



Open your mind. LUT.
Lappeenranta University of Technology

Kauppatieteiden tiedekunta

Kandidaatintutkielma

Laskentatoimi

**Balanced Scorecard johdon strategisena ohjausjärjestelmänä: Case – tutkimus
mittariston hyödyistä ja haasteista**

**Balanced Scorecard as a strategic management control system: Case – study
of the benefits and challenges of Balanced Scorecard**

24.4.2011

Tekijä: Tuomas Rämö 0344600

Opponentti: Mika Nevalainen

Ohjaaja: Satu Pätäri

Sisällysluettelo

| | |
|--|----|
| 1. JOHDANTO | 1 |
| 1.1 Tutkimuksen aihe ja tausta | 1 |
| 1.2 Tutkimuksen tavoitteet ja tutkimusongelma | 2 |
| 1.3 Tutkimuksen rajaukset | 3 |
| 1.4 Teoreettinen viitekehys | 4 |
| 1.5 Tutkimusmenetelmä ja -aineisto..... | 4 |
| 1.6 Tutkimuksen rakenne..... | 5 |
| 2. STRATEGINEN OHJAAMINEN JA BALANCED SCORECARD | 6 |
| 2.1 Strategian käsite | 6 |
| 2.2 Ohjausjärjestelmän käsite | 7 |
| 2.3 Balanced Scorecard..... | 8 |
| 2.3.1 Balanced Scorecardin taustaa..... | 8 |
| 2.3.2 Näkökulmat ja mittarit | 9 |
| 2.3.3 Käyttöönottoprosessi | 11 |
| 2.3.4 Käyttöönotto ja haasteet..... | 12 |
| 2.3.5 Hyödyt | 16 |
| 2.3.6 Kritiikkiä | 19 |
| 3. TUTKIMUSMETODOLOGIA JA CASE-YRITYS..... | 21 |
| 3.1 Laadullinen tutkimus | 21 |
| 3.2 Haastattelut..... | 22 |
| 4. BALANCED SCORECARDIN KÄYTTÖ CASE-YRITYKSESSÄ..... | 24 |
| 4.1 Case-yritys ja Balanced Scorecardin tausta yrityksessä | 24 |
| 4.2 Tavoiteltavat hyödyt | 26 |
| 4.3 Käyttöönottoprosessi..... | 28 |
| 4.4 Haasteet..... | 29 |
| 4.5 Mittaristo käytössä | 32 |
| 5. YHTEENVETO JA JOHTOPÄÄTÖKSET..... | 37 |
| Lähdeluettelo | 41 |
| Liitteet | |
| Liite 1. Haastattelurunko controller | |
| Liite 2. Haastattelurunko suunnittelupäällikkö | |

1. JOHDANTO

1.1 Tutkimuksen aihe ja tausta

Nopeasti muuttuvat markkinat luovat yrityksen johdolle haasteita johtaa yrityksen toimintaa menestyksekkäästi. Johdon käytettävissä olevat yrityksen toimintaa kuvaavat taloudelliset tunnusluvut ovat yksinkertainen tapa seurata yrityksen taloudellista kehitystä. Taloudellisten tunnuslukujen pohjalta johtaminen ei kuitenkaan nykyisillä nopeasti muuttuvilla markkinoilla riitä, vaan johto tarvitsee avukseen järjestelmiä, joiden avulla pystytään mittaamaan aineettoman pääoman tuottamaa lisäarvoa. Ratkaisun tähän tuovat johdon ohjausjärjestelmät, joita on viimeisten vuosikymmenten aikana kehitetty useita erilaisia, muun muassa Lynchin ja Crossin suorituspyramidi, Maiselin malli, Laitisen dynaamisen suorituskyvyn mittausjärjestelmä sekä Kaplanin ja Nortonin Balanced Scorecard, jota työssä käsitellään tarkemmin (Toivanen 2001, 45- 53).

Balanced Scorecard -tulokorttimittariston kehittivät Harvard Business Schoolin professori Robert S. Kaplan sekä yritysjohton konsultti David P. Norton (Toivanen 2001, 52). Balanced Scorecard kehitettiin yhteistyössä kahdentoista yhdysvaltalaisen ja kanadalaisen suuryrityksen kanssa. Hankkeen tavoitteena oli kehittää yritysten suorituskyvyn mittausta (Malmi et al. 2006, 16). Balanced Scorecardin kehitysprosessin tuloksena oli mittaristo, joka keskittyi perinteisten lyhytaikaista menestystä mittaavien mittarien sijaan tulokseen pidemmällä aikavälillä vaikuttaviin aineettomiin tekijöihin. (Malmi et al. 2006, 18; Toivanen 2001, 52)

Balanced Scorecard on suosittu johdon ohjausjärjestelmä, jonka avulla yrityksen johto pyrkii ohjaamaan henkilöstön toimintaa asettamiensa strategisten tavoitteiden saavuttamiseksi. Johdon ohjausjärjestelmä määriteltiin vuonna 1965 prosessiksi, jossa johtajat varmistavat, että yrityksellä on käytössään riittävät resurssit ja että niitä käytetään tehokkaasti ja tuloksia tuottavasti yrityksen asettamien tavoitteiden saavuttamiseksi (Anthony, 1965).

Balanced Scorecard -tulokorttimittaritot ovat yleistyneet ja vakiinnuttaneet paikansa mittaamis- ja johtamisjärjestelminä Suomessa 1990-luvun lopun ja 2000-luvun alun aikana. (Malmi et al. 2006, 16; Määttä 2000, 13.) Sadat suomalaiset yritykset ovat joko ottaneet käyttöönsä Balanced Scorecardiin pohjautuvan mittariston tai pohtivat sen käyttöönottoa. Yhdysvalloissa arviolta 40 % maan viidestä sadasta suurimmasta yrityksestä oli ottanut Balanced Scorecardin käyttöön vuoden 2000 loppuun mennessä (Määttä 2000, 14).

Aiheen valintaan idea tuli kohdeyritykseltä, joka on suuri suomalainen finanssi-ryhmä (myöhempänä case-yritys), jolla on ollut käytössä Balanced Scorecardiin pohjautuva tulokorttimittaristo 2000-luvun alkupuolelta lähtien. Yrityksessä on suunnitteilla tulevaisuudessa yhtenäistää tulokorttiohjauksen logiikkaa ja mittaamista. Tähän pohjautuen on tarkoituksena selvittää niitä haasteita, joita Balanced Scorecardiin käyttöön on liittynyt, sekä mittariston käytöstä saatuja hyötyjä. Tässä yhteydessä case-yrityksen valintaa voidaan kutsua tarkoituksenmukaiseksi otannaksi, sillä tutkija on kiinnostunut kyseisestä yrityksestä (Silverman 2005, 129).

1.2 Tutkimuksen tavoitteet ja tutkimusongelma

Tässä työssä on tarkoitus selvittää aikaisemman tutkimuksen ja kirjallisuuden perusteella yritysten Balanced Scorecardin käytöstä saamia hyötyjä sekä niitä haasteita, jotka liittyvät tulokortin käyttöönottoon ja käyttöön. Aikaisempia tutkimustuloksia tullaan peilaamaan case-yrityksestä kerättyyn empiiriseen aineistoon.

Tutkimuksen tavoitteena on vastata seuraaviin tutkimusongelmiin:

Pääongelma:

- Millainen Balanced Scorecard on johdon strategisena ohjausjärjestelmänä.

Alaongelmat:

- Mitä haasteita Balanced Scorecardin käyttöön ja käyttöönottoon liittyy?

- Mitä hyötyjä Balanced Scorecardin avulla on saavutettavissa?

- Saavutetaanko Balanced Scorecardin käytöllä sille asetetut tavoitteet?

Tutkimuksen päätavoite on selvittää Balanced Scorecardin soveltuvuutta yrityksen toimintaa ohjaavaksi järjestelmäksi. Alaongelmien avulla ongelmaa lähestytään selvittämällä käyttöönotosta saatavat keskeiset hyödyt ja mittariston käyttöön liittyvät haasteet. Empiriaosuudessa ongelmaa on lähestytty selvittämällä ensin case-yrityksessä Balanced Scorecard -tulokorttimittariston käytöllä tavoitellut hyödyt. Tämän jälkeen on haastattelujen avulla selvitetty ovatko tavoitellut hyödyt realisoituneet sekä mitä haasteita mittariston käyttöönottoprosessin aikana on kohdattu.

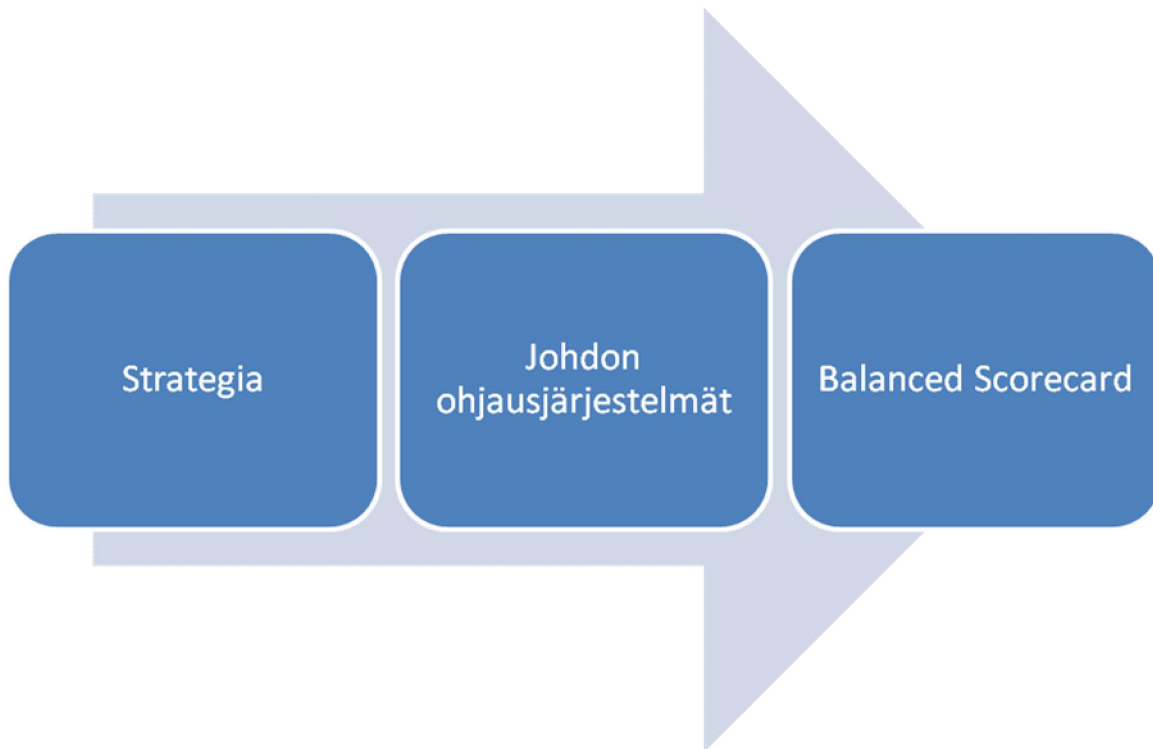
1.3 Tutkimuksen rajaukset

Tutkimuksen kohteena on tutkia johdon ohjausjärjestelmiä ja erityisesti Balanced Scorecardin käyttöä yrityksen toimintaa ohjaavana järjestelmänä ja niitä haasteita, joita yritys kokee ottaessaan käyttöön Balanced Scorecard -tulokorttimittariston sekä mittariston käytöstä saatavia hyötyjä. Case-yrityksen kautta näkökulma painottuu finanssialalla toimivaan ryhmään, johon kuuluu useita tytäryhtiöitä. Case-yrityksen rakenteen takia työssä tullaan käsittelemään myös niitä haasteita, jotka syntyvät yhtenäisen tulokorttimittariston luomisesta ryhmälle, johon kuuluvien yritysten toimialat ovat keskenään erilaisia.

Aikaisemmassa tutkimuksessa suurin huomio on ollut tutkia Balanced Scorecardia yrityksen johdon sekä Balanced Scorecardin ohjaamisesta vastaavien henkilöiden näkökulmasta (Chavan 2009, 393-406; Malmi 2001, 207-220). Henkilöstön näkökulmasta Balanced Scorecardia on tutkittu harvemmin (Chen & Jones. 2009, 36-44). Tutkimuksessa keskitytään nimenomaan Balanced Scorecardista vastaavien henkilöiden näkökulmaan. Tällä rajauksella työ pysyy kandidaatintyölle sopivana kokonaisuutena.

1.4 Teorettinen viitekehys

Tutkimuksen teorettinen viitekehys rakentuu strategiaa, johdon ohjausjärjestelmiä ja Balanced Scorecardia käsittelevistä artikkeleista ja kirjallisuudesta.



Kuvio 1. Teorettinen viitekehys

Työssä edetään kuvion 1 mukaisesti strategian käsitteestä johdon ohjausjärjestelmien kautta Balanced Scorecard - tulokorttimittariston hyötyihin ja haasteisiin.

1.5 Tutkimusmenetelmä ja -aineisto

Tutkimus on suoritettu kvalitatiivisena eli laadullisena tutkimuksena. Aineistona käytetään kirjallisuutta, aikaisempia tutkimuksia, haastattelujen avulla case-yrityksestä hankittua empiriaa sekä yrityksestä saatua Balanced Scorecardiin liittyvää sisäistä materiaalia. Kvalitatiivisella tutkimuksella tarkoitetaan yksinkertaisesti aineiston muodon kuvausta (Eskola & Suoranta 2003, 13)

Tutkimusta varten case-yrityksestä haastateltiin kahta henkilöä: controlleria, joka oli 2000-luvun alussa mukana tuloskorttimittariston käyttöönottoprosessissa, sekä suunnittelupäällikköä, jonka vastuualueeseen tuloskorttiohjaus tällä hetkellä kuuluu.

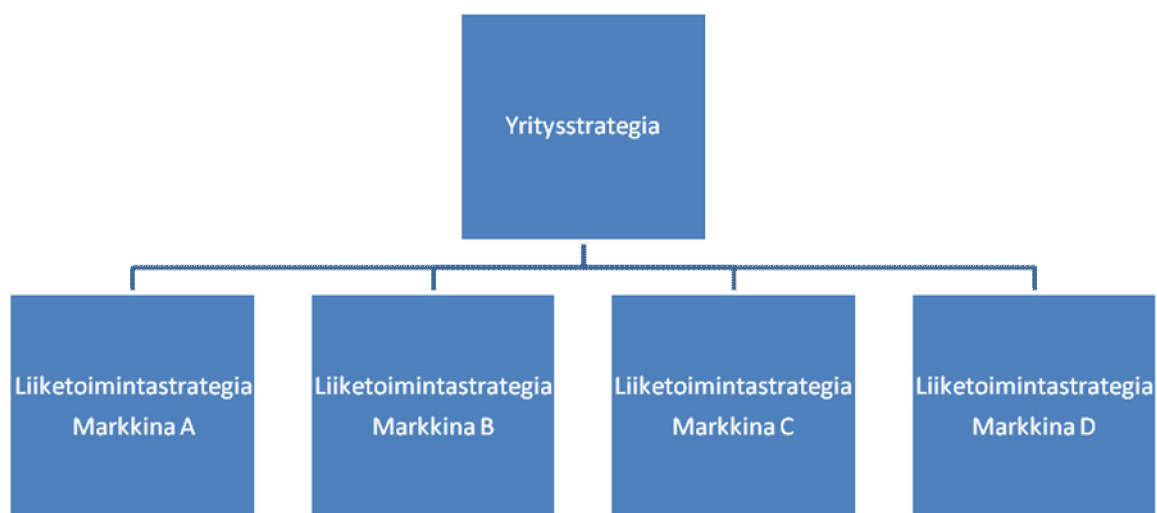
1.6 Tutkimuksen rakenne

Tutkimus koostuu viidestä luvusta ja se jakaantuu teoreettiseen ja empiiriseen osioon. Ensimmäisessä luvussa käsitellään tutkimuksen aihe ja tausta, tutkimuksen tavoitteet ja tutkimusongelma, tutkimuksen rajaukset, teoreettinen viitekehys sekä tutkimusmenetelmä ja aineisto. Tutkimuksen toisessa luvussa tarkastellaan strategisen ohjausjärjestelmän sekä strategian ja vision käsitteitä aikaisemman kirjallisuuden ja tutkimuksen pohjalta. Luvussa esitellään myös tarkemmin Balanced Scorecard -tuloskorttimittaristo, mittariston käyttöön liittyvät haasteet, käytöstä saatavat hyödyt sekä mittaristoa kohtaan osoitettua kritiikkiä. Kolmannessa luvussa esitellään tutkimuksessa käytettyä tutkimusmetodologiaa, tutkimusaineistoa ja käytettyjä tutkimusmenetelmiä. Neljännessä luvussa esitellään case-yritys sekä yrityksessä Balanced Scorecardin –tuloskorttimittariston käyttöönoton taustalla olleet syyt. Luvussa käydään myös läpi case-yrityksessä suoritettujen haastatteluiden tulokset sekä yrityksen sisäisistä materiaaleista tehdyt havainnot. Viidennessä luvussa käsitellään tutkimuksen yhteenveto, johtopäätökset sekä ehdotukset jatkotutkimukselle.

2. STRATEGINEN OHJAAMINEN JA BALANCED SCORECARD

2.1 Strategian käsite

Strategian käsite voidaan Simonsin (2000, 17) mukaan jakaa kahteen tasoon: yritysstrategiaan ja liiketoimintastrategiaan. Yritysstrategia määrittelee keinot, joilla yritys yrittää maksimoida hallinnoimiensa resurssiensa arvon. Liiketoimintastrategia keskittyy siihen miten yritys kilpailee jollain tietyllä markkinasektorilla (Simons 2000, 17).



Kuvio 2. Yritysstrategia ja liiketoimintastrategia (Simons 2000, 17)

Simonsin mukaan yrityksellä on yksi yritysstrategia, jonka alaisuudessa on useita itsenäisiä liiketoimintastrategioita. Yritysstrategia määrittelee ne markkinat ja toimialat, joilla yritys toimii, sekä resurssit, jotka toimintaan käytetään. Liiketoimintastrategian tehtävänä on hyödyntää annetut resurssit mahdollisimman tehokkaasti (Simons 2000, 17).

Balanced Scorecardin yhteydessä strategia ymmärretään yleisesti keinoina, joilla yrityksen visio aiotaan saavuttaa. Visiolla tarkoitetaan tässä yhteydessä tilaa, jossa yrityksen halutaan olevan tietyn ajanjakson kuluttua. Yrityksen vision tulee olla tavoitteellinen mutta samalla realistinen. Strategian lähtökohtina tulisi olla ylin johto ja johdon aikomukset. Usein tilanne on kuitenkin sellainen, että strategioita luodaan useille eri toiminta-alueille (markkinointi-, rahoitus-, tuotanto- ja tuotekehitysstrategioita) melko itsenäisesti. Balanced Scorecardin avulla itsenäisiä strategioita voidaan yhdistää, painottaa ja tasapainottaa. (Malmi et al. 2006, 62-63) Yhtenäisen strategian luominen vaatii yrityksen johdolta yhteistyökykyä ja taitoa ajatella koko yrityksen etua eikä vain oman vastualueensa parasta. Tehokas strategiaviestintä läpi organisaation on yksi pääedellytyksistä strategian menestykselle implementoinnille. Henkilöstölle tulee tehdä selväksi mitä heiltä odotetaan ja mikä heidän roolinsa yrityksessä on (Atkinson, 2006 1453).

2.2 Ohjausjärjestelmän käsite

Johdon ohjausjärjestelmän käsite voidaan määritellä monella eri tavalla ja ne saattavat erota toisistaan hyvinkin paljon. (Malmi & Brown 2008, 288-289) Robert Anthony (1965) määritteli johdon ohjausjärjestelmän käsitteen prosessiksi, jolla johtajat varmistavat, että yrityksellä on käytössään riittävät resurssit ja että niitä käytetään tehokkaasti ja tuloksia tuottavasti yrityksen asettamien tavoitteiden saavuttamiseksi (Anthony, 1965).

Toivanen (2001, 38) on määritellyt toiminnanohjaukseen kuuluviksi kaikki menetelmät, joiden avulla yritys varmistaa tavoitteidensa toteutumisen. Pienissä yrityksissä tavoitteiden asettaminen ja saavuttaminen on suhteellisen helppoa, kun kaikki työntekijät toimivat yhteisen tavoitteen eteen. Suuremmissa ja hajaantuneimmassa yrityksissä johtaminen vaikeutuu ja johtajat tarvitsevat avukseen ohjausjärjestelmiä, joita käytetään hyväksi strategisten päätösten teossa ja tavoitteiden saavuttamisessa. (Simons 2000, 3) Ohjausjärjestelmän pohjana tulee olla yrityksen strategiset tavoitteet, jotta ohjausjärjestelmä toimisi tehokkaasti. (Puolamäki 2007, 228-229)

Kiinnostus johdon ohjausjärjestelmien tutkimusta kohtaan alkoi kasvaa 1990-luvulla. Erityisesti tutkimuksen kohteena on ollut ohjausjärjestelmien ja strategian välinen yhteys. (Langfield-Smith 1997, 207) 1970-luvulta lähtien on tutkittu johdon ohjausjärjestelmien vaikutuksia yritysten strategian toteuttamiseen. Aikaisemmasta tutkimuksesta poiketen Robert Simons (1990, 127) keskittyi tutkimaan johdon ohjausjärjestelmien vaikutuksia yrityksen strategian luomisprosessiin.

2.3 Balanced Scorecard

2.3.1 Balanced Scorecardin taustaa

Balanced Scorecard -mittariston kehittämisen tarkoituksena oli luoda uudenlainen viitekehys yrityksen suorituskyvyn mittaamiseen. Viitekehysten avulla oli tarkoitus päästä yli perinteisten, pelkästään taloudellista menestystä mittaavien mittareiden aiheuttamista rajoitteista (Kaplan & Norton 2001, 22). Taloudellisen suorituskyvyn mittarit antavat tärkeää tietoa menneestä, mutta niistä puuttuu kyky antaa tietoa pitkäaikaiseen taloudelliseen menestykseen vaikuttavista tekijöistä.

Balanced Scorecardille on haastavaa löytää suomenkielistä termiä, joka kuvailisi käsitteen sekä viitekehysten idean ja logiikan. Usein puhutaan tuloskortista, menestystekijämittaristosta tai tasapainotetusta mittaristosta. (Määttä 2000, 34) Suomessa ensimmäiset yritykset ottivat Balanced Scorecard -tulokorttimittariston käyttöön vuonna 1995. Tuolloin mittaristo oli käytössä ainoastaan muutamalla yrityksellä. Varsinaisen läpimurron Balanced Scorecard teki Suomessa vuosien 1997–1998 aikana. Vuonna 2000 tehdyn tutkimuksen mukaan 23,2 % Suomen liikevaihdoltaan suurimmasta viidestäsadasta yrityksestä oli ottanut Balanced Scorecardin käyttöönsä. Noin kolmasosassa yrityksistä käyttöönottoprosessi oli menossa tai yrityksissä harkittiin Balanced Scorecardin käyttöönottoa. (Toivanen 2001, 92-97)

2.3.2 Näkökulmat ja mittarit

Kaplanin ja Nortonin luoma Balanced Scorecard on viitekehys, joka lähestyy arvonlisäykseen käytettyä strategiaa neljästä eri näkökulmasta.

| | |
|---------------------------------------|---|
| Taloudellinen näkökulma | Jotta onnistuisimme taloudellisesti, miltä meidän tulee näyttää omistajiemme silmissä? |
| Asiakasnäkökulma | Jotta saavuttaisimme visiomme, miltä meidän tulisi näyttää asiakkaidemme silmin? |
| Sisäisten prosessien näkökulma | Missä liiketoimintaprosessissa meidän tulee olla erinomaisia tyydyttääksemme omistajiemme ja asiakkaidemme tarpeet? |
| Oppimisen ja kasvun näkökulma | Jotta saavuttaisimme visiomme, kuinka ylläpidämme kykymme muuttua ja kehittyä? |

Taulukko 1. Balanced Scorecardin näkökulmat (Kaplan & Norton 2001, 23)

Taloudellisessa näkökulmassa mitataan aikaisemmin tapahtuneita, taloudellisia tapahtumia. Taloudelliset tavoitteet liittyvät yleensä kannattavuuteen. Mitattavia asioita voivat olla esimerkiksi liikevaihto, pääoman tuottoaste tai taloudellinen lisäarvo. (Kaplan & Norton 1996, 25-26) Malmi et al. (2006, 24) puhuvat omistajanäkökulmasta, sillä taloudellisessa näkökulmassa mitataan niitä asioita, joista yrityksen omistaja on kiinnostunut.

Asiakasnäkökulmassa johtajat tunnistavat asiakkaat ja markkinasegmentit, joilla liiketoimintayksikkö kilpailee. Näkökulmassa mitataan myös miten yksikkö on suoriutunut valituilla markkinasegmenteillä. Tyypillisimpiä mittareita asiakasnäkökulmassa ovat asiakastytyväisyys, uusasiakashankinta, asiakaskohtainen kannattavuus sekä markkinaosuus valituilla segmenteillä. (Kaplan & Norton 1996, 26) Asiakasnäkökulman mittarit kertovat miten yritys suoriutuu asiakkaan silmissä. (Järvenpää et al. 2001, 198)

Sisäisten prosessien näkökulmassa johtajat tunnistavat kriittiset sisäiset prosessit, joissa yrityksen täytyy onnistua. Nämä prosessit mahdollistavat sen, että yritys voi houkutella uusia asiakkaita ja säilyttää vanhat asiakkaat valitsemillaan markkinasegmenteillä sekä tyydyttää osakkeenomistajien odotukset erinomaisesta taloudellisesta menestyksestä. (Kaplan & Norton 1996, 26) Sisäisten prosessien näkökulman väitetään erottavan Balanced Scorecardin aikaisemmista mittaristoista, sillä siinä joudutaan määrittämään uusia prosesseja, jotta asiakaslupaukset voidaan täyttää ja taloudelliset tavoitteet saavuttaa. (Malmi et al. 2006, 27-28)

Oppimis- ja kasvunäkökulmassa yritys tunnistaa tärkeimmät rakenteet rakennettaessa pitkäaikaista kasvua ja menestystä sekä kehittää organisaation osaamista näillä alueilla. Tärkeimmät tekijät on yleensä määritelty aikaisemmin asiakas- sekä sisäisten prosessien näkökulmissa. Oppiminen organisaatiossa tapahtuu kolmesta lähteestä: ihmisistä, systeemeistä ja organisaation tavoista toimia. (Kaplan & Norton 1996, 28) Oppimis- ja kasvunäkökulma on strategian kannalta tulokortin pitkävaikutteisoin näkökulma. Sitä ei kuitenkaan painoteta tarpeeksi ja se jää usein muiden mittareiden varjoon. Yksi syy voi olla, että näkökulmaan on vaikea määrittää mittareita. (Järvenpää et al. 2001, 206) Mittareina voidaan käyttää henkilöstötyytyväisyyttä, sairauspoissaoloja tai työntekijöiden vaihtuvuutta (Malmi et al. 2006, 29).

Yritykset voivat Kaplanin ja Nortonin alkuperäisestä mallista poiketen lisätä mittaristoon viidennen näkökulman. Tärkeää näkökulmien valinnassa on sellainen toiminnan logiikka, jossa eri näkökulmat nivoutuvat selvästi toisiinsa. (Olve et al. 2001, 56-57)

Syy-seuraussuhteiden ymmärtäminen on oleellista mittariston käytössä. Esimerkiksi asiakasnäkökulman asiakasuskollisuuden voidaan olettaa vaikuttavan talousnäkökulman liikevaihtoon. Asiakasuskollisuuden taas voidaan katsoa linkittyvän toimitusaikoihin, toimitusaikojen sisäisiin prosesseihin ja sisäisten prosessien linkittyvän organisaation osaamiseen eli oppimisnäkökulmaan. (Kaplan & Norton 1996, 30)

Kaplanin ja Nortonin (1996, 162-164) mukaan mittareita tulisi olla yhteensä enintään 25 kappaletta. Suomalaisissa yrityksissä mittaristot ovat sisältäneet keskimäärin 4–25 mittaria (Malmi et al. 2006, 31). Mittareiden tulee olla tasapainossa siten, että käytössä on sekä rahamääräisiä että ei-rahamääräisiä mittareita. Rahamääräiset mittarit kertovat yrityksen taloudellisesta menestyksestä ja ei-rahamääräisillä mittareilla pyritään seuraamaan yrityksen toimintaa (Niven 2002, 22). Selkeästä visiosta on mahdollista johtaa mittareita tulokorttiin. (Malmi et al. 2006, 62)

Balanced Scorecard -mittaristot voidaan jakaa kolmeen tyyppiin: sidosryhmämittaristoihin, KPI-mittaristoihin ja strategiamittaristoihin. Sidosryhmämittaristot keskittyvät yrityksen kannalta keskeisimpiin sidosryhmiin. Sidosryhmiä ovat tyypillisesti asiakkaat, omistajat ja työntekijät. KPI-mittaristot (Key Performance Indicators) sisältävät organisaation toiminnan kannalta keskeisiä mittareita. KPI-mittariston mittarit ovat tyypillisesti tulosmittareita, eli ne eivät kuvaa organisaation strategiaa. Strategiamittaristot kuvaavat yrityksen strategiaa ja ne ovat tyypillisesti muodostettu strategiakartan pohjalta. Strategiamittaristoille on tyypillistä syy-seuraussuhteiden analysointi. (Malmi et al. 2006, 34-37)

2.3.3 Käyttöönottoprosessi

Yrityksen koon mukaan on käyttöönottoprosessin alussa mietittävä missä laajuudessa mittaristo otetaan käyttöön. Pienemmissä yrityksissä on todennäköisesti järkevää laatia kerralla mittaristo koko yritystä varten. Suuremmissa yrityksissä tai konserneissa on järkevämpää lähteä liikkeelle muutamalla pilottiprojektilla. Pilot-tiimien valinta tulee harkita tarkasti, jotta niistä saadaan suurin mahdollinen hyöty jatkoa varten. Käyttöönottoprosessin kestolle ei tule asettaa tiukkoja aikarajoja, vaan tärkeää on, että kaikille asianomaisille annetaan riittävästi aikaa sisäistää asiat. Joissain tilanteissa jo tasapainoisen mittariston kehittämisprosessi voi olla käyttökelpoinen työkalu. Mittariston parissa tehtävä työ ei tule valmiiksi koskaan, vaan mittaristoa on sopeutettava jatkuvasti yrityksen kulloisenkin tilanteen mukaan. (Olve et al. 2001, 45-46)

Balanced Scorecardin käyttöönottoprosessille ei ole olemassa yhtä oikeaa tapaa. Olve et al. (2001, 51-71) mukaan käyttöönottoprosessi on yksitoistavaiheinen projekti, kun taas DeBusk & Crabtree (2006, 44-45) ovat määritelleet käyttöönottoprosessille seitsemän vaihetta. Tärkeää käyttöönoton kannalta on strategian tarkka määrittäminen, tavoitteiden asettaminen sekä mittariston käyttöönottoon liittyvien asioiden tehokas viestintä. Mikäli yrityksellä on käynnissä yhtäaikaisesti useita korkeamman tason projekteja, tulee niistä viestittää henkilökunnalle selkeästi. Projektien tavoitteet sekä eroavaisuudet tulee tehdä henkilöstölle selväksi, jotta vältetään turhautumiselta ja epäluuloilta projekteja kohtaan (Kasurinen 2002, 334).

Balanced Scorecardin käyttöönottoon liittyy usein konsultin palkkaaminen avustamaan käyttöönottoprosessissa. Konsulttien palkkaaminen ei ole kuitenkaan kaikille yrityksille mahdollista, sillä konsulttien palkkiot voivat olla suuria. Konsulteilla on kokemuksensa ansiosta yleensä tärkeä rooli mittareiden valinnassa, joten heidän palkkaamisensa on perusteltua. (DeBusk & Crabtree 2006, 46)

2.3.4 Käyttöönotto ja haasteet

Tuloskortin käyttöönoton myötä yrityksen toiminta muuttuu. Muutoksen tekeminen ei ole koskaan helppoa, joten muutosvastarintaa on odotettavissa henkilöstön puolelta. (Epstein & Manzoni 1999, 199-200)

Käyttöönoton haasteet voidaan jakaa neljään eri tyyppiin:

1. Ylin johto ei osaa määrittää yrityksen strategiaa riittävän selkeästi. Joissain tapauksissa ylimmällä johdolla saattaa olla erimielisyyksiä yrityksen strategiasta. Ensimmäiseksi johdon tulee päästä yhteisymmärrykseen yrityksen strategisista tavoitteista.

2. Kaikkea mittariston vaatimaa tietoa ei välttämättä ole valmiiksi saatavilla, joten tieto pitää kerätä erityisesti tätä tarkoitusta varten. Yrityksissä, joilla on tapana aloittaa usein vastaavia projekteja ja sitten hylätä ne nopeasti epäonnistuneina, on vaikeuksia saada henkilöstö keräämään uutta tietoa. Henkilökunta olettaa, että jos se odottaa tarpeeksi kauan, myös kyseinen projekti ajetaan alas.
3. Yrityksen keskijohto suojelee omaa paikkaansa kehittämällä toissijaisia lähteitä tiedolle, joihin ylimmällä johdolla ei ole pääsyä. Toimimalla tällä tavalla he vahvistavat omaa asemaansa ja samalla vievät valtaa ylimmältä johdolta. Tämä on vastoin Balanced Scorecardin kannalta tärkeää läpinäkyvyyden periaatetta.
4. Balanced Scorecardin rakentamisen ja käyttöönoton jälkeen täytyy mittaristoa kehittää jatkuvasti, jotta se vastaa yrityksen muuttuvia tarpeita ja pystyy vastaamaan kilpailevien ohjausjärjestelmien asettamiin haasteisiin. Tämä vaatii yrityksen johdolta johdonmuukaista toimintaa sen eteen, että yrityksessä ajatellaan asioita muustakin kuin taloudellisesta näkökulmasta. (Epstein & Manzoni 1999, 199-200)

Tuloskortille on tyypillistä, että se liitetään osaksi yrityksen palkitsemisjärjestelmää. Toivasen (2001, 102) mukaan yli 60 % Suomen viidestäsadasta suurimmasta yrityksestä, joissa oli käytössä Balanced Scorecard -tuloskorttimittaristo, oli joko kytkenyt palkitsemisen mittaristoon tai suunnittele palkitsemisen sitomista mittaristoon. Pitkällä aikavälillä toimivan yhdistelmän luominen Balanced Scorecardin ja palkitsemisen välille on haastavaa. Pahimmassa tapauksessa mittaristoon perustuvat palkkiot voivat vaikuttaa negatiivisesti mittariston balanssiin ja ohjata työntekijöiden toimintaa päinvastaiseen suuntaan kuin oli tarkoitus (Olve et al. 2004, 5-6).

Ei-taloudelliset mittarit, kuten asiakastyytyväisyys, ovat merkittävästi yhteydessä yrityksen pitkäaikaiseen taloudelliseen menestykseen. Tämänhetkiset ei-

taloudelliset mittarit ennustavat yrityksen tulevaisuutta paremmin kuin tämänhetkiset taloudelliset mittarit, joten palkitsemisen liittäminen niihin on perusteltua. (Banker et al. 2000, 65) Palkitsemisen yhdistäminen mittaristoon voidaan ratkaista kytkemällä mittaristo palkitsemisjärjestelmään vasta kun on varmistuttu siitä, että mittarit ovat luotettavia ja toimivat halutulla tavalla. Käytännössä tämä tarkoittaa muutamana vuoden viivettä. (Malmi et al. 2006, 147) Palkitsemisen liittämistä tuloskorttiin ei tule pitkittää liikaa. Pahimmassa tapauksessa hyvin rakennettu tuloskortti saattaa menettää arvonsa, mikäli palkitsemista ei liitetä siihen. (Otley 1999, 373) DeBusk ja Crabtree (2006, 48) suhtautuvat kriittisesti Balanced Scorecardin ja palkitsemisen linkittämiseen. Heidän mukaansa johtajat pystyvät manipuloimaan mittaristoa saavuttaakseen haluamansa tavoitteet. He toteavat kuitenkin, että palkitsemisen ja Balanced Scorecardin yhdistäminen voi olla välttämätöntä, jotta johto saadaan hyväksymään mittariston käyttö.

Strategisten tavoitteiden asettamisen jälkeen, niiden muokkaaminen mitattaviksi tavoitteiksi koetaan usein haastavaksi prosessiksi. Validien mittarien valinta on tärkeää mittariston toiminnan kannalta. Mittarien valinnan tekevät yleensä controllerit, sillä heillä on kattava kokemus ja koulutus tämänkaltaisiin tehtäviin. (Epstein & Manzoni. 1998, 200)

Balanced Scorecardiin käyttöönottoon liittyy usein myös uuden tietojärjestelmän käyttöönotto. Tämä ei kuitenkaan ole välttämätöntä, sillä perinteisillä taulukkolaskentaohjelmilla, kuten Excelillä, on mahdollista hoitaa kaikki mittariston vaatimat toimet. Uuden tietojärjestelmän hankinta on yrityksille iso investointi ja siitä saavat hyödyt tulee käydä tarkasti läpi. Hyvän järjestelmän tärkeimpiä ominaisuuksia ovat helppokäyttöisyys ja monipuolisuus. Mittariston käyttö on helpompi perustella työntekijöille, mikäli he pystyvät katsomaan järjestelmästä suoraan, miten heidän oman yksikkönsä toiminta vaikuttaa yritykseen kokonaisuutena. (Olve et al. 2004. 6-7) Tietojärjestelmän kannalta on tärkeintä, että se on helppokäyttöinen. Monimutkainen järjestelmä vaikeuttaa tuloskortin käyttöönottoprosessia ja voi pahimmassa tapauksessa johtaa projektin päättymiseen. (Braam & Nijssen 2004, 336)

Strategian tarkka määrittäminen ja siinä pysyminen on Balanced Scorecardin käyttöönottoprosessin kannalta tärkeää. Käyttöönotto hankaloituu, mikäli strategiaa lähdetään muokkaamaan kesken käyttöönottoprosessin. (Kasurinen. 2002, 333-334)

Yrityksillä on harvoin olemassa valmiiksi tietokantaa, josta mittariston tarvitsemat luvut voitaisiin hakea. Tietokannat joudutaan pääsääntöisesti rakentamaan erikseen Balanced Scorecardia varten. Tästä aiheutuu yritykselle työtä sekä kustannuksia. (DeBusk & Crabtree 2006, 46)

Tuloskorttimittariston käyttöönottovaiheessa on tyypillistä, että projektille on nimetty vastuuhenkilö, joka voidaan nähdä joissain tilanteissa Balanced Scorecardin ”suurlähettiläänä”. Hänen tehtäviinsä kuuluu varmistaa, että kaikki työntekijät tietävät mikä tuloskortti on ja miten se vaikuttaa työskentelyyn yrityksessä. Tehtävässä toimivalta henkilöltä vaaditaan uskottavuutta muiden työntekijöiden silmissä. Riskinä voi olla, että prosessi kietoutuu liikaa yhden henkilön ympärille. Henkilön vaihtaessa työtehtävää tai siirtyessä toisen työnantajan palvelukseen voi koko mittariston käyttöönottoprosessi olla vaarassa. (Olve et al. 2004, 4) Kasurisen (2002, 334-338) mukaan projektin suojelejana sekä alullepanijana toimivan henkilön poistuminen aiheuttaa ongelmia projektin toteuttamiselle ja voi jopa johtaa sen hylkäämiseen.

Mittariston käytössä on haasteena vastata yrityksen toiminnassa tapahtuviin muutoksiin. Yrityksen eri kehitysvaiheissa tulee mittariston mitata erilaisia asioita. Mittaristoa tulisi kehittää jatkuvasti, eikä vasta siinä vaiheessa, kun huomataan, että on mitattu väärinä asioita. Syinä ongelmien syntymiseen on pääsääntöisesti yrityksen johdon puutteellinen tietämys asiasta. (Likierman 2009, 100)

2.3.5 Hyödyt

Wiersman (2009, 244-245) mukaan kolme yleisintä tarkoitusta, joihin johtajat tuloskorttia käyttävät, ovat:

1. Päätöksenteko ja päätösten rationalisointi: johtajat käyttävät Balanced Scorecardista saatuja tietoja hyödykseen tehdessään päätöksiä.
2. Aktiivisuuden koordinointi työryhmässä: Balanced Scorecardia käytetään apuna ryhmän toiminnan koordinoinnissa.
3. Itsensä monitorointi: johtajat käyttävät Balanced Scorecardia monitoroidessaan ja suunnitellessaan työtään sekä saadessaan palautetta toiminnastaan.

Balanced Scorecardin tärkeimpänä oppina johtajille voidaan pitää ymmärrystä siitä, että saavuttaakseen taloudellista menestystä, tulee yrityksen ensiksi saavuttaa menestystä ei-taloudellisten mittareiden saralla. (Davis & Albright 2004, 136) Balanced Scorecardin käyttö lisää ylimmän johdon ymmärrystä strategian tehokkuuden tärkeydestä. (Wong-On-Wing et al. 2007, 375)

Balanced Scorecardin avulla yrityksen voidaan katsoa pyrkivän parantamaan toimintansa seurantaan kolmella eri tavalla:

1. Strategian perusteella laaditun mittariston avulla yritys pystyy keskittymään menestyksen kannalta olennaisiin tekijöihin.
2. Mittaristossa seurataan useita tekijöitä, jotka vaikuttavat yrityksen menestykseen, joten tasapainon vuoksi kaikkia on seurattava ja kehitettävä tasapuolisesti.
3. Mittariston avulla pystytään yhdenmukaistamaan henkilöstön toimintaa asettamalla kaikille yhteiset päämäärät, joiden saavuttaminen on henkilöstön yhteinen intressi. (Kankkunen et al. 2005, 103-104)

Balanced Scorecardin vaikutuksista yrityksen taloudelliseen menestykseen on aikaisemmissa tutkimuksissa saatu ristiriitaisia tuloksia. Davis ja Albright (2004, 145-150) tutkivat erään pankin neljäätoista sivukonttoria. Yhdeksässä konttoreista oli käytössä Balanced Scorecard -mittaristo ja viidessä käytettiin ainoastaan taloudellisiin tunnuslukuihin perustuvia mittareita. Tutkimuksessa havaittiin, että konttorit, joiden käytössä oli Balanced Scorecard -mittaristo, menestyivät taloudellisesti paremmin kuin konttorit, joissa Balanced Scorecard -mittaristoa ei käytetty. Ittner et al. (2003, 733-735) puolestaan havaitsivat, että rahoitusalan yrityksillä, joiden käytössä oli Balanced Scorecard -mittaristo, oli alhaisempi oman pääoman tuottoaste kuin yrityksillä, joiden käytössä vastaavaa mittaristoa ei ollut. Tulokseen pitää kuitenkin suhtautua kriittisesti, sillä noin 75 % Balanced Scorecardia käyttävistä yrityksistä ei ollut huomionnut ajureiden ja lopputulosten välistä syy-seuraussuhdetta, joka on yksi Balanced Scorecardin keskeisimmistä periaatteista. Samassa tutkimuksessa havaittiin, että vaikka kirjallisuuden mukaan ei-taloudellisten mittareiden tulisi olla korostettuina Balanced Scorecardia käyttävillä yrityksillä, ei näin käytännössä kuitenkaan ollut.

Tuloskortin käyttö ei automaattisesti paranna yrityksen suorituskykyä. Yrityksissä, joissa Balanced Scorecard täydentää strategiaa, on käyttö vaikuttanut suorituskykyyn positiivisesti. Yrityksissä, joissa mittariston ja strategian välillä ei ole suoraa yhteyttä, on käyttö saattanut heikentää suorituskykyä. (Braam & Nijssen 2004, 335)

Balanced Scorecardin käyttöönotosta suurimman hyödyn on katsottu saavan sellaisten organisaatioiden, jotka ottavat prosessiin mukaan sekä johtajat että työntekijät. Kommunikointia strategiasta yrityksen sisällä edesauttaa, että se on visualisoitu strategiakartan avulla. (Olve et al. 2004, 2-7) Yritykset, joilla on ollut haasteita strategian kommunikoinnissa ja työntekijöiden toiminnan yhdenmukaistamisessa, saavat todennäköisesti mittariston käyttöönotosta suurimman hyödyn (Lawson et al. 2003, 25). Mitä suurempi organisaatio on kyseessä, sitä suuremman hyödyn se saa Balanced Scorecardin käytöstä. Balanced Scorecardin käyttö koetaan käytännöllisemmäksi ja sille annetaan sitä enemmän painoarvoa mitä suuremmasta yrityksestä on kyse (Hogue & James 2000, 12).

Balanced Scorecardin avulla yritys pystyy viestimään strategiaa tehokkaasti ylhäältä alaspäin. Organisaation tavoitteista ja organisaatiotason tuloskortista pystytään johtamaan yksikkö- ja tiimitason tuloskortit. Näin pystytään varmistumaan, että koko organisaatio toimii yhteisten tavoitteiden saavuttamiseksi. Joissain yrityksissä on luotu yksilötason tuloskortit yksikkötason tuloskorttien pohjalta. Yksilötason tuloskorttien avulla henkilöstö pystyy seuraamaan omaa suoriutumistaan. (DeBusk & Crabtree 2006, 46)

Balanced Scorecardin avulla saadaan neljä eri näkökulmaa yrityksen suorituskyvystä kerättyä yhteen ytimekkääseen dokumenttiin. Samoja asioita on voitu mitata aikaisemminkin, mutta ne on usein raportoitu erikseen, eikä niitä ole pystytty analysoimaan yhtä tasapainoisesti ja tehokkaasti. (Epstein & Manzoni 1999, 195)

De Geuser et al (2009, 114) löysivät tutkimuksessaan kolme keskeistä asiaa, joiden kautta Balanced Scorecard tuo lisäarvoa yrityksen toimintaan ja parantaa sen suorituskykyä. Ensimmäiseksi mittariston avulla strategia muutetaan tavoitteiksi ja aloitteiksi, joita voidaan valvoa ja arvioida säännöllisin väliajoin. Toiseksi Balanced Scorecard on tarpeeksi voimakas työväline vaikuttamaan johtamiskäytäntöihin. Kolmas suorituskykyä parantava tekijä on mittariston rooli resurssien kohdistajana strategisiin tavoitteisiin.

Balanced Scorecardilla nähdään olevan tärkeä rooli yrityksen sisäisen strategiaviestinnän edistäjänä sekä strategian vahvistajana. Mittaristo ei poista johdon tarvetta viestiä henkilökunnalle yrityksen tavoitteita. Sen tehtävä on pikemminkin vahvistaa perinteisillä menetelmillä tapahtuvaa strategiaviestintää. (Epstein & Manzoni 2009, 196) Balanced Scorecard tarjoaa mekanismin, jolla strategisten tavoitteiden ja operationaalisten tavoitteiden välille voidaan muodostaa selkeä yhteys. Tämä saavutetaan määrittämällä selkeät tavoitteet suoritteille kaikilla organisaatiotasolla (Atkinson 2006, 1453).

2.3.6 Kritiikkiä

Balanced Scorecardia on hyödynnetty yrityksissä jo lähes kahden vuosikymmenen ajan. Sitä on tutkittu laajasti useiden henkilöiden toimesta, joten on luonnollista, että sitä kohtaan on esitetty kritiikkiä. Norreklitin (2003, 611-612) mukaan Balanced Scorecard ei ole uusi johtamisväline, vaan ainoastaan hyvin myyty, päivitetty versio vanhoista ideoista. Menestykseen on vaikuttanut mittariston luoja, Robert Kaplanin professuuri arvostetussa Harvardin yliopistossa. Tämän vuoksi yleisö uskoo hänen kertomansa mittariston toimivuudesta, vaikka minkäänlaista vakuuttavaa dokumentaatiota mittariston toimivuudesta ei ole esittänyt. Norrekliti (2000, 71-72) näkee ongelmallisena sen, että Balanced Scorecardista puuttuu aikadimensio, joka on hänen mielestään edellytys syy-seuraussuhteiden toteamiselle.

Strategian mittaamista on kritisoitu siitä, että liian selkeät strategiat aiheuttavat joustamattomuutta ja pahimmassa strategian vaihtoehtoiset suunnat saattavat jäädä yritykseltä huomioimatta (Mintzberg 1994, 111). Strategian mittaaminen voi luoda illuusion siitä, että kaikkea tärkeää mitataan. Tämän seurauksena yritys ei huomaa sen ympärillä tapahtuvia muutoksia ja saattaa ajautua ongelmiin.

Balanced Scorecardia on syytetty liiasta yksinkertaistamisesta. Saavuttaakseen halutut tavoitteet, yritykset joutuvat kulkemaan kiertoteitä. Organisaatiot ovat monimutkaisia, eikä niitä voida esittää yksinkertaisen mallin avulla. Esimerkkinä alkuvaiheessa oleva yritys, joka myy tuotteita halvalla saavuttaakseen suotuisan imagon ja kasvattaakseen markkinaosuutta. Tällainen yritys ei voi korottaa hintojaan parantaakseen taloudellista tulostaan. Balanced Scorecardin ei voida katsoa toimivan kaikissa toimintaympäristöissä. (Norrekliti et al. 2008, 66)

On kyseenalaista voidaanko kaikissa tapauksissa muodostaa tarpeeksi pitkäkestoisia ja tarkkaa strategiaa, jotta Balanced Scorecardin käyttöönotto olisi mahdollista ja perusteltua. Tämä ongelma voidaan yrittää ratkaista pilottiprojektien avulla kokeilemalla mittariston toimivuutta käytännössä (Kasurinen 2002, 340).

Suorituskyvyn mittaamisessa on riski, että mitataan ainoastaan oman yrityksen toimintaa ja unohdetaan ulkopuolinen maailma. Toteutuneita lukuja verrataan sokeasti ennakoituihin budjetteihin tai edellisvuosien lukuihin, mutta niissä jätetään huomioimatta organisaation ulkopuolisten tekijöiden vaikutus toimintaan. Tuloksia tulisi verrata samalla toimialalla toimiviin kilpailijoihin. Käytännössä tätä on vaikea toteuttaa. (Likierman 2009, 98)

3. TUTKIMUSMETODOLOGIA JA CASE-YRITYS

3.1 Laadullinen tutkimus

Tutkimuksen empiriaosuus on laadullinen eli kvalitatiivinen tutkimus. Tutkimusmenetelminä on käytetty haastatteluja, tutkijan omaa havainnointia ja case-yrityksestä saatua yrityksen sisäiseen käyttöön tarkoitettua materiaalia.

Tutkimus on suoritettu Case-tutkimuksena. Kohteena on suomalainen finanssiryhmä. Laadulliselle tutkimukselle on tyypillistä, että siinä keskitytään yleensä pienen määrään tapauksia ja pyritään analysoimaan niitä mahdollisimman perusteellisesti. Laadullisessa tutkimuksessa kriteerinä työlle on määrän sijaan sen laatu. Tyypillistä laadulliselle tutkimukselle on hypoteesittomuus, eli tutkijalla ei ole tutkimuskohteesta tai tutkimuksen tuloksista lukkoonlyötyjä ennakko-oletuksia. Suotavaa on kehittää itselleen arvauksia siitä mitä työ tuo tullessaan. (Eskola & Suoranta 2003, 18-20)

Kvalitatiivisessa tutkimuksessa tutkimuksen kohde on yleensä tunnistettavissa, vaikka sitä ei olisi työssä nimetty. Tutkijan tulee ottaa huomioon se, että työstä ei aiheudu tutkittavalle vahinkoa. Mikäli tutkijan ja tutkittavan välillä ei ole riittävää luottamusta, on olemassa riski, että tutkittavat eivät kerro kaikkea oleellista tai mahdollisesti vääristelevät asioita, jotta tutkimuksen tuloksia ei pystyittäisi käyttämään heitä vastaan. Tässä tapauksessa puhutaan eettisyys- ja luottamuksellisuusharkinnasta. (Koskinen et al. 2005, 278-279). Tutkimuksessa ei mainita kohdetta nimellä, eikä työssä käsitellä kohteen kannalta haitallista aineistoa. Tutkijan ja kohdeyrityksen välille on syntynyt tutkijan työsuhteen aikana luottamussuhde, joten haastateltavien voidaan olettaa puhuneen totuudenmukaisesti.

Tutkimuksen suorittamiseen liittyy paljon teoreettista pohdintaa sekä käytännön järjestelyjä. Tutkimusongelmaa rajattaessa joudutaankin usein miettimään tutkimuksen toteuttamiseen liittyviä kysymyksiä: esimerkiksi käytetäänkö olemassa olevaa aineistoa vai kerätäänkö aineisto itse, millä metodeilla aineisto kerätään

sekä miten tutkittavat tavoitetaan ja miten heiltä saadaan suostumus tutkimukseen. (Hirsjärvi et al. 2003, 166-167).

3.2 Haastattelut

Haastattelu on Suomessa yleisin tapa kerätä laadullista aineistoa. Tavoite on selvittää mitä jollakulla on mielessään. Haastattelun voidaan katsoa olevan keskustelua, johon haastattelija tekee aloitteen ja jota hän johdattelee. (Eskola et al. 2003, 85) Tutkimuksessa haastattelut suoritettiin avoimina haastatteluina, jotka muistuttavat hyvin paljon tavallisia keskusteluja. Haastattelija ja haastateltava keskustelivat tietystä aiheesta, mutta haastateltavien kanssa ei käydä läpi samoja kysymyksiä. (Eskola & Suoranta 2003, 86)

Tutkimusmenetelminä käytettiin haastatteluja ja tutkijan omaa havainnointia. Haastattelujen kohteeksi valikoituivat suunnittelupäällikkö ja controller. Suunnittelupäällikkö vastaa nykyään tulokorttiohjauksesta sekä tulokortiston kehittämisestä. Controller oli mukana tulokorttimittariston käyttöönottoprojektissa. Koulutukseltaan controller on kauppatieteiden tohtori ja suunnittelupäällikkö kauppatieteiden maisteri.

Haastattelujen tavoite oli saada mahdollisimman kattava kuva tulokortiston käyttöönoton taustalla olleista syistä, käyttöönottoprosessista sekä tulokortin käytön nykytilanteesta yrityksessä. Tutkija on työskennellyt kahden vuoden ajan case-yrityksessä ja hyödyntää myös omia havaintojaan.

Haastattelut suoritettiin haastateltavien työhuoneissa. Haastattelut nauhoitettiin, jotta vastauksia olisi helpompi analysoida jälkikäteen. Nauhoittaminen mahdollisti sen, että haastattelija pystyi keskittymään pelkästään haastatteluun eikä hänen huomionsa mennyt muistiinpanojen tekemiseen. Haastatteluja varten tutkija oli perehtynyt yrityksestä käyttöönsä saamaan materiaaliin sekä tutustunut Balanced Scorecardia käsittelevään kirjallisuuteen, jotta haastatteluissa pystyttiin keskittymään tutkimuksen kannalta olennaisimpiin asioihin.

Ennen haastattelujen suorittamista tutkija oli käynyt tapaamassa suunnittelupäällikköä kahdesti. Haastatteluja edeltävissä tapaamisissa keskusteltiin yleisesti yrityksen tavasta käyttää tuloskorttia sekä tutkimuksen suorittamisesta. Tutkija sai tapaamisissa käyttöönsä yrityksen sisäistä, Balanced Scorecardiin liittyvää materiaalia. Näitä tapaamisia ei nauhoitettu. Tutkija oli yhteydessä haastateltaviin ennen haastatteluja sopiaukseen haastattelun suorittamisen yksityiskohdista ja haastatteluissa käsiteltävistä aihealueista.

Tutkija haastatteli ensiksi controlleria ja käytti tästä haastattelusta saamiaan tietoja hyödyksi valmistautuessaan haastatteluun suunnittelupäällikön kanssa. Controllerille tehdyn haastattelun painopisteitä olivat tuloskortin käyttöönottoon vaikuttaneet syyt, mittariston käyttöönottoprosessi ja siinä koetut haasteet sekä mittaristolla tavoitellut hyödyt. Suunnittelupäällikön haastattelussa keskityttiin selvittämään miten tuloskortille asetetut tavoitteet olivat toteutuneet, mitä haasteita käytön aikana on koettu ja mitä hyötyjä mittariston avulla on saavutettu.

4. BALANCED SCORECARDIN KÄYTTÖ CASE-YRITYKSESSÄ

4.1 Case-yritys ja Balanced Scorecardin tausta yrityksessä

Case-yritys on suomalainen finanssiryhmä, johon kuuluu seitsemän yhtiötä. Ryhmään kuuluvat yhtiöt tarjoavat muun muassa vakuutus-, varainhoito- sekä pankkipalveluita. Yritys on keskinäinen, eli asiakkaat omistavat sen. Siksi yrityksen tuotot voidaan käyttää asiakkaiden palvelujen ja etujen kehittämiseen. Ryhmässä on käytössä matriisiorganisaatio, eli tytäryhtiöiden lisäksi ryhmässä on tukitoimintoja kuten talous-, sijoitus ja henkilöstöpalvelut, jotka palvelevat kaikkia ryhmän yhtiöitä. Ryhmän toiminnot on jaettu asiakassegmenteittäin. Organisaation palveluksessa on yhteensä noin 3200 henkilöä.

Case-yrityksessä esiteltiin Balanced Scorecard käsitteenä vuonna 1997. Siitä muutaman vuoden kuluttua otettiin käyttöön ensimmäinen Excel-pohjainen järjestelmä. Varsinainen Balanced Scorecard -järjestelmähanke käynnistettiin vuonna 2001, ensimmäiset tuotantoympäristöt otettiin käyttöön 2003 ja vuonna 2005 järjestelmä oli käytössä täydessä laajuudessaan. (Sisäinen materiaali 2007).

Ennen tulokortin käyttöönottoa case-yritys oli vahvasti budjettivetoinen. Asiakkaiden tarpeiden ja vaatimuksien kasvaminen, yhä epävarmemmat toimintaympäristöt sekä nopeasti tapahtuvat muutokset toivat liiketoimintaan uusia haasteita. Haasteisiin vastatakseen yritys päätti siirtyä rullaavaan toiminnanohjaukseen, jossa tulokortilla oli merkittävä rooli. Toiminnanohjauksen avulla toimintaan tavoiteltiin dynaamisuutta ja oleellisesti parempaa kykyä tehdä nopeitakin muutoksia. Prosessin myötä painopiste siirtyi seurannasta ennakkointiin. (Controller 2011; Sisäinen materiaali 2005)

Toiminnanohjaukselle oli yrityksessä annettu vuonna 2005 kaksi määritelmää:

1. Toiminnanohjaus tarkoittaa ennakoivaa operatiivisen suunnittelun, toteutuksen ja seurannan prosessia, jonka tavoitteena on viedä strateginen tahtotila tehokkaasti käytäntöön tuloskorttikehikkoa hyödyntäen.
2. Toiminnanohjaus on kattavaa oman tilan ja ympäristön jatkuvaa seurantaa, analysointia ja tulevan kehityksen ennakoimista sekä analyysihavaintoihin perustuvaa liiketoiminnan ohjaamista. (Sisäinen esite 2005)

Yrityksen intranetissä on määritelty toiminnanohjaukseen liittyviä käsitteitä, joista oleellimmat käsitellään seuraavaksi:

Tuloskortti kertoo, mitä päämääriä ja vuositason toimenpiteitä kukin yrityksen organisaatio-osa toteuttaa tasapainoisesti päästäkseen visioon. Tuloskortti sisältää neljä näkökulmaa: asiakkaan, palveluprosessien, talouden- ja markkina-aseman sekä henkilöstön. Asiakkaan näkökulma kertoo mitä asiakkaat tarvitsevat ja odottavat. Palveluprosessien näkökulma kertoo millaista laatua ja tehokkuutta prosesseilta odotetaan. Henkilöstön näkökulma kertoo mitä henkilöstö tarvitsee ja mitä siltä odotetaan. Talouden ja markkina-aseman näkökulma kertoo, mitä asiakkaat omistajina edellyttävät yritykseltä. (Intranet 2011)

Strategia on määritelty niiksi merkittäviksi muutoksiksi ja valinnoiksi, joilla yritys pyrkii kohti visiotaan. Strategisen muutoksen suunta ja voimakkuus ilmaistaan ylivoimaisuutta tuottavien kilpailuetujen ja strategiakortin päämääräalueiden ja numeraalisten tavoitetasojen avulla. (Intranet 2011)

Visio kuvaa sitä ihannetilaa, johon yritys pyrkii. Se energisoi toimintaa, sisältää arvoa tuottavan palvelulupauksen ja asemoi yrityksen markkinoilla. (Intranet 2011)

Strategiakortilla ilmaistaan tuloskorttikehikossa strategiakauden päämääräalueet, mittarit ja numeeriset tavoitetasot. Strategiakortista johdetaan toiminnanoh-

jauksen tulokortin sisältö: tavoitealueet, mittarit ja tavoitetasot. Strategiakortit määritellään kolmen vuoden jaksoissa. (Intranet 2011)

Tulokortin kanssa samanaikaisesti yrityksessä otettiin käyttöön ennustemittarit. Talousosasto ja controllerit valitsevat ennustemittarit yhdessä, mittareiden päivittäminen kvartaaleittain on controllereiden vastuulla. Osaa ennustemittareista seurataan myös tulokortissa.

4.2 Tavoiteltavat hyödyt

Case-yrityksessä tehtiin ennen tulokortin käyttöönottoa sisäiseen käyttöön esite, jossa esiteltiin toiminnanohjauksen käytöllä tavoiteltavia hyötyjä. Esite kulki nimellä: ”Rullaava toiminnanohjaus – näkemyksellä parempaa sisältöä”. Kuten esitteen nimestä käy ilmi, haettiin toiminnanohjauksella yrityksen toimintaan ennen kaikkea rullaavuutta. Esitteessä uudelle toiminnanohjaukselle oli määritetty neljä avainteemaa: kokonaisnäkemys, tulevan ennakointi, muutosvalmiuksien merkittävä parantaminen sekä yhdessä päättäminen. (Sisäinen esite 2005) Controller (2011) kuvaili asiaa seuraavasti:

”Katottiin näitä seurantajuttuja ja huomattiin vuoteen liittyviä asioita ja eihän se elämä voi aina alkaa nollostamme tammikuun eka päivä.”

Lähtötilanteessa suurimpina ongelmina yrityksessä koettiin muutosten vaatima suuri työmäärä sekä niihin liittyvä hitaus. Budjetissa olleet tiedot myös vanhenivat budjettijakson kuluessa eivätkä pitäneet enää kaikilta osin paikkaansa etenkin budjettijakson lopussa. Budjetti tehtiin aiemmin kerran vuodessa. Uusia asioita oli mahdollista sisällyttää budjettiin ainoastaan kerran vuodessa. Tavoitteena oli päästä tilanteeseen, jossa voidaan koska vaan aloittaa uusi asia ja muuttaa tavoitteita sen mukaan. Toiminnanohjauksen katsottiin tarjoavan mahdollisuus rullaavuuteen – tilanteeseen, jossa voidaan aina lisätä uusia asioita ja muokata lukuja sitä mukaa kun näkyvä kirkastuu. (Sisäinen esite 2005) Controller (2011) kuvaili tavoitteita seuraavasti:

”Tavallaan yritettiin murtaa sellaista neukkutyylistä viisvuotis suunnitelmaa, että se on nyt tässä ja muuta ei tapahdu. Vaan jos ulkona tapahtuu tommosta, niin sitten reagoidaan siihen tai jos tulee joku hyvä idea, niin se voidaan ottaa heti käsittelyyn. Eli joustaminen oli yks sellainen tärkeä asia.”

Yrityksen toimialalla talousasioiden seuraaminen ja mittaaminen on tyypillistä ja niille on annettu paljon painoarvoa. Yrityksessä ymmärrettiin asiakkaiden ja henkilökunnan olevan oleellinen osa liiketoimintaa. Niiden näkökulma tuli saada otettua paremmin mukaan. Controller (2011) kommentoi asiakkaan näkökulman painottamista seuraavasti:

”Meillä tuli tavallaan sellanen, että mikä täällä on asiakkaiden näkökulma. Entäs henkilöstö? Pitäisikö meidän kanssa ottaa ne seurantaan? Koska ne ovat ne alkusyyt, millä taloudellinen tulos syntyy.”

Case-yrityksessä oli aikaisemmin käytetty paljon resursseja rutiinien pyörittämiseen, sillä yrityksessä ei ollut kokonaisuutta hallitsevaa järjestelmää. Toiminnanohjauksen avulla toimintaa yritettiin automatisoida mahdollisimman paljon. Rutiinien määrä haluttiin minimoida ja resurssit kohdistaa työn sisältöön. Case-yrityksessä on yhteensä 21 ulottuvuutta siihen kuuluvien seitsemän yhtiön, asiakassegmenttien ja tukifunktioiden kanssa. Informaatiota oli yrityksessä käytössä niin runsaasti, että sen hallintaan tarvittiin järjestelmä, jonka avulla tieto saataisiin organisoitua loogisesti. Controller (2011) kuvaili tilannetta seuraavasti:

”Kun nää kaikki 21 ulottuvuutta saadaan samaan kehikkoon, niin että suunnilleen samat asiat pyörivät kaikilla samoissa kohdissa, niin se tuo semmoista selkeyttä ja järjestelmällisyyttä. Otetaan esimerkiksi Tytäryhtiö Z ja asiakassegmentti Z, kun niillä on samoja asioita, niin ne pääsevät keskustelemaan kahdesta eri näkökulmasta molempia hyödyttävällä tavalla.”

4.3 Käyttöönottoprosessi

Tuloskortin käyttöönotto ja kehitysprosessi suoritettiin yrityksen henkilökunnan omin voimin, lukuun ottamatta ATK-järjestelmiä, jotka hankittiin ulkopuoliselta toimittajalta. Käyttöönottoprosessin aikana yrityksen talousosastolla perehdyttiin tuloskorttia käsittelevään kirjallisuuteen sekä tutustuttiin ulkomaisten yhteistyökumppanien käytäntöihin tuloskorttimittariston käytössä. Prosessin alkuvaiheessa lähdettiin liikkeelle siitä, että tuloskortin käyttöön liittyvä filosofia selvitettiin aluksi perin pohjin talousosastolla, ennen kuin sitä lähdettiin viemään eteenpäin.

Olven et al. (2004, 2-7) mukaan tuloskorttiprosessin onnistumista edesauttaa strategian kuvaaminen strategiakarttojen avulla. Henkilöstön on tällä tavoin helpompi sisäistää yrityksen strategiset tavoitteet. Case-yrityksessä tehtiin samanaikaisesti tuloskortin käyttöönoton kanssa strategiatyökirja, jonka luettuaan henkilöstöllä oli olemassa käsitys siitä, mitä asioita kussakin tuloskortin näkökulmassa tulisi käsitellä (Sisäinen materiaali 2005).

Case-yritys on keskinäinen yhtiö eli se on asiakkaidensa omistama. Keskinäisyys vaikutti tuloskortin käyttöönottoprosessiin, erityisesti näkökulmien valintaan. Kaplanin ja Nortonin (1996, 24-26) alkuperäisessä tuloskortin mallissa lähdettiin liikkeelle taloudellisesta näkökulmasta. Case-yrityksessä lähdettiin rakentamaan mittaristoa asiakkaan näkökulmasta. Controller (2011) kuvaili asiakkaan näkökulman painottamista seuraavasti:

”Tuloskorttihan on sen Kaplanin ja Nortonin alkuperää ja se lähtee täältä taloudesta ja me lähdettiin asiakkaasta. Me nähdään, et talous on seurausta siitä mitä täällä tehdään (Asiakasnäkökulma), ku se on monessa muussa paikassa se ykkönen. Eli meidän pitää saada näin ja näin paljon voittoa osingon muodossa jne... Keskinäisyys toi sen, et me lähdettiin aidosti katsomaan, et mikä se on se tarina, mikä muodostuu siitä, et me tehdään asiakkaille hyvää.”

Keskinäisyys ja sitä kautta asiakkaan näkökulman painottaminen toivat haasteita tuloskorttiin liittyvien tietoteknisten järjestelmien käyttöönottoon. Yritykselle tarjottiin alussa järjestelmää, joka lähti liikkeelle taloudellisesta näkökulmasta. Yrityksessä haluttiin kuitenkin painottaa asiakasnäkökulman tärkeyttä. Yritys lähtikin yhteistyössä järjestelmäntarjoajan kanssa kehittämään järjestelmää, jonka pohjana on asiakkaan näkökulma. (Controller)

Olve et al. (2001, 45-46) mukaan suuremmissa yrityksissä tuloskorttimittariston käyttöönottoprosessi kannattaa aloittaa pilottiprojektien avulla. Case-yrityksessä ei käytetty varsinaisia pilottiprojekteja, vaan mittaristoa testattiin talousosastolla. Controller totesi haastattelussa, että mikäli projektiin lähdettäisiin uudestaan, varmistaisi hän järjestelmän toimivuuden tekemällä harjoitustöitä organisaation eri tahojen kanssa. Ennen käyttöönottoa yrityksessä järjestettiin "road-show" -tapahtumia, joissa mittaristoa tehtiin henkilöstölle tutuksi. (Controller 2011) Kasurisen (2002, 334) mukaan mittariston periaatteiden selvittäminen ja sen avulla tavoiteltavien hyötyjen selventäminen henkilökunnalle on tärkeää mittariston menestymisen kannalta.

Talousosaston näkökulmasta tuloskorttimittariston käyttöönotto- ja kehitysprosessi oli opettava ja antoisa kokemus. Controller (2011) kuvaili prosessia seuraavasti:

"Aika paljon tehtiin ite. Se oli kiva retki sinällään, koska se oli meillekin aika monelle ihan uutta. Siinä sitten isommalla porukalla ihmeteltiin ja tehtiin pala kerrallaan."

4.4 Haasteet

Davis et al. (2004, 136) toteavat, että saavuttaakseen taloudellista menestystä tulee yrityksen ensin saavuttaa menestystä ei-taloudellisen mittareiden osalla. Case-yrityksessä suunnittelu ja panostukset oli aiemmin suunnattu kannattavuuden ja kasvulukemien kuntoon saamiseen. Suurimpana haasteena mittariston implementoinnissa oli saada ihmiset ajattelemaan muita kuin taloudellisia näkökulmia. Yrityksessä käytettiin paljon resursseja viestintään keskinäisyydestä, asi-

akkaasta ja henkilökunnasta eli ”sisäisestä asiakkaasta”. Näin henkilöstö saatiin sitoutettua projektiin ja ymmärtämään mistä on kyse. Controller (2011) kommentoi henkilöstön suhtautumista seuraavasti:

”Kyl siinä töitä tehtiin. Isoin haaste oli saada ihmiset ymmärtämään, miks tällainen järjestelmä on meidän taloon otettu.”

Teoriaosuudessa havaittiin tuloskortin käyttöönoton muuttavan yrityksen toimintatapoja ja se saatetaan joissakin tilanteissa kokea uhkaavana. (Epstein & Manzoni 1999, 199-200) On odotettavissa, että henkilöstö kyseenalaistaa uuden järjestelmän. Tuloskortin käyttöönoton myötä henkilökunta joutuu tekemään paljon sellaista työtä, jota aikaisemmin ei ole tarvinnut tehdä. Case-yrityksessä tuloskortin ylläpitoon liittyy paljon Excelin käyttöä. Erityisesti tämä on koettu henkilöstön kannalta työläänä. Alkuvaiheessa kaikki yksiköt eivät ottaneet mittaristoa käyttöön suunnitelmien mukaisesti. Ongelmat käyttöönotossa saatiin ratkaistua yksiköiden ja talousosaston välisten keskustelujen avulla. Nykyään järjestelmä on hyväksytty läpi yrityksen ja sen käyttö sujuu pääosin ilman talousosaston puuttumista asiaan. Controller (2011) kuvaili käyttöönottoprosessin haasteita seuraavasti:

”Siinä oli kyllä siinä alussa aika paljon sellaista, että saatiin niin sanotusti kuonoomme. Jos sitä henkilökunnan suhtautumista nyt jotenkin kuvais: no mitä hemmettiä toihan nyt on ihan tyhmä. Mitä me tolla tehdään?”

Alkuvaiheessa tavoitteena oli, että jokaisessa mittariston näkökulmassa olisi kahdesta kolmeen mittaria. Mittariston rooli yrityksessä on enemmänkin kehityspolku ja tärkeimpiä asioita eteenpäin vievä, kuin kaikkia mahdollisia asioita mittaava seuranta järjestelmä. Yrityksessä käytettävien mittareiden määrä on yhtenevä Balanced Scorecardin alkuperäisen idean sekä suomalaisia yrityksiä koskevan tutkimustiedon kanssa. (Kaplan & Norton 1996; 162-164; Malmi et al. 2006, 31) Mittaristo nähdään yrityksessä johdon tutkana, joka kertoo missä mennään. Joillekin oli vaikea ymmärtää, että mittaristoon ei voinut laittaa kaikkia haluamiaan mittareita. Controller (2011) kommentoi asiaa seuraavasti:

”Muistan yhden toimitusjohtajan, ei ole enää täällä töissä, joka tuli meille ja sano, että tässä on 52 mittaria. Näitä me seurataan. Pankkaa ne tonne. Me sanottiin, että ei käy. Me ei suljeta pois tosiaan sitä, että sä voit seurata edelleenkin niitä, mut mitkä on ne tärkeimmät jutut. Kyllä hän sit lopulta pääsi ja oltiin kahdessatoista mittarissa, että nää on ne kaikkein keskeisimmät. Jos näissä onnistutaan, niin sit menee ihan ok.”

Suurimmat ongelmat mittariston käytön aikana ovat liittyneet tietoteknisiin järjestelmiin. Yrityksellä olisi ollut halua kehittää järjestelmää ja tehdä siihen muutoksia. Järjestelmä on kuitenkin osoittautunut kankeaksi, eikä muutosten tekeminen siihen ole ollut mahdollista. Braam & Nijssen (2004, 336) havaitsivat tutkimuksessaan tietoteknisten järjestelmien vaikeakäyttöisyyden voivan pahimmillaan johtaa mittariston käytön lopettamiseen. Case-yrityksessä tietoteknisistä ongelmista selvittiin siirtämällä resursseja kehitystyöstä järjestelmän ylläpitoon liittyviin tehtäviin. Tietoteknisten ongelmien ratkaisuksi yritykselle on tarjottu ulkomaisten konsulttien palveluita. Konsulttien avulla järjestelmään olisi voitu tehdä yrityksen toivomia räätälöintejä. Tähän liittyi kuitenkin se riski, etteivät räätälöinnit toimisi enää, mikäli järjestelmän versiota päivitetään tai siihen tehdään muutoksia. Räätälöinnit koettiin yrityksessä liian riskialttiiksi ja haasteelliseksi, eikä konsulttien palveluita käytetty. Yritys on vaihtamassa vuoden 2011 aikana nykyisestä järjestelmästä uuden palveluntarjoajan työkalujen pohjalta kehitettyyn järjestelmään, jonka pitäisi tarjota paremmat mahdollisuudet muokata mittaristo yrityksen näköiseksi. Controller (2011) kuvaili asiaa seuraavasti:

”Tosiaan tuol järjestelmäpuolella oli omat juttunsa. Konsultit tuolla puhuu, et tällasia järjestelmiä on olemassa, mut ei niitä sit kuitenkaan ollut.”

Konsernirakenne on tuonut mittariston rakentamiseen ja käyttöön omat haasteensa. Ryhmän yritykset toimivat eri toimialoilla, eikä niille kaikille voida asettaa yhteisiä mittareja. Esimerkiksi tuottotehokkuutta ajatellaessa kaikki mittaavat kuluja suhteessa tuottoihin, mutta kyseessä voivat olla erilaiset kulut ja tuotot. Erilaiset laskentakaavat tuovat haasteita tavoitetasojen määrittämiseen ja tavoitetasot voivat

olla hyvin vaihtelevia yhtiöiden välillä. Matriisiorganisaatio johtaa omiin haasteisiinsa. Esimerkiksi miten asiakassegmenttien myyntiä voidaan mitata tehokkaasti, kun myynnit tulevat usean eri yrityksen kautta. Suunnittelupäällikkö (2011) kuvaili organisaatorakenteen haasteita seuraavasti:

”Ja tietysti tällänen matriisiorganisaatio on aina haastava. Tää liittyy yhtiöihin. Sit on vielä asiakassegmentit, yksityistalous ja yritysasiakasliiketoiminta. Niiden näkökulma on ne asiakkaat, jotka käyttää meidän eri toimialoja edustavien yhtiöiden palveluja. Niin millä sitä asiakassegmenttiä mittaa, koska ne ei ole yhteenlaskettavissa ne luvut? Se usein aiheuttaa sen, että siellä segmentillä ei voi olla yhtä lukua, joka ois myynti, vaan siellä voi olla viis eri lukua, joissa on kaikki yhtiöt erikseen. Ne on appelsiineja ja omenoita. Niiden yhteismitallistaminen on todella vaikeata.”

Yritys kävi mittariston kehittämisprosessin aikana esittelemässä tulokorttiajatus- taan sekä siihen liittyvää strategia-ajattelua talousjohtajan johdolla useassa Euroopan maassa sekä Australiassa. Yritys sai positiivista palautetta ja loistavia arvosanoja tavasta, jolla se oli onnistunut ottamaan järjestelmän käyttöön. Ulkomailta saatu positiivinen palaute auttoi jaksamaan mittariston läpiviemisprosessissa. (Controller 2011)

4.5 Mittaristo käytössä

Teoriaosuudessa tulokorttimittaristot jaettiin kolmeen tyyppiin. (Malmi et al. 2006, 34-37) Case-yrityksessä alkuperäisenä tavoitteena oli rakentaa strategiamittaristo. Käytön aikana mittariston rakenne on siirtynyt lähemmäksi KPI-mittaristoa. Tulokortin rakenne on samanlainen läpi koko yrityksen. Rakenne on järjestetty organisaatiohierarkian mukaisesti. Asiakassegmenttien ja yhtiöiden tavoitteet voidaan näin viestittää yhtenäisesti koko organisaatiolle. Tulokortin avulla tavoitteiden viestintään on saatu yhdenmukaisuutta.

Tuloskortin käyttöönoton yhteydessä yrityksen johtamisjärjestelmää uudistettiin. Aikaisemmin yrityksessä oli käytetty resursseja menneiden asioiden läpikäyntiin. Tavoitteena oli siirtyä johtamiskulttuuriin, jossa painopiste on tulevaisuudessa. Tulevaisuuden määrittelemisessä tuloskortilla on merkittävä rooli. Uudistamisen myötä johtamisjärjestelmään saatiin avoimuutta ja positiivisuutta. Yrityksen ylin johto kokoontuu neljännesvuosittain tavoitekokouksiin, joissa tehdään yrityksen toiminnan kannalta tärkeitä päätöksiä. Controller (2011) kuvaili johtamiskulttuurin muutosta seuraavasti:

”Käännettiin sitä kulttuuria niin päin, että se mitä on tapahtunut, se on tapahtunut, ja siihen ei hirveästi kannata uhrata aikaa, että ruvetaan selittelemään miksi tuolla on plussia ja tuolla miinusta. Vaan, että miten tästä eteenpäin? Mitä aiot seuraavan kolmen, kuuden tai kahden toista kuukauden aikana tehdä? Se kääntyi positiiviseen suuntaan niin, että ketään ei syytellä ja kaikki näkee avoimesti missä mennään. Koska me ollaan limittäin toisiimme.”

Teoriaosuudessa todettiin controllereilla olevan paras tietotaito mittareiden ja tavoitetasojen määrittämiseen (Epstein & Manzoni 1998, 200). Case-yrityksessä ylin johto määrittelee vuosisuunnittelun yhteydessä raamit mittariston painopisteille ja yrityksen tavoitteille. Painopisteiden ja tavoitteiden pohjalta controllerit koordinoivat yksikötasoisten mittareiden määrittämisprosessia ja koostavat mittariston vaativan informaation.

Yhdessä päättäminen oli yksi neljästä tavoiteltavasta avaintemasta, kun toiminnanohjaus otettiin käyttöön. Yhdessä päättäminen kuvasi yrityksen toimintakulttuuria jo ennen toiminnanohjauksen käyttöönottoa. Yrityskulttuuri oli jo aikaisemmin ollut hyvin keskustelevala. Yrityksessä on paljon johtoryhmiä ja erilaisia työryhmiä, joissa asioita pohditaan ja päätetään. Suunnittelupäällikkö (2011) kommentoi asiaa seuraavasti:

”Meille on luonteista, että päätöksiä ei anneta ylhäältä alaspäin, vaan että niistä usein keskustellaan porukalla.”

Tulospalkkauksen liittämistä tulokorttimittaristoon on pidetty yhtenä mittariston menestymisen tärkeimmistä edellytyksistä (Malmi et al. 2006, 147; Otley 1999, 373). Case-yrityksessä tulospalkkaus liitettiin tulokorttimittaristoon pian mittariston käyttöönoton jälkeen. Controller (2001) kommentoi tulospalkkauksen ja tulokorttimittariston yhdistämistä seuraavasti:

”Me kysyttiin, et jos täs on nää kaikkein tärkeimmät jutut, niin eikö näistä nyt kuuluis se palkitseminen tehdä? En mä siinä näe mitään ongelmaa. Niin oli se kyl koko ajan mukana tässä.”

Tulospalkkauksen ja tulokorttimittariston yhdistäminen ei ole ollut ongelmatonta. Joissain yksiköissä tavoitetasot asetetaan todella korkeiksi, jolloin niitä on käytännössä mahdotonta saavuttaa ja toisissa taas alhaisiksi, jolloin ne saavutetaan helposti. Tämä luo eriarvoisuutta organisaatioiden välille. Kaikkien kannalta olisi hyödyllistä, jos mittaristo saataisiin tältä osin yhtenäistettyä. Mittariston käytön alkuvaiheessa talousosastolta oli henkilökuntaa mukana, kun mittareita ja niiden tavoitetasoja määriteltiin eri organisaatioissa. Kun mittaristosta on tullut työkalu, jonka käyttö on henkilöstölle tuttua, on myös mittareiden valinta ja tavoitetasojen määrittäminen annettu organisaatioiden itsensä tehtäväksi. (Suunnittelupäällikkö 2011)

Toiminnanohjauksen päätavoitteena ollut rullaavuuden periaate ei toteutunut alkuperäisen tavoitteen mukaisesti. Rullaavuuteen liittyy paljon laskelmien laatimista, joiden tekeminen on koettu yrityksessä haastavaksi, eikä niiden laatimiseen ole ollut riittävästi resursseja. Yrityksen toimiala on suhteellisen hidasliikkeinen. Tämä on osaltaan vaikuttanut siihen, että rullaavuudelle ei kuitenkaan ollut yrityksessä kysyntää eikä rullaavuus siten toteutunut alkuperäisten suunnitelmien mukaan. Vaikka rullaavuus ei suunnitelmien mukaan toteutunut, on ennustaminen lisääntynyt toiminnanohjauksen käyttöönoton myötä. Aikaisemmin vuosisuunnittelussa koettiin ongelmalliseksi, että syys-lokakuussa oli olemassa ennuste ainoastaan kuluvalla vuodelle, mutta ei mitään tulevalle vuodelle. Tulokortin ja ennustemitta-

reiden avulla eteenpäin näkyvää aikahorisonttia on saatu pidennettyä. (Suunnittelupäällikkö 2011)

Mittariston sisäisiä syy-seuraussuhteita ei ole yrityksessä dokumentoitu tai mallinnettu. On oletettu, että suurimmalla osalla henkilöstöstä ne ovat ajatuksissa selkeinä. Liiketoiminnan johdolle suhteet ovat selvät, mutta niitä ei välttämättä ole ymmärretty läpi koko organisaation (Suunnittelupäällikkö 2011). Kaplan ja Norton (1996, 30–31) painottivat Balanced Scorecardin luotuaan syy-seuraussuhteiden ymmärtämisen tärkeyttä. Case-yrityksen tuloskorttijärjestelmässä ei ole toistaiseksi paikkaa, johon syy-seurausyhteydet olisi mahdollista merkitä. Syy-seuraussuhteiden ja mittariston tavoitteiden viestintään yrityksen talousosastolla olisi halua panostaa enemmän, mutta resurssit eivät ole ainakaan toistaiseksi riittäneet. Erityisen tärkeäksi on koettu, viestintä tuloskorttimittariston ja strategian välisestä yhteydestä. Suunnittelupäällikkö (2011) kommentoi tilannetta seuraavasti:

”Tavallaan siellä myös niitten tavoitteiden viestinnässä olisi hyvä, että niitä avattaisiin enemmän. Se on jäänyt valitettavan ehkä vähälle, että meidän puolelta ei ole riittänyt resursseja ja tukea tavallaan käydä niitä läpi.”

Toiminnanohjauksen avulla tavoiteltiin henkilöstölle jäävän enemmän aikaa sisälön tuottamiseen. Rutiineihin taas menisi vähemmän aikaa. Tämän tavoitteen toteutumista on vaikea määritellä, sillä sille ei ollut asetettu selkeää mittaria, joten sitä ei myöskään ole voitu mitata.

Rullaavuutta ja ennustamista on pyritty tuomaan tuloskorttimittaristoon käyttämällä lukuja, jotka päivittyvät mahdollisimman usein. Alkuvaiheessa talousnäkökulmassa saattoi olla mittarina markkinaosuus, joka päivittyi ainoastaan kerran vuodessa. Myöhemmin sen tilalle on tuotu asiakasmäärään linkittyviä massalukuja, jotka saadaan päivitettyä kuukausittain. Uusien lukujen perusteella pystytään kuukausittain päättelemään onko yrityksen markkinaosuus kasvamassa vai pienenevässä. Nivenin (2002, 22) mukaan mittaristossa tulee olla sekä rahamääräisiä että ei-

rahamääräisiä mittareita. Case-yrityksessä on mittariston käyttöönoton jälkeen pyritty lisäämään ei-rahamääräisten ennakoivien lukumäärää.

Yritys poikkeaa useista muista tuloskorttia käyttävistä yrityksistä siinä, että sillä ei ole yksittäistä laajaa tietovarastoa, josta luvut voitaisiin hakea. Mittaristossa on taloudellisten lukujen lisäksi paljon laatuun, asiakastyytyvyyteen ja prosessien sujuvuuteen liittyviä mittareita. Tämän vuoksi luvut joudutaan syöttämään käsin Exceliin, josta ne ajetaan järjestelmään. Suunnittelupäällikkö (2011) kuvaili asiaa seuraavasti:

”Tää on ehkä se oletus aika monen tuloskorttijärjestelmän osalta, et sulla on tietovarasto josta luetaan ne tiedot sinne järjestelmään ja näytetään sitä kautta. Näin se ei toimi. Meillä on niin hajallaan se tieto täällä.”

Case-yrityksessä tuloskorttimittariston käytön avulla on saavutettu mittaristolle asetettuja tavoitteita. Yrityksen toimintaympäristö on muuttunut mittarin käytön aikana, joten myös tavoitteet ovat muuttuneet. Teoriaosuudessa havaittiin (Olve et al. 2001, 45-46), että tuloskorttimittaristoa tulee jatkuvasti kehittää. Case-yrityksessä tuloskorttimittariston kehitys on ollut jatkuvaa, jotta mittaristo vastaisi yrityksen kulloistakin tilannetta.

5. YHTEENVETO JA JOHTOPÄÄTÖKSET

Tässä kandidaatintutkielmassa tutkittiin Balanced Scorecardia johdon strategisena ohjausjärjestelmänä. Tavoitteena oli selvittää Balanced Scorecard -tulokorttimittariston avulla saavutettavia hyötyjä sekä käyttöönottoprosessin aikana kohdattavia haasteita. Asiaa tutkittiin aikaisemman kirjallisuuden ja tieteellisten artikkeleiden sekä case-yrityksestä haastattelujen avulla hankitun empiirisen aineiston pohjalta. Tutkimuksessa havaittiin Balanced Scorecardin tehostavan yrityksen toimintaa ja strategian läpiviemistä. Tulokorttiprojektiin lähtevillä yrityksillä tulee olla realistiset ja tarkasti määritellyt tavoitteet, jotta projekti pystytään toteuttamaan menestyksekkäästi. Yrityksen johdon määrittelemän strategian toteuttaminen on yrityksen menestyksen kannalta ensisijaisen tärkeää. Strategian läpivieminen tulokortin avulla vaatii, että tulokortti on hyväksytty läpi henkilöstön.

Strategian määrittäminen ja sen pohjalta toimiminen on yrityksen menestyksen kannalta tärkeää. Strategian toteuttamiseen ei ole olemassa yhtä oikeaa tapaa. Tärkeää on saada yrityksen koko henkilökunta toimimaan yhteisen tavoitteen eteen.

Balanced Scorecardin alkuperäisenä tavoitteena oli luoda viitekehys, joka pääsisi yli perinteisten, pelkästään taloudellista suorituskykyä mittaavien mittareiden rajoitteista. Tämä saavutettiin siirtämällä mittaamisen painopistettä taloudellisten tekijöiden mittaamisesta aineettomien tekijöiden mittaamiseen. Aineettomien tekijöiden on todettu ennustavan pitkäaikaista taloudellista menestystä taloudellisia tekijöitä tehokkaammin. Tulokortti pakottaa johtajat ajattelemaan pitkäaikaiseen menestykseen vaikuttavia ei-taloudellisia asioita.

Yrityksen taloudellisen menestyksen ja Balanced Scorecardin välillä on nähtävissä yhteys. Yritykset, jotka ovat onnistuneet yhdistämään strategiansa tulokorttiin, ovat parantaneet tulostaan mittariston käyttöönoton jälkeen. Balanced Scorecardilla on tärkeä rooli strategian implementoinnissa. Ennen strategian implementointia, tulee strategia määritellä tarkasti yrityksen ylimmän johdon toimesta.

Balanced Scorecard -tuloskorttimittariston käyttöönotosta aiheutuvat kustannukset voivat olla varsinkin pienemmillä yrityksillä suuret suhteessa mittaristosta saataviin hyötyihin. Kustannuksia aiheuttavat käyttöönottoprojektiin avuksi palkattava ulkopuolinen konsultti sekä mittaristoa varten rakennettava uusi tietojärjestelmä. Yrityksissä tuleekin miettiä tarkkaan ovatko mittariston avulla saavutettavat hyödyt aiheutuvia kustannuksia suuremmat. Käyttöönottoa suunnittelevien yritysten tulee ottaa huomioon, että mittariston ei voida katsoa olevan valmis missään vaiheessa. Käyttöönoton jälkeen tulee mittaristoa kehittää jatkuvasti, jotta se vastaisi yrityksen kulloistakin tilannetta.

Tuloskortin käyttöönottoprojektin onnistumisen kannalta tärkeimpiä tekijöitä ovat strategian tarkka määrittäminen, tavoitteiden asettaminen, sekä läpi organisaation tapahtuva tehokas viestintä mittaristosta ja sen avulla tavoiteltavista hyödyistä. Toimintaansa aloittelevien yritysten ei ole välttämättä mahdollista määritellä pitkäkestoista strategiaa. Tällaisten yritysten tulee harkita, onko niillä edellytyksiä ottaa Balanced Scorecardia käyttöön.

Balanced Scorecardin avulla saadaan neljä eri näkökulmaa yrityksen suorituskyvystä kerättyä yhteen ytimekkääseen dokumenttiin. Mittaristossa olevia asioita on voitu mitata yrityksessä aikaisemminkin. Niiden raportointi ei ole kuitenkaan tapahtunut samanaikaisesti. Mittaristo tuo analysointiin tasapainoisuutta ja tehokkuutta.

Yrityksissä joudutaan jatkuvasti tekemään päätöksiä. Päätöksille on tyypillistä, että ne vaikuttavat välillisesti muihinkin kuin päätöksen kohteena oleviin asioihin. Päätöksillä on seuraamuksensa, voidaan puhua syy-seuraussuhteista. Syy-seuraussuhteita ei usein ymmärretä riittävän kattavasti. Balanced Scorecardin avulla yrityksen toimintaa pystytään seuraamaan useasta näkökulmasta. Tämän seurauksena myös syy-seuraussuhteiden ymmärtäminen helpottuu.

Tutkimuksessa havaittiin johdon ohjausjärjestelmien käytön olevan yleistä suurilla yrityksillä, joiden toiminta on hajaantunutta. Yrityksen koolla havaittiin olevan yhteys Balanced Scorecardin käytöstä saatavaan hyötyyn. Suuremmat yritykset hyötyvät mittariston käytöstä pieniä enemmän. Suuremmissa yrityksissä annetaan mittaristolle pieniä enemmän painoarvoa.

Yritysten on mahdollista toteuttaa tulospalkkaus Balanced Scorecard avulla. Balanced Scorecard mittaa yrityksen toiminnan kannalta tärkeimpiä tekijöitä, joten sen liittäminen palkitsemiseen on loogista. Palkitsemisen liittäminen mittaristoon edesauttaa mittariston hyväksymistä henkilöstön keskuudessa.

Case-yrityksen syyt ryhtyä käyttämään Balanced Scorecardin pohjalta rakennettua tulokorttia, olivat yhtenevät mittariston kehittäjien Kaplanin ja Nortonin alkuperäisen idean kanssa. Yritys oli aikaisemmin vahvasti budjettivetoinen ja elänyt vuoden sykleissä. Mittariston avulla toimintaan haettiin rullaavuutta ja ennustettavuutta. Case-yritys on keskinäinen yhtiö eli se on asiakkaidensa omistama. Case-yritys eroaa tältä osin valtaosasta mittaristoa käyttävistä yrityksistä. Keskinäisyyden johdosta yritys lähti rakentamaan mittaristoa asiakasnäkökulmasta poiketen yleisestä käytännöstä, jossa mittariston pohjana on taloudellinen näkökulma.

Tutkimuksessa käytettyä aineistoa voidaan pitää luotettavana. Lähdemateriaalina olleet artikkelit olivat suhteellisen uusia ja peräisin tieteellisistä aikakauslehdistä. Käytetyt kirjalähteet ovat arvostettujen tutkijoiden kirjoittamia. Tutkimusta varten haastateltujen henkilöiden voidaan olettaa olleen totuudenmukaisia vastauksissaan. Haastattelut suorittanut tutkija on ollut työsuhteessa case-yritykseen kahden vuoden ajan ennen tutkimuksen suorittamista. Työsuhde jatkuu myös tutkimuksen valmistumisen jälkeen. Tutkijalla voidaan katsoa muodostuneen luottamussuhde Case-yritykseen, joten haastateltujen yrityksen edustajien voidaan olettaa puhuneen haastatteluissa totuudenmukaisesti. Tutkimustuloksia arvioitaessa tulee huomioida haastattelujen kohteena olleen ainoastaan talousosaston henkilökuntaa. Yrityksen johdon ja mittaristoa päivittäin käyttävien controllereiden näkemystä prosessista ei ole tutkimuksessa huomioitu. Jatkotutkimusta ajatellen voisi olla mielenkiintoista selvittää johdon ja controllereiden suhtautumista tulokorttiin.

Case-yritystä ajatellen, jatkotutkimuksen kohteena voisi olla Balanced Scorecardissa käytettävien mittarien yhtenäistämisen haaste. Nykyinen tilanne, jossa kaikilla ryhmään kuuluvilla yrityksillä on käytössä yksilölliset mittarit on koettu haastavaksi. Yhtenäisen mittarivalikoiman kautta olisi tavoitteena päästä tilanteeseen, jossa kaikille ryhmän yrityksille pystyttäisiin määrittelemään yhtä haastavat tavoitetasot. Mittareiden yhtenäistämisen vaikutuksia strategian implementoin-

nin tehokkuuteen olisi mielenkiintoista tutkia samassa yhteydessä. Yrityksessä otetaan kuluvan vuoden aikana käyttöön uusi tietojärjestelmä, mitä mahdollisuuksia se tarjoaa? Olisiko siitä mahdollista kehittää portaali, jossa on saatavilla reaaliaikaisesti kaikki oleellinen tuloskorttiin liittyvä materiaali?

Lähdeluettelo

Kirjallisuus:

Anthony, R. (1965) Planning and control systems: framework for analysis. Boston: Graduate School of Business Administration, Harvard University.

Atkinson, H. (2006) Strategy implementation: a role for the balanced scorecard. *Management Decision*. 44, 10, 1441-1460.

Banker, R., Potter, G. & Srinivasan, D. (2000) An empirical investigation of an incentive plan that includes nonfinancial performance measures. *The Accounting Review*. 75, 1, 65–92.

Braam, G. & Nijssen, E. (2004) Performance effects of using the balanced scorecard: a note on the Dutch experience. *Long Range Planning*. 37, 335-349.

Chavan, M. (2009) The balanced scorecard: new challenge. *Journal of management Development*. 28, 5, 393-406,

Chen, C. & Jones, K. (2009) Are employees buying the balanced scorecard. *Management Accounting Quarterly*. 11, 1, 36-44.

Davis, S. & Albright, T. (2004) An investigation of the effect of balanced scorecard implementation on financial performance. *Management Accounting Research*. 15, 135–153.

DeBusk, G. & Crabtree, A. (2006) Does the balanced scorecard improve performance. *Management Accounting Quarterly*. 8, 1, 44-48.

- De Geuser, F., Mooraj, S. & Oyon, D.** (2009) Does the balanced scorecard add value? Empirical evidence on its effect on performance. *European Accounting Review*. 18, 93-122.
- Eskola, J. & Suoranta, J.** (2003) Johdatus laadulliseen tutkimukseen. 6 painos. Tampere, Vastapaino.
- Epstein, M. & Manzoni, J-F.** (1998) Implementing corporate strategy: from tableaux bu bord to balanced scorecards. *European Management Journal*. 16, 2, 190-203.
- Hirsjärvi, S., Remes, P. & Sajavaara, P.** (2004) Tutki ja kirjoita. 10 painos. Helsinki, Tammi.
- Hoque, Z. & James, W.** (2000) Linking balanced scorecard measures to size and market factors: impact on organizational performance. *Journal of Management Accounting Research*. 1-17.
- Ittner, C., Larcker, D. & Randall, T.** (2003) Performance implications of strategic performance measurement in financial services firms. *Accounting, Organizations and Society*. 28, 715-741.
- Järvenpää, M., Partanen, V. & Tuomela T-S.** (2001) Moderni taloushallinto – Haasteet ja mahdollisuudet. Helsinki, Edita.
- Kankkunen, K., Matikainen, E. & Lehtinen, L.** (2005) Mittareille menestykseen – sokkolennosta hallittuun nousuun. Helsinki, Talentum.
- Kaplan, R. & Norton, D.** (1996) *The Balanced Scorecard: translating strategy into action*. Boston, Massachusetts, Harvard Business School Press.
- Kaplan, R. & Norton, D.** (2001) *The strategy focused organization: how balanced scorecard companies thrive in the new business environment*. Boston, Massachusetts, Harvard Business School Press.

- Kasurinen, T.** (2002) Exploring management accounting change the case of balanced scorecard implementation. *Management Accounting Research*. 13, 323-343.
- Koskinen, I., Alasuutari, P. & Peltonen, T.** (2005) Laadulliset menetelmät kauppatieteissä. Tampere, Vastapaino.
- Langfield-Smith, K.** (1997) Management control systems and strategy: a critical review. *Accounting, Organizations and Society*. 22, 2, 207–232.
- Lawson, R., Stratton, W. & Toby, H.** (2003) The benefits of a scorecard system. *CMA Management*. June/July, 24-26.
- Likierman, A.** (2009) The five traps of performance measurement. *Harvard Business Review*. October, 96-101.
- Malmi, T.** (2001) Balanced Scorecards in Finnish companies: a research note. *Management Accounting research*. 12, 207-220.
- Malmi, T., Peltola, J. & Toivanen, J.** (2006) Balanced scorecard rakenna ja sovelle tehokkaasti. 5 painos. Helsinki, Talentum.
- Malmi, T. & Brown, D.** (2008) Management control systems as a package - opportunities, challenges and research directions. *Management Accounting Research* 19, 287-300.
- Mintzberg, H.** (1994) The fall and rise of strategic planning. *Harvard Business Review*. Jan/Feb, 107-114.
- Määttä, S.** (2000) Tasapainoinen menestysstrategia balanced scorecardin tuolla puolen. Helsinki, Infoviestintä.
- Niven, P.** (2002) Balanced scorecard step by step: maximizing performance and maintaining results. New York, John Wiley & Sons Inc.

- Norreklit, H.** (2000) The balance on the balanced scorecard – a critical analysis of some of its assumptions. *Management Accounting Research*. 11, 65-88.
- Norreklit, H.** (2003) The balanced scorecard: What is the score? A rhetorical analysis of the balanced scorecard. *Accounting, organizations and society*. 28, 591-619.
- Norreklit, H., Jacobsen, M., & Mitchell, F.** (2008) Pitfalls in using the balanced scorecard. *The Journal of Corporate Accounting & Finance*. September / October, 65-68.
- Olve, N-G., Roy, J. & Wetter, M.** (2001) *Balanced scorecard – yrityksen strategisen ohjausmenetelmä*. Helsinki, WSOY.
- Olve, N-G., Petri, C-J., Roy, J. & Roy, S.** (2004) Twelve years later: understanding and realizing the value of balanced scorecard. *Ivey Business Journal*. May/June, 1-7.
- Otley, D.** (1999) Performance measurement: a framework for management control systems research. *Management Accounting Research*. 10, 363-382.
- Puolamäki, E.** (2007) *Strateginen johdon laskentatoimi –kasvuyrityksen liiketoiminnan ohjausmenetelmät*. Helsinki, Tietosanoma Oy.
- Silverman, D** (2005) *Doing qualitative research*. Second edition. London, Sage.
- Simons, R.** (1990) The role of management control systems in creating competitive advantage: new perspectives. *Accounting, Organizations and Society*. 15, 1/2, 127-143.

Simons, R. (2000) Performance measurement & control systems for implementing strategy: text & cases. Upper Saddle River, New Jersey, Prentice Hall.

Toivanen, J. (2001) Balanced scorecardin implementointi ja käytön nykytila Suomessa. Väitöskirja. Lappeenrantaan teknillinen korkeakoulu. Acta Universitatis Lappeenrantaensis 108.

Wiersma, E (2009) For which purposes do managers use Balanced Scorecards? An empirical study. Management Accounting Research. 20, 239-251.

Wong-On-Wing, B., Guo, L., Li, W. & Yang Dan. (2007) Reducing conflict in balanced Scorecard evaluations. Accounting, Organizations and Society. 32, 363-377.

Haastattelut:

Controller. (2011) Case-yrityksen controllerin haastattelu. Espoo. 30.3.2011

Suunnittelupäällikkö. (2011) Case-yrityksen suunnittelupäällikön haastattelu. Espoo. 12.2.2011

Suunnittelupäällikkö. (2011) Case-yrityksen suunnittelupäällikön haastattelu. Espoo. 28.2.2011

Suunnittelupäällikkö. (2011) Case-yrityksen suunnittelupäällikön haastattelu. Espoo. 31.3.2011

Case-yrityksen sisäiset materiaalit:

Intranet. (2001) Case-yrityksen intranet. Viitattu 15.4.2011

Sisäinen esite. (2005) Case-yrityksen sisäinen esite tuloskortin hyödyistä.

Sisäinen materiaali. (2007) Case-yrityksen sisäinen esitys tasapainoisesta tuloskortista.

Liite 1. Haastattelurunko controller

- Esittely ja rooli tuloskortin käyttöönotossa
- Syyt tuloskortin käyttöönottoon
- Mittaristolle asetetut tavoitteet
- Mikä tilanne oli ennen käyttöönottoa
- Konsulttien rooli
- Tuloskortin ja strategiakortin suhde
- Mittareiden lukumäärät ja määrittely
- Yhtiörakenteen vaikutukset
- Tulospalkkauksen liittäminen
- Henkilökunnan suhtautuminen
- Tietotekniset ratkaisut
- Strategian määrittäminen
- Haasteet
- Mitä tekisi toisella tavalla
- Vapaa sana

Liite 2. Haastattelurunko suunnittelupäällikkö

- Esittely ja rooli tuloskortin käytössä
- Rullaavuuden toteutuminen
- Mittaristo käytössä
- Tulevan ennakkoinnin toteutuminen
- Tuloskortin ja vuosisuunnittelun suhde
- Muutosvalmius ja reagointi
- Yhdessä päättäminen
- Tulospalkkaus käytännössä
- Yhtiörakenteen vaikutukset
- Työn sisällön painottaminen
- Syy-seuraussuhteet
- Tietotekniset haasteet
- Käytännön työ
- Haasteet käytössä
- Kehityskohteet
- Vapaa sana