaaminen pkt-yrityksissä. Lahti, Lappeenrannan teknillinen korkeakoulu, LIITU – Liiketoiminnan tutkimusyksikkö, Tutkimusraportti 3.

Rantanen, H. & Holtari, J. (1999) Yrityksen suorituskyvyn analysointi. Lappeenranta, Lappeenrannan teknillinen korkeakoulu, Tuotantotalouden osasto, Tutkimusraportti 112.

Rehnström, P. (1997) Tavoitematriisi tuottavuuden mittauksessa. Teoksessa: Tuottavuus – mittaa ja menesty. Toim. Uusi-Rauva, E., 165-178. 2. painos. Helsinki, Kauppakaari Oy.

Ruohotie, P. (1998) Motivaatio, tahto ja oppiminen. Helsinki, Edita Publishing Oy.

Ruusuvuori, J. (2010) Litteroijan muistilista. Teoksessa: Haastattelun analyysi. Toim. Ruusuvuori, J., Nikander, P. & Hyvärinen, M., 424-431. Tampere, Osuuskunta Vastapaino.

Saarela-Kinnunen, M. & Eskola, J. (2010) Tapaus ja tutkimus = tapaustutkimus? Teoksessa: Ikkunoita tutkimusmetodeihin 1. Metodin valinta ja aineiston keruu: virikkeitä aloittelevalle tutkijalle. Toim. Aaltola, J. & Valli, R., 189-199. 3. uudistettu ja täydennetty painos. Jyväskylä, PS-kustannus.

Saari, S. (2004) Tulosmatriisiohjaus – Ominaisuudet ja käyttö. Espoo, MIDO Oy.

Saleh, S. & Grygier, T. (1969) Psychodynamics of intrinsic and extrinsic job orientation. *Journal of Applied Psychology* 53, 6, 446-450.

Salorinne, S. & Laamanen, K. (1993) Tuotekehityksen mittaaminen. Tekninen tiedotus 1/94. Helsinki, Metalliteollisuuden keskusliitto.

Santori, P. & Anderson, A. (1987) Manufacturing Performance in the 1990s: Measuring for Excellence. *Journal of Accountancy* 164, 5, 141-147.

Scott-Ladd, B. & Marshall, V. (2004) Participation in decision making: a matter of context? *Leadership & Organization Development Journal* 25, 8, 646-662.

Sink, D. (1985) Productivity Management: Planning, Measurement and Evaluation, Control and Improvement. New York, John Wiley & Sons, Inc.

Sitra (2017) Megatrendit 2017 -kalvosetti [verkkodokumentti]. [Viitattu 20.10.2017]. Saatavilla: https://www.sitra.fi/artikkelit/megatrendit-2017-kalvosetti/.

Tangen, S. (2005a) Analysing the requirements of performance measurement systems. *Measuring Business Excellence* 9, 4, 46–54.

Tangen, S. (2005b) Improving the performance of a performance measure. *Measuring Business Excellence* 9, 2, 4-11.

Tangen, S. (2004) Performance measurement: from philosophy to practice. *International Journal of Productivity and Performance Management* 53, 8, 726-737.

Tangen, S. (2003) An overview of frequently used performance measures. *Work Study* 52, 7, 347-354.

Taylor, F. (1911/1967) Principles of Scientific Management. New York, W. W. Norton.

Tenhunen, J. & Ukko, J. (2001) Suorituskyvyn analysointijärjestelmä – kokemuksia suunnittelusta ja käyttöönotosta. Lahti, Lappeenrannan teknillinen korkeakoulu, LIITU – Liiketoiminnan tutkimusyksikkö, Tutkimusraportti 2.

Tilastokeskus (2017a) Liitekuvio 1. Auto-, tukku- ja vähittäiskaupan liikevaihdon trendisarjat (TOL 2008) [verkkodokumentti]. [Viitattu 20.10.2017]. Saatavilla: http://www.stat.fi/til/klv/2017/08/klv_2017_08_2017-10-11_kuv_001_fi.html.

Tilastokeskus (2017b) Tietoa tilastoista. Luokitukset. Talousluokitukset. Toimialaluokitus 2008 [verkkodokumentti]. [Viitattu 12.12.2017]. Saatavilla: http://www.tilastokeskus.fi/meta/luokitukset/toimiala/001-2008/index.html.

Toivanen, J. (2001) Balanced Scorecardin implementointi ja käytön nykytila Suomessa. Väitöskirja, Lappeenrannan teknillinen korkeakoulu.

Tuomi, J. & Sarajärvi, A. (2009) Laadullinen tutkimus ja sisällönanalyysi. 6. uudistettu laitos. Helsinki, Kustannusosakeyhtiö Tammi.

Tuominen, K. (1993) Benchmarking-prosessiopas: opi ja kehitä kilpailijoita nopeammin. Tekninen tiedotus 10/93. Helsinki, Metalliteollisuuden keskusliitto.

Ukko, J., Karhu, J. & Pekkola, S. (2009) Employees satisfied with performance measurement and rewards: is it even possible? *International Journal of Business Excellence* 2, 1, 1-15.

Ukko, J., Karhu, J., Pekkola, S., Rantanen, H. & Tenhunen, J. (2007) Suorituskyky nousuun! Hyödynnä henkilöstösi osaaminen. Helsinki, Työministeriö.

Usoff, C., Thibodeau, P. & Burnaby, P. (2002) The importance of intellectual capital and its effect on performance measurement systems. *Managerial Auditing Journal* 17, 1/2, 9-15.

Yritystutkimus Ry (2017) Yritystutkimuksen tilinpäätösanalyysi. 10. korjattu painos. Helsinki, Gaudeamus Oy.

LIITTEET

LIITE 1: Puolistrukturoidun haastattelun saate benchmarking-organisaatiolle

”Opiskelen laskentatoimen maisteriohjelmassa Lappeenrannan teknillisessä yliopistossa ja teen tilaustyönä pro gradu -tutkimusta suorituskykymittariston suunnittelusta taloushallinto-organisaatiolle. Kyseessä on tapaustutkimus, jonka tarkoituksena on toimia esiselvityksenä myöhemmälle kyseisessä organisaatiossa suoritettavalle suorituskykymittariston implementointi -projektille. Vinkin lähestyä Sinua sain … ja olen nyt Sinuun siis yhteydessä, koska toivon voivani haastatella sinua lopputyötäni varten.

Tutkimuksessani kartoitan jo ennalta yleisesti tunnettuja suorituskykymittaristomalleja, joiden joukosta pyrin löytämään optimaalisimman mittaristomallin mitata juuri taloushallinto-organisaation suorituskykyä sekä rakentaa suorituskykymittarit. Taloushallinto-organisaatio tässä tapaustutkimuksessa käsittää keskisuuren kotimaisen konsernin emoyhtiössä sijaitsevan talouspalveluyksikön, joka tarjoaa hallinnollisia ja taloushallintopalveluita tytäryrityksilleen.

Tutkimusaineiston kerään puolistrukturoiduin haastatteluin, jotka nauhoitan ja litteroin. Haastattelun arvioitu kesto on noin yksi tunti. Tutkimustani varten haastattelen yritysmaailman edustajia, joilla on käytännön kokemusta suorituskykymittaristojen suunnittelusta. Kerätty aineisto käsitellään tutkimuksessa anonyymisti. Tutkimukseni kannalta keskeisin kysymys siis on, minkälainen on hyvä suorituskykymittaristomalli konsernin sisällä toimivalle talouspalveluyksikölle. Haastattelun suorittaisin mieluusti yrityksenne toimitiloissa, mutta tarvittaessa voin järjestää haastattelulle myös toisen paikan.

Lähtisitkö siis mukaan tutkimukseeni? Toiveenani olisi saada haastatteluajat sovitettua marraskuulle tai joulukuun alkuun. Annan mielelläni lisää tietoa liittyen tutkimukseeni ja haastatteluun.”

LIITE 2: Puolistrukturoidun haastattelun kysymyslista benchmarking-organisaatiolle

Projektin käynnistäminen

1. Kuvaile lyhyesti organisaatio, jossa suorituskyvyn mittaamista suoritetaan.
   a) Oma asema tässä organisaatiossa?
   b) Oma koulutustausta?
   c) Kauanko työskennellyt mittareiden parissa?
2. Mikä sai organisaation aloittamaan suorituskyvyn mittaamisen?
   a) Milloin mittaaminen aloitettu?

Suunnittelua ja mittareiden valintaan vaikuttavat tekijät

3. Minkälaisia mittareita organisaatiolla on käytössään? Eli mitä mittarit ovat konkreettisesti?
4. Miten mittaukset tehdään? Onko mittaristo esimerkiksi integroitu osaksi ERP:iä? Kerätäänkö manuaalisesti tietoa?
5. Kuinka usein mitataan?
6. Kuinka tarkasti mitataan?
7. Kuinka monta mittaria organisaatiolla on käytössään – miksi juuri tämä määrä?

Suorituskyvyn johtaminen

8. Onko tavoitteita asetettu itse mittaamiselle vai tekemiselle, jota mitataan?
9. Kuka tavoitteet on asettanut?
10. Miten tavoitteet on asetettu?
11. Kuka/ketkä ovat mittaamisen piirissä – miksi juuri nämä ryhmät/tiimit/henkilöt?
12. Pystyvätkö yksittäiset työntekijät vaikuttamaan omalla toiminnallaan mittarien tulokseen – miten?
13. Voidaanko jokaisen mitattavan yksilön/tiimin toiminta eriyttää mittaustuloksissa toisten vastaavien mitattavien yksilöiden/tiimien toiminnasta?

Mittaustulosten raportointi ja palkitseminen

14. Minkälaisia tuloksia mittaamisella on saavutettu?
15. Miten mittaamisen antamat tulokset käsitellään organisaatiossa?
16. Saavatko mitattavat itse palautetta mittarien tuloksista?
17. Kuinka usein palautetta annetaan? Miten ja missä muodossa?
18. Mitä tapahtuu, jos mittari näyttää hyvää/huonoa?
19. Liittyykö mittaroituihin hyviin suorituksiin bonus tai huonoihin ”rangaistus”?

Mittariston päivittäminen

20. Kuinka usein mittareita muutetaan?
21. Milloin joku mittari vanhenee? Kuka tekee tämän päätöksen? Mihin se perustuu?

Muuta

22. Onko mittariston rakentamisessa käytetty mallina jonkun toisen organisaation mittaristoa?
23. Onko mittareiden rakentamiseen saatu apua organisaation ulkopuolelta – mistä?
24. Onko suorituskyvyn mittaaminen levitetty koko organisaatioon vai vain joihinkin osaorganisaatioihin, kuten talouspalveluihin?

LIITE 3: Teemahaastattelun kysymyslista kohdeorganisaatiolle

1. Kuvaile lyhyesti työntekijöiden tämän hetkiset vastuualueet organisaatiossa.
2. Onko suorituskyvyn mittaaminen ennestään tuttua?
3. Mitataanko tällä hetkellä jo jotain? Jos mitataan, niin mitä?
4. Mitä tavoitteita suorituskyvyn mittaamisella halutaan saavuttaa? Mihin mittaustuloksia halutaan konkreettisesti hyödyntää?
5. Mitataanko muissa osaorganisaatioissa jotain – mitä?
6. Mitä resursseja suorituskyvyn mittaamiseen on käytettävissä? (Ihmiset / IT)
7. Mitä tapahtuu, kun mittaustuloksia on saatu?
8. Onko tarkoituksena palkita hyvistä suorituksista?