

# PIENEN LIIKUNTA-ALAN YRITYKSEN STRATEGINEN SUORITUSKYKYMITTARISTO

Jyväskylän yliopisto  
Kauppakorkeakoulu

Pro gradu -tutkielma

2019

Tekijä: Antti Muinonen  
Oppiaine: Laskentatoimi  
Ohjaaja: Jukka Pellinen



JYVÄSKYLÄN YLIOPISTO

## TIIVISTELMÄ

Tekijä Antti Muinonen	
Työn nimi Pienen liikunta-alan yrityksen strateginen suorituskykymittaristo	
Oppiaine Laskentatoimi	Työn laji Pro gradu -tutkielma
Aika 18.2.2019	Sivumäärä 84
Tiivistelmä - Abstract	
<p>Strategisia mittaristoja voidaan käyttää apuna yritysten johtamisessa sekä suurissa että pienissä yrityksissä. Aikaisempi tutkimus tällä alueella on kohdistunut pääosin suuriin yrityksiin. Tämän tutkimuksen keskeisimpänä tarkoituksena on keskittyä yhteen pieneen, mutta kasvuhakuiseen liikunta-alan palveluyritykseen ja suunnitella sen johtamistilanteen huomioiva strateginen suorituskykymittaristo. Toisena tarkoituksena on pohtia, mitä eri asioita tulee ottaa huomioon mittariston suunnittelussa vastaavanlaisissa johtamistilanteissa.</p> <p>Tässä laadullisessa tutkimuksessa seurataan konstruktivistista tutkimusotetta ja suunnitellaan strateginen mittaristo yhteistyössä kohdeyrityksen johdon kanssa. Tämän vuoksi tutkimus voidaan luokitella myös toimintatutkimukseksi. Mittariston suunnittelussa hyödynnetään aiempaa kirjallisuutta, tutkimuksessa kerättävää aineistoa sekä valmiita dokumentteja kohdeyrityksestä.</p> <p>Mittariston suunnittelussa hyödynnettiin Balanced scorecard -viitekehystä ja apuna strategisten tavoitteiden määrittelemisessä käytettiin strategiakarttaa. Suunnittelussa kiinnitettiin erityistä huomiota mittariston soveltamiseen pienen yrityksen näkökulmasta, mikä näkyi suunnitteluprosessin suoraviivaisuutena ja yksinkertaisuutena. Lopulliseen mittaristoon valittiin 15 mittaria, jotka seuraavat kohdeyrityksen toiminnan kannalta kriittisimpiä menestystekijöitä.</p> <p>Tämän tutkimusten tulosten osalta yllättävänä voidaan pitää sitä, että Balanced scorecardin oppimisen ja kasvun näkökulmaan ei tullut valituksi yhtään mittaria. Lopputuloksena syntynyt mittaristo on mahdollista kuvailla Balanced scorecardin ja joustavan suoritusmittausjärjestelmän välisenä risteytyksenä, sillä siinä on vaikutteita kummastakin mittaristosta.</p>	
Asiasanat Balanced scorecard, BSC, suunnittelu, strategia, strateginen johtaminen, pieni yritys, yrityskasvu, kontingenssiteoria, toimintatutkimus	
Säilytyspaikka Jyväskylän yliopiston kirjasto	

## SISÄLLYS

1	JOHDANTO.....	5
1.1	Taustaa .....	5
1.2	Tutkimuksen tavoitteet .....	6
1.3	Aikaisempaa tutkimusta.....	8
2	PIENEN KASVUYRITYKSEN STRATEGINEN SUORITUSKYKYMITTARISTO .....	11
2.1	Kontingenssiteoria.....	11
2.2	Johdon laskentatoimi .....	13
2.3	Strateginen johdon laskentatoimi.....	17
2.3.1	Määritelmiä .....	17
2.3.2	Strategia .....	18
2.3.3	Strateginen johtaminen.....	22
2.4	Balanced scorecard .....	23
2.4.1	BSC - strateginen suorituskykymittaristo .....	23
2.4.2	BSC pienissä yrityksissä .....	28
2.4.3	BSC:n suunnittelu ja luominen.....	32
2.5	Yrityksen kasvu ja kehitys.....	38
2.5.1	Kasvustrategiat .....	38
2.5.2	Kasvun edellytykset ja haasteet .....	43
3	AINEISTO JA MENETELMÄT .....	47
3.1	Aineisto .....	47
3.2	Menetelmät .....	50
3.2.1	Konstrukttiivinen tutkimusote .....	50
3.2.2	Toimintatutkimus.....	52
3.2.3	Avoin haastattelu .....	53
4	TUTKIMUKSEN TULOKSET.....	55
4.1	Kohdeyrityksen esittely .....	55
4.2	Suunnitteluprosessi ja vaihtoehtoiset mittarit.....	58
4.3	Lopullisen mittariston valinta.....	63
5	YHTEENVETO JA JOHTOPÄÄTÖKSET .....	75
	LÄHTEET .....	80

## KUVIOT

KUVIO 1	Esimerkki syy-seurausketjusta.....	21
KUVIO 2	Syklinen strategiasuunnittelu.....	22
KUVIO 3	BSC-viitekehys.....	25

KUVIO 4 Joustava suoritusmittausjärjestelmä FPM .....	30
KUVIO 5 Pk-yritysten kasvustrategiamalli .....	42
KUVIO 6 Strategiakartta.....	60
KUVIO 7 Vaihtoehtoiset mittarit.....	62
KUVIO 8 Valmis mittaristo .....	65

# 1 JOHDANTO

## 1.1 Taustaa

Strategiset suorituskymittaristot ovat nousseet yrityksissä suosituiksi viimeisten kahden vuosikymmenen aikana. Tarjolla on muutamia vaihtoehtoja, joista organisaatiot voivat valita omaan käyttöönsä parhaiten soveltuvan mallin. Suurissa organisaatioissa strategiset mittaristot alkavat olla jo arkipäivää ja ne on kehitelty vuosien saatossa varsin toimiviksi kokonaisuuksiksi, joita käytetään apuna organisaation johtamisessa. Sen sijaan pienissä ja keskisuurissa yrityksissä strategisten mittaristojen käyttö on vielä toistaiseksi ollut vähäisempää, vaikka strategiset mittaristot ovat suunniteltu toimiviksi myös pienemmissä organisaatioissa. Lisäksi on merkillä pantavaa, että johdon laskentatoimen sekä organisaation suorituskyvyn tutkimus on painottunut vahvasti suuriin yrityksiin. Mittaristoista on tehty tutkimusta myös pienissä ja keskisuurissa yrityksissä, mutta se on jäänyt suurten yritysten tutkimisen varjoon. Pieniin organisaatioihin kohdistuneissa tutkimuksissa on kuitenkin havaittu, että myös niissä strategisten mittaristojen käyttämisellä on ollut samanlaisia positiivisia vaikutuksia suorituskyvyn kuten suuryrityksissäkin. Tästä voidaan päätellä, että mittaristoja kannattaa luoda myös pienempiin organisaatioihin.

Tässä tutkimuksessa syvennytään yhteen suomalaiseen pieneen ja kehittyvään liikunta-alan yritykseen sekä sen strategisen mittariston luomisprosessiin. Yritys on perustettu 2014 loppuvuodesta, joten se on vielä todella nuori ja toiminta on kehittymässä. Se toimii emo-organisaationsa rinnalla ja tekee tiivistä yhteistyötä emonsa kanssa, sillä yrityksellä on kolme työntekijää ja kaikki heistä tekevät töitä myös emo-organisaatiolle. Vuoden 2019 alussa on tarkoitus palkata neljäs työntekijä vahvistamaan yritystä. Liikevaihto on kasvanut ensimmäisien toimintavuosien aikana tasaisesti ja vuonna 2017 liikevaihto oli hieman alle 150 000 euroa. Yrityksen tavoitteena on taloudellinen kannattavuus sekä toiminnan kasvattaminen. Strategista mittaristoa yrityksessä ei vielä ole käytössä, mutta sellaisen tarve koetaan merkittäväksi.

Tutkimuksessa sovelletaan konstruktivistista tutkimusotetta muiden laadullisen tutkimuksen menetelmien rinnalla ja pyritään niiden avulla ratkaisemaan käytännön ongelma. Tilanne on mielenkiintoinen tutkimuksen tekemiselle, koska kyseessä on pieni sekä kasvava yritys liikunta-alalla, jolla aikaisempaa johdon laskentatoimen tutkimusta on niukasti. Johdon laskentatoimea ja strategisia mittaristoja on myös tutkittu pienissä organisaatioissa melko vähän, sillä tutkimus on vahvasti keskittynyt suuriin organisaatioihin. (Shields & Shelleman, 2016; Malagueño, Lopez-Valeiras & Gomez-Conde, 2018.) Näin ollen uusi tutkimus tällä aihealueella on tervetullutta.

## 1.2 Tutkimuksen tavoitteet

Tämän tutkimuksen tavoitteena on suunnitella kohdeyritykseen strateginen mittaristo, jollaista yrityksessä ei vielä tällä hetkellä ole käytössä. Mittariston suunnittelussa hyödynnetään aiempaa kirjallisuutta, tutkimuksessa kerättävää aineistoa sekä valmiita dokumentteja ja asiakirjoja kohdeyrityksestä. Mittaristo pohjautuu Kaplanin ja Nortonin (1992) Balanced scorecard -malliin, joka on noussut suosituksi mittaristoksi ja johdon laskentatoimen menetelmäksi sen esittelyn jälkeen. Balanced scorecard (myöh. BSC), joka tunnetaan myös nimillä tasapainotettu mittaristo tai tuloskortti, on osoittanut toimivuutensa organisaation koosta riippumatta useissa tutkimuksissa, joskin pienissä organisaatioissa tutkimusta on tehty toistaiseksi harvinaisena vähän. Mittariston avulla organisaation strategia saadaan helpommin siirrettyä käytäntöön ja tällä on ollut positiivisia vaikutuksia organisaation suorituskykyyn. (Gumbus & Lussier, 2006; Malagueño ym., 2018; Mtar, 2017.)

BSC sisältää neljä näkökulmaa, jotka ovat taloudellinen näkökulma, asiakasnäkökulma, sisäisten prosessien näkökulma sekä oppimisen näkökulma. Käytettävät mittarit kuhunkin näkökulmaan valitaan organisaation strategian ja tulevaisuuden tavoitteiden mukaan, jolloin voidaan puhua strategisesta mittaristosta. (Kaplan & Norton, 1992.) Mittariston suunnittelussa hyödynnetään lisäksi strategiakarttaa, jonka avulla voidaan havainnollistaa kriittisten menestystekijöiden välisiä syy-seuraussuhteita. Se muodostaa yhtenäisen polun organisaation aineettomista voimavaroista taloudellisten tavoitteiden saavuttamiseen ja auttaa linjaamaan BSC:n yrityksen strategian suuntaiseksi. (Kaplan & Norton, 2004.)

Vaihtoehtoisia suorituskykymittaristoja ovat esimerkiksi suorituskyky-ramidi, Tableau de Bord tai suorituskykyprisma, mutta mittariston valinnan osalta tässä tutkimuksessa päädyttiin BSC:hen sen ollessa monipuolinen, selkeä ja ymmärrettävä. Lisäksi BSC:tä on tutkittu mittaristoista eniten ja sen toimivuudesta on tieteellistä näyttöä. Tutkimuksen tarkoituksena on mittariston luominen kohdeyritykseen, mutta sen käyttöönotto eli implementointi, myöhempi kehittäminen ja arviointi rajataan tutkimuksen ulkopuolelle, jotta aihe ei kasva liian laajaksi.

Tutkimukselliselta näkökantilta toinen merkittävä tavoite on pohtia, mitä strategisen mittariston luomisessa tulee ottaa huomioon. Lisäksi ennalta vähän

tutkittuun aiheeseen tuo oman mielenkiintonsa kohdeyrityksen koko, ikä ja toimiala. Vasta kasvu- ja kehitysvaiheessa oleva nuori yritys on kiinnostava tutkimuskohde, sillä toiminta ei ole vielä täysin vakiintunutta kuten vanhemmissa yrityksissä. Myös strategisen johdon laskentatoimen menetelmien käyttö liikunta-alalla on aikaisemmassa tutkimuksessa jäänyt vähälle huomiolle ja tämä tutkimus voi osaltaan auttaa kyseisen tutkimusaukon paikkaamisessa.

Teoreettisena lähtökohtana tutkimuksessa sovelletaan kontingenssiteoriaa, joka on perinteinen organisaatioteoria ja paljon käytetty liiketalouden tutkimuksessa. Kontingenssiteorian kulmakivenä pidetään ajatusta, että ei ole olemassa yhtä oikeaa ja kaikkialla toimivaa tapaa järjestää organisaation toimintaa, sillä käytettyihin menetelmiin vaikuttavat merkittävästi monet muuttujat eli kontingenssitekijät. Kontingenssitekijöitä ovat esimerkiksi yrityksen koko, toimiala, strategia sekä toimintaympäristön epävarmuus. (Otley, 2016.) Teoriaa käytetään apuna mittareiden valinnassa, jotta lopulliseen mittaristoon tulevat valituiksi parhaiten ympäristöön ja päämääriin sopivat mittarit. Ensimmäisessä vaiheessa suunnitellaan yrityksen strategian ja tavoitteiden pohjalta joukko vaihtoehtoisia mittareita, joista sitten seuraavassa vaiheessa karsitaan yhteistyössä osa pois, jottei lopulliseen mittaristoon tule liian montaa mittaria. Keskeisimmät tutkimuskysymykset ovat seuraavat:

- Millainen on toimiva strateginen mittaristo kohdeyrityksen suorituskyvyn mittaamista ja kehittämistä varten?
- Mitä asioita tulee ottaa huomioon suunniteltaessa strategista mittaristoa nuoreen ja kehittyvään yritykseen?

Tutkimusaineistona tässä laadullisessa tutkimuksessa toimii haastatteluista saatava aineisto sekä valmiit dokumentit kohdeyrityksestä. Haastattelumuotona käytetään avointa haastattelua, joka on hyvin keskustelunomainen menetelmä, jotta yhteistyö mittariston kehittämiseksi toimii sulavasti. Avointa haastattelua käyttämällä voidaan myös varmistua siitä, ettei keskustelusta rajata vahingossa mitään mahdollisesti oleellisia seikkoja pois. Haastatteluista tehdään mahdollisimman tarkat muistiinpanot, jotta keskusteluissa esiin tulleita ajatuksia voidaan käyttää hyödyksi mittaristoa suunniteltaessa. Viimeinen tapaaminen, jossa lopullinen mittaristo valitaan, myös nauhoitetaan ja litteroidaan myöhempää analysointia varten. Tutkimusaineistoa analysoidaan aineistolähtöisellä sisällönanalyysillä, jolloin aineisto tiivistetään epäolennaisuuksia karsimalla (Tuomi & Sarajarvi, 2013, 109). Tämän jälkeen tiivistä aineistoa voidaan käyttää tehokkaasti hyödyksi mittariston suunnittelussa sekä suunnitteluprosessin analysoimisessa.

Tutkimusotteeltaan tämä tutkimus on konstrukttiivinen eli tavoitteena on kehittää tutkimuksen ohella jokin uusi konstruktio käytännön elämään. Tässä tapauksessa konstruktiona toimii siis strateginen mittaristo. Samanaikaisesti tutkimus voidaan luokitella myös case- eli tapaustutkimukseksi sekä toimintatutkimukseksi. Tapaustutkimuksella tarkoitetaan, että perehdytään syvällisesti vain yhteen kohteeseen ja sen toimintaan. Toimintatutkimus taas tarkoittaa lyhyesti sitä, että tutkija osallistuu tutkittavan organisaation toimintaan ja tekee ongelmanratkaisussa yhteistyötä sen henkilöstön kanssa. (Metsämuuronen, 2011, 222–224; Eskola & Suoranta, 2008, 126–127.)

### 1.3 Aikaisempaa tutkimusta

Menestyäkseen yrityksen täytyy luonnollisesti seurata sen taloutta, mutta tämän lisäksi tärkeää on huomioida myös asiakkaiden antamaa palautetta, oman henkilöstön tyytyväisyyttä sekä sisäisten toimintojen tehokkuutta. BSC mahdollistaa näiden kaikkien eri seikkojen seuraamisen yhdestä mittaristosta. Se antaa puitteet muuttaa yrityksen strategia tavoitteiksi ja mittareiksi, joiden avulla yritystä voidaan ohjata kohti sen tulevaisuuden päämääriään. (Gumbus, 2005.) BSC:n toiminta perustuu strategisten tavoitteiden ja teemojen välisiin syy-seuraussuhteisiin (Kaplan & Norton, 1992; 2004; Puolamäki, 2007, 248).

Balanssista ja tasapainosta puhuttaessa tarkoitetaan sitä, että mittaristoon valitaan strategian perusteella raha- ja ei-rahamääräisiä mittareita, menneisyyteen sekä tulevaisuuteen suuntautuvia mittareita, lyhyen ja pitkän aikavälin tavoitteiden mukaisia mittareita sekä organisaation sisäisiä, että ulkoisia mittareita. BSC:n avulla pystytään seuraamaan tärkeitä menestystekijöitä nopeasti, kattavasti ja samanaikaisesti, mikä on tärkeää tämän päivän hektisessä toimintaympäristössä. (Kaplan & Norton, 1992; Pekkola, Saunila & Rantanen, 2016; Pellinen, 2017, 110.) Strategista mittaristoa voidaan hyödyntää niin suurissa kuin pienissäkin yrityksissä (Gumbus & Lussier, 2006). Tässä tutkimuksessa pienellä yrityksellä tarkoitetaan Euroopan komission suositusten mukaisesti alle 50 henkeä työllistävää yritystä, jonka liikevaihto tai tase on alle 10 miljoonaa euroa (Euroopan komissio, 2018). Lisäksi tiedonhaussa on usein käytetty myös termiä ”pienet ja keskisuuret yritykset” (*small and medium-sized enterprises, sme*), koska pienten ja mikroyritysten osalta aikaisempaa tutkimusta on todella vähän.

Johdon laskentatoimen menetelmien säännöllisellä käytöllä ja seurannalla on havaittu olevan positiivisia vaikutuksia pienten yritysten taloudelliseen menestykseen (Shields & Shelleman, 2016). Juuri BSC:tä pienissä organisaatioissa tutkineet Malagueño ym. (2018) huomasivat menetelmän käytöllä olevan vaikutusta taloudelliseen menestykseen. Taloudellisen suorituskyvyn parantuminen ei kuitenkaan monissa tapauksissa tapahtunut välittömästi BSC:n käytön aloittamisen jälkeen, vaan yleensä positiivisia signaaleja alettiin havaita 2–3 vuoden viiveellä. Lisäksi on huomattava, että vaikutukset olivat merkittävämpiä hieman vanhemmissa yrityksissä, joissa toiminta on vakiintuneempaa ja löytänyt muotonsa. Nuorien yritysten kohdalla vähäisempien vaikutuksien arveltiin johtuvan siitä, että johtajat tuntevat toiminnan jo muutenkin perinpohjaisesti, joten heille BSC ei välttämättä pysty tarjoamaan merkittävää lisätietoa. Myös selkeän organisaatorakenteen puuttuminen saattaa pienentää muodollisten johtamisjärjestelmien vaikutuksia. (Malagueño ym., 2018.)

BSC:n on todettu yleisesti olevan oikein käytettynä toimiva menetelmä, mutta myös kritiikkiä sitä kohtaan on esitetty. Atkinsonin (2006) mukaan organisaation tavoitteiden ollessa epäselviä voi strategian linkittäminen mittaristoon olla haastavaa. Toisin sanoen mittaristoon ei pystytä valitsemaan strategiaa tukevia ja sen saavuttamista edistäviä mittareita, jolloin strategisesta mittaristosta tuleekin irrallinen ja etäinen (Atkinson, 2006; Chavan, 2009). Myös Mintzberg



(1994a) on pohtinut useista näkökulmista strategian suunnittelua, toteuttamista ja vaikutusta käytäntöön.

Yleisimmin BSC:tä kritisoidaan sen vahvoista olettamuksista, joita syiden ja seurausten välille on asetettu. Seuraussuhteita on luonnehdittu enemmän loogiksi kuin kausaaliseksi ja suhteiden välille toivottaisiin tukevampia perusteluja. BSC:tä pidetään kuitenkin merkittävänä ja kiinnostavana menetelmänä, vaikka kovimmissa kritiikeissä sen argumentaatiota kuvaillaan kestäättömäksi ja hataraksi. (Nørreklit, 2000; 2003.) BSC:tä on kehitetty osittain myös sen saaman kritiikin perusteella, jotta se olisi toimiva menetelmä vielä tulevaisuudessakin, kun toimintaympäristö jatkaa muuttumistaan. Kehityksen vuoksi BSC:stä on olemassa useiden eri sukupolvien versioita. (Perkins, Grey & Remmers, 2014.)

Toimivan mittariston luomiseksi ja ylläpitämiseksi tarvitaan hyvää kommunikointia organisaation sisällä. Ongelma korostuu varsinkin suurissa yrityksissä ja lähtökohtaisesti pienissä yrityksissä tiedon pitäisi kulkea sujuvasti, koska ihmisiä on yksinkertaisesti vähemmän. Mittaristo ei myöskään toimi tarkoituksenmukaisella tavalla, jos organisaation suhtautuminen siihen on negatiivinen. Tarvitaan yhteispeliä, jotta homma toimii. (Atkinson, 2006.) Lisäksi mittareita valittaessa on otettava huomioon, että mittarit ylipäänsä pystyvät mittaamaan haluttua asiaa. Toinen tärkeä seikka on, että mitattaviin asioihin voidaan omilla toimilla vaikuttaa jollain tavalla. On varsin turhaa mitata jotain sellaista, mihin ei itse pystytä vaikuttamaan ja arvioida suoriutumista sen pohjalta. (Gumbus, 2005.)

Pieniä yrityksiä varten on myös kehitetty omia mittaristoja, joista yksi esimerkki on joustava suoritusmittausjärjestelmä. Se huomioi pienten organisaatioiden rajalliset resurssit sekä epävarman toimintaympäristön, sillä se on helppokäyttöinen ja nopeasti mukautettavissa oleva järjestelmä. Joustava suoritusmittausjärjestelmä muodostuu ydinmittareista sekä tukevista mittareista. Ydinmittarit ovat pysyviä ja niillä seurataan taloudellista suorituskykyä. Tukevat mittarit valitaan strategian perusteella ja niitä tarkkailemalla yritetään ohjata organisaatiota strategian suuntaisesti. Joustavaksi mittariston tekee se, että tukevia mittareita vaihdellaan strategisten muutosten mukaan. (Pekkola ym., 2016.)

Strategisen mittariston suunnittelussa täytyy ottaa huomioon monenlaisia asioita, jotta siitä tulee käyttökelpoinen työkalu organisaation ohjaamiseen. Yleensä suunnittelussa lähdetään liikkeelle strategiasta, tavoitteista sekä keskeisimmistä menestystekijöistä, joilla on erityisen paljon painoarvoa mittaristoa kehiteltäessä. Organisaation toiminta on tunnettava perin pohjin kuten myös toiminnan perimmäinen tarkoitus. Voidaan pohtia, että mitä tällä hetkellä mitataan, mitä ei mitata sekä onko olemassa jotain aukkoja, joista tarvitaan lisätietoa. Tärkeää on myös miettiä esimerkiksi toimintaympäristöä, kilpailutilannetta ja käytettävissä olevia resursseja. Kaiken tämän pohjatyön perusteella muodostetaan niin kutsutut vaihtoehtoiset mittarit, joista valitaan parhaat lopulliseen mittaristoon. Tasapainon saavuttamiseksi mittareita on valittava kaikkiin BSC:n neljään näkökulmaan. (Gumbus, 2005.)

BSC:tä on tutkittu paljon sen esittelyn jälkeen ja mielenkiinnon kohteena ovat olleet käytön vaikutuksien selvittämisen lisäksi myös organisaatioissa käytettävät mittarit. Vaikka organisaatiot eroavat toisistaan esimerkiksi toimialansa,

kokonsa ja tavoitteidensa puolesta paljonkin toisistaan, on mittareiden valinnassa silti havaittavissa samankaltaisuutta. Monissa organisaatioissa käytettäviä yleismittareita ovat muun muassa asiakastyytyväisyys ja sijoitetun pääoman tuottoprosentti. Tällaiset yleismittarit tulevat usein valituiksi, koska eri organisaatioilla ja strategioilla voi kuitenkin olla samoja tavoitteita, joita yleismittareilla pystytään seuraamaan. Yleismittarien lisäksi BSC:hen valitaan uniikkeja mittareita, joiden avulla organisaation toimintaa voidaan ohjata strategian suuntaan. Uniikit mittarit vaihtelevat paljon eri organisaatioiden välillä, koska ne ovat tilanne- ja strategiakohtaisia. (Bryant, Jones & Widener, 2004.) Esimerkiksi kun organisaation myyntiä halutaan kasvattaa, voidaan toteutettavaksi strategiaksi valita organisaation tunnettuuden lisääminen ja tämän myötä BSC:hen valitaan tunnettuutta seuraavia ja sitä edistäviä mittareita.

Kilpailijoiden on hankala ja osin mahdotontakin kopioida uniikkeja mittareita sekä BSC:tä suoraan, sillä käytännössä kaikki strategiat poikkeavat toisistaan. Siitä seuraa, että mittaristoon valitut uniikit mittarit ovat ainakin osittain erilaisia ja tämän myötä jokaisesta BSC:stäkin tulee ainutkertainen. (Kaplan & Norton, 1996, 306; Bryant ym., 2004.) Lisäksi on havaittu, että liian vähäinen uniikkien mittareiden käyttö saattaa pienentää BSC:stä saatavia hyötyjä. Väite perustuu ajatukseen, että uniikit mittarit ovat parhaiten yhteydessä organisaation omaan strategiaan ja niiden alikäyttö voi heikentää mittariston linkittymistä siihen. (Chavan, 2009.)

Tämä tutkimus kuvaa strategisen mittariston suunnitteluprosessia pienessä liikunta-alan yrityksessä. Seuraavassa luvussa perehdytään kattavasti teoriaan useasta eri perspektiivistä, joita tarvitaan mittariston suunnittelussa. Liikkeelle lähdetään kontingenssiteoriasta, jonka pohjalta voidaan muodostaa tutkimuksen teoreettinen viitekehys. Sitä seuraa lyhyt katsaus yleisellä tasolla laskentatoimen kenttään, jotta ymmärretään, millä kaistaleella koko laskentatoimen alueella liikutaan. Tämän jälkeen tutustutaan strategiseen johtamiseen sekä perusteellisesti BSC:hen ja mittariston rakentamiseen. Teoriaosuudessa käydään sen jälkeen vielä läpi yrityksen kasvua ja erilaisia kasvustrategioita. Tulosten alussa on tutkimuksen kohdeyrityksen esittely, jota seuraa suunnitteluprosessin sekä vaihtoehtoisten mittareiden kuvailu. Sen jälkeen esitellään sekä perustellaan lopulliseen mittaristoon valitut mittarit ja viimeiseksi vedetään yhteen tutkimuksen tarjoama anti.

## 2 PIENEN KASVUYRITYKSEN STRATEGINEN SUORITUSKYKYMITTARISTO

### 2.1 Kontingenssiteoria

Kuten johdannossa jo todettiin, kontingenssiteoria on perinteinen sekä paljon käytetty taustateoria liiketalouden tutkimuksessa. Kontingenssiteoria luokitellaan organisaatioteoriaksi ja sitä sovelletaan erityisesti johdon laskentatoimen alueella. Teorian kantavana ajatuksena on, että organisaatioissa valittuihin käytänteisiin vaikuttavat niin ulkoinen toimintaympäristö kuin organisaation sisäiset ominaisuudetkin. Näitä erilaisia käytänteiden valintaan vaikuttavia muuttujia kutsutaan kontingenssitekijöiksi. Kontingenssitekijöiden avulla pyritään selittämään organisaatioissa tehtyjä valintoja esimerkiksi johdon laskentatoimen menetelmiin liittyen etsimällä yhdenmukaisuuksia eri organisaatioiden väliltä. Teorian lähtökohtana on oletus, että samankaltaiset sekä samanlaisessa toimintaympäristössä operoivat yritykset käyttävät samoja menetelmiä ja muistuttavat toisiaan. Tärkeää kontingenssiteorian kohdalla on kuitenkin muistaa, että yleisiä ratkaisuja ja kaikkialla toimivia malleja ei ole olemassa. Kaikki organisaatiot ovat ainutkertaisia ja ne eroavat toisistaan edes hieman, joten samat menetelmät eivät välttämättä toimi niissä samalla tavalla. Vaikka universaaleja ratkaisuja ei näin ollen olekaan, toisten organisaatioiden käytöksestä ja valinnoista voi kuitenkin aina oppia, mikä tekee kontingenssiteorian käytöstä mielekästä liiketalouden tutkimuksessa. (Otley, 2016; Chenhall, 2003.)

Erilaisia kontingenssitekijöitä on mahdollista luetella pitkä lista, koska kontingenssiteoriaan pohjautuvaa tutkimusta on johdon laskentatoimen alueella tehty paljon. Yleisesti tutkittuja kontingenssitekijöitä ovat esimerkiksi yrityksen koko, organisaatorakenne, strategia, toimintaympäristön epävarmuus ja alan kilpailutilanne. Kuten listauksesta voi huomata, se sisältää sekä organisaation sisäisiä että ulkoisia tekijöitä, jotka yhdessä vaikuttavat organisaatioissa tehtyihin päätöksiin ja valintoihin. (Otley, 2016.) Kontingenssitekijöiden voidaan siis ajatella luovan asiayhteyden eli kontekstin, jossa asiat tapahtuvat. Tutkimuksen tekemisessä asiayhteyden ymmärtäminen on keskeisessä asemassa, koska se helpottaa tilanteiden luokittelua ja sitä seuraavaa vertailua. Kontekstin ymmärtäminen myös mahdollistaa tutkimuksen asemoimisen ja linkittämisen aikaisempaan kirjallisuuteen. (Chenhall, 2003.)

Kontingenssiteoreettista johdon laskentatoimen tutkimusta on tehty 1970-luvulta lähtien, jolloin organisaatorakenteen ohella alettiin kiinnostua myös johdon laskentatoimen menetelmien käytöstä ja käytön eroavaisuuksista yritysten välillä. Tavoitteena oli löytää selityksiä sille, miksi käytänteet poikkeavat toisistaan eri organisaatioissa. 70-luvulla budjetointi ja budjettiseuranta olivat selvästi käytetyimpiä johdon laskentatoimen menetelmiä ja ne olivat käytössä suurimmassa osassa yrityksissä. Budjetoinnin merkittävimpänä puutteena voidaan kuitenkin pitää sen keskittymistä pelkästään rahaan ja taloudellisiin seikkoihin,

minkä takia sen avulla ei pystytä saamaan liiketoiminnasta täysin kattavaa kuvaa. (Otley, 2016.)

Toimintaympäristön muutoksen myötä laskentatoimeen kehitettiin 80- ja 90-luvuilla useita uusia menetelmiä, jotka kykenisivät paremmin vastaamaan uudenlaiseen ympäristöön. Laskentajärjestelmistä tuli entistä laajempia ja merkittävänä lisänä niissä otettiin huomioon myös ei-rahamääräisiä tekijöitä. Uusien menetelmien avulla pyrittiin tehostamaan organisaatioiden johtamista, sillä niissä operatiivinen ja strateginen päätöksenteko tuotiin lähemmäs toisiaan. BSC on yksi esimerkki tällaisesta kokonaisvaltaisesta johdon laskentatoimen järjestelmästä ja se on saavuttanut suuren suosion modernien organisaatioiden keskuudessa. (Otley, 2016.)

Myös Chenhall (2003) nostaa ulkoisen toimintaympäristön tärkeimmäksi organisaatioihin vaikuttavaksi tekijäksi ja kontingenssiteorian perustaksi. Ulkoinen toimintaympäristö on moniulotteinen kokonaisuus, sillä sen voidaan ajatella sisältävän useita näkökulmia, joita ovat muun muassa epävarmuus, monimuotoisuus, kompleksisuus ja monitulkintaisuus. Ulkoisen ympäristön ohella korostetaan myös strategian roolia uutena ja merkittävänä kontingenssitekijänä. Perinteisen näkemyksen mukaan organisaatioiden on sopeuduttava ympäristöönsä sellaisena kuin se on ja käytettävät menetelmät valikoituvat ympäristön mukaan. Sopivan strategian avulla organisaatio voi kuitenkin hieman pienentää ympäristön vaikutusta, jolloin johdolle jää enemmän mahdollisuuksia erilaisten käytänteiden soveltamiseen. Esimerkiksi fokusoinnin tai differoinnin avulla organisaatio voi saavuttaa tavoittelemansa aseman markkinoilla ja vähentää toimintaympäristön asettamaa painetta sen päätöksentekoon. (Chenhall, 2003.) Lisäksi nykyisin organisaatiot keskittyvät entistä enemmän vain ydinosaamisalueelleen, eikä tarkoituksena ole koko toimitusketjun hallinta (Otley, 2016).

Nykypäivän hektisessä toimintaympäristössä myös kontingenssiteoriaa täytyy ajatella jatkuvasti kehittyvässä ja muuttuvassa kontekstissa. Yleisesti kaikkialla toimivien mallien luominen on hyvin vaikeaa, koska muutokset tapahtuvat erittäin nopeasti ja eri kontingenssitekijöiden vaikutukset ovat keskenään monesti ristiriidassa. Johdon laskentatoimen menetelmien osalta päädytäänkin usein jonkinasteisiin kompromissiratkaisuihin, joissa joudutaan priorisoimaan eri tekijöitä omien näkemysten mukaan. Kontingenssiteorian kohdalla on kuitenkin hyvä muistaa, että toisten organisaatioiden päätöksistä ja menettelytavoista on mahdollista oppia, vaikka tapaukset olisivatkin joiltain osin erilaisia. (Otley, 2016.)

Tämän tutkimuksen teoreettisen viitekehyksen muodostaa näin ollen BSC:n suunnittelu pienessä ja kasvuhaluudessa liikunta-alan palveluyrityksessä. Kontingenssitekijöiden avulla tutkimuksen aihetta pystytään rajaamaan ja tarkentamaan, jolloin kirjallisuuskatsauksessa syvennyttään vain olennaisiin lähteisiin. Relevanttien lähteiden käytön myötä voidaan olettaa, että mahdollisuudet onnistuneen strategisen mittariston suunnitteluun paranevat. Edellä mainittuja tämän tutkimuksen viitekehyksen muodostavia tekijöitä tullaan käsittelemään seuraavissa luvuissa.

## 2.2 Johdon laskentatoimi

Laskentatoimi voidaan jaotella perinteisesti kahteen suureen osa-alueeseen, jotka ovat johdon laskentatoimi ja yleinen laskentatoimi. Nämä kaksi eri osa-aluetta eroavat huomattavasti toisistaan ja molemmilla on omat ominaisuutensa ja tarkoituksensa. Tässä tutkimuksessa liikutaan johdon laskentatoimen alueella, joten yleinen laskentatoimi jää vähäiselle huomiolle. Osa-alueiden ominaispiirteitä kuitenkin vertaillaan tässä vaiheessa lyhyesti, jotta aiheesta saadaan luotua riittävä kokonaisnäkemys. Johdon laskentatoimesta voidaan käyttää myös nimeä sisäinen tai operatiivinen laskentatoimi, mutta tässä työssä käytetään alinomaa termiä johdon laskentatoimi, koska se kuvastaa sitä kaikkein tarkimmin. Lisäksi johdon laskentatoimi -sanaparista käy jo itsessään ilmi, ketkä sen tuottamaa informaatiota ensisijaisesti käyttävät.

Kahden laskentatoimen eri osa-alueen eroavaisuuden huomaa heti, kun verrataan niiden pääasiallisia käyttötarkoituksia ja tehtäviä. Kun yleisen laskentatoimen tehtävänä on tuottaa tietoa monille yrityksen sidosryhmille, on vastavasti johdon laskentatoimen yksi päätehtävistä auttaa ja tukea yrityksen johtoa sen omassa päätöksenteossa (Ikäheimo, Malmi & Walden, 2016, 16; Drury, 2015, 21). Se on eräs johdon laskentatoimen keskeisimmistä tarkoituksista ja ydinajatuksista, mutta johdon laskentatoimella on myös muita tärkeitä käyttötarkoituksia ja tehtäviä, joissa siitä voi olla hyötyä yritykselle.

Kinnunen, Laitinen, Laitinen, Leppiniemi ja Puttonen (2010, 81) käyttävät CIMA:n (englantilainen johdon laskentatoimen ammattilaisten yhdistys) määritelmää kuvaillessaan, mitä kaikkea johdon laskentatoimi pitää sisällään. Siinä johdon laskentatoimen määritellään sisältävän olennaisen informaation tunnistamista, luomista, esittelyä, tulkintaa ja käyttöä, kun

- suoritetaan yritystä koskevaa päätöksentekoa
- muotoillaan yrityksen strategioita
- yritetään parantaa yrityksen toimintaa
- yritetään käyttää yrityksen resursseja mahdollisimman tehokkaasti
- yritetään turvata yrityksen aineellisia ja aineettomia varoja
- suunnitellaan ja valvotaan yrityksen eri toimintoja.

Näin ollen johdon laskentatoimen kenttä on hyvin avara ja erilaisia käyttö- ja sovellusmahdollisuuksia on lukematon määrä. (Kinnunen ym., 2010, 81.) Tämä tekeekin johdon laskentatoimesta erittäin mielenkiintoisen tutkimuskohteen, sillä ongelmien ratkaisumahdollisuuksia voidaan ajatella olevan yhtä paljon kuin on asiantuntijoitakin. Myös tämän tutkimuksen kannalta edellä mainitulta listalta löytyy useita relevantteja ja huomioonotettavia kohtia, joita sovelletaan kehitettäessä tasapainotettua strategista mittaristoa kohdeyritykseen. Näitä ovat esimerkiksi yritystä koskeva päätöksenteko, strategioiden muotoilu, toiminnan parantaminen ja kehittäminen sekä toimintojen suunnittelu ja valvonta.

Kirjallisuudessa on määritelty johdon laskentatoimelle tehtäviä ja tavoitteita, mutta tätä ei ole pystytty tekemään täysin yksiselitteisesti. Tehtävät ja tavoitteet ovat kylläkin samansuuntaisia ja muistuttavat toisiaan, mutta täysin yhtenäistä linjaa ei ole kyetty kehittämään. Esimerkiksi Burns, Quinn, Warren ja Oliveira (2013, 8–9) linjaavat johdon laskentatoimen tehtäviksi kuuluvan toiminnan suunnittelun, valvonnan ja suorituksen mittaamisen. Nämä kolme tehtävää tarjoavat heidän mielestään suuntalinjat johdon laskentatoimen menetelmien käyttöön organisaatioissa. Toisen ja hieman avaramman näkemyksen mukaan johdon laskentatoimen käyttötarkoituksia ovat talouden ohjaus, suunnittelu ja tarkkailu sekä päätöksenteon tukeminen (Neilimo & Uusi-Rauva, 2012, 14–15). Tämä ajattelutapa sisältää yhtä lailla toiminnan suunnittelun ja valvonnan, mutta niiden rinnalle otetaan pelkän suorituksen mittaamisen lisäksi huomattavasti laajemmat kokonaisuudet talouden ohjaus ja päätöksenteon tukeminen.

Johdon laskentatoimella on myös muunlaisia ominaispiirteitä ja ominaisuuksia, joita tullaan käsittelemään seuraavissa kappaleissa. Nämä liittyvät informaation käyttäjiin, informaation laatuun sekä menetelmien käyttämiseen. Yleisen laskentatoimen tuottama tieto on julkista ja kaikkien saatavilla, mikä on määritelty tarkasti lainsäädännössä (Ikäheimo ym., 2016, 13; Burns ym., 2013, 9–10). Johdon laskentatoimen tuottama tieto sen sijaan on yrityksen ja johdon sisäistä tietoa. Se tulee pelkästään organisaation sisäiseen käyttöön ja voi pitää sisällään liikesalaisuuksia tai muita toiminnan kannalta elintärkeitä tietoja. Vuotessaan organisaation ulkopuolelle ja pahimmassa tapauksessa kilpailijoiden käsiin, ne voivat aiheuttaa vakavia vahinkoja kilpailukyvyille tai jopa toiminnan jatkuvuudelle. Näiden tietojen ei haluta päätyvän organisaation ulkopuolelle ja muiden sidosryhmien haltuun. (Atkinson, Kaplan, Matsumura & Young, 2012, 27; Burns ym., 2013, 9–10.) Voidaan siis tiivistetysti todeta, että johdon laskentatoimen tuottama informaatio on parhaimmillaan organisaatiolle erittäin hyödyllistä ja arvokasta.

Käytettävät johdon laskentatoimen menetelmät ovat täysin organisaatioiden itsensä päätettävissä, sillä niiden käyttöä ei ole määritelty lainsäädännössä samalla tavalla, kuten yleisen laskentatoimen osalta on. Raporteille ja niiden muodolle ei ole asetettu vaatimuksia, vaan organisaatiot voivat käyttää menetelmiä parhaaksi katsomallaan ja itseään eniten hyödyttävällä tavalla. On myös muistettava, että toisaalta on olemassa yleisesti toimivia ja hyväksi havaittuja menetelmiä, joita on käytössä eri organisaatioissa ja eri aloilla, mutta sen sijaan yhtä ja ainoaa oikeaa tapaa johdon laskentatoimen järjestämiseen ei ole. Menetelmien hyödyllisyyden määrittelee organisaatioissa melko pitkälti se, että yksittäisen menetelmän käytöstä saatavat hyödyt ovat suuremmat kuin sen aiheuttamat kustannukset. Todellisuudessa tämä on kuitenkin haastavaa mitata, koska organisaatiot saattavat olla hyvin monimutkaisia kokonaisuuksia ja syy-seuraussuhteita voi olla hankala hahmottaa. (Atkinson ym., 2012, 27; Drury, 2015, 6; Burns ym., 2013, 7.) Teorian osalta lähtökohta on kuitenkin selkeä ja helposti ymmärrettävä.

Johdon laskentatoimi pohjautuu ennen kaikkea organisaation omaan tiedontarpeeseen. Johto tarvitsee päätöksenteossaan tietoja organisaation toiminnasta, joilla päätöksiä voidaan perustella. (Atkinson ym., 2012, 27.) Yritysten toimintaympäristö on muuttunut viimeisten parin vuosikymmenen aikana huomattavasti aiempaa hektisemmäksi, epävarmemmaksi ja syklisemmäksi, mikä aiheuttaa omat haasteensa organisaatioille. Nopeatempoisessa toimintaympäristössä tiedontarve voi joissain tilanteissa olla jopa tärkeämpää kuin tiedon laatu ja osittain sen vuoksi on muodostunut tarve kehittää johdon laskentatoimen menetelmiä myös yleisellä tasolla. (Laitinen, 2008; D’Aveni, 1999.) Kiireellisissä tilanteissa tietoa tarvitaan joskus hyvinkin nopeasti ja tiedon on oltava samalla myös riittävän tarkkaa, jotta siihen pystytään luottamaan ja tietoa voitaisiin käyttää päätöksenteon tukena. Lukujen oikeellisuudesta vastaa sisäinen valvonta. Sen avulla pyritään varmistamaan tiedon luotettavuus ja edesauttamaan johtoa organisaation kannalta suotuisien päätösten tekemisessä. (Atkinson ym., 2012, 27.) Näin ollen organisaation tieto- ja tietojenkeruujärjestelmällä on suuri merkitys organisaation toiminnassa. Tietoja on saatava tarvittaessa nopeasti ja niiden on oltava tarpeeksi täsmällisiä.

Hyvien päätösten pohjaksi tarvitaan siis riittävän tarkkaa ja luotettavaa informaatiota. Tällöin voidaan puhua myös informaation laadusta. Tästä voikin herätä kysymys, että millaista on laadukas informaatio. Kirjallisuudessa esimerkiksi Burns ym. (2013, 38–40) ovat perehtyneet informaation laatuun ja heidän määritelmänsä mukaan laadukkaan informaation on:

- oltava tarkkaa ja luotettavaa, jotta käyttö organisaation johtamisessa on ylipäättään järkevää
- oltava käytännöllistä, ymmärrettävää ja hyödynnettävissä olevaa
- saavutettava sitä tarvitsevat osapuolet oikea-aikaisesti ja mahdollisesti erittäin nopeasti
- otettava huomioon organisaation erityispiirteet ja toimintaympäristö (kontekstuaalisuus)
- oltava riittävin keinoin suojattua.

Tämä asettaa paineita organisaation tietojärjestelmälle, jotta kaikki laatuvaatimukset tulisivat täytetyiksi (Burns ym., 2013, 38–40). Nykypäivänä organisaatioiden ongelmaksi voi koitua myös liian suuri tiedon määrä, jolloin puhutaan informaatiotulvasta. Tietojenkäsittelyn ja informaatioteknologian kehittymisen myötä tietoa pystytään tuottamaan lyhyessä ajassa suunnattomia määriä, eikä kaikki tieto ole millään hyödynnettävissä olevaa. Tällöin organisaation on tunnistettava ja osattava suodattaa informaatiovirrasta sen kannalta oleellinen tieto, jotta kyetään toimimaan tehokkaasti. Resursseja menee esimerkiksi silloin hukkaan, jos päätöksentekoa joudutaan viivyttämään liian epätarkan tiedon takia. Ja toisaalta sellaisen tiedon tuottamisen tarve on asetettava kyseenalaiseksi, jota ei voida hyödyntää mitenkään organisaation toiminnassa. Tärkeää on myös huomata, että suuri tiedon määrä ei automaattisesti tarkoita sitä, että sen avulla tehtäisiin parempia päätöksiä. (Burns ym., 2013, 7; Drury, 2015, 7.) Päätöksenteon

kannalta sen sijaan kaikkein oleellisinta on, että käytettävissä on oikeanlaista informaatiota (Burns ym., 2013, 316). Tiedon tuottamisessa määrä ei korvaa laatua ja korkealaatuisen tiedon tuottaminen voi olla organisaatiolle arvokas resurssi sekä tuoda kilpailuetua muihin nähden.

Verrattuna yleiseen laskentatoimeen johdon laskentatoimen laskelmat ja menetelmät voivat olla paljon yksityiskohtaisempia spesifimpiä. Yleinen laskentatoimi keskittyy käytännössä koko organisaatioon ja sen analysoimiseen. Organisaatiosta ja sen taloudellisesta tilasta on tavoitteena antaa kattava yleiskuva. Kun taas johdon laskentatoimessa voidaan tämän lisäksi pureutua myös huomattavasti pienempiin kokonaisuuksiin. Tällöin voidaan arvioida ja analysoida esimerkiksi jotain organisaation yksikköä, osastoa, toimintoa, tuoteryhmää, tuotetta tai vaikka yksittäisen tuotteen tai palvelun kustannusrakennetta. (Atkinson ym., 2012, 487; Drury, 2015, 21.) Johdon laskentatoimessa menetelmien käyttö on joustavaa ja niitä voidaan käyttää aina tarpeen ja tilanteen mukaan.

Yleisen laskentatoimen tarjoama informaatio on käytännössä aina rahamääräisessä muodossa, mutta johdon laskentatoimessa käytetään myös paljon ei-rahamääräisiä mittareita ja niillä on merkittävä rooli johdon laskentatoimen puolella. Kummankintyyppisiä mittareita käytetään toistensa ohella ja näin on mahdollista saada organisaation toiminnasta kokonaisvaltaisempi käsitys. (Burns ym., 2013, 7.) BSC-tyyppisessä tasapainotetussa mittaristossa pääajatuksena on juuri erilaisten mittareiden yhdistäminen yhdeksi toimivaksi kokonaisuudeksi (Kaplan & Norton, 1992). BSC:stä kerrotaan lisää omassa luvussaan. Esimerkkejä johdon laskentatoimessa käytetyistä ei-rahamääräisistä mittareista ovat muun muassa asiakastyytyväisyys, koettu hinta-laatusuhde, palvelun laatu, henkilöstön koulutuspäivien lukumäärä vuodessa tai ympäristöasioihin liittyvät mittarit kuten hiilijalanjälki (Kinnunen ym., 2010, 147).

Johdon laskentatoimen raporteille on tyypillistä, että niitä tuotetaan aina tarpeen vaatiessa ja joustavasti, kun tiedon tarve herää. Toki on myös paljon säännöllisin väliajoin toteutettavaa materiaalia, joilla pystytään valvomaan ja tarkkailemaan organisaation suoriutumista. Mutta päätöksentekoa varten on myös osattava toimia nopeasti, jos tilanne niin vaatii. Näin ollen johdon laskentatoimen raporteille ei ole olemassa mitään tiettyä aikajännettä kuten yleisen laskentatoimen puolella, vaan tietoa tuotetaan johdon tarpeen mukaan. Aikaväli voi olla päivätasosta vuosiin. (Drury, 2015, 7.) Nopeatempoisessa toimintaympäristössä tieto myös vanhenee nopeasti ja on tärkeää, että johdon käytettävissä on aina uusin ja ajantasaisin tieto. Vanhentunut tieto voi muuttua epätarkaksi ja olla huonossa tapauksessa jopa harhaanjohtavaa, mikä ei tue tarkoituksenmukaisella tavalla päätöksentekoa. (Atkinson ym., 2012, 366–367.)

Kuten edellä on jo mainittu, määrittelevät Burns ym. (2013, 8–9) johdon laskentatoimen tavoitteiksi suunnittelun, valvonnan ja suorituksen mittauksen. Koska johdon laskentatoimen menetelmien avulla pyritään suunnittelemaan myös organisaation tulevaisuutta, on luonnollista, että laskelmat kohdistuvat osittain tulevaisuudenkin suuntaan. Yleinen laskentatoimi perustuu menneisyyteen ja sen kuvailuun, eikä siinä juurikaan oteta kantaa tulevaisuuteen. Johdon laskentatoimessa sen sijaan tulevaisuuden suunnittelua ja siihen kohdistuvaa



laskentaa voidaan pitää jopa tärkeämpänä, sillä pelkällä menneisyyden analysoimisella, ei voida tehdä kovinkaan merkittäviä johtopäätöksiä tulevaisuuteen liittyen. (Burns ym., 2013, 8–9.) On siis tärkeää, että osa käytettävistä johdon laskentatoimen menetelmistä suuntautuu organisaation tulevaisuuteen ja sen suunnitteluun.

Tiivistäen voidaan todeta johdon laskentatoimen ja sen menetelmien olevan merkittävä pala organisaation johtamisen palapelissä. Hyviä päätöksiä tehdään harvoin tuurilla ja ilman erilaisten vaihtoehtojen arvioimista, joten tarjolla on hyvä olla useita erilaisia keinoja sekä menetelmiä, joita voidaan käyttää organisaation johtamisen apuna. Liiketoiminnan toiminnan tavoitteena on toiminnan jatkuvuus ja pitkällä aikajänteellä voiton tuottaminen, mikä vaatii taakseen toimivaa johtamisjärjestelmää. Tarkoituksenmukaisella ja hyvin suunnitellulla järjestelmällä yritys voi saavuttaa kilpailuetua muihin nähden ja tavoitella tulevaisuuden päämääriään. (Neilimo & Uusi-Rauva, 2012, 33–35; Pellinen, 2017, 9.)

## 2.3 Strateginen johdon laskentatoimi

### 2.3.1 Määritelmiä

1980-luvulla alkaneen toimintaympäristön muutoksen seurauksena laskentatoimen menetelmät joutuivat kehittymään, koska perinteiset menetelmät eivät enää toimineet uudenlaisessa ympäristössä. Toimintaympäristöstä on tullut aiempaa nopeatempoisempi, epävarmempi sekä kilpailu on kasvanut merkittävästi niin valtioiden sisällä kuin kansainvälisestikin. Uusia menetelmiä kehitettiin vastaamaan muuttuneita tarpeita ja yhteistä uusille menetelmille oli, että ne usein liittyivät organisaation pitkän aikavälin päätöksentekoon. (Puolamäki, 2007, 18–21; Laitinen, 2008; D’Aveni, 1999.) Samassa yhteydessä syntyi myös kokonaan uusi käsite: strateginen johdon laskentatoimi.

Strateginen johdon laskentatoimi voidaan määritellä monella tavalla. Yhteinäistä yleisesti hyväksyttyä määritelmää ei ole vielä kyetty luomaan, vaikka kiinnostus strategista johdon laskentatoimea kohtaan on ollut kasvussa viimeisten vuosikymmenien aikana (Kalkhouran, Nedaei & Rasid, 2017; Cadez & Guilding, 2008; Puolamäki, 2007, 21). Vaikka määritelmät ovat erilaisia, on niissä myös joi-tain samoja piirteitä ja ajatuksia. Määritelmässä keskeisiä ja toistuvia teemoja ovat strategiaan liittyminen, pitkä aikajänne sekä organisaation ulkopuolelle suuntautuminen (Kalkhouran ym., 2017).

Cadezin ja Guildingin (2008) määritelmä ehdottaa strategisen johdon laskentatoimen tarkastelemista kahdesta näkökulmasta. Ensimmäisen ja tavanomaisen näkökulman mukaan strateginen johdon laskentatoimi on joukko strategiaan liittyviä laskentatoimen menetelmiä ja tekniikoita. Tähän joukkoon kuuluu myös BSC, joka on tarkemmin luokiteltu suunnittelun, ohjauksen ja suorituksen mittauksen kategoriaan. Toinen näkökulma pohtii laskentatoimen asiantuntijoiden mukaan ottamisen tärkeyttä organisaation strategisen päätöksenteon

prosesseihin. Laskentatoimen asiantuntijoiden rooli organisaatioissa on kasvanut ja työnkuva on siirtynyt operatiiviselta puolelta yhä strategiapainotteisemmaksi. (Cadez & Guilding, 2008.)

Myös Dixon (1998) korostaa strategisen johdon laskentatoimen suuntautumisesta organisaatiosta ulospäin sekä laskenta-ammattilaisten roolin muuttumista. Toimintaympäristön ja kilpailijoiden havainnointi on tärkeää, jotta voidaan saavuttaa kilpailuetua muihin nähden ja toiminnan jatkuvuutta. Kilpailijalaskenta ja -analyysi pitää sisällään esimerkiksi kustannusrakenteen, hinnoitteluperusteiden, markkinaosuuden ja erityisesti strategisten aikomusten selvittämisen kilpailijoiden osalta. Jos nämä pystytään selvittämään, voidaan omaa toimintaa vertailla kilpailijoihin sekä tarvittaessa muuttaa niitä vastaamaan kilpailun vaatimuksia. Näin ollen laskentatoimen ammattilaisen tehtävistä organisaatioissa on tulossa aiempaa monipuolisempia, sillä pelkän sisäisen raportoinnin ohella täytyy myös suorittaa organisaation ulkopuolelle suuntautuvia kilpailija- ja markkina-analyysyjä. (Dixon, 1998.) Tämän tutkimuksen osalta on kuitenkin oleellisempaa keskittyä ainoastaan Cadezin ja Guildingin (2008) ensimmäisen näkökulman mukaisiin laskentamenetelmiin ja jättää roolien muuttuminen vähemmälle huomiolle.

Hieman erilaisen määritelmän esittää Hoque (2004), joka keskittyy artikkelissaan strategiseen johdon laskentatoimeen eritoten suorituksen mittaamisen näkökulmasta. Strateginen johdon laskentatoimi voidaan hänen mukaan nähdä prosessina, jossa valitaan, kerätään ja analysoidaan laskentainformaatiota. Laskentainformaatio tukee johtoa päätöksenteossa ja sen myötä voidaan toimia tehokkaasti. Toimintaympäristö vaikuttaa strategiaan ja erilaisissa ympäristöissä organisaatioilla on toisistaan poikkeavat johtamisjärjestelmät ja tavoitteet. Esimerkiksi epävarmuuden vallitessa suorituksen mittaamisessa painotetaan enemmän ei-rahamääräisiä mittareita, koska rahamääräiset mittarit perustuvat yleensä menneisyyteen ja voivat vääristää niistä saatavaa kuvaa. Vääristynyt kuva hankaloittaa johdon päätöksentekoa ja saattaa johtaa jopa harhaan. (Hoque, 2004.) Tiiviin määritelmän strategisesta johdon laskentatoimesta antaa Puolamäki (2007, 21), jonka mukaan se on yhdistelmä erilaisia laskentatoimen menetelmiä ja tekniikoita, joita käytetään apuna pitkän aikavälin päätöksenteossa ja strategisessa johtamisessa. Seuraavaksi strategista johdon laskentatoimea tarkastellaan strategian ja strategisen johtamisen näkökulmista.

### 2.3.2 Strategia

Niin kuin edellä on todettu, BSC voidaan luokitella strategiseksi mittaristoksi ja se kuuluu strategisen johdon laskentatoimen menetelmiin. Tämän vuoksi on oleellista perehtyä myös strategiaan itsessään, jotta ymmärretään, mitä sillä tarkoitetaan. Kuten strategisella johdon laskentatoimella, myöskään strategialla ei ole yksiselitteistä määritelmää. Organisaatioiden strategiatutkimus on jakautunut eri koulukuntiin sen mukaan, kuinka strategia määritellään ja mitä sen sisällöksi painotetaan. Eri koulukuntia edustavat esimerkiksi suunnittelun, asemoinnin sekä strategisen ajattelun koulukunnat. Näkemykset sekä painotukset strate-

giakeskustelussa ovat vaihdelleet voimakkaasti eri aikakausina ja välillä on puhuttu asemoinnin puolesta ja toisinaan tarkka suunnittelu on koettu tärkeimmäksi. Myös orgaaninen eli luonnollinen strategiaprosessi sekä strateginen ajattelu ovat nousseet keskustelua herättäviksi puheenaiheiksi ja niilläkin on omat kannattajansa. (Puolamäki, 2007, 26–30.)

Strategia on näin ollen hyvin moninainen ilmiö ja sen merkitykset vaihtelevat käytettävän näkökulman mukaan. Yleensä strategian ajatellaan pohjautuvan visioon, joka on yleinen kuvaus organisaation tulevaisuuden päämääristä. Visio perustuu organisaation ideologiaan, arvoihin, toiminnan perimmäiseen tarkoitukseen ja tulevaisuuden tahtotilaan, joita se haluaa toteuttaa ja saavuttaa erittäin pitkällä aikajänteellä. Visio voidaan laatia esimerkiksi 10–30 vuoden päähän organisaatiosta ja toimialasta riippuen. (Collins & Porras, 1996.)

Strategian määrittelyssä voi lähteä liikkeelle moniulotteisesta Mintzbergin (1994b, 23–29) näkemyksestä, jonka mukaan strategia on jaettavissa viiteen osatekijään, joita ovat suunnitelmallisuus (*plan*), johdonmukaisuus (*pattern*), kilpailuympäristöön asemoituminen (*position*), jaettu yhteinen visio (*perspective*) sekä juoni (*ploy*) kilpailijoiden hämäämiseksi. Suunnitelmallisuudella tarkoitetaan sitä, että strategia on ennalta tarkasti laadittu suunnitelma, kuinka tulevaisuuden tavoitteet saavutetaan. Johdonmukaisuus tulee ilmi, kun päätöksentekotilanteissa noudatetaan yhtenäistä kaavaa ja päätökset ovat linjassa toistensa kanssa. Tiivistetyksi asemoitumisella voidaan tarkoittaa tiettyjen tuotteiden myymistä tietyille markkinoille. Toisin sanoen valitaan tai muokataan kilpailuympäristö sellaiseksi, jossa organisaatio voi parhaalla tavalla tuottaa arvoa. Tähän pystytään joko väistämällä kilpailua differoimalla (tuotteen tai palvelun erilaistaminen) ja keskittymisen avulla tai toimimalla kustannusjohtajana kovan kilpailun alla. Näitä kolmea tapaa voidaan kutsua myös organisaatioiden kilpailustrategioiksi. Jaetulla visiolla tarkoitetaan yhteistä ajattelutapaa, joka organisaatiossa vallitsee. Koko henkilöstö tuntee toiminnan päämäärät ja ponnistelee yhdessä niiden saavuttamiseksi. Strategia voi edellisten lisäksi olla myös juoni, jonka avulla yritetään hämätä kilpailijoita ja johdattaa heitä harhaan. (Mintzberg, 1994b, 23–29.)

Strategiseen suunnitteluun liittyen Mintzberg (1994a) esittää kritiikkiä ja hänen mukaansa strategia tulisi muodostaa johtajien omien kokemusten, kovan datan ja organisaation vision pohjalta synteesisinä. Tätä hän kutsuu strategiseksi ajatteluksi (*strategic thinking*), jonka tuloksena lopulta muodostuu yhtenäinen näkemys organisaatiosta ja sen tulevaisuuden suunnasta. Tällä tavalla luotu näkemys tulevaisuudesta ei ole määritelty liian tarkoin, jolloin se jättää tilaa luovuudelle. Strategiaprosessia ei näin ollen pysty useinkaan suunnittelemaan ja toteuttamaan minkään ennalta sovitun aikataulun mukaan, vaan strategia syntyy organisaatiossa melko vapaasti useiden ja mahdollisesti sekavienkin tapahtumasarjojen seurauksena. (Mintzberg, 1994a.) Strategisella ajattelulla on yhteisiä piirteitä orgaanisen strategian kanssa, koska molemmat painottavat vahvasti luovuutta ja vapautta strategian luomisessa.

Orgaanisella strategialla tarkoitetaan sellaista strategiaa, joka muovautuu vähitellen pitkän ajan kuluessa yksittäisten tehtyjen päätösten pohjalta. Päätök-

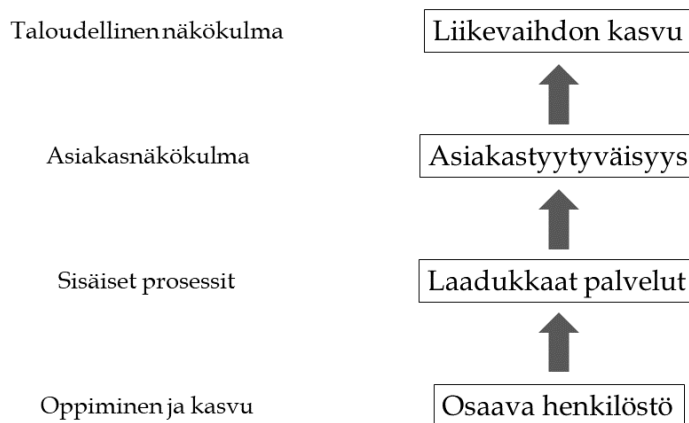
set ovat keskenään irrallisia, eikä niitä yhdistetä suunnitelmallisesti toisiinsa. Orgaaninen eli luonnollinen strategia syntyy ikään kuin jatkuvan oppimisen seurauksena ja on operatiivisen toiminnan tulos. Tällainen strategiaprosessi soveltaa paljon organisaation hiljaista tietoa ja perustuu kokemuksiin. Ulkopuolisen voi olla vaikea nähdä ja ymmärtää tämäntyyppistä strategiaa, koska se saattaa näyttää irrationaaliselta ja ilmestyvän tyhjästä. Orgaaninen strategia korostaa luovutusta, mikä on tärkeässä asemassa strategiatyössä. (Puolamäki, 2007, 26.)

Porterin (2004, 3–5) ajattelutavan mukaan strategian avulla organisaatio asemoi itsensä siten, että se voi parhaalla tavalla saavuttaa kilpailuetua muihin nähden. Kilpailun toimialalla määrittelevät viisi voimaa, jotka ovat toimialan sisäinen kilpailu (*competitive rivalry*), uusien toimialalle pyrkijöiden uhka (*threat of new entrants*), korvaavien tuotteiden uhka (*threat of substitutes*), asiakkaiden neuvotteluvoima (*bargaining power of buyers*) sekä toimittajien neuvotteluvoima (*bargaining power of suppliers*). Kilpailuvoimia analysoimalla organisaatio pystyy tunnistamaan omat vahvuutensa ja heikkoutensa, joiden perusteella se voi sopeuttaa toimintaansa ympäristöön. (Porter, 2004, 3–5.)

Toimialan sisäistä kilpailua ilmenee silloin, kun joku yritys näkee mahdollisuuden parantaa omaa asemaansa markkinoilla. Toimialan sisäisen kilpailun keinoja ovat muun muassa hintakilpailu, aggressiivinen mainostaminen ja uusien tuotteiden julkistaminen. (Porter, 2004, 17.) Uusien kilpailijoiden myötä hinnat koko toimialalla voivat laskea, mikä saattaa aiheuttaa yritysten kannattavuuden laskemisen. Uusien tulijoiden uhkaan vaikuttavat erilaiset markkinoilletulon esteet sekä vanhojen toimijoiden reagoiminen siihen. Uusien kilpailijoiden uhka vaihtelee huomattavasti eri toimialoilla. (Porter, 2004, 7.) Korvaavien tuotteiden uhka liittyy myös kilpailuun, mutta se on hieman laajemmassa merkityksessä kuin toimialan sisäinen kilpailu. Korvaavia tuotteita voi tulla jopa eri toimialoilta ja keskeistä on, että korvaava tuote tai palvelu suorittaa saman tehtävän kuin alkuperäinen tuote. Esimerkiksi materiaali tai tapa voi olla erilainen. (Porter, 2004, 23.) Asiakkaiden neuvotteluvoima tarkoittaa sitä, että ostajat ovat hintatietoisia ja etsivät yhä korkeampaa laatua yhä edullisempaan hintaan. Tämä vaikuttaa toimialan kannattavuuteen katteiden supistuessa. (Porter, 2004, 24.) Toimittajien neuvotteluvoima saattaa myös painaa yritysten katteita ja kannattavuutta, mutta se ilmenee päinvastaisella tavalla kuin ostajien kohdalla. Toimittajat voivat nostaa hintojaan tai vaihtoehtoisesti laskea tuotteiden ja palveluiden laatua, mikä asettaa yritykset hankalaan tilanteeseen. Asiakkaille pitäisi pystyä tarjoamaan korkeaa laatua edulliseen hintaan, mutta toiminnan pitäisi samalla pysyä myös kannattavana. (Porter, 2004, 27.) Tällaisella strategian analyysimallilla organisaatio pystyy asemoimaan itsensä kilpailun kannalta suotuisasti ja tavoittelemaan pitkän tähtäimen päämääriään.

Rationaalisuuden ja suunnittelun koulukuntaa edustaa Kaplanin ja Nortnin (2004) BSC:n pohjalta luoma strategiakartta-ajattelu. Strategiakartta sisältää BSC:n neljä näkökulmaa asetettuna hierarkkiseen järjestykseen alhaalta ylöspäin. Alimmaisena strategiakartassa on oppimisen näkökulma, jota seuraa sisäisten prosessien näkökulma. Sen yläpuolella on asiakkaan näkökulma ja ylimmäisenä

sijaitsee taloudellinen näkökulma. Strategiakartan tarkoituksena on tehdä strategiaan liittyviä syy-seuraussuhteita näkyviksi ja helpommin hahmotettaviksi. Strategiakartta kertoo, kuinka organisaatio luo kestävästi arvoa omistajilleen sen voimavaroja hyödyntäen. Toisin sanoen strategiakartta auttaa kuvaamaan sitä prosessia, jonka avulla organisaatio aikoo saavuttaa taloudelliset tavoitteensa. (Kaplan & Norton, 2004.) Ajattelumallia havainnollistaa Kuvio 1.



KUVIO 1 Esimerkki syy-seurausketjusta

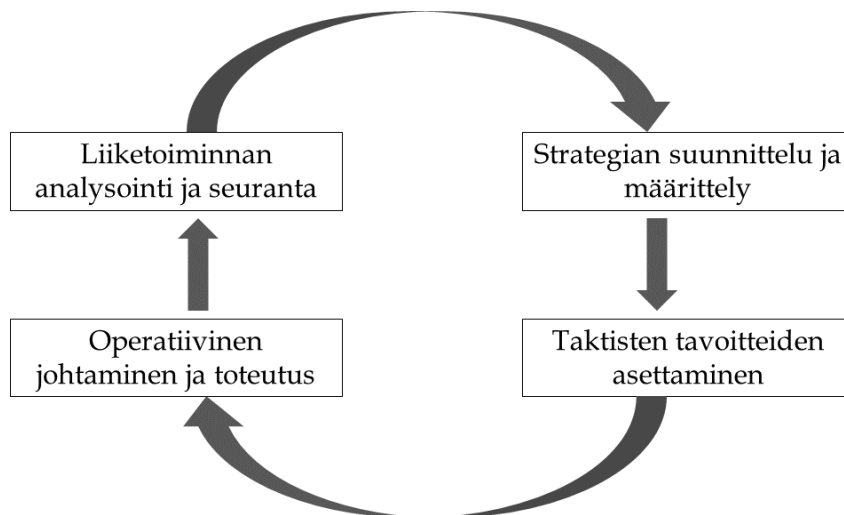
Esimerkkinä toimii yksinkertaistettu tilanne, jossa organisaation taitavat ja osaavat työntekijät luovat laadukkaita palveluita, jolloin liikutaan oppimisen näkökulmasta sisäisten prosessien näkökulmaan. Tämän jälkeen asiakkaat käyttävät organisaation tarjoamia laadukkaita palveluita ja ovat tyytyväisiä niihin. Tällöin nousee toiselta portaalta kolmannelle. Tyytyväiset asiakkaat käyttävät palveluita usein, mikä tuo organisaatiolle lisää liikevaihtoa. Tällä tavalla päästään ylimmälle taloudellisen näkökulman portaalle ja liikevaihdon kasvun myötä on mahdollista kasvattaa myös kannattavuutta, joka lisää yrityksen arvoa omistajilleen. Todellisessa strategiakartassa syy-seuraussuhteita on huomattavasti enemmän, mutta periaate pysyy siinä täysin samanlaisena.

Strategian ollessa hyvin moninainen ilmiö voi organisaatioiden olla haastavaa päättää, mistä suunnasta lähestyä sitä. Yhtä oikeaa tapaa strategian luomiseen ei ole. Pienten organisaatioiden osalta on kuitenkin havaittu, että etenkin strategisen suunnittelun menetelmistä saattaa olla niille hyötyä. Suunnittelu voi lisätä pienten ja keskisuurten yritysten selviytymismahdollisuuksia sekä edesauttaa kasvua. (Petkovic, Jasinkas & Jeseviciute-Ufartiené, 2016; Shields & Shelleman, 2016; Brinckmann, Grichnik & Kapsa, 2010.) Näin ollen tähän tutkimukseen strategiakartta-ajattelu sekä BSC sopivat varsin hyvin sovellettaviksi. Eri strategiakoulukunnat eivät myöskään ole täysin toisiaan poissulkevia, vaan esimerkiksi differointistrategian käyttö on mahdollista suunnittelun rinnalla. Organisaation strategian käyttö muiden ohella sen sijaan lienee haastavaa.

### 2.3.3 Strateginen johtaminen

Myös strateginen johtaminen voidaan nähdä monitahoisena aihealueena kuten strateginen johdon laskentatoimi sekä strategia. Vuosien saatossa sitä on määritelty monella tavalla ja yhtenäistä linjaa on ollut vaikea löytää (Nag, Hambrick & Chen, 2007). Strateginen johtaminen kuvaillaan usein tapana tarkentaa organisaation tulevaisuuden toimia ja prioriteetteja. Apuna tässä saatetaan käyttää myös visiota, jolloin organisaation tulevaisuuden tahtotila tehdään selväksi koko henkilöstölle. Vision pohjalta pystytään laatimaan strategia, jossa on määriteltynä tarkemmin toimet vision saavuttamiseksi. (Kahla, 2017.) Tällaisen näkökulman keskeisenä ajatuksena on strategian implementoiminen ja menestyksen taivoittelu sitä kautta prosessinomaisesti.

Samantyyppistä prosessinomaista ajattelua noudattaa myös syklinen strategiasuunnittelu, jossa strateginen johtaminen jaetaan neljään vaiheeseen. Syklistä strategiaprossia esittää Kuvio 2.



KUVIO 2 Syklinen strategiasuunnittelu (Puolamäki, 2007, 32)

Ensimmäisessä vaiheessa analysoidaan organisaation sisäistä toimintaa sekä toimintaympäristöä. Toimivaksi menetelmäksi tähän on osoittautunut SWOT-analyysi, joka ottaa huomioon organisaation ja toimintaympäristön ominaispiirteet. Toisen vaiheen aikana luodaan ja kehitetään strategia, joka ottaa huomioon aiemmin tehdyt analyysit. Strategian luomisen jälkeen asetetaan operatiiviset lyhyen aikavälin tavoitteet, jotka ovat linjassa strategisten pitkän aikavälin tavoitteiden kanssa. Viimeisessä vaiheessa suunnitelmat yritetään toteuttaa ja toteutumista seurataan suoritusmittauksella. Suoritusmittauksen analysointi toimii perustana uudelle suunnittelukierrokselle ja kierto alkaa jälleen alusta. (Puolamäki, 2007, 31–32.) Organisaation oppiminen perustuu aikaisemman tiedon ymmärtämiseen ja toimimiseen sen pohjalta (Kaplan & Norton, 2004). Tässä yhteydessä strategiaa tulkitaan suunnittelukoulukunnan mukaan ja strategisista johdon laskentatoimen menetelmistä merkittävässä asemassa ovat suoritusmittarit kuten BSC.

Oleellista tästä mallista on huomata myös ensimmäisen vaiheen analyysin suuntautuminen toimintaympäristöön eli organisaation ulkopuolelle. Ulkopuolisten seikkojen huomioiminen on yksi strategisen johtamisen perusajatuksista (Nag ym., 2007).

Strategisen johtamisen määritelmässä toistuvia teemoja suunnittelun, prosessiluonteen sekä ulospäin suuntautumisen ohella ovat lisäksi tulevaisuuteen orientoituminen sekä suorituskyvyn kasvattaminen. Tulevaisuuden tavoitteet ovat organisaatiokohtaisia ja voivat olla varsinkin pienissä yrityksissä muun muassa selviytymiseen ja kasvuun liittyviä. Strategista johtamista hyödyntämällä tulevaisuuden suunnitelmat on tarkoitus toteuttaa esimerkiksi organisaation suorituskykyä parantamalla. Pelkästään ympäristöön reagoimalla organisaatio on luultavasti jo myöhässä päätöksenteossa ja kilpailijat saavat etulyöntiaseman sekä pääsevät niskan päälle. Modernissa sekä dynaamisessa ympäristössä strateginen johtaminen on tärkeää ja sitä tulisi harjoittaa myös pienissä organisaatioissa. Joidenkin tutkimusten mukaan strateginen johtaminen on mahdollista nähdä menestyvän liiketoiminnan kulmakivenä, joten sen merkitystä ei tule väheksyä. (Bao, 2015; Kahla, 2017.)

Perusteellisen määritelmän strategiselle johtamiselle pyrkivät antamaan Nag ym. (2007), joiden mukaan se tarkoittaa ylimmän johdon päätöksentekoa merkittävässä asioissa koskien organisaation voimavarojen käyttöä suorituskyvyn kasvattamiseksi ulkoisen toimintaympäristön paineessa. Siinä yritetään ottaa huomioon eri määritelmien yhteiset tekijät ja muodostamaan niistä mahdollisimman yhtenäinen selitys. Haasteena tällaisen yleisen määritelmän luomiselle on strategisen johtamisen moniulotteisuus, muuntautumiskyky ja kehittyminen. (Nag ym., 2007.) Yhtä mieltä strategisen johtamisen osalta kuitenkin ollaan siitä, että strategista johtamista ja suunnittelua tarvitaan organisaatioissa ja niitä soveltamalla voidaan parantaa menestymismahdollisuuksia (Petkovic ym., 2016; Kahla, 2017; Bao, 2015). Tiiviisti kiteytettynä strategisen johtamisen tavoitteena on siis toteuttaa organisaation strategiaa niin, että tulevaisuuteen asetetut päämäärät tullaan saavuttamaan.

## **2.4 Balanced scorecard**

### **2.4.1 BSC – strateginen suorituskykymittaristo**

Teollistumisen aikana organisaatioiden johtaminen ja ohjaaminen oli hyvin erilaista kuin nykyisin informaation aikakaudella. Aiemmin ratkaisevassa asemassa oli tehokas sarjatuotanto ja organisaatiot, jotka olivat tarkkoja kustannuksistaan, menestyivät. Tuotteet ja palvelut olivat asiakkaasta riippumatta samanlaisia ja niiden räätälöinti asiakkaan toivomusten mukaan oli vähäistä. Laskentajärjestelmien osalta organisaatioille riitti kustannuslaskenta ja muut tavanomaiset taloudelliset mittarit kuten sijoitetun pääoman tuotto prosentti. (Kaplan & Norton, 1996, 2–3.)

1980-luvulta alkaen liikeyritysten toimintaympäristössä on tapahtunut huomattavia ja käännteentekeviä muutoksia (Kaplan & Norton, 1996, 2–3). Toimintaympäristöstä on tullut syklinen, nopeatempoinen, hankalasti ennustettava, epävarma sekä kilpailu on lisääntynyt merkittävästi niin tuotteiden kuin palveluiden osalta (Laitinen, 2008; D’Aveni, 1999; Burns ym., 2013, 11–15). Palveluorganisaatioiden kohdalla muutos on ollut jopa suurempi kuin tuotteita valmistavilla organisaatioilla. Tähän on vaikuttanut ennen kaikkea kilpailun vapautuminen lakimuutosten seurauksena monilla aloilla, joita ovat esimerkiksi terveydenhuollon ja rahoituksen sektorit. Myös globalisaatiolla on ollut keskeinen rooli liiketoimintaympäristön muutoksessa, sillä paikalliset yritykset joutuvat nykyisin kilpailemaan kansainvälisesti tehokkaimpia yrityksiä vastaan niiden levittäytyessä ympäri maailman uusien markkinoiden perässä. Tärkeää on myös huomata, että talouden suhdanteet vaihtelevat melko yhtenäisesti koko maailmassa, eikä yritysten tai valtioiden ole mahdollista paeta suojaan omaan kuplaansa, johon ulkopuoliset voimat eivät vaikuttaisi. (Kaplan & Norton, 1996, 3; Laitinen, 2008.) Toimintaympäristön muutoksen vauhdittajana on toiminut informaatioteknologian merkittävä kehitys, jonka myötä nykyisin pystytään tuottamaan, käsittelemään ja analysoimaan yhä suurempia tietomääriä entistä nopeammin (Burns ym., 2013, 11–15).

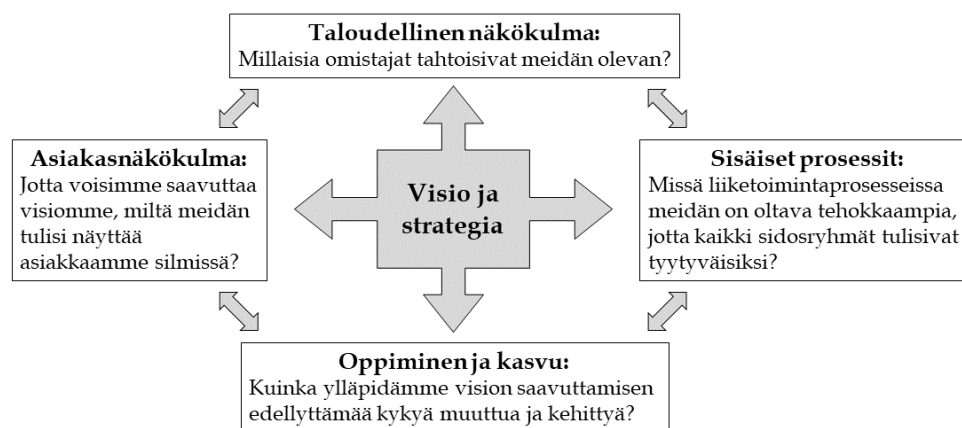
Laskentatoimen ja johtamisen menetelmien osalta muutos on merkinnyt vanhojen sekä yksipuolisten käytänteiden vanhentumista ja relevanssin menettämistä. Vain yhteen näkökulmaan (hyvin usein taloudelliseen) perustuvat menetelmät eivät pysty vastaamaan muuttuneen toimintaympäristön vaatimuksiin sekä saattavat antaa päätöksentekijöille vääränlaisen kuvan ja johtaa harhaan. Tämä perustuu ajatukseen, jonka mukaan yksittäinen mittari tai tunnusluku ei pysty tarjoamaan riittävän kattavaa ja perusteellista näkemystä modernin liiketoiminnan useista kriittisistä alueista. (Kaplan & Norton, 1992; 1996, 2; Kinnunen ym., 2010, 146–147.)

Vastaukseksi tähän haasteeseen kehitettiin BSC, joka ottaa taloudellisen näkökulman lisäksi huomioon muitakin menestyvälle liiketoiminnalle elintärkeitä asioita. Taloudelliset mittarit ovat pääasiallisesti menneisyyteen perustuvia ja ne eivät yksistään ole riittävän monipuolisia, jotta niiden avulla voitaisiin tehdä tulevaisuuteen liittyviä merkittäviä päätöksiä alati muuttuvassa ja kilpaillussa toimintaympäristössä. Taloudelliset mittarit mittaavat ja arvioivat menneisyydessä tehtyjen päätösten seurauksia, eivätkä ne ota tulevaisuutta huomioon juuri lainkaan. Nykypäivän kvartaalitaloudelle tyypillistä on myös lyhyen aikavälin tavoitteiden suosiminen pitkän tähtäimen tavoitteiden kustannuksella. Suuria investointeja saatetaan karttaa, koska ne saavat lyhyen aikavälin tuloksen näyttämään heikolta. Tilannetta mutkistaa entisestään se, että usein johtajien palkkiot ja bonukset perustuvat lyhyen aikavälin tuloksiin. (Chavan, 2009; Puolamäki, 2007, 34.)

Ainoastaan taloudellisten mittareiden pohjalta on vaikea hahmottaa liiketoiminnan syy-seuraussuhteita, mikä on tärkeää organisaatioiden strategisessa johtamisessa ja ohjaamisessa. Tämän vuoksi BSC:hen suunniteltiin neljä näkökulmaa, joiden avulla yhdestä mittaristosta pystytään saamaan kattava näkemys



koko organisaation toiminnasta ja suoriutumisesta. (Kaplan & Norton, 1992; 1996, 7–8.) BSC:n neljä näkökulmaa ovat taloudellinen näkökulma, asiakasnäkökulma, sisäisten prosessien näkökulma sekä oppimisen ja kasvun näkökulma. Eri näkökulmiin valitaan sopivat mittarit, jotka perustuvat organisaation visioon ja strategiaan. (Kaplan & Norton, 1992.) Visiolla tarkoitetaan organisaation erittäin pitkän tähtäimen (10–30 vuotta) tahto- ja tavoitetilaa, jonka se haluaa tulevaisuudessa saavuttaa. Se laaditaan melko yleisellä tasolla, sillä tarkemmin vision saavuttamista kuvataan strategiassa. Visiossa yhdistyvät tulevaisuuden tavoitteet, organisaation ideologia, arvot sekä toiminnan tarkoitus. Vision voidaan ajatella olevan eräänlainen kiintopiste, jota kohti organisaatiota strategian avulla ohjataan. (Collins & Porras, 1996.) BSC:n rakennetta sekä vision ja strategian tärkeyttä havainnollistaa Kuvio 3.



KUVIO 3 BSC-viitekehys (mukaillen Kaplan & Norton, 1992; 1996, 9; Pellinen, 2017, 109)

Kuvion keskelle on sijoitettu visio ja strategia, koska ne ovat lähtökohtana koko mittaristolle. Ilman selkeästi määriteltyjä visiota ja strategiaa toimivan BSC:n luominen on mahdotonta, koska silloin mittaristoa ei pystytä linkittämään tulevaisuuden menestyksen kannalta merkittäviin tekijöihin. Vision ja strategian ympäriltä löytyvät BSC:n näkökulmat sekä keskeiset teemat, joita niiden sisällä tulisi pohtia. Nuolet kuvaavat vaikutuksia näkökulmien välillä ja oleellista on huomata, että BSC on tiivis ja yhtenäinen kokonaisuus, eikä mikään näkökulma ole muista irrallinen. (Kaplan & Norton, 1992; 1996, 7–12; Pellinen, 2017, 109.)

BSC:n tarkoituksena on ohjata organisaatiota strategian mukaisesti kohti sen tulevaisuuden tavoitteita. Tämä onnistuu, kun neljään näkökulmaan valitaan mittarit keskeisten strategisten tavoitteiden mukaan. Tällöin voidaan puhua strategian linkittämisestä mittaristoon. Tausta-ajatuksena BSC:ssä on, että organisaatioissa perinteisesti saadaan sitä, mitä mitataan. BSC:hen kuuluu joukko taloudellisia mittareita, jotka ovat yleensä rahamääräisiä. Niiden avulla tarkkaillaan organisaation taloudellista suorituskkyä. Taloudellisia mittareita seurataan lähes kaikissa organisaatioissa, vaikka erityistä kokonaisvaltaista mittaristoa ei käytössä olisikaan, sillä se voidaan mieltää yhdeksi liiketoiminnan perusedellytykseksi. Niiden lisäksi BSC:hen valitaan myös muunlaisia mittareita, joiden

avulla seurataan organisaation kriittisiä ja strategisia menestystekijöitä, jotka vaikuttavat tulevaisuuden taloudelliseen menestykseen. Tulevaisuuden menestystekijöiden seuraaminen on äärimmäisen keskeinen osa BSC:tä ja tekee siitä strategisen mittariston sekä strategisen johtamisen menetelmän. Toisin sanoen BSC mallintaa ja muuttaa strategian helpommin hahmotettaviksi lyhyen aikavälin operatiivisiksi tavoitteiksi, joihin pyrkimällä koko organisaation taloudellinen suorituskyky paranee. (Kaplan & Norton, 1992; 1993; 1996, 8–10.) BSC:n voidaan siis sanoa mittaavan strategiaa (Chavan, 2009).

Toimiakseen tarkoituksenmukaisella ja toivotulla tavalla BSC edellyttää, että organisaation tulevaisuuden tavoitteet on määritelty riittävän selkeiksi. Toisaalta BSC:n suunnittelu- ja käyttöönottoprosessi saattaa myös tarjota mahdollisuuden tarkentaa näitä päämääriä, mikäli ne ovat jääneet aiemmin epämääraisiiksi. Entistä tarkemmat tavoitteet voivat selkeyttää toimintaa ja auttaa kertomaan, mitä organisaation tulee tehdä. Mikäli strategia ja tavoitteet ovat hajanaisia ja sekavia, voi BSC:n suunnittelu ja käyttöönotto epäonnistua, koska silloin mittaristolla on vaarana jäädä irralliseksi ja etäiseksi. Siinä tapauksessa mittaristoa ei pystytä linkittämään ja suuntaamaan strategian mukaan ja se toimii itsenäisenä suorituskykymittaristona ilman sen suurempaa tarkoitusta. Tämä ei ole toivottavaa missään organisaatiossa, sillä se voidaan mieltää resurssien tuhlaamiseksi. (Atkinson, 2006.)

Organisaation strategian täytyy olla selkeä, mutta samalla sen tulee olla myös tavoitteisiin ja ympäristöön nähden sopiva ja oikeanlainen. BSC ei itsessään arvioi strategian hyvyttä tai huonoutta, vaan sen tehtävänä on toiminnan ohjaaminen strategian mukaisesti. Näin ollen se voi toteuttaa tehokkaasti vääränkin strategian, minkä seuraukset saattavat olla kohtalokkaita. Edellä mainitun riskin välttääkseen organisaation on suunnitteluvaiheessa kiinnitettävä erityistä huomiota strategiaan. (Malmi, Peltola & Toivanen, 2006, 233.)

Kritiikkiä BSC:tä kohtaan on esitetty etenkin sen vahvoista oletuksista syiden ja seurausten välillä. Syy-seuraussuhteita kuvaillaan ennemminkin loogisiksi kuin kausaalisisiksi, millä tarkoitetaan, että syiden ja seurausten yhteyttä toisiinsa ei ole pystytty todistamaan tieteellisesti riittävän tarkasti. BSC:tä pidetään mielenkiintoisena menetelmänä, mutta pelkän logiikan ja päättelyketjujen sijaan yhteyksien välille tarvittaisiin vahvempia perusteluja. (Nørreklit, 2000.)

Olettamusten lisäksi on pohdittu, miksi BSC:stä on tullut suosittu menetelmä ympäri maailman ja kuinka se on saavuttanut asemansa. Teoria sen taustalla on kyseenalaistettu voimakkaiden oletusten takia ja menetelmän suosion on arveltu osittain johtuvan kirjan (Kaplan & Norton, *The balanced scorecard: translating strategy into action*, 1996) markkinoivasta, odotuksia luovasta ja ylipositiivisesta kirjoitustyylisestä. Argumentaatiota kuvaillaan kestävämmäksi sekä hataraksi ja kritiikin mukaan kirja saa uskomaan BSC:hen niin, kuin se olisi yhtä varma menetelmä kuin fysiikan lait. (Nørreklit, 2003.)

Yleisimmin BSC:n kohtaama kritiikki liittyy seuraussuhteisiin ja olettamuksiin, jonka lisäksi mittariston on esitetty tarvitsevan lisää näkökulmia, jotta se pystyisi ottamaan esimerkiksi kilpailun, yhteiskunnan ja luonnonympäristön huomioon (Perkins ym., 2014; Länsiluoto & Järvenpää, 2008). BSC ei myöskään

ota aikaa huomioon tai kerro, missä ajassa toiminnan tulisi kehittyä ja tulosten parantua. Vuosien varrella BSC:tä on kehitetty ja se on myös kehittynyt sitä kohtaan esitetyn kritiikin pohjalta ja nykyään mittaristosta on tunnistettavissa useita eri sukupolvien versioita. Kritiikkiä esitettiin varsinkin 2000-luvun alkupuolella, jolloin se oli vielä melko uusi menetelmä ja osittain raakile. (Perkins ym., 2014.)

BSC:stä on yleisesti tunnistettavissa kolmen eri sukupolven versioita. Jaoteltua eri versioiden välillä on pyritty tekemään etenkin akateemisessa kontekstissa, jotta tutkimusten vertaileminen olisi helpompaa ja tiedettäisiin millaisesta BSC:stä kussakin tilanteessa on kyse. Alkuperäisessä BSC:ssä keskiössä ovat neljä näkökulmaa ja niiden sitoutuminen toisiinsa. Kuhunkin näkökulmaan valitut sopivat mittarit ohjaavat organisaation toimintaa strategian mukaisesti ja antavat johdolle kattavan kokonaisnäkemyksen suoriutumisesta. Tärkeä osa ensimmäisen sukupolven BSC:tä ovat ennakoivat ja ei-rahamääräiset mittarit, sillä aikaisemmin suorituskykymittaristoissa keskityttiin pelkästään taloudellisiin mittareihin. (Perkins ym., 2014.)

Toisen sukupolven BSC:stä voidaan puhua silloin, kun mittariston suunnittelussa hyödynnetään strategiakarttaa. Strategiakartta selkiyttää syy-seuraussuhteiden hahmottamista ja auttaa linkittämään mittariston organisaation strategiaan. Strategiakartta on yksi merkittävä tekijä, jonka vuoksi BSC on vähitellen kehittynyt pelkästä suorituskykymittaristosta kokonaisvaltaiseksi strategisen johtamisen järjestelmäksi. Tutkimuksissa keskitytään yleisimmin ensimmäisen ja toisen sukupolven versioihin. (Perkins ym., 2014.)

Kolmannen sukupolven version erottaa edellisistä organisaation päämäärien tarkka ilmaiseminen (*destination statement*). Se laaditaan BSC:n suunnittelun loppuvaiheessa ja siinä kerrotaan lyhyesti, miltä organisaation tulisi näyttää tiettyyn ajankohtaan mennessä. Näin ollen se ottaa huomioon myös ajan kulumisen, josta mittariston aikaisemmat sukupolvet ovat saaneet kritiikkiä. Kolmannen sukupolven versio on toistaiseksi viimeisin, joka BSC:stä on kehitetty ja tunnistettu. (Perkins ym., 2014.)

Mittariston balanssilla ja tasapainottamisella tarkoitetaan sitä, että neljään näkökulmaan poimitaan monentyyppisiä mittareita, jotka ottavat huomioon näkökulmien erilaiset luonteet, mutta muodostavat silti yhtenäisen ja koko organisaation strategian mukaisen kokonaisuuden. Tasapainotettuun mittaristoon valitaan niin rahamääräisiä kuin ei-rahamääräisiä mittareita, menneisyyteen ja tulevaisuuteen suuntautuvia mittareita, lyhyen ja pitkän tähtäimen tavoitteiden mukaisia mittareita sekä organisaation sisäisiä ja ulkoisia mittareita. Lisäksi BSC:ssä keskeisessä asemassa ovat toiminnan seurauksia arvioivat mittarit eli niin kutsutut tulosmittarit (*outcome measures*) sekä suorituskykyyn vaikuttavat mittarit eli ennakoivat mittarit (*measures of the drivers of future performance*). (Kaplan & Norton, 1992; 1996, 8–10; Gumbus & Lussier, 2006.) Mittareita voidaan luokitella myös objektiivisiin ja subjektiivisiin. Objektiiviset mittarit ovat riippumattomia kuten liikevaihto ja taseen loppusumma. Subjektiiviset mittarit ovat arvioijasta riippuvaisia ja niillä voidaan mitata mielipiteitä. Muun muassa asiakastyytyväisyys on tyypillinen subjektiivinen mittari. Vaikka subjektiivisiin mittareihin liittyy enemmän tulkintaongelmia, se ei saisi olla este niiden käytölle, koska ne

voivat kuitenkin mitata organisaation toiminnan kannalta merkittäviä asioita. (Puolamäki, 2007, 254.)

Esimerkiksi BSC:n seuraussuhteiden hyödyntämisestä sopii tilanne, jossa organisaatioon palkataan uusi työntekijä. Uuden henkilön palkkaamisella haetaan toiminnan kasvua ja sen tulisi näkyä kehityksenä tuottavuuden ja talouden indikaattoreissa muutaman vuoden sisällä. (Chavan, 2009.) Tässä esimerkissä strategisena tavoitteena voisi toimia yrityksen kasvattaminen ja sen tulostittariksi olisi mahdollista valita jokin tavanomainen taloudellinen mittari kuten liikevaihto. Tulevaisuuden suorituskyvyn ajurina tilanteessa toimii henkilöstön osaamisen kehittäminen ja yhdeksi ennakoivaksi mittariksi voitaisiin poimia henkilöstön osaamisen arviointi. Henkilöstön osaamisen kehittäminen rekrytoinneilla tai koulutuksella nostaisi yrityksen tarjoamien tuotteiden tai palveluiden laatua, jonka seurauksena asiakkaat olisivat mahdollisesti tyytyväisempiä. Toiseksi ennakoivaksi mittariksi seurausketjuun sopisi näin ollen vaikka asiakas- tyytyväisyys. Lopulta asiakkaat ostaisivat tuotteita tai palveluita entistä enemmän, mistä seuraisi tavoiteltu liikevaihdon kasvu. Tällä tavalla organisaation toimintaa on mahdollista suunnitella sekä ohjata sen menestystekijöitä, tavoitteita ja seuraussuhteita hyödyntämällä.

Näkökulmat ja mittarit ovat BSC:ssä loogisessa suhteessa toisiinsa ja niiden avulla voidaan havainnollistaa organisaation ansaintamallia. Syy-seuraussuhteita analysoimalla pystytään ymmärtämään, kuinka organisaatio haluaa toimia, ja mitä se haluaa saavuttaa tulevaisuudessa. (Pellinen, 2017, 108–109.) Vähitellen BSC:n rooli onkin muuttunut pelkästä suorituskykymittaristosta organisaation kokonaisvaltaiseksi strategisen johtamisen järjestelmäksi (Perkins ym., 2014). Seuraavaksi BSC:hen perehdytään erityisesti pienten organisaatioiden perspektiivistä, jonka jälkeen luodaan katsaus sen luomisprosessiin.

#### **2.4.2 BSC pienissä yrityksissä**

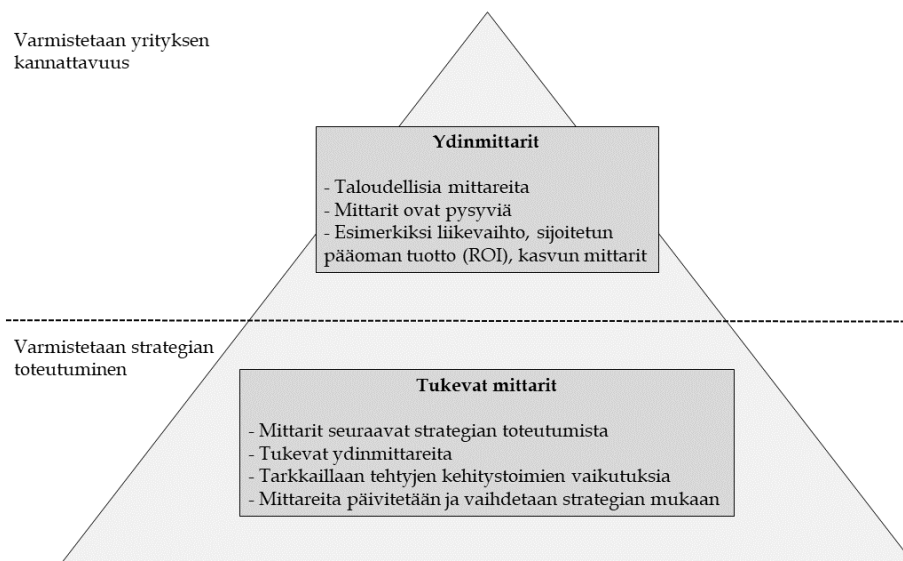
BSC:tä on mahdollista soveltaa organisaation koosta riippumatta niin suurissa kuin pienissäkin yrityksissä. Sen käyttö kuitenkin eroaa hieman suurien ja pienten organisaatioiden välillä, sillä suuret yritykset ovat yleensä huomattavasti monimutkaisempia useine organisaatiotasoineen ja liiketoimintayksiköineen. Pienissä organisaatioissa huomioon otettavia seikkoja on vähemmän ja BSC:n käyttö on suoraviivaisempaa. (Gumbus & Lussier, 2006.) BSC:n osalta tutkimus on painottunut enemmän suuriin yrityksiin, mutta pienet yritykset eivät ole jääneet kokonaan huomiotta (Shields & Shelleman, 2016; Gumbus & Lussier, 2006; Malagueño ym., 2018). Tutkimusten sisältö keskittyy enimmäkseen BSC:n implementointiin sekä sen onnistumiseen ja BSC:n vaikutuksia organisaation suorituskykyyn on empiiristen aineistojen pohjalta tutkittu harvakseltaan. Havainnot BSC:n vaikutuksista ovat olleet yleensä positiivisia tai neutraaleja ja lisää tutkimusta BSC:n konkreettisista vaikutuksista tarvittaisiin. (Perkins ym., 2014.) Positiivisia taloudellisia vaikutuksia suurissa yrityksissä ovat havainneet esimerkiksi De Geuser, Mooraj ja Oyon (2009). Pienten organisaatioiden osalta vastaavan-

laista tutkimusta ovat tehneet Gumbus ja Lussier (2006), Mtar (2017) sekä Malagueño ym. (2018). Pieniin yrityksiin on myös kehitetty omia suoritusmittausjärjestelmiä (Pekkola ym., 2016).

Johdon laskentatoimen menetelmiä yleisemmin pienissä yrityksissä tutkineet Shields ja Shelleman (2016) toteavat, että johdon laskentatoimen menetelmien käytöllä on selviä positiivisia vaikutuksia taloudelliseen suorituskykyyn amerikkalaisissa mikroyrityksissä. Tutkimuksessa havaittiin, että etenkin suunnitteluun ja valvontaan liittyvät menetelmät ovat niissä tehokkaita. Menetelmistä koetaan saavan eniten hyötyä, kun niitä käytetään tukemaan päätöksentekoa. (Shields & Shelleman, 2016.)

Pienellä yrityksellä ei tavallisesti ole valtaa vaikuttaa toimintaympäristöönsä tai markkinoihinsa, minkä takia niiden on oltava sopeutumiskykyisiä selviytyäkseen. Etuna pienissä yrityksissä on kuitenkin litteä organisaatorakenne, jolloin sisäinen byrokratia on vähäisempää ja ympäristön muutoksiin pystytään reagoimaan nopeammin. Se asettaa myös niiden suoritusmittausjärjestelmille erilaisia vaatimuksia kuin suurilla yrityksillä. Pienten yritysten mittausjärjestelmien täytyy olla mukautuvia ja ketteriä, jotta ne toimisivat halutulla tavalla ja tukisivat organisaation johtamista levottomassa toimintaympäristössä. Tilanteet pienissä yrityksissä saattavat muuttua niin äkillisesti, että strateginen mittaristo voi vanhentua ja muuttua hyödyttömäksi pelkästään hitaan implementoinnin aikana. Liian monimutkaiset mittausjärjestelmät voivat huonossa tapauksessa koitua pienille organisaatioille haitaksi, koska suunnittelu- ja käyttökustannukset sekä tarvittava vaivannäkö ylittävät niistä saatavat hyödyt. (Cocca & Alberti, 2010; Pekkola ym., 2016.)

Tähän ongelmaan Pekkola ym. (2016) kehittivät ratkaisuksi hieman BSC:n kaltaisen joustavan suoritusmittausjärjestelmän (*flexible performance measurement system*, myöh. FPM), joka ottaa huomioon toimintaympäristön epävarmuuden, monimutkaisuuden sekä pienten organisaatioiden rajalliset voimavarat. FPM on kehitetty erityisesti pieniä yrityksiä varten ja sen tarkoituksena on olla omistajalähtöinen, joustava ja markkinoiden muutoksiin nopeasti sopeutuva. FPM:n käyttöönotto on nopeampaa ja yksinkertaisempaa, sillä se on hivenen vapaamuotoisempi kuin perinteiset mittaristot, joiden suunnittelu on yleensä muodollinen ja pitkä prosessi. Sen lisäksi FPM keskittyy vahvasti jokapäiväiseen liiketoimintaan ja auttaa samalla operatiivisessa johtamisessa. (Pekkola ym., 2016.) FPM:n rakennetta havainnollistaa Kuvio 4.



KUVIO 4 Joustava suoritusmittausjärjestelmä FPM (mukaillen Pekkola ym., 2016)

FPM jaetaan ydinmittareihin (*core measures*) sekä tukeviin mittareihin (*supportive measures*). Yläpuolella olevat ydinmittarit mittaavat organisaation taloudellista suoriutumista ja ne vastaavat BSC:n taloudellista näkökulmaa. Mittarit ovat pysyviä ja niiden avulla seurataan strategian toteutumista samalla tavalla kuin BSC:ssä. Alaosan tukevat mittarit puolestaan pyrkivät ohjaamaan organisaation toimintaa strategian suuntaiseksi, mikä muistuttaa hiukan BSC:n kolmen muun näkökulman tarkoitusta. Toiminnan ohjaamisen lisäksi tukevien mittareiden avulla voidaan tarkkailla senhetkisten kehitystoimien vaikutuksia. Tukevia mittareita vaihdellaan tarvittaessa organisaation strategisten muutosten mukaan, mikä tekee mittaristosta joustavan, tehokkaan sekä olosuhteisiin nopeasti sopeutuvan. (Pekkola ym., 2016.)

BSC:tä pienissä yrityksissä tutkineet Gumbus ja Lussier (2006) havaitsivat useita hyötyjä, joita mittariston käytöstä voi seurata. Tutkimuksessa esiteltiin kuusi tapaa, joilla pienet yritykset hyötyvät BSC:stä.

- Se edistää kasvua kiinnittämällä huomiota myös pitkän tähtäimen strategiaan tuloksiin pelkkien lyhyen aikavälin operatiivisten tulosten sijaan.
- Se seuraa yhteisön tai yksilön suoriutumista ja vertaa niitä asetettuihin tavoitteisiin.
- Se kohdistaa huomion kriittisten menestystekijöiden avulla organisaation tulevaisuuden menestyksen kannalta tärkeimpiin asioihin.
- Oikein valitut mittarit tukevat toisiaan ja linkittyvät strategiaan sekä ohjaavat koko organisaatiota saavuttamaan tavoitteensa.
- Se selkeyttää tavoitteita ja auttaa vastaamaan kysymykseen, miten työntekijän jokapäiväinen toiminta edistää koko organisaatiota tavoitteiden saavuttamisessa.
- Yksilöiden tiivis mukanaolo mittariston käytössä, mikä edesauttaa sen tuottamien tulosten ymmärtämisessä.

Oikein käytettynä BSC on näin ollen monipuolinen organisaation johtamis- ja ohjausmenetelmä. Mittareita on tarpeellista valita kaikkiin BSC:n neljään näkökulmaan, jotta sen tarjoamat hyödyt saadaan onnistuneesti esiin. BSC:tä on mahdollista käyttää myös toiminnan jatkuvaan kehittämiseen (*continuous improvement*), mikä on tärkeää pienten yritysten kasvulle. Kasvun ja kehityksen myötä toiminnan tavoitteet voivat kuitenkin vähitellen muuttua ja tällöin myös mittaristoa on syytä kehittää. Tämä voi merkitä joidenkin mittareiden vaihtamista uuden strategian ja uusien tavoitteiden mukaisiksi, sillä toimiakseen tarkoituksenmukaisesti BSC:n mittareiden on oltava jatkuvasti ajan tasalla. (Gumbus & Lussier, 2006.)

Myös Malagueño ym. (2018) havaitsivat BSC:n käytöllä olevan positiivisia seurauksia pienyrityksen taloudelliseen suorituskykyyn. Tavanomaisesti pienten organisaatioiden suoritusmittaristot antavat melko kapean kuvan toiminnasta, sillä ne kiinnittävät huomion enimmäkseen lyhyen aikajänteen taloudellisiin ja operatiivisiin toimintoihin. Sen vuoksi niiden avulla on vaikeaa tunnistaa organisaation ulkoisten tekijöiden vaikutuksia, mikä on olennaista nykypäivän kovan kilpailun toimintaympäristössä. Oikein käytettynä BSC pystyy laajentamaan tätä näkökulmaa myös tulevaisuuteen ja organisaation ulkopuolelle, mikä voi parantaa päätöksentekoa ja taloudellista suoriutumista. BSC ei kuitenkaan toimi silmänräpäyksessä, eikä niin voi olettaakaan, sillä strategisen johtamisen menetelmänä siltä on realistisempaa odottaa positiivisia vaikutuksia 2–3 vuoden viiveellä. Silloin tulevaisuuden suorituskyvyn ajurit ovat ehtineet vaikuttaa ja tulosten pitäisi alkaa näkyä. Toisin sanoen edellä mainitun viiveen aikana organisaatio ehtii kehittää sen kriittisiä menestystekijöitään ja toteuttaa strategiaansa, minkä tulisi myöhemmin näkyä suotuisana kehityksenä taloudellisissa tulostareissa. (Malagueño ym., 2018.)

Vaikutusten suuruuden osalta keskeisessä asemassa ovat organisaation ikä ja kehitysvaihe, sillä hyötyjen on todettu olevan hieman suurempia vanhemmissa yrityksissä. Selityksenä tälle ilmiölle pidetään sitä, että iäkkäämmissä yrityksissä toiminta on yleensä kehittyneempää, vakiintuneempaa sekä löytänyt paremmin toimivat muotonsa. Niihin on saattanut jo muodostua tarkka organisaatiorakenne, mikä edesauttaa BSC:n kaltaisen formaalien johtamismenetelmien hyödyntämistä. Selvän rakenteen puuttuminen yleensä pienentää muodollisten järjestelmien vaikutuksia. Organisaatiorakenteen lisäksi huomioitavaa on, että pienten yritysten johtajat ovat melko usein myös samalla niiden omistajia. Tällöin voidaan olettaa, että he tuntevat organisaation toiminnan jo asemansa vuoksi läpikotaisin, minkä takia BSC:stä saatavat hyödyt voivat olla vähäisempiä. (Malagueño ym., 2018.)

Strategiset tai operatiiviset ongelmat, jotka ovat vaikeasti ennustettavissa, voivat koitua haasteeksi nuoren ja pienen yrityksen BSC:n hyödyntämiselle. Selkeän rakenteen ja rutiinien puuttuessa ongelmia voi ilmetä yllättävissä tilanteissa, joita ei vielä osata käsitellä kunnolla. Tällaisten ongelmien ratkaiseminen voi vaatia uusien menetelmien ja prosessien käyttöönottoa, mikä on hidasta ja vie aikaa. Ennalta-arvaamattomia ongelmia saattavat aiheuttaa muun muassa äkilliset muutokset toimintaympäristössä, joita voivat esimerkiksi olla uuden kilpailijan

ilmaantuminen tai tavarantoimittajan konkurssi. (Malagueño ym., 2018.) Lisäksi BSC:n tuloksekas soveltaminen vaatii hyvää sitoutumista sekä ymmärrystä koko organisaatiolta ja ilman niitä toivotut vaikutukset saattavat jäädä laihoiksi (Chavan, 2009; Malagueño ym., 2018; Atkinson, 2006). Lisäksi BSC:n kohdalla on syytä muistaa, että oikein käytettynä siitä voi olla organisaatiolle merkittävää hyötyä, mutta se ei kuitenkaan ole taianomaisesti toimiva menetelmä, joka ratkaisee organisaation kaikki ongelmat (Perkins ym., 2014).

BSC:tä on tutkittu myös eri toimialoilla kuten esimerkiksi terveydenhuollon organisaatioissa ja niissä vaikutukset taloudelliseen suoriutumiseen ovat pääosin olleet positiivisia (Catuogno, Arena, Saggese & Sarto, 2017; Jones, 2006). Urheilu- ja liikunta-alalla BSC:tä on toistaiseksi tutkittu vähän ja suurin osa tutkimuksista käsittelee julkishallinnollisia organisaatioita tai urheiluseuroja (Kozma & Ónodi, 2014; Alonso & Fernández, 2009). Julkishallinnollisten organisaatioiden ja urheiluseurojen kohdalla toiminnan tavoitteet voivat kuitenkin olla hyvin erilaisia kuin liikeyrityksillä, koska ne ovat voittoa tavoittelemattomia ja yleishyödyllisiä yhteisöjä. Voittoa tavoittelemattomien organisaatioiden tavoitteena on yleensä resurssien tehokas käyttö, jolloin ne pystyvät tuottamaan mahdollisimman paljon hyötyä kaikille sidosryhmille. Poikkeuksena voivat toimia ammattilaisurheilujoukkueet, jotka saattavat olla yritysmuotoisia ja tavoitella urheilumenestyksen ohella myös hyvää taloudellista tulosta. Ammattilaisurheilun kohdalla on syytä kuitenkin muistaa, että usein urheilullinen menestys arvostetaan taloudellista suoriutumista korkeammalle, jolloin urheilumenestyksen saavuttamiseksi ollaan valmiita tekemään jopa suuriakin taloudellisia tappioita. Urheilu- ja liikunta-alalla BSC:tä on silti onnistuttu soveltamaan onnistuneesti ja siitä on saatu vastaavanlaisia hyötyjä kuin liikeyritysten kohdalla. Saatuja hyötyjä ovat olleet esimerkiksi strategian selkiytyminen sekä päätöksenteon paraneminen. (Kozma & Ónodi, 2014.) Tämän tutkimuksen osalta BSC:n suunnitteluun mallia on suotavampaa ottaa pienistä liikeyrityksistä kuin voittoa tavoittelemattomista liikunta-alan organisaatioista, koska voittoa tavoittelemattomien organisaatioiden mittarit ovat luonteeltaan niin erityyppisiä, että niiden soveltaminen liikeyrityksen käyttöön ei ole järkevää. Olennaisempaa on sen sijaan huomata, että BSC:tä on mahdollista käyttää myös liikunta-alalla.

### **2.4.3 BSC:n suunnittelu ja luominen**

BSC:n suunnittelussa on otettava huomioon monia asioita, jotta mittaristo toimisi tarkoituksenmukaisella tavalla ja ohjaisi organisaation toimintaa strategian suuntaisesti. Ensinnäkin sen suunnittelu ja käyttö vaatii koko organisaatiolta positiivista suhtautumista sekä yhteistyötä. Ilman niitä on vaarana, että törmätään erilaisiin ongelmiin jo heti alkutaipaleella. (Atkinson, 2006.) Kaplan ja Norton (1996, 300–308) kuvaavat BSC:n suunnittelun ja käyttöönoton olevan moniosainen prosessi, joka pitää sisällään 10 kohtaa. Seitsemän ensimmäistä vaihetta käsittelevät suunnittelua ja loput kolme käyttöönottoa. Prosessi lähtee liikkeelle sopivan liiketoimintayksikön määrittämisellä, minkä jälkeen täsmennetään koko organisaation tulevaisuuden tavoitteet. Niitä seuraavat useat johdon haastattelut



sekä palaverit, joissa tarkennetaan strategiaa ja valitaan käytettävät mittarit. Strategian mukaisten mittareiden valinnan jälkeen asetetaan keskijohdon kanssa mittareille tavoitearvot ja lopuksi kehitetään BSC:n implementointisuunnitelma. (Kaplan & Norton, 1996, 300–308.)

Edellä mainittua erityisesti suuriin yrityksiin luotua suunnitteluprosessia voidaan pitää melko raskaana pienelle yritykselle, koska se saattaa sisältää tarpeettoman monta kierrosta ja sitoa resursseja pitkäksikin aikaa. Pienissä organisaatioissa resurssit ovat yleensä suuria organisaatioita rajallisemmat, joten ne tulisi kohdistaa tehokkaasti taloudellista arvoa lisäävään toimintaan. Näin ollen suunnitteluprosesseja kannattaa soveltaa pienten organisaatioiden tarpeita paremmin vastaaviksi, koska suurten organisaatioiden toimintatavat eivät välttämättä toimi niissä. (Malagueño ym., 2018; Cocca & Alberti, 2010; Pekkola ym., 2016.)

BSC:n, FPM:n ja yleisesti muidenkin suorituskykymittaristojen toiminta perustuu syy-seuraussuhteiden rakentamiseen ja niiden järjestelmälliseen seuraamiseen. Sen vuoksi mittaristojen suunnittelussa lähdetään tavanomaisesti liikkeelle organisaation koosta riippumatta strategisten tavoitteiden määrittelemisestä. (Puolamäki, 2007, 244–248.) Organisaatiolla täytyy olla riittävän tarkasti määritellyjä tavoitteita, jotta seuraussuhteita pystytään ylipäänsä muodostamaan. Strategiset pitkän aikavälin tavoitteet ohjaavat koko organisaation toimintaa ja niitä voidaan pohtia muun muassa visiota apuna käyttäen. Selkeät strategiset tavoitteet ovat oleellisia etenkin siinä mielessä, että niiden avulla mittaristo pystytään linkittämään strategiaan. Eli toisin sanoen BSC:hen osataan valita mittarit, joiden arvoja kehittämällä toimitaan strategian mukaisesti ja mahdollistetaan pitkän tähtäimen tavoitteiden saavuttaminen. (Gumbus & Lussier, 2006; Kaplan & Norton, 1996, 302–303.)

Osa BSC:n näkökulmien seuraussuhteista pohjautuu kausaalisuuden sijaan enemmän pelkkään logiikkaan, mistä BSC onkin saanut osakseen kritiikkiä. Tutkimuksissa on kuitenkin havaittu positiivisia vaikutuksia esimerkiksi asiakastyytyväisyyden ja liikevaihdon välillä, millä tarkoitetaan, että tyytyväiset asiakkaat kasvattavat yrityksen myyntiä. Toisaalta asiakastyytyväisyyden yhteydessä on tapahtunut samalla kustannusten nousua, mistä voidaan päätellä, että asiakastyytyväisyydellä on mahdollisesti kaksisuuntainen vaikutus yrityksen tuloksen muodostumisessa. Kustannusten nousua selitetään sillä, että asiakkaat vaativat entistä parempaa palvelua, mikä sitoo yrityksen resursseja. Niiden lisäksi muun muassa markkinaosuudella on todettu olevan myönteinen vaikutus yrityksen talouteen. (Bryant ym., 2004.) Strategisten mittaristojen suunnitteluvaiheessa muodostetaan edellä kuvattuja syy-seuraussuhteita ja yritetään tehdä organisaation ansaintamalli näkyväksi ja ymmärrettäväksi (Kaplan & Norton, 2004). Tämä voi olla haastava vaihe varsinkin pienissä yrityksissä, joissa on totuttu toimimaan reaktiivisesti ja keskitytty lyhyen aikavälin toimintaan ilman strategisia suunnitelmia (Cocca & Alberti, 2010).

Strategian visualisoinnin helpottamista varten on kehitetty strategiakartta. Strategiakartta rakentuu samaan kehykseen kuin BSC ja siinä on samat neljä nä-

kökulmaa kuin itse mittaristossakin. Tähän kehikseen muodostetaan strategisten tavoitteiden perusteella seurausketjuja, jotka alkavat oppimisen näkökulmasta ja päättyvät taloudelliseen näkökulmaan. Strategiakartan tarkoituksena on kuvata, kuinka organisaatio luo aineettomista voimavaroistaan taloudellista arvoa. Mikäli ketjuista ei saada muodostettua yhtenäistä polkua, joka kulkee kaikkien näkökulmien kautta, on organisaation strategiassa todennäköisesti huomattavia puutteita. (Kaplan & Norton, 2004.)

Yksityisen liikeyrityksen tavoitteena on yleensä omistaja-arvon jatkuva kasvattaminen eli toisin sanoen tarkoituksena on tuottaa voittoa pitkällä aikajännteellä. Lyhyen ja pitkän aikavälin tavoitteiden välillä vallitsee kuitenkin ristiriita, sillä pitkän tähtäimen investointien tekeminen saa lyhyen aikavälin tuloksen näyttämään heikommalta. Ajatusmalli toimii myös toisin päin, jolloin lyhyen aikavälin tuloksen saa näyttämään paremmalta investointeja välttämällä. Keskitymisen pelkästään lyhyen aikavälin tulokseen voi kuitenkin olla pitkässä juoksussa vaarallista, koska silloin organisaation on vaikea kehittyä ja uhkana on toiminnan vähittäinen supistuminen sekä näivettyminen. Optimaalisinta olisi löytää sopiva tasapaino niiden välille, jolloin investointeja tehtäisiin, mutta toiminta olisi samalla kannattavaa. (Kaplan & Norton, 2004; Pellinen, 2017, 108.)

Strategiakartta ottaa tämän ristiriidan huomioon ja se esittää, että taloudellista arvoa voi nostaa niin myyntiä kasvattamalla kuin kustannuksia hallitsemalla. Karttaa hyödyntämällä organisaatio voi näin ollen luoda kestävän strategian, jossa huomioidaan sekä lyhyt että pitkä aikaväli. BSC:n suunnittelussa siitä on merkittävää hyötyä, koska sen avulla strategia saadaan ensin muutettua tavoitteiksi, jonka jälkeen BSC:hen osataan valita tavoitteiden perusteella sopivat mittarit. (Kaplan & Norton, 2004.) Jos strategiaa ja tavoitteita ei pystytä määrittelemään riittävän tarkasti, on vaarana, että organisaation strategia määräytyykin valittujen mittareiden perusteella. Tällainen saattaa tapahtua täysin tiedostamatta ja siitä aiheutuvat seuraukset voivat olla arvaamattomia ja ei-toivottuja. (Malmi ym., 2006, 233.)

Kuten aiemmin on jo todettu, BSC:hen valitaan tavoitteiden saavuttamista seuraavia sekä tavoitteiden saavuttamista edistäviä mittareita. Tavoitteiden saavuttamista seuraavat mittarit ovat tyypillisesti taloudellisia, koska liikeyritysten tavoitteena on kannattava ja voittoa tuottava toiminta. Niiden avulla arvioidaan strategian toteutumista ja yrityksen kykyä luoda omistajalleen arvoa, joiden lisäksi taloudellisilla mittareilla pystytään myös arvioimaan tehtyjen päätösten onnistuneisuutta. Luonteeltaan ne mittaavat siis seurauksia ja kohdistuvat menneisyyteen (*lagging measures*). Tavoitteiden saavuttamista edistävien mittareiden toimiminen taas perustuu siihen, että ne mittaavat organisaation toiminnan kanalta kriittisiä menestystekijöitä, joita kehittämällä koko organisaation suorituskyky paranee. Mittareiden tarkoituksena on kiinnittää huomio oikeisiin asioihin ja ohjata organisaatiota toimimaan strategian mukaisesti. Ne ovat yleensä ei-rahamääräisiä ja suuntautuvat tulevaisuuteen (*leading measures*). Niitä voidaan kutsua myös tulevaisuuden suorituskyvyn ajureiksi tai ennakoiviksi mittareiksi. (Kaplan & Norton, 2004; 1996, 7–8; Malmi ym., 2006, 20.)

Kun organisaation strategiset tavoitteet on saatu määriteltyä strategiakarttaa tai jotain muuta keinoa hyödyntämällä, voidaan niiden pohjalta alkaa suunnitella yksittäisiä mittareita. Mittareista kannattaa laatia ensimmäisessä vaiheessa mahdollisimman kattava ja monipuolinen lista, jotta organisaation strategia ja tavoitteet saadaan purettua auki perusteellisesti. Suoraan strategisten tavoitteiden perusteella valmiin BSC:n luominen voi osoittautua hankalaksi ja järkevämpää on luoda ensiksi joukko vaihtoehtoisia mittareita, joista myöhemmin tiputetaan tarpeettomat pois. Suunnittelun aikana voidaan esimerkiksi pohtia, mitä asioita tällä hetkellä mitataan sekä mistä asioista tarvittaisiin lisätietoa. Myös toimintaympäristö ja käytettävät resurssit on syytä ottaa huomioon. Tärkeää on kerätä mittareita kaikkiin neljään BSC:n näkökulmaan, jotta valmiista mittaristosta saadaan rakennettua tasapainoinen. (Gumbus, 2005.)

BSC:n suunnitteluprosessissa herää usein kysymys, mitkä ovat hyvän mittariston tai yksittäisen mittarin tunnuspiirteet. Cocca ja Alberti (2010) ovat tutkineet tunnuspiirteitä pienten organisaatioiden osalta ja todenneet niissä olevan joitain eroja suuriin organisaatioihin verrattuna. Huomioon pienten organisaatioiden kohdalla on otettu muun muassa se, että ne toimivat usein levottomissa ja dynaamisissa toimintaympäristöissä, jolloin mittausjärjestelmältä on syytä odottaa joustavuutta ja valmiutta nopeisiin muutoksiin. Lisäksi resurssit ovat pienissä organisaatioissa niukkoja, joten järjestelmän tulee olla yksinkertainen ja helposti käyttöön otettava. Muita hyvän mittariston tunnuspiirteitä ovat esimerkiksi tasapainoisuus, seuraussuhteiden selkeä esittäminen ja yhteys palkitsemisjärjestelmään. Yksittäisen mittarin osalta oleellisena pidetään, että ne ovat johdettu strategiasta ja yhdistävät käytännön toiminnan sekä strategiset tavoitteet. Mittarin pitää olla myös helposti ymmärrettävä ja kannustaa jatkuvaan kehittymiseen. (Cocca & Alberti, 2010.) Niiden lisäksi kunkin mittarin kohdalla tulee miettiä, mitaako se sitä, mitä mittarin on tarkoitus mitata. Kaikissa tilanteissa vastaus ei ole yksiselitteinen ja esimerkiksi käy henkilöstön koulutuspäivien lukumäärän vaikutus oppimiseen ja osaamiseen. Myös mittaustulosten luotettavuutta on tärkeää pohtia BSC:n suunnitteluvaiheessa mittareiden valinnassa. Luotettavuudella tarkoitetaan sitä, ettei mittaustulos vaihtele eri kerroilla, jos minkäänlaista muutosta ei ole tapahtunut. (Malmi ym., 2006, 82–83.)

Hyviksi ja toimiviksi osoittautuneita mittareita käytetään monissa organisaatioissa, vaikka organisaatiot eroavaisivat huomattavasti toisistaan esimerkiksi koon tai toimialan puolesta. Tällaisia tavanomaisesti käytössä olevia mittareita voidaan kutsua yleismittareiksi (*generic measures*) ja tyypillisiä yleismittareita ovat esimerkiksi sijoitetun pääoman tuotto prosentti (ROI), asiakastyytyväisyys ja markkinaosuus. Joukko yleismittareita tulee usein valituksi BSC:hen, koska eri yritysillä ja strategioilla saattaa kuitenkin olla yhteisiä tavoitteita, joita yleismittareilla pystytään parhaiten mittaamaan. (Kaplan & Norton, 1996, 43–44; Bryant ym., 2004.) Yleismittareiden lisäksi BSC:hen poimitaan uniikkeja mittareita (*unique measures*), jotka ottavat huomioon kunkin organisaation strategian erityispiirteet. Uniikkien mittareiden avulla BSC voidaan linkittää tiiviisti strategiaan ja kohdistaa organisaation toiminta sen suuntaiseksi. (Bryant ym., 2004.) Ne teke-

vät nimensä mukaisesti mittaristosta erilaisen ja ainutkertaisen eri organisaatioiden välillä. Niiden kopioiminen on vaikeaa, koska organisaatioiden strategiat ovat yleensä erilaisia ja painottavat eri asioita. (Kaplan & Norton, 1996, 306; Bryant ym., 2004.) Liian vähäinen uniikkien mittareiden käyttö voi pienentää BSC:stä saatavia hyötyjä, koska mittaristoa ei saada yhdistettyä strategiaan riittävän tarkasti. Tällöin mittaristolla on vaarana jäädä etäiseksi ja irralliseksi. (Chavan, 2009.)

BSC:hen tarvittavien mittareiden lukumäärä vaihtelee organisaatioittain, eikä kysymykseen mittareiden oikeasta lukumäärästä ole olemassa yhtä vastausta. Mittareiden sopivasta määrästä on kuitenkin annettu suosituksia ja ohjeita. Kaplan ja Norton (1996, 162–164) ehdottavat, että jokaiseen näkökulmaan valittaisiin 4–7 mittaria, jolloin niiden kokonaismäärä ei vielä nousisi liian korkeaksi, mutta mittaristo antaisi silti tarpeeksi kattavan näkemyksen organisaation suoriutumisesta. He kuitenkin korostavat, että 25 mittaria on jo niin suuri määrä, että mittariston käyttö ja informaation sisäistäminen voi tulla vaikeaksi suuresakin yrityksessä (Kaplan & Norton, 1996, 162–164). Malmin ym. (2006, 31–32) mukaan Suomessa mittareiden lukumäärä on tavanomaisesti vaihdellut 4–25 välillä organisaatiosta riippuen. Lisäksi he toteavat, että yleensä organisaatioiden mittaristoissa on liikaa mittareita, sillä uusia lisätään innokkaasti aina tarpeen vaatiessa, mutta vanhoja ei vastaavasti karsita pois. Se tarkoittaa, että tällaisissa organisaatioissa ei osata päättää, mitkä ovat tärkeimpiä mittareita strategian toteuttamisessa ja mihin asioihin tulisi keskittyä. Liian usean mittarin BSC ei toimi tarkoituksenmukaisesti ja johtamisesta voi tulla sekavaa. Mittareiden lukumäärän osalta on myös mainittu, että mieluummin niitä valitaan aluksi liian vähän kuin liian paljon. (Malmi ym., 2006, 110.)

Mittareiden valinnassa tärkeää on kiinnittää huomiota myös siihen, että mitattaviin asioihin pystytään itse omilla toimilla vaikuttamaan. Organisaation tai tiimin suoriutumista on epäolennaista arvioida sen perusteella, mihin se ei pysty itse vaikuttamaan. (Gumbus, 2005.) Samalla on kuitenkin syytä miettiä, millä eri tavoilla mittariin pystytään vaikuttamaan. Tällä tarkoitetaan sitä, että mittari ohjaa organisaation kannalta toivottuun ja oikeanlaiseen toimintaan, eikä esimerkiksi henkilökohtaisten etujen tavoitteluun organisaation suoriutumisen kustannuksella. (Malmi ym., 2006, 83–84; Cocca & Alberti, 2010.)

BSC:n suunnittelussa täytyy varmistaa, että tietojenkeruu mittareiden käyttöä varten onnistuu. Luotettava tieto on BSC:ssä keskeisessä asemassa ja ilman sitä koko mittariston käytön voi asettaa kyseenalaiseksi. Osa tarvittavasta datasta saadaan suoraan kirjanpidosta ja muista sisäisistä järjestelmistä, mutta joidenkin tietojen kerääminen voi osoittautua työlääksi tai mahdottomaksi. Vaikeasti saatavaa tietoa tarvitsevan mittarin valitsemista täytyy punnita tarkasti, koska lähtökohtaisesti mittarista saatavien hyötyjen pitäisi olla siitä aiheutuvia kuluja suuremmat. Jos mittari on kuitenkin hyvin keskeisessä asemassa strategian toteuttamisessa, tulisi se pyrkiä sisällyttämään mittaristoon. On mahdollista, että datan keräämistä varten organisaation koko tietojärjestelmää joudutaan kehittämään tai muuttamaan. (Puolamäki, 2007, 254.) Yhtenä sudenkuoppana mittareiden valinnassa on se, että mikäli jotain haluttua asiaa ei pystytä mittaamaan, aletaankin

yrityksessä haluta sellaista, mitä voidaan mitata. Tällöin on vaarana, että huomio kiinnittyy toiminnan kannalta epäoleollisiin asioihin. (Kaplan & Norton, 1996, 100.)

Kun mittarit on saatu valittua BSC:n kaikkiin näkökulmiin, niille asetetaan sen jälkeen tavoitearvot. Tavoitearvojen on syytä olla riittävän realistisia, jotta ne ovat ylipäänsä mielekkäitä käyttää. Tavoitearvojen asettaminen voi perustua aikaisempiin tuloksiin tai suunnitelmiin. Niiden lisäksi tavoitteita pystytään asettamaan vertailemalla eri organisaatioita tai organisaatioiden osia keskenään benchmarkingia hyväksi käyttäen. (Puolamäki, 2007, 229; Pellinen, 2017, 116–117.) Tavoitteiden asettamisen kohdalla on muistettava, että suuret muutokset eivät tapahdu silmänräpäyksessä ja kaikkea ei voi saavuttaa kerralla. On hyväksyttävä, että muutokset voivat olla vähäisiä. Oleellisempaa strategisen mittariston käytössä onkin, että kehitys olisi jatkuvaa etenkin pitkällä aikavälillä. (Puolamäki, 2007, 254.)

BSC:n voi myös yhdistää palkitsemisjärjestelmään, jolloin siihen sitoudutaan paremmin ja sillä on vaikutusta organisaation toimintaan. Tätä ei kuitenkaan suositella tehtäväksi ainakaan täysimittaisesti käytön alkuvaiheessa, koska ei voida olla täysin varmoja siitä, kuinka mittaristo lähtee toimimaan. Ennen kuin BSC:stä tehdään palkitsemisjärjestelmä, on syytä varmistaa, että valitut mittarit ovat toivotun strategian suuntaisia ja mittaus on luotettavaa. Tavallisesti rutiiinien löytymiseen menee aikaa noin vuosi. On kuitenkin huomattava, että mitä pidempään palkitsemisjärjestelmään kytkemistä odotetaan sitä todennäköisemmin BSC menettää kiinnostuksensa ja vaikuttavuutensa. (Kaplan & Norton, 1996, 283; Malmi ym., 2006, 147.) Suorituksen mittaamista ja työntekijöiden työmotivaatiota lähestytään usein palkitsemisjärjestelmän kautta, sillä pelkän valvonnan ja arvioinnin uskotaan vaikuttavan negatiivisesti motivaatioon. Väitettä perustellaan sillä, että mittaaminen lisää stressiä ja painetta työn tekemiseen, mikä saattaa laskea työn tuottavuutta. Näin ollen organisaation kannalta oleellista on kiinnittää huomiota etenkin suoritusmittaus- ja palkitsemisjärjestelmän läpinäkyvyyteen, tasapuolisuuteen sekä siihen, että mitattaviin asioihin pystytään vaikuttamaan. (van Herpen, van Praag & Kees, 2005.)

BSC:n soveltamiseen on kehitetty valmiita ohjelmistoja, mutta sen käyttö onnistuu myös taulukkolaskennalla tai se voidaan integroida organisaation sisäiseen tietojärjestelmään. Keskeistä on, että mittaristoa varten saadaan kerättyä kaikki tarpeellinen informaatio. Tietojärjestelmän suunnittelu ja rakentaminen kannattaa käytännössä toteuttaa niin, että muutosten tekeminen ja mittariston myöhempi kehittäminen on mahdollista. Tarkoitus ei ole rakentaa kerralla täysin pysyvää mittausjärjestelmää, koska vain kokemusten kautta tiedetään, miten mittarit reagoivat keskenään. (Puolamäki, 2007, 254.) Organisaation kehittyessä ja tilanteiden muuttuessa myös BSC kehittyä. Mittariston kehittäminen tulevaisuuden mukaan on välttämätöntä, jotta sitä voidaan käyttää apuna päätöksenteossa. Tämä tarkoittaa, että tarvittaessa mittareita vaihdetaan sekä täsmennetään, jotta ne ovat linjassa uuden strategian ja tavoitteiden kanssa. (Chavan, 2009.) Oikein rakennettuna BSC on toimiva kokonaisuus, jota voidaan hyödyntää strategisessa johtamisessa (Kaplan & Norton, 1996, 8–10).

## 2.5 Yrityksen kasvu ja kehitys

### 2.5.1 Kasvustrategiat

Organisaation menestystä voidaan arvioida myös kasvun pohjalta, sillä useimmiten organisaatioiden tavoitteena on kasvaa pitkällä aikavälillä. Kasvu on mahdollista nähdä onnistumisena ja menestyksenä, koska toimintaa on silloin pystytty laajentamaan sekä omistajan näkökulmasta yrityksen arvoa on mahdollisesti pystytty kasvattamaan. Pelkkä kasvu ei saa olla itsetarkoitus, vaan sen seurauksena myös yrityksen arvon on noustava samalla. Organisaation kasvua voidaan seurata muun muassa myynnin, henkilöstön, taseen loppusumman tai tuloksen kannalta. (Puolamäki, 2007, 135.)

Organisaation strategian ohella sen kasvun hallinnasta on tullut merkittävä kilpailuetu epävakaa toimintaympäristössä, jossa yritykset nykyisin toimivat. Hallitsematon kasvu saattaa ajaa yrityksen ahdinkoon, jonka seuraukset voivat olla kohtalokkaita. Kasvun hallinta korostuu varsinkin pienissä yrityksissä, koska niissä resurssit ovat tyypillisesti hyvin rajallisia verrattuna suurempiin yrityksiin. Pienillä organisaatioilla ei ole varaa tehdä suuria virheitä päätöksenteossa, koska silloin niiden voimavarat saattavat loppua ja toiminnan jatkuvuus vaarantuu. (Laforet, 2011; Leminen & Westerlund, 2008, 27–29.)

Kasvun hallinta ja strategia kietoutuvat tiiviisti toisiinsa, koska strategisilla valinnoilla on keskeinen rooli organisaation kasvussa (Leminen & Westerlund, 2008, 36). Kasvun hallinnassa organisaation kyky talouden ohjaamiseen korostuu, jotta mahdollisilta ongelmilta tulevaisuudessa vältyttäisiin (Järvenpää & Länsiluoto, 2008, 76–77). Tämä voi vaatia yritykseltä ja sen johdolta uusien johtamiskäytänteiden omaksumista sekä uusien resurssien ja liiketoimintaosaamisen hankkimista (Pukkinen, 2009, 149). Liiketoimintaosaamisella tarkoitetaan erilaisen osaamiskokonaisuuksien joukkoa, johon kuuluvat johtaminen, rahoitus, markkinointi sekä vuorovaikutustaidot (Toivola & Tuomi, 2008, 116). Johtamisjärjestelmän uudistamisessa on tarpeellista miettiä organisaation sisäistä raportointijärjestelmää sekä suorituskyvyn mittausta, jotka ovat oleellinen osa talouden ohjaamista. Kasvua tavoiteltaessa taloushallinnon roolia tulisi kehittää ennen kaikkea siihen suuntaan, että se avustaisi ja tukisi liiketoimintaa tehokkaasti. Toimiva johtamisjärjestelmä mahdollistaa yrityksen toimintojen kontrolloinnin, tehtävien delegoinnin, palveluiden laadun ylläpitämisen sekä tehostaa tiedonkulkua yrityksen sisällä. (Tornikoski, 2008, 23; Järvenpää & Länsiluoto, 2008, 77.)

Yrityksen kasvun positiiviset vaikutukset liittyvät usein talouden hallinnan helpottumiseen. Kasvun myötä esimerkiksi yrityksen maksuvalmius sekä kannattavuus saattavat parantua ja ulkoisen rahoituksen saaminen helpottuu, koska vakuuksien järjestäminen onnistuu sujuvammin. (Tornikoski, 2008, 23.) On kuitenkin huomattava, että talouden hallinnan helpottuminen vaatii taloudellisesti kannattavaa kasvua. Pienissä yrityksissä jatkuva ja kannattava kasvu on yleisesti koettu haasteelliseksi, koska mahdolliset voitot käytetään liiketoiminnan kehittämiseen, eikä lopulta viivan alle jääkään mitään. (Järvenpää & Länsiluoto, 2008,

71–72.) Rahoituskriisi on tyypillinen ongelma nopeasti kasvavissa yrityksissä, koska voimakkaat investoinnit tulevaisuuteen vievät samalla lyhyen aikavälin maksukyvyn. Investointien ja operatiivisen maksukyvyn välisen tasapainon löytäminen on kriittisessä asemassa kannattavan kasvuyrityksen johtamisessa. (Pellinen, 2017, 108.) Yhä vaikeammaksi tilanteen tekee se, jos toiminnasta ei vielä ole kehittynyt kannattavaa, jolloin tulorahoitusta ei pystytä käyttämään ollenkaan kasvun rahoittamiseksi. Tällöin tarvitaan oman tai vieraan pääoman ehtoista rahoitusta, jonka saatavuus voi olla huono. Uusilla ja kasvavilla yrityksillä huomiota talouden ohjauksessa onkin syytä kiinnittää kassan ja myynnin seurantaan, joilla voidaan yrittää varmistaa rahojen riittävyys. Kassan seuranta on mahdollista integroida suoraan johtamis- ja seurantajärjestelmään kuten BSC:hen, jolloin sen keskeinen asema päätöksenteossa korostuu. Kasvuyritysten kohdalla on lisäksi pohdittu tilitoimiston roolia, mikäli yrityksen taloushallinto on ulkoistettu. Tilitoimistot voivat olla merkittävä tuki johdolle, jos ne auttavat kasvuhaasteiden ratkaisemisessa tarjoamalla olennaista tietoa päätöksenteon tueksi lakisääteisen kirjanpidon ohella. Tilitoimistonkin olisi tärkeää sopeuttaa toimintaansa uusiin tilanteisiin ja kasvuyrityksen muuttuneisiin haasteisiin, jolloin hyvistä päätöksistä saatavat hyödyt voivat loppujen lopuksi olla molemminpuolisia. (Järvenpää & Länsiluoto, 2008, 71–76.)

Kasvun seurauksena myös yrityksen kilpailutilanteen hallinta voi muuttua haastavammaksi. Sillä tarkoitetaan, että laajenevan liiketoiminnan asemointi ja fokusoiminen vaikeutuu, koska huomioon otettavien asioiden määrä kasvaa. Kilpailutilanne on entistä hankalampi arvioida, minkä takia erilaisten markkinatoimenpiteiden kohdistaminen tulee vaikeammaksi. Markkinatoimenpiteitä ovat muun muassa uusien tuotteiden ja palveluiden esittely, hinnoittelukysymykset sekä mainonta ja myynninedistäminen. Kilpailutilanteen hallintaa voidaan kuitenkin edistää esimerkiksi lisäämällä strategista suunnittelua organisaation toiminnassa, jolloin suunnitteluprosessin aikana huomioidaan niin sisäiset tekijät kuin ulkoinen toimintaympäristö ja kilpailutilanne. Strateginen suunnittelu tukee tällä tavalla johdon päätöksentekoa ja auttaa suuntaamaan toiminnan pitkän tähtäimen tavoitteita kohti. Suunnittelun ohella ei myöskään sovi unohtaa strategian toteutusta, joka saattaa osoittautua suunnitteluvaihetta vaativammaksi. (Tornikoski, 2008, 23.)

Tutkimuksissa on kuitenkin havaittu, että strategian suunnitteluprosessista on jo itsessään hyötyä organisaatiolle ja sitä kannattaa tehdä kasvavissa yrityksissä. Strategisesta suunnittelusta on hyötyä, koska prosessin aikana tarkastelu kohdistuu tavanomaista laajemmalle, jolloin huomataan organisaatiosta ja toimintaympäristöstä uudenlaisia asioita. Tämä auttaa johtoa päätöksenteossa yhtä lailla kuin suunnittelun lopputuloksena syntynyt strategia tai sen toteuttaminen. (Brinckmann ym., 2010.) Lisäksi on todettu, että varsinkin nopeasti kasvaneissa yrityksissä suunnitelmallisuus ja kasvu ovat olleet yhteydessä toisiinsa. Tällä tarkoitetaan sitä, että suunnitelmallisesti toimineet yritykset ovat kasvaneet voimakkaammin verrattuna sellaisiin yrityksiin, jotka eivät suunnittele toimintaansa. (Paavilainen-Mäntymäki, Kuuluvainen & Pukkinen, 2009, 100–101.) Näin

ollen esimerkiksi BSC on varteenotettava vaihtoehto organisaation taloudenohjaukskyvyn kehittämisessä sekä kilpailutilanteen hallinnassa. Strategisen suunnittelun ja johtamisen menetelmänä sen käyttö kasvavissa yrityksissä voi olla hedelmällistä ja edesauttaa yritystä kehittymään.

Strategisen mittaus- ja johtamisjärjestelmän toimivuuteen vaikuttaa merkittävästi, kuinka hyvin se pystyy sulauttamaan pitkän aikavälin strategiset tavoitteet sekä lyhyen aikavälin toimenpiteet yhtenäiseksi kokonaisuudeksi. Strategiaa tukeva ohjausjärjestelmä on tärkeä, koska sen avulla on mahdollista ottaa strategia paremmin huomioon päätöksenteossa ja toimia sen mukaisesti. Yksi keskeinen tavoite yrityksellä voi olla kasvaa pitkällä aikavälillä ja toimiva ohjausjärjestelmä auttaa suuntaamaan toiminnan tätä tavoitetta kohti. Strateginen mittausjärjestelmä antaa palautetta strategian toteuttamisesta ja auttaa johtoa oppimaan strategiastaan. Oppimista tapahtuu, kun strategiaa muutetaan saadun palautteen pohjalta organisaation tilanteeseen paremmin sopivaksi. (Gullkvist & Ylinen, 2008, 128–130.) Organisaation oppimista edistää ohjausmittareiden yksinkertaisuus ja helppokäyttöisyys, sillä liian monimutkaiset järjestelmät aiheuttavat pienessä organisaatiossa usein vain sekaannusta ja hyödyt jäävät haittoja pienemmiksi (Järvenpää & Länsiluoto, 2008, 78; Malmi ym., 2006, 110).

Ohjausjärjestelmän merkitys muuttuu sitä tärkeämmäksi, mitä suuremmaksi yritys kasvaa. Pienessä sekä kasvuhaluissa organisaatiossa pitkän tähtäimen tavoitteiden kommunikointi ja selkeys yhdistettynä suoritusmittaukseen ovat keskeinen osa johtamiskäytänteitä. Tavoitteiden täytyy olla tarpeeksi selviä ja koko henkilöstön pitää tietää sekä ymmärtää ne. Tutkimuksissa selkeillä pitkän tähtäimen tavoitteilla ja niiden hyvällä tiedottamisella on havaittu olevan positiivinen yhteys organisaation suorituskykyyn. Tämän on arveltu johtuvan siitä, että tavoitteet selkeyttävät odotuksia organisaation eri tasoilla, vähentävät työtehtäviin liittyvää epäselvyyttä sekä tarjoavat johdonmukaisen kuvan organisaation prioriteeteista. Toisin sanoen henkilöstö ymmärtää, miten kunkin henkilökohtainen työpanos edistää koko organisaation tavoitteiden saavuttamista. Vastaavanlainen positiivinen yhteys on havaittu myös suorituskyvyn mittaamisen ja suorituskyvyn välillä. (Gullkvist & Ylinen, 2008, 138–139.) Pienten yritysten on siis suotavaa panostaa pitkän tähtäimen suunnitteluun sekä yrityksen sisäiseen vuorovaikutukseen.

Yritysten kasvu voi tapahtua joko orgaanisesti tai yritysostoilla. Orgaanista kasvua kutsutaan myös sisäiseksi kasvuksi, koska silloin liiketoiminnan kasvu tapahtuu myyntiä ja tuotantoa kasvattamalla. Sisäiseen kasvuun liittyy lisäksi investoiminen oman toiminnan kehittämiseen, jolloin esimerkiksi tuotantoa voidaan laajentaa tai uutta henkilöstöä palkata. Sisäinen kasvu tapahtuu itsenäisesti omaa toimintaa kasvattamalla ja se on pienissä organisaatioissa tyypillisempi tapa kasvaa. Organisaatiot voivat kasvaa myös yritysostoja tekemällä, jolloin ne ostavat toisia yrityksiä ja sen avulla pyrkivät saavuttamaan tavoittelemansa markkina-aseman. Yritysostoilla tapahtuvaa kasvua kutsutaan toiselta nimeltään ulkoiseksi kasvuksi. Tavallisesti yritysostojen tavoitteena on jonkin kriittisen menestystekijän tai kilpailuedun hankkiminen, mutta yhtä lailla organisaatiot voivat ostaa myös kilpailevia yrityksiä ja parantaa omaa markkina-asemaansa sitä



kautta. Ulkoinen kasvu vaatii suuria resursseja, joita pieniltä organisaatioilta löytyy harvoin. Näin ollen orgaaninen kasvu on pienille yrityksille turvallisempi ja usein voimavarojen niukkuuden vuoksi ainoa tapa kasvaa. (Puolamäki, 2007, 135–136.)

Kasvavien yritysten kohdalla resurssien tehokkaalla käytöllä tarkoitetaan systemaattisen ja tarkan kasvustrategian suunnittelua sekä kehittämistä. Investointien voidaan ajatella kuvaavan yrityksen määrittämää ja valitsemaa kasvustrategiaa, koska pienen yrityksen rajalliset resurssit tulee käyttää erityisen harkitusti. (Leminen & Westerlund, 2008, 27–28.) Aiemmassa kirjallisuudessa on kiinnitetty paljon huomiota pienten organisaatioiden T&K-investointien (tutkimus ja kehitys) sekä kasvun suhteeseen ja tulokset ovat olleet ristiriitaisia. Vaikutukset ovat olleet toimiala- ja tapauskohtaisia, eikä kaikissa tapauksissa investointien ja kasvun välinen suhde ole käyttäytynyt samalla tavalla. Vaikutukset ovat vaihdelleet laidasta laitaan, millä tarkoitetaan, että joissain tilanteissa T&K-investoinnit ovat edistäneet kasvua ja toisissa ne ovat olleet haitaksi. (Nunes, Serrasqueiro, Mendes & Sequeira, 2010; Rogers, 2004; Müller & Zimmermann, 2009.)

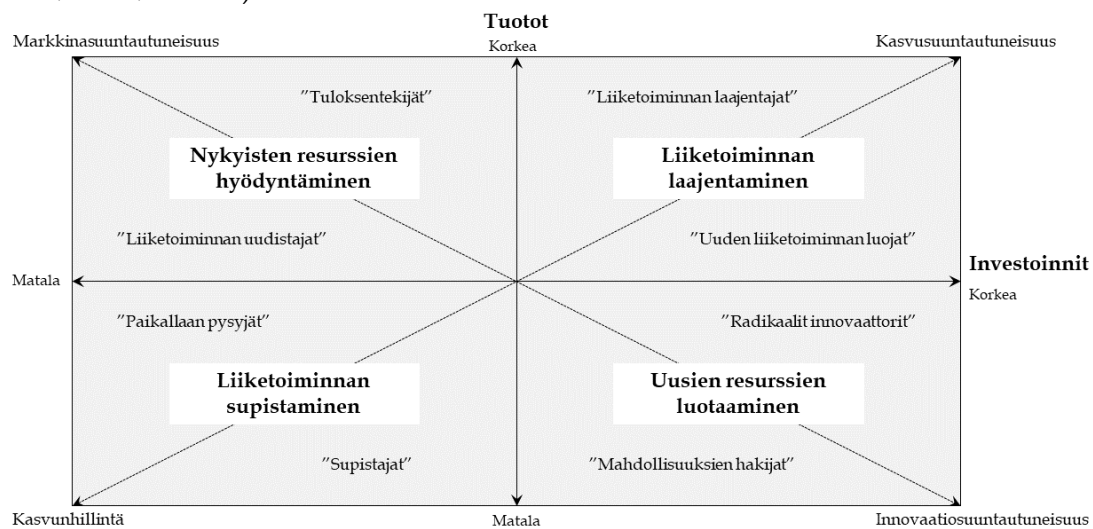
Rogers (2004) havaitsi, että palvelualan mikroyrityksissä T&K-investoinnit lisäsivät innovatiivisuutta, mistä on hyötyä yrityksen kehittämisessä ja kasvattamisessa. Pienissä yrityksissä myös verkostoituminen oli yksi innovatiivisuutta lisäävä tekijä, joka tutkimuksesta kävi ilmi. Innovatiivisuudella tarkoitetaan organisaation kykyä synnyttää ja kehittää jotain uutta toiminnassaan. Uuden ei kuitenkaan tarvitse olla täysin uutta laajassa perspektiivissä, vaan riittää, että se on uutta kyseiselle organisaatiolle. Innovatiivisuus auttaa organisaatioita oppimaan ja kehittymään, minkä vuoksi se on kasvaville yrityksille hyvin tärkeää. Sen lisäksi innovatiivisuus kuvataan yhtenä menestyvän liiketoiminnan avaintekijänä, jota organisaatioissa tulisi vaalia. (Rogers, 2004.)

Nunes ym. (2010) huomasivat T&K-investointien ja pienen organisaation kasvun välisen suhteen riippuvan paljon teknologian tasosta, jota toimialalla tarvitaan. Korkean teknologian aloilla mittavat T&K-investoinnit edistivät ja vauhdittivat kasvua, kun taas matalan teknologian aloilla T&K-investoinnit olivat yleisesti enemmänkin haitaksi. Huomionarvoista on myös se, että korkean teknologian aloilla pienet T&K-investoinnit rajoittivat kasvua. Näin ollen näyttäisi siltä, että ainoastaan suuret investoinnit korkean teknologian aloilla ovat kannattavia. Erääksi syyksi tähän on arveltu, että matalan teknologian aloilla käytännöt ja menetelmät ovat helpommin kopioitavissa kilpailijoiden välillä siitähän huolimatta, että uusien käytänteiden kehittämiseen olisi käytetty paljon resursseja. Menetelmien helppo kopioitavuus madaltaa yritysten kynnystä tunkeutua uusille markkinoille, mikä lisää kilpailua ja vaikeuttaa kasvua. Korkean teknologian aloilla pienet T&K-investoinnit sen sijaan harvemmin luovat mitään mullistavaa, jolloin niistä ei ole juurikaan hyötyä. (Nunes ym., 2010.)

Müller ja Zimmermann (2009) nostivat esiin sen, että pienten organisaatioiden toiminta on jo muutenkin riskialtista ja mittavat T&K-investoinnit vain nostavat toiminnan riskitasoa. Riskitaso nousee, koska investoinnit haittaavat operatiivista lyhyen aikavälin toimintaa heikentämällä organisaation maksukykyä ja kannattavuutta. Investointien epäonnistumisesta aiheutuvat kulut voivat olla

kohtalokkaita organisaatiolle ja sen toiminnan jatkuvuudelle, koska aiempien vuosien voitoista ei ole vielä ehtinyt muodostua puskuria tappioiden kattamiseksi. Myös rahoituksen saaminen investointeja varten voi osoittautua pienissä yrityksissä haasteelliseksi, sillä T&K-investoinnit painottuvat yleensä aiheettomien resurssien kuten henkilöstön ja osaamisen hankkimiseen, minkä vuoksi vakuuksien asettaminen on vaikeaa. (Müller & Zimmermann, 2009.)

T&K-investoinnit ja niiden laajuus ovat tämän vuoksi keskeisessä asemassa yrityksen kasvun ja kehityksen polulla. Ne vaikuttavat yrityksen strategiaan valintoihin ja ovat yhtenä merkittävänä tekijänä muovaamassa strategiaa. (Leminen & Westerlund, 2008, 28–33.) Kasvustrategia kertoo, miten liikevaihtoa on tulevaisuudessa tarkoitus kasvattaa ja kuinka resurssit kasvua varten hankitaan (Järvenpää & Lämsiluoto, 2008, 68). Organisaation kasvustrategiaa voi lähestyä sen resurssien käytön kautta, jota havainnollistaa Kuvio 5. (Leminen & Westerlund, 2008, 28–33.)



KUVIO 5 Pk-yritysten kasvustrategiamalli (Leminen & Westerlund, 2008, 33)

Kasvustrategiamalli rakentuu kahden muuttujan ympärille, joita ovat investoinnit ja tuotot. Investoinnit käsittävät T&K-kustannukset sekä henkilöstön lukumäärän muutoksen, sillä niiden avulla voidaan melko hyvin arvioida organisaation investointihalukkuutta. Tuottoja kuvataan odotetuilla ja toivotuilla liiketoiminnasta saatavilla voitoilla. Investointien ja odotettujen tuottojen avulla voidaan tunnistaa neljä erilaista kasvustrategiaa: nykyisten resurssien hyödyntäminen, liiketoiminnan laajentaminen, liiketoiminnan supistaminen ja uusien resurssien luotaaminen. Kuvion nurkista löytyvät eri strategioiden painopisteet, joita ovat markkina-, kasvu- ja innovaatiosuuntautuneisuus sekä kasvunhillintä. Kunkin kasvustrategia pystytään vielä jakamaan puoliksi sen mukaan, keskittyykö strategia enemmän investointeihin vai tuottoihin. Tämän erottelun jälkeen kuvioista nähdään tavanomaiset kasvuyrityksen johtaja- tai omistajaprofiilit, jotka luonnehtivat kunkin strategian toteuttajia. (Leminen & Westerlund, 2008, 33.)

Markkinasuuntautunutta kasvustrategiaa kutsutaan nykyisten resurssien hyödyntämiseksi. Markkinasuuntautumisella tarkoitetaan organisaation kykyä

käyttää toimintaympäristöstä saatavaa tietoa ennakoivasti, mikä mahdollistaa suuret tuotot. Tällaista kasvustrategiaa noudattavasta yrityksestä on siten mahdollista tulla niin kutsuttu tuloksentekijä. Liiketoiminnan uudistaja sen sijaan laskee investoinnit minimiin ja pyrkii tällä tavoin parantamaan yrityksen tuottavuutta. Sille tyypillistä ovat pienet investoinnit, jolloin tuottoa haetaan nykyisten resurssien johdolla toimintaa tehostamalla. Pitkällä aikavälillä toiminnan tehostaminen ei kuitenkaan ole hyvä vaihtoehto, koska silloin organisaatiolla ei juurikaan ole mahdollisuutta kehittyä ja vaarana on toiminnan hidas näivettyminen. (Leminen & Westerlund, 2008, 34–35.)

Kasvuhakuisin strategia näistä neljästä on liiketoiminnan laajentaminen, jossa kasvua tavoitellaan suurilla investoinneilla. Kasvua voidaan hakea esimerkiksi tunkeutumalla uusille markkinoille tai laajentamalla liiketoimintaa uudelle toimialalle. Liiketoiminnan laajentajien tuotot ovat korkeita, koska ne voivat olla ensimmäisiä toimialalla tai korkeiden investointien avulla niiden tuotantoprosessi on kokonaan uudenlainen ja entisiä tehokkaampi. Uuden liiketoiminnan luoja tuotot voivat jäädä alhaisemmiksi, mikäli omaa uutta osaamista ei kyetä kaupallistamaan niin tuloksekkaasti tai tuotantoprosessi ei vielä ole hiottu täysin loppuun asti. (Leminen & Westerlund, 2008, 34.)

Innovaatiosuuntautuneet yritykset investoivat paljon ja ne tavoittelevat nousua korkeamman tuoton strategioihin. Uusiin menetelmiin tai teknologioihin panostavat yritykset etsivät mahdollisuuksia, mutta tuotot jäävät alhaisiksi, koska innovaatio ei vielä ole konkretisoitunut tai sen kehitys on varhaisessa vaiheessa. Mahdollisuuksien hakijat pyrkivät investointien johdolla luomaan uusia innovaatioita, joista niille olisi arvoa tulevaisuudessa. Radikaalit innovaattorit haastavat kaiken olemassa olevan ja erittäin mittavilla investoinneilla yrittävät kehittää jotain aivan uutta sekä mullistavaa. Innovaatiosuuntautuneet organisaatiot toimivat taloudellisesti varsin epävakaa pohjalla, koska tulevaisuuden panostukset ovat suuret, mutta uudet mahdollisuudet eivät vielä ole realisoituneet positiivisina kassavirtoina. Tällaiset yritykset voivat tehdä aluksi reilujakin tappioita. (Leminen & Westerlund, 2008, 33–34.)

Liiketoiminnan supistaminen tarkoittaa tiivistetysti sitä, ettei yrityksellä ole kasvuhaluja. Paikallaan pysyjien investoinnit ovat pieniä ja niillä pyritään ylläpitämään liiketoiminnan saavutettu taso. Liiketoiminta saattaa olla voitollista, mutta kehittyminen on vaikeaa eikä sitä välttämättä edes tavoitella. Kasvua pyritään hillitsemään supistamalla organisaation kustannuksia, mikä voi johtua muun muassa kireästä kilpailutilanteesta tai osaavan työvoiman huonosta saatavuudesta. Pitkällä tähtäimellä jatkuva supistaminen ja haluttomuus kehittyä saattavat johtaa lopulta koko organisaation kuihtumiseen ja häviämiseen. (Leminen & Westerlund, 2008, 35.)

## 2.5.2 Kasvun edellytykset ja haasteet

Pienten yritysten kasvua ja erityisesti kasvuun johtaneita syitä on tutkittu paljon. Usein tutkimuksissa päädytään siihen, että eniten yrityksen kasvua selittävät motivoitunut ja osaava yritysjohto sekä suotuista markkinatilanne. (Ippinnaiye, Dineen & Lenihan, 2017; Heinonen & Kovalainen, 2009, 15; Stenholm, 2009, 31–33;

Lappalainen, 2008, 56.) Näitä kolmea keskeistä tekijää on mahdollista kutsua myös kasvun edellytyksiksi tai vaatimuksiksi ja yrityksen kasvattamiseen tarvitaan ainakin jossain määrin niitä kaikkia. Motivaatio sekä osaaminen ovat niin kutsuttuja sisäisiä edellytyksiä, jotka keskittyvät yrityksen sisäisiin asioihin, joihin se pystyy itse vaikuttamaan. Suotuisa markkinatilanne on puolestaan kasvun ulkoinen edellytys, sillä yrityksen vaikutusmahdollisuudet sen toimintaympäristöön ovat yleensä varsin rajalliset. (Heinonen & Kovalainen, 2009, 15.)

Motivoituneella yritysjohdolla tarkoitetaan ennen kaikkea sitä, että yritysjohdolla on halu kehittää ja kasvattaa toimintaa. Kasvuhaluisessa yrityksessä strategiset valinnat tehdään siten, että ne edistäisivät oppimista ja kehittymistä. Ilman kasvuhalua yritys saattaa jäädä paikallaan pysyväksi ja kuihtua vähitellen, koska toiminnan kehittämiseen ei ole tarmoa. (Stenholm, 2009, 32.) Joissakin tapauksissa yrityksen kasvu on tunnustettu myös selviytymiskeinoksi, jonka avulla yritetään varmistaa toiminnan jatkuvuus kovassa kilpailussa (Øystein, Heggeseeth & Lome, 2016). Kasvuyritysten osalta on havaittu, että selviytymisen todennäköisyys kasvaa organisaation iän ja koon myötä (Lappalainen, 2008, 55). Tutkimuksissa kasvuhalun on todettu olevan yhteydessä yrityksen liikevaihdon kasvuun. Positiivinen yhteys viittaa siihen, ettei yritysten saavuttama kasvu ole ollut ainoastaan sattumaa, vaan paremminkin seurausta johdon määrätietoisesta ja tavoitteellisesta sitoutumisesta toiminnan kasvattamiseen. Näin ollen halu on merkittävä tekijä yrityksen kasvattamisessa, koska silloin toiminnasta monesti tulee ennalta hyvin suunniteltua ja kasvu on hallittua. (Øystein ym., 2016.) Hallitsematon kasvu voi ajaa yrityksen monenlaisiin vaikeuksiin ja sen seuraukset saattavat olla arvaamattomia (Laforet, 2011).

Pelkkä kasvuhalu ei kuitenkaan riitä, vaan sen lisäksi yritysjohdolta vaaditaan osaamista ja ammattitaitoa. Laajemmassa merkityksessä voidaan tässä yhteydessä puhua kasvukyvyistä, joka ottaa henkilöstön osaamisen lisäksi myös organisaation muut resurssit huomioon. Kasvaakseen yritys tarvitsee riittävästi voimavaroja, joita ovat esimerkiksi johtamiseen liittyvä erityisosaaminen tai riittävä rahoitus. Osaaminen korostuu etenkin uusien mahdollisuuksien havaitsemisessa sekä resurssien suunnittelussa ja hyödyntämisessä, jotka ovat olennaisia kokonaisuuksia kasvuyrityksen johtamisessa. Kasvukyvyn taustalla toimii teoria, jonka mukaan yrityksen menestys riippuu sen hallinnoimista voimavaroista ja osaamisesta (*resource-based view, RBV*). (Stenholm, 2009, 32.)

Sisäisten tekijöiden ohella myös ulkoisella toimintaympäristöllä on keskeinen asema yritysten kasvussa. Ulkoinen ympäristö tarjoaa yrityksille mahdollisuuksia ja edellytyksiä kasvuun, joihin yritysten on osattava tarttua. Sisäiset tekijät auttavat yrityksiä havaitsemaan ja reagoimaan näihin tilaisuuksiin, jotka voivat olla joissain tilanteissa vaikeasti nähtävissä. Ulkoisen ympäristön mahdollisuuksien havaitseminen on subjektiivista, jolloin eri henkilöille sama tilanne voi näyttäytyä suurena uhkana tai mahdollisuutena. (Stenholm, 2009, 33.) Ulkoisen toimintaympäristön vaikutusta kasvuun voi miettiä myös makrotaloudellisten suhdanteiden kautta. Tutkimuksissa on havaittu, että talouden suhdanteilla on selkeä vaikutus yritysten kasvuun. Noususuhdanteessa yritykset kasvavat helpommin ja laskukauden sekä taantuman aikana kasvu on haastavaa toteuttaa.

Tämä selittyy sillä, että hyvän makrotaloudellisen tilanteen vallitessa yrityksillä ja asiakkailla on enemmän resursseja käytettävissään, joka edistää yritysten kasvua. (Ipinnaiye ym., 2017.) Tällä hetkellä suhdannetilanne on hyvä, mikä edesauttaa yritysten kasvua. On kuitenkin ennustettu, että nopeimman talouskasvun vaihe on tällä erää jo mennyt ohitse ja kasvu tulee vähitellen hidastumaan. Hidastumisesta huolimatta talouden uskotaan pysyvän pienessä kasvussa, minkä lisäksi kotitalouksien käytettävissä olevien tulojen odotetaan nousevan ja kuluksen kiihtyvän. (Valtiovarainministeriö, 2018, 11–12.)

Joissakin tutkimuksissa on esitetty, että ulkoinen ympäristö vaikuttaisi eniten yritysten kasvuun, mutta sisäisten tekijöiden asemaa ei tule missään tapauksessa vähätellä. Ulkoisten ja sisäisten voimien suuruutta on vaikeaa arvioida, mutta on selvää, että myös sisäisillä tekijöillä on huomattava rooli yrityksen kasvussa. Tätä voidaan perustella sillä, että johtajan taidot ja aiheet vaikuttavat toteutettavaan strategiaan, joka myöhemmin vaikuttaa yrityksen suoriutumiseen sekä kasvuun. (Øystein ym., 2016.) Tiivistetysti voidaan todeta, että kasvuun vaikuttaa kombinaatio lukuisista erilaisista yrityksen sisäisistä sekä ulkoisista tekijöistä. Näin ollen yritysten kasvu on hyvin monitahoinen kokonaisuus, jossa yhden tekijän korostaminen ylitse muiden ei ole tarkoituksenmukaista tai järkevää. (Ipinnaiye ym., 2017.)

Kasvun haasteet liittyvät usein edellä esiteltyjen edellytysten puuttumiseen. Kasvun rajoitteeksi määritellään mikä tahansa sellainen, joka rajoittaa organisaatiossa paremman suorituskyvyn saavuttamista. Rajoitteita on monenlaisia ja niitä voidaan havaita suurimmassa osassa organisaatioita, sillä muutoin kaikki organisaatiot toimisivat parhaalla tavalla ja kasvaisivat koko ajan. Yrityksen kasvua voivat rajoittaa niin sisäiset kuin ulkoisetkin tekijät. Merkittäviä sisäisiä kasvun rajoitteita yrityksissä ovat muun muassa henkilöstön osaamisen ylläpito ja kehittäminen, heikko myynti ja markkinointi sekä heikko asiakaslähtöisyys. Oman henkilöstön osaamisen ylläpito on kasvavalle yritykselle tärkeää, koska lähtökohtaisesti se on kustannustehokkaampaa kuin uuden työvoiman rekrytointi. Lisäksi pitkäaikaisilla työntekijöillä on arvokasta kokemusta ja he tuntevat yrityksen toiminnan sekä toimintakulttuurin perin pohjin. Heikko myynti ja markkinointi kertovat sisäisten prosessien tehottomuudesta, koska silloin asiakkaita ei pystytä tavoittamaan parhaalla tavalla, vaikka tuote tai palvelu olisi asianmukainen. Mikäli taas asiakaslähtöisyys on heikkoa, tuotteen tai palvelun kehittämissä ei ole otettu asiakkaan tarpeita riittävän hyvin huomioon. (Clegg, 2018.)

Muita yrityskasvun sisäisiä rajoitteita voivat olla esimerkiksi organisaatorakenteen epäselvyys, talouskunnon tai laadun ylläpidon vaikeudet. Yrityksen kasvaessa ja henkilöstömäärän noustessa selkeän organisaatorakenteen puuttuminen vaikeuttaa yrityksen toimintaa, koska kasvavassa yrityksessä toimenkuvat saattavat olla epämääräisiä, mikä mahdollisesti aiheuttaa epäselvyyttä työtehtävissä. Kasvaessa pienen yrityksen kannattaa ottaa mallia suuremmistaan ja kehittää selkeä organisaatorakenne, josta käy ilmi vastuut ja velvollisuudet. Kuten aiemminkin on todettu, on pienten yritysten vaikeaa toimia kannattavasti kasvun aikana. Investoinnit tulevaisuuteen heikentävät maksukykyä ja kannat-

tavuutta, mikä voi aiheuttaa kasvavalle yritykselle taloudellisia ongelmia. Laadun ylläpitämisessä saattaa ilmetä haasteita, sillä kontrolli vähenee tuotteiden tai palveluiden määrän kasvaessa. Yrityksen kasvaessa prosessien standardoiminen on yksi mahdollinen ratkaisu toiminnan tasaisen laadun ylläpitämiseksi. (Clegg, 2018; Tornikoski & Varamäki, 2008, 86–89.)

Yleisiä kasvun ulkoisia rajoitteita ovat osaavan henkilöstön puute sekä erilaiset riippuvuussuhteet merkittävistä toimijoista. Pätevä henkilöstö on monissa yrityksissä kriittinen menestystekijä, koska kilpailijoiden on vaikea kopioida osaamista ja ylipäänsä muitakin aineettomia voimavaroja. Kasvua varten yritys tarvitsee usein lisää asiantuntemusta ja erikoisosaamista johtamaan toimintaa. Osaavaa ja motivoitunutta henkilöstöä voi kuitenkin olla vaikeaa löytää ja se on yksi tyypillisimmistä yritysten kasvua rajoittavista tekijöistä. Pieni yritys saattaa myös melko huomaamatta tulla riippuvaiseksi tärkeistä asiakkaistaan, tavaran-toimittajistaan tai rahoittajistaan. Riippuvuuden takia yrityksen oma päätösvalta heikkenee, koska silloin merkittävä asiakas tai toimittaja kykenee sanelemaan toiminnalle omat ehdot, jotka voivat olla yritykselle epäedullisia. Ongelmia aiheutuu varsinkin silloin, kun kyseinen liikesuhde päättyy. (Tornikoski & Varamäki, 2008, 86–90.) Niiden lisäksi myös kireä kilpailutilanne koetaan usein huomattavaksi kasvua rajoittavaksi ulkoiseksi tekijäksi. Tällöin ulkoinen ympäristö ei tarjoa mahdollisuuksia kasvuun, koska kilpailu on kovaa ja liiketoiminnan katteet pieniä. Pienillä marginaaleilla yritysten on vaikeaa tehdä voittoa, jolla tulevaisuuden investointeja pystyttäisiin rahoittamaan. Muista ulkoisista kasvun rajoitteista mainittakoon vielä tiukka verotus ja lainsäädäntö, jotka eivät aina kannusta yrityksiä kasvamaan. (Pukkinen, 2009, 140.)

## 3 AINEISTO JA MENETELMÄT

### 3.1 Aineisto

Tämän tutkimuksen osalta kyseessä on laadullinen eli kvalitatiivinen tutkimus, jossa ratkaisuja tutkimusongelmiin haetaan laadullisia menetelmiä käyttämällä. Luonteeltaan tämä tutkimus voidaan luokitella toimintatutkimukseksi ja siinä seurataan konstruktiivista tutkimusotetta. Samanaikaisesti kyseessä on myös case-tutkimus, joten tutkimuksessa yhdistyvät useat eri laadullisen tutkimuksen elementit. Tarkemmat määritelmät näille termeille tullaan antamaan myöhemmin tässä luvussa.

Laadulliselle tutkimukselle tyypillisiin piirteisiin kuuluvat Eskolan ja Suorannan (2008, 15) mukaan muun muassa tutkijan osallistuvuus sekä asema, laadullisen aineiston käyttö ja aineistolähtöinen analyysi. Tuomi ja Sarajärvi (2013, 28) sen sijaan jättävät erilaisten tunnuspiirteiden määrittelyn vähemmälle ja kutsuvat laadullista tutkimusta ymmärtäväksi tutkimukseksi, jossa ilmiöitä pyritään ymmärtämään tarkasti ja yksityiskohtaisesti. Samoilla linjoilla ovat myös Denzin ja Lincoln (2000, 3–4), joiden mukaan tutkittavaa ilmiötä yritetään ymmärtää syvällisesti eri havaintoja yhdistelemällä. Vastakohtana tälle voidaan pitää määrällistä tutkimusta, jossa tavoitteena on erilaisten ilmiöiden selittäminen. Tällainen ajattelu pohjautuu aristoteeliseen (laadullinen) ja galileiseen (määrällinen) perinteeseen ja sen tapaan tehdä tiedettä. Vastakkain ovat asetettuna subjektiivisuus ja objektiivisuus, mutta kummankaan ajattelutavan paremmuudesta ei voida olla yksimielisiä. On tilanne- ja ongelmasidonnaista, kumpi näkemys toimii ongelmanratkaisussa, ilmiön ymmärtämisessä tai selittämisessä paremmin. (von Wright, 1970; Tuomi & Sarajärvi, 2013, 27–29.) Tähän tutkimukseen aristoteelinen näkökulma ja laadulliset tutkimusmenetelmät soveltuvat paremmin, sillä tutkija on vahvasti osallisena käytännön ongelman ratkaisussa, tutkimuksessa käytetään laadullista aineistoa ja analyysi on aineistolähtöistä.

Laadullisessa tutkimuksessa aineisto on pääosassa ja tutkijan on tunnistettava sopivimmat menetelmät analysoida sitä. Laadullinen aineisto avaa monia mahdollisuuksia tutkimuksen tekemiselle ja asettaa tutkijan toisenlaiseen tilanteeseen kuin määrällisessä tutkimuksessa, jossa teoria sekä menetelmät ovat keskeisessä ja ratkaisevassa asemassa. Näin ollen voidaan ajatella laadullisen tutkimuksen olevan hieman vapaampaa, mikä mahdollistaa joustavan tutkimuksen suunnittelun sekä toteutuksen. Toisaalta vapaus tuo aina mukanaan myös vastuun ja tässä tapauksessa se tarkoittaa sitä, että tutkijan täytyy selittää ja perustella ratkaisunsa huolellisesti, jotta tiedeyhteisö pystyy ylipäätään arvioimaan tutkimusta. (Eskola & Suoranta, 2008, 20.) Voidaankin todeta, että mahdollisuudet laadullisessa tutkimuksessa ovat hyvin rikkaat ja monipuoliset, mutta tutkijan on pidettävä lukija tarkasti ajan tasalla argumentoimalla, että mitä tehdään ja miksi.

Laadullisella aineistolla tarkoitetaan yksinkertaisimmillaan sitä, että aineisto on kirjallisessa tekstimuodossa ja se voi olla syntynyt tutkijan toimesta tai tutkijasta riippumatta. Esimerkkinä ensimmäisestä on tutkimushaastattelun tuottama aineisto ja jälkimmäisestä jo valmiina olemassa oleva aineisto kuten yrityksen liiketoimintasuunnitelma. Niin kuin edellä mainittiin, on tutkijan harkinnan varassa miettiä ja suunnitella, millä menetelmillä aineistoa analysoidaan ja vastauksia tutkimuskysymyksiin etsitään. Erilaisilla menetelmillä aineistoa saadaan tarkasteltua eri näkökulmista ja riippuu tutkimusongelmasta, mitkä menetelmät sopivat käytettäväksi parhaiten. (Eskola & Suoranta, 2008, 15.) Tuomi ja Sarajärvi (2013, 12–13) pohtivat aihetta siten, että tutkijan tuntiessa metodologian hän kykenee valitsemaan tutkimukseen sopivat menetelmät eli menetelmät, joilla hän sitten pystyy perustelemaan syntyneen tiedon. Toisin sanoen tutkijan on tiedettävä ja tunnistettava, mitä hän aineistoltaan haluaa sekä mistä näkökulmasta ongelmaa on lähestyttävä, jotta huomio kiinnittyy tutkimuksen kannalta olennaisiin asioihin.

Ominaista laadulliselle tutkimukselle on myös hypoteesittomuus eli toimitaan niin sanotusti alhaalta ylöspäin, jolloin teoriaa rakennetaan käytännön pohjalta. Tällaista teorialähtöistä lähestymistapaa kutsutaan induktiiviseksi päättelyksi. Induktiivisen päättelyn tavoitteena on muodostaa yksittäisten empiiristen havaintojen pohjalta, niitä kaikkia yhdistävä teoria. (Metsämuuronen, 2011, 411.) Laadullisessa tutkimuksessa ei siis ole tapana käyttää vahvoja ennako-oletuksia ja -väitteitä, joilla pyrittäisiin ennakoimaan tutkimustuloksia. Pikemminkin laadullisen tutkimuksen aikana tutkijan olisi suotavaa oppia uutta ja jopa yllättyä lopputulemasta. (Eskola & Suoranta, 2008, 19–20.)

Tutkimuksessa paneudutaan yhteen suomalaiseen urheilu- ja liikunta-alan yritykseen, joten se voidaan luokitella tapaus- eli case-tutkimukseksi. Tapaustutkimuksen määrittelyä hankaloittaa, että tapaus voi olla todellisuudessa esimerkiksi yksilö, ryhmä, yritys, asiakas tai vaikka asiakasryhmä. Keskeistä siinä joka tapauksessa on se, että tutkittavasta kohteesta yritetään kerätä monipuolisesti tietoja ja ymmärtää sen toimintaa syvällisesti. Case-tutkimuksen voidaankin ajatella olevan yksi laadullisen tutkimuksen tiedonhankinnan strategioista. Tapaustutkimus ei tavallisesti ole yleistettävissä, sillä tapaukset voivat usein olla luonteeltaan uniikkeja ja ainutkertaisia. Yksittäinen tapaus saattaa olla kuitenkin tärkeä välietappi kohti yleistämistä ja on mahdollista, että useista eri tapauksista löytyy jokin niitä kaikkia yhdistävä piirre. Pääpaino case-tutkimuksessa on silti asian kokonaisvaltaisessa ymmärtämisessä, eikä yleistäminen ole itsetarkoitus. (Metsämuuronen, 2011, 222–224.)

Koska tutkimuksen edetessä on tarkoitus kehittää kohdeyrityksen nykyisiä käytäntöjä ja luoda kokonaan uusi strateginen mittaristo, puhutaan tällöin tutkimuksen olevan tutkimusotteeltaan konstruktiivinen. Konstruktiivinen tutkimusote on yksi vaihtoehto tehdä case-tutkimusta ja kantavana ajatuksena siinä toimii jonkin uuden konstruktion muodostaminen tutkimuksen ohessa. Toimivaksi menetelmäksi se on todettu ainakin liiketaloustieteen ja tekniikan aloilla. (Lukka, 2001.) Johdon laskentatoimen tutkimukseen menetelmä soveltuu oikein hyvin,



sillä se pienentää kuilua teorian ja käytännön välissä. Teorian siirtyminen käytäntöön on ollut merkittävänä haasteena johdon laskentatoimen alalla ja konstruktivinen tutkimusote on yksi vastaus tämän ongelman ratkaisemiseksi. Sen tärkeimpinä piirteinä ovat vankka yhteys teoriaan ja teorian vahva läsnäolo koko tutkimusprosessin ajan. Kiinteä yhteys teoriaan myös erottaa konstruktivisen tutkimusotteen konsultoinnista. (Malmi & Granlund, 2009; Kasanen, Lukka & Siitonen, 1993.) Uusi konstruktio voi olla esimerkiksi malli, diagrammi, suunnitelma tai organisaatorakenne, joiden avulla yritetään ratkaista tosielämän ongelmia (Lukka, 2001; Kasanen ym., 1993).

Tämä tutkimus voidaan luokitella myös toimintatutkimukseksi, sillä tarkoituksena on ratkaista ongelma yhdessä tutkittavan organisaation jäsenten kanssa osallistumalla sen toimintaan (Eskola & Suoranta, 2008, 126–127). Toisin sanoen tavoitteena on yhdistää teoria ja käytäntö, mikä usein koetaan yrityksissä haasteelliseksi (Malmi & Granlund, 2009). Tämä voi käytännön tasolla tarkoittaa sitä, että toimintatutkimuksen avulla pyritään kehittämään kohdeorganisaation nykyisiä käytäntöjä paremmiksi tai luoda jokin kokonaan uusi käytäntö. Oleellista on juuri se, että toimitaan tutkittavan yhteisön jäsenten kanssa tiiviissä yhteistyössä käytänteiden kehittämisessä ja ongelmanratkaisussa. (Kuusela, 2005, 10.)

Ensisijaisena aineistonkeruumenetelmänä tässä tutkimuksessa käytetään haastattelua, joka on hyvin perinteinen tapa laadullisessa tutkimuksessa. Lisäksi tutkimuksessa hyödynnetään aineistona valmiina jo olemassa olevia dokumentteja kohdeyrityksestä. Tällaisia asiakirjoja ovat esimerkiksi liiketoimintasuunnitelma, markkinointisuunnitelma ja erilaiset muistiot.

Haastattelu sopii käytettäväksi menetelmäksi erityisesti silloin, kun halutaan selventää vastauksia ja syventää saatavia tietoja. Haastattelun keskeinen etu on, että haastateltava voi tuoda ajatuksiaan esille mahdollisimman vapaasti, mikä rikastaa aineistoa ja edesauttaa tutkimusongelman ratkaisemisessa. Se on myös erittäin joustava menetelmä, koska siinä molemmat osapuolet voivat tarvittaessa esittää täsmentäviä kysymyksiä, mikäli jokin asia tuntuu jäävän epäselväksi. Suoran kielellisen vuorovaikutuksen myötä väärinymmärtämisen mahdollisuus pienenee ja voidaan pitää huoli siitä, että puhutaan samasta asiasta. Näin aineistosta saadaan tutkimusongelman kannalta merkityksenkästä ja varmistutaan, että siitä tullaan löytämään vastauksia tutkimusongelmiin. (Hirsjärvi & Hurme, 2008, 35–36; Tuomi & Sarajärvi, 2013, 73–74.)

Haastattelutyypinä tässä tutkimuksessa käytetään avointa haastattelua, jossa on havaittavissa myös joitain teemahaastattelun piirteitä. Avoimella haastattelulla tarkoitetaan sitä, että kysymyksiä ei ole laadittu ennakkoon, vaan haastattelu etenee vapaasti ja vain aihepiiri on määritelty ennalta (Tuomi & Sarajärvi, 2013, 75; Hirsjärvi & Hurme, 2008, 45). Haastattelu muistuttaa paljon tavallista keskustelua, joka kehittyy pitkälti haastateltavan ehdoilla vastausten mukaan. Tämä tarkoittaa sitä, että vastauksissa esille tulleista seikoista voi löytyä seuraava keskustelun aihe. Haastattelijan tehtävänä on tarpeen vaatiessa ohjata rönsyilevä keskustelu tutkimuksen kannalta relevantteihin teemoihin, mutta kuitenkin antaa tilaa haastateltavan omille kokemuksille, näkemyksille, mielipiteille ja perusteluille. (Saaranen-Kauppinen & Puusniikka, 2006.) Ne ovat erittäin tärkeässä

osassa, kun myöhemmin haastattelua aletaan analysoida ja etsimään vastauksia tutkimusongelmiin.

Avoimessa haastattelussa haastattelija on ikään kuin keskustelukumppani ja vauhdikkaissa keskusteluissa saattaa jopa unohtua, että vastauksia käytetään tutkimusaineistona (Hirsjärvi & Hurme, 2008, 46). Toisaalta tällaisissa tilanteissa aineistosta tulee laadullisen tutkimuksen näkökulmasta todella rikasta ja hedelmällistä. Tällä tarkoitetaan, että aineisto pitää sisällään useita erilaisia ulottuvuuksia ja perspektiivejä, joita voidaan havainnoida erilaisilla analyysimenetelmillä. Huomio kiinnittyy eri menetelmillä eri asioihin ja siksi yhdestä aineistosta voidaan saada vastauksia moniin tutkimusongelmiin. (Alasuutari, 1999, 84–89.)

Avoin haastattelu sopii hyvin käytettäväksi konstrukttiivisen tutkimusotteen rinnalla, koska yhteistyön sujumisen kannalta on oleellista, että keskustelut ovat mahdollisimman luonnollisia ja luontevia. Mittariston suunnittelussa tärkeää on, että ideoita ja ajatuksia voidaan jakaa vapaasti, jotta asioita tulee pohdittua useista näkökulmista, eikä mitään olennaista jää huomioimatta. Tällä tavalla voidaan luoda parhaat edellytykset toimivan strategisen mittariston luomiseksi.

Kuten edellä on todettu, tutkimuksessa käytetään aineistona myös valmiita dokumentteja ja asiakirjoja kohdeyrityksestä. Näiden materiaalien avulla tutkijan on mahdollista perehtyä tarkasti tutkimuskohteeseen ja päästä perille sen toiminnasta. Lähtötilanteen ymmärtäminen on keskeinen osa kehitysprosessia ja siinä luodaan pohja tulevalle yhteistyölle. (Lukka, 2001.) Tällaista kirjallista aineistoa voidaan myös käyttää tutkimusongelman ratkaisemisessa ja tutkia esimerkiksi sisällönanalyysin keinoin (Eskola & Suoranta, 2008, 119).

## 3.2 Menetelmät

### 3.2.1 Konstrukttiivinen tutkimusote

Johdon laskentatoimen tutkimuksessa teorian ja käytännön yhdistämisessä on ollut 2000-luvulla huomattavia haasteita. Tutkimusten teoria on jäänyt useissa tapauksissa etäiseksi käytännölle ja vaikutukset itse käytäntöön ovat olleet melko vähäisiä. Kärjistetysti voidaan tästä tilanteesta todeta, että tutkijat ovat tehneet tutkimusta vain toistensa luettavaksi. Tässä yhteydessä onkin mahdollista pohtia, miksi tutkimusta ylipäänsä tehdään. Vastauksena tähän kysymykseen johdon laskentatoimen osalta voidaan esimerkiksi pitää sitä, että tutkimuksella tarjotaan erilaisiin ongelmiin selityksiä ja ratkaisuja, jotka ovat hyödyllisiä ja käyttökelpoisia myös käytännön elämässä. Mahdollisia tiedon käyttäjiä ja hyötyjiä ovat näin ollen muun muassa organisaatioiden johtajat, organisaatiot sekä laajassa merkityksessä myös yhteiskunta. (Malmi & Granlund, 2009.)

Ongelma, joka syntyy teorian ja käytännön eriytymisestä, on edelleen ajankohtainen, sillä vastaavanlaisia haasteita on havaittu myös uudemmissa tutkimuksissa. Esitetty kritiikki on aiheellista, sillä johdon laskentatoimi on lähtökoh-

taisesti soveltava ala, joka keskittyy organisaatioiden käytännön ongelmiin ja niiden ratkaisemiseen (Jansen, 2018). Nyt näin ei ole monissa tapauksissa käynyt, vaan tutkimus on ajautunut kauaksi ammatinharjoittajista ja tiedon tosielämän tarvitsijoista. On toki huomionarvoista todeta, että laskentatoimen olemus on hyvin erilainen verrattaessa esimerkiksi lääketieteeseen, jossa tutkimuksen vaikutukset käytäntöön ovat helposti nähtävissä. Silti laskentatoimen puolella on vielä paljon opittavaa koko toimialan laajuisesta yhteistyöstä, jossa tutkijat ja käytännön toimijat ponnistelevat yhteisten tavoitteiden saavuttamiseksi ja ongelmien ratkaisemiseksi. (Guthrie & Parker, 2017.)

Lukka ja Granlund (2002) pohtivat jo 2000-luvun alussa, että johdon laskentatoimen tutkimus on jakautumassa eri koulukuntiin. Jakoa voitiin tehdä kolmeen luokkaan tutkimusten tavoitteiden ja niiden teorian käytön perusteella. Yksi niistä oli ohjaileva (*prescriptive*) tutkimus, jolla katsottiin olevan vahva vaikutus käytäntöön, mutta taustalla sitä vastoin oli melko vähän empiriaa ja todistusaineistoa. Muut johdon laskentatoimen tutkimuksen luokat nähtiin tuolloin olevan perustutkimus sekä kriittinen tutkimus. (Lukka & Granlund, 2002.)

Aikaa on kulunut ja tutkimus on mennyt eteenpäin, mutta yhä edelleen johdon laskentatoimen tutkimus pystytään karkeasti jaottelemaan erilaisiin koulukuntiin. Ääripäitä edustavat ohjaileva sekä teoreettinen näkökulma. Ohjailevaa näkökulmaa voidaan kuvailla käytännönläheiseksi tai jopa konsultoivaksi, koska siinä keskiössä ovat erilaiset tekniikat, menetelmät ja niiden käyttö. Argumentaation taso on yleensä matala ja tutkijoiden intressinä on vain saada menetelmä käyttöön. Teoreettinen tutkimus sen sijaan perustuu empiiriseen aineistoon ja on hyvin perusteltua, mutta se tarjoaa vähemmän suoria hyödyntämismahdollisuuksia käytäntöön ja voi siten jäädä etäiseksi. Teoreettisen tutkimuksen näkökulmana voi esimerkiksi olla, että miksi jonkun menetelmän käyttö epäonnistui organisaatiossa. (Jansen, 2018; Malmi & Granlund, 2009.)

Teorian vaatimattoman vaikutuksen käytäntöön on siis tiedostettu olevan merkittävä ongelma jo pidemmän aikaa. Yleisesti syynä sille pidetään tutkijoiden jakautumista ohjailevan ja teoreettisen tutkimuksen leireihin sekä niiden välistä heikkoa vuorovaikutusta. (Jansen, 2018; Guthrie & Parker, 2017; Malmi & Granlund, 2009.) Yhtenä ratkaisuna teorian ja käytännön yhdistämiseen pidetään konstruktivisen tutkimuksen (*constructive approach*) lisäämistä johdon laskentatoimen kentällä. Tällöin lähdetään liikkeelle käytännön ongelmasta, joka yritetään ratkaista yhdessä käytännön toimijoiden kuten yritysjohtajien kanssa. Näitä yksittäisiä ratkaisuja yhdistelemällä pystytään myöhemmin mahdollisesti luomaan yleisempiä teorioita. (Malmi & Granlund, 2009.) Aiheen uranuurtajia ovat olleet Kasanen ym. (1993), jotka ovat puhuneet ensimmäisten joukossa konstruktivisen tutkimusotteen puolesta. Samoilla linjoilla on ollut varhaisessa vaiheessa myös Kaplan (1998), jonka mukaan on hyvin oleellista, että ratkaisuja kehitetään yhdessä organisaatioiden kanssa, koska tällöin teorioita voidaan luoda, testata ja arvioida suoraan käytännössä. Tässä tutkimuksessa pyritään pitämään teoria sekä käytäntö lähellä toisiaan ja suunnittelemaan kohdeyritykseen toimiva strateginen mittaristo uutena konstruktiona.

Lukka (2001) erittelee useita erilaisia ydinpiirteitä, joiden on täytyttävä, jotta tutkimuksen voidaan todeta olevan otteeltaan konstruktiiivinen. Ensimmäisen täytyy kohdistua johonkin käytännön ongelmaan, joka halutaan ratkaista. Toisena piirteenä on, että ongelman ratkaisemiseksi kehitetään innovatiivinen uusi konstruktio yhteistyössä käytännön edustajien kanssa. Tämän lisäksi on huomioitava, että uusi konstruktio on tiiviisti yhdistetty olemassa olevaan teoriaan. Lopuksi tutkijan on syytä pohtia empiiristen löytöjen merkitystä sekä vaikutusta ja peilata niitä takaisin aikaisempaan tietoon, jolloin ympyrä sulkeutuu. (Lukka, 2001.) Tällä tavalla saadaan hyödynnettyä teoreettista tietoa tosielämän ongelmanratkaisussa ja vastalahjaksi saadaan empiiristä tietoa tukemaan tai muuttamaan käytettyä teoriaa.

Innovatiivisuutta korostavat myös Kasanen ym. (1993), joiden mukaan se on ydinelementti konstruktiiivisessa tutkimuksessa. Ilman uuden kehittämistä tutkimus voidaan jaotella johonkin toiseen kategoriaan ja on jälleen mahdollista, että teoria ja käytäntö jäävät kauas toisistaan. On myös havaittu, että usein uudet menetelmät ovat joko yritysten itsensä tai konsulttien kehittelemiä ja sen takia tutkijoiden rooliksi on jäänyt vain näiden valmiiden menetelmien analysoiminen. Vaikka olisi suotavaa ja toivottavaa, että tutkijat oman alansa asiantuntijoina olisivat mukana muodostamassa uusia menettelytapoja, jolloin viimeisin tutkimustieto saataisiin käytännön toimijoiden hyödynnettäväksi. (Kasanen ym., 1993.)

### 3.2.2 Toimintatutkimus

Vaikka toimintatutkimukselle (*action research*) ei ole pystytty luomaan yksiselitteistä määritelmää, on sillä ominaispiirteitä, joita tässä alaluvussa käsitellään (Kuusela, 2005, 10; Eskola & Suoranta, 2008, 127). Toimintatutkimukseksi voidaan kutsua sellaisia lähestymistapoja, joissa on tavoitteena vaikuttaa tutkimuskohteeseen jollakin tavalla (Eskola & Suoranta, 2008, 126). Siinä on paljon samoja piirteitä kuin konstruktiiivisessa tutkimusotteessa, sillä vaikutus voi olla jokin kokonaan uusi menetelmä, käytäntö tai ajatusmalli, joka otetaan käyttöön kohdeorganisaatiossa. Päällimmäisenä tarkoituksena on kehittää organisaation toimintaa entistä paremmaksi luomalla jotain uutta tai parantelemalla vanhaa. (Kuusela, 2005, 10.) Tutkijan on kuitenkin syytä pitää mielessä, että interventio tehdään tutkimuksellisin keinoin ja teoria kulkee jatkuvasti mukana koko prosessin ajan. (Eskola & Suoranta, 2008, 126). Tässä yhteydessä ei ole kuitenkaan tarpeellista tehdä jakoa tutkimuksen ja toiminnan välille, sillä Kuuselan (2005, 10) sanoin ”toimintatutkimuksessa tutkitaan toimintaa ja toimitaan tutkimuksen pohjalta”. Näin ollen toimintatutkimuksessa molemmat palaset ovat riippuvaisia toisistaan ja ilman toimintaa ei ole tutkimusta ja päinvastoin.

Tavanomaisen näkemyksen mukaan tutkimuksen pitää olla objektiivista ja tutkija tarkkailee tutkimuskohdetta häiritsemättä tai puuttumatta sen toimintaan. Tutkija ikään kuin näkymättömissä havainnoi kohteen toimintaa, jotta se olisi mahdollisimman luonnollista. Tämänäyttävät näkemykset objektiivisuudesta eivät kuitenkaan päde toimintatutkimuksessa, sillä siinä tarkoituksena on toimia yhteistyössä kohdeorganisaation kanssa ongelmanratkaisussa ja käytänteiden

kehittämisessä. (Eskola & Suoranta, 2008, 127.) Koska toimintatutkimus on vahvasti subjektiivista, tutkijan on syytä perustella näkemyksensä ja ajatuksensa huolellisesti, jotta tutkimuksen tieteellisyys säilyy. Lähtökohta, toimenpiteet ja konteksti kuvaillaan tarkasti, mikä mahdollistaa tutkimuksen asemoimisen, myöhemmän vertailemisen ja arvioinnin. Toimintatutkimus voidaankin nähdä eräänlaisena tapaustutkimuksena, joka on sidottu tiettyyn kontekstiin eli tapahtumaympäristöön. (Kuusela, 2005, 76–77.)

Toimintatutkimuksessa ja konstruktiiivisessa tutkimusotteessa on havaittavissa paljon yhdenmukaisuuksia. Tärkeää on erityisesti yhteistyö ja ongelmanratkaisu kohdeorganisaation kanssa, jotta teorioita päästään kokeilemaan suoraan käytännössä (Jansen, 2018). Kaplanin (1998) mallissa, joka tunnetaan nimellä innovatiivinen toimintatutkimus (*innovation action research*), on vaikutteita niin konstruktiiivisesta tutkimusotteesta kuin toimintatutkimuksestakin. Ensiksi siinä havainnoidaan sen hetkisiä käytänteitä ja arvioidaan niiden pohjalta kehittämistarve. Tämän jälkeen yhdessä kohdeorganisaation kanssa keskustellaan tilanteesta sekä suunnitellaan uusi konstruktio täyttämään tarve ja ratkaisemaan käytännön ongelma. Myöhemmissä vaiheissa uusi innovaatio otetaan käyttöön ja sen toimivuutta arvioidaan sekä tarvittaessa kehitetään edelleen. (Kaplan, 1998.) Erilaiset mallit eivät sulje toisiaan pois, vaan pikemminkin täydentävät toisiaan, sillä kaikkien yhteisenä päämääränä on teorian siirtäminen käytäntöön.

### 3.2.3 Avoin haastattelu

Aineistonkeruumenetelmänä tutkimuksessa käytetään avointa haastattelua, jossa on myös hieman teemahaastattelun piirteitä. Avoimesta haastattelusta voidaan käyttää myös nimiä keskustelunomainen haastattelu, strukturoimaton haastattelu tai syvähaastattelu (Hirsjärvi & Hurme, 2008, 45). Tähän tutkimukseen avoin haastattelu soveltuu hyvin käytettäväksi sen ongelmaa ratkaisevan ja konstruktiiivisen luonteensa vuoksi. On tärkeää, että haastattelu on mahdollisimman avointa ja rajaamatonta, jotta sen ulkopuolelle ei jää vahingossa mitään ongelmanratkaisun kannalta merkittäviä asioita. Myös yhteistyön näkökulmasta on luonnollista, että keskustelu on mahdollisimman vapaata ja luontevaa. Teemahaastattelun omaisilla piirteillä tarkoitetaan tässä tapauksessa sitä, että haastatteluissa käytetään teemoina esimerkiksi BSC:n eri näkökulmia, mutta muutoin kysymyksiä ei ole määritelty sen tarkemmin etukäteen.

Haastattelu etenee siis mahdollisimman keskustelunomaisesti, jotta tutkittava ilmiö pystytään avaamaan niin tarkasti kuin mahdollista ja kehitysprosessi sujuu yhteisymmärryksessä (Tuomi & Sarajärvi, 2013, 76). Keskustelunomaisessa haastattelussa käytetään avoimia kysymyksiä ja haastattelun jatko rakennetaan saatujen vastausten mukaan. Toisin sanoen ollaan siis hyvin lähellä tavanomaista keskustelua. (Hirsjärvi & Hurme, 2008, 45–46.) Haastattelijalta vaaditaan asian tuntijuutta sekä herkkyyttä tarttua mielenkiintoisiin seikkoihin ja ohjata keskustelua sen pohjalta, jotta tutkimusaineistosta tulee hedelmällistä (Saaranen-Kauppinen & Puusniekka, 2006).

Haastatteluaineisto kerätään haastattelemalla kohdeorganisaation henkilöitä, jotka ovat mukana suunnitteluprosessissa sekä myöhemmin mahdollisesti tarvitsevat mittaristoa työssään. Tutkimuksen kannalta relevantteja haastateltavia ovat ainakin yksikön johtaja sekä konsernin talousjohtaja. Heillä on hyvät valmiudet toimia haastateltavina, koska he tuntevat koko organisaation ja sen tavoitteet sekä tarpeen, jota varten strateginen mittaristo kehitellään. Haastatteluista tehdään tarkat muistiinpanot, jotta aineisto voidaan myöhemmin analysoida tarkemmin ja vastauksia voidaan hyödyntää mittariston suunnittelussa. Lopullisten mittareiden valintaa koskeva tapaaminen myös nauhoitetaan ja litteroidaan, eli kirjoitetaan tekstimuotoon analyysin helpottamiseksi.

Kvalitatiivisessa tutkimuksessa puhutaan yleisesti harkinnanvaraisesta näytteestä otoksen sijaan, sillä haastateltavat valitaan usein mielenkiinnon ja saatavuuden mukaan ilman satunnaisuutta (Hirsjärvi & Hurme, 2008, 58–59). Laadullisessa tutkimuksessa aineiston koolle ei ole olemassa yhtä yksiselitteistä määritelmää, koska tavoitteena ei ole yleistäminen. Myöskään tapausten tai haastateltavien lukumäärällä ei ole suoranaista vaikutusta tutkimuksen onnistumiseen tai tieteellisyyteen, koska jokainen tiedonkeruu, joka kohdistuu yksilöön, sisältää mahdollisesti suuren joukon erilaisia havaintoja. Lisäksi tapaustutkimus on otollinen yksityiskohtien tutkimiseen, sillä tutkittua ilmiötä halutaan ymmärtää kokonaisvaltaisesti. (Eskola & Suoranta, 2008, 61–62; Hirsjärvi & Hurme, 2008, 59.)

## 4 TUTKIMUKSEN TULOKSET

### 4.1 Kohdeyrityksen esittely

Tässä tutkimuksessa syvennyttään strategisen mittariston suunnitteluprosessiin pienessä liikunta-alan yrityksessä. Tutkimuksen kohdeyritys tarjoaa erilaisia liikunta-alan palveluita, joita myydään sekä yksityisille kuluttajille että muille yrityksille. Se ei ole vielä tässä vaiheessa päättänyt keskittyä mihinkään tiettyyn asiakassegmenttiin, vaan tarkoituksena on tarjota palveluita tasavertaisesti eri ryhmille ja kaikki asiakkaat ovat yritykselle tärkeitä. Palveluiden tuottamiseen tarvitaan asiantuntijuutta sekä erikoisosaamista ja yrityksen merkittävänä voimavarana onkin ammattitaitoinen henkilöstö. Näin ollen se voidaan luokitella myös eräänlaiseksi asiantuntijaorganisaatioksi.

Tutkimuksen kohdeyritys on perustettu vuoden 2014 lopulla, joten se on vielä nuori ja toiminta on kehittymässä sekä etsimässä muotoaan. Se toimii konsernissa tytäryhtiönä emonsa alaisuudessa ja yhteistyö konsernin sisällä on tiivistä. Tämä käy ilmi esimerkiksi siitä, että kaikki yrityksen kolme työntekijää tekevät samalla töitä myös emo-organisaatiolle. Kevään 2019 aikana kohdeyrityksen tarkoituksena on palkata yksi työntekijä lisää vahvistamaan organisaatiota. Yhteistyön läheisyyttä kuvastaa lisäksi se, että kohdeyritys hyödyntää toiminnassaan emonsa tiloja sekä laitteita.

Liikevaihto on kasvanut ensimmäisien vuosien aikana tasaisesti ja vuonna 2017 se oli hieman alle 150 000 euroa. Vuoden 2018 luvut ovat aiempien vuosien kanssa samansuuntaisia, eikä suuria poikkeuksia ole tapahtunut. Kahden ensimmäisen täyden toimintavuoden tulokset olivat tappiollisia, mutta sen jälkeen yritys on saanut käännettyä taloudellisen tuloksen pienen voiton puolelle. Tähän mennessä yritystä on pyöritetty melko pienimuotoisesti, mutta nyt sen tavoitteena on kehittää toimintaa ja viedä yritys niin sanotusti uudelle tasolle.

Liikuntatoimialalla kilpailua on eri yritysten välillä ja vastaavanlaisia palveluja tuottavat Suomessa useat toimijat. Kilpailu toimijoiden välillä ei silti ole niin kireää, että se rajoittaisi mahdollisuuksia yritysten kasvulle. Lisäksi pitkällä aikavälillä on jopa mahdollista laajentua toimimaan kansainvälisesti, jolloin edellytykset liiketoiminnan kasvattamiseksi nousevat merkittävästi. Kansainvälistyminen vaatii tosin ensiksi toiminnan vakiintumisen, vakaan taloudellisen aseman ja huomattavia investointeja myös myöhäisemmissä vaiheissa, eikä se ole vielä millään lailla ajankohtaista kohdeyrityksen kohdalla. Kansainvälistymisen kaukaisuudesta huolimatta voidaan kuitenkin olettaa, että kasvun osalta ulkoiset edellytykset täyttyvät ja markkinatilanne sekä makrotaloudellinen suhdanne ovat tällä hetkellä suotuisia yrityskasvun saavuttamiseksi.

Vallitsevan kilpailutilanteen vuoksi yritykselle on tärkeää tuntea omat vahvuutensa ja tekijät, joiden avulla se voi erottautua kilpailijoista. Tutkimuksen kohdeyritys ei osallistu aggressiiviseen hintakilpailuun muita vastaan, vaan sen

kilpailustrategiaksi on muodostunut laatudifferointi. Laatudifferoinnilla tarkoitetaan sitä, että kilpailevista yrityksistä pyritään erottautumaan korkean laadun avulla. Korkealaatuisten palveluiden tuottamisessa keskeisimmässä asemassa ovat yrityksessä asiantunteva ja ammattitaitoinen henkilöstö sekä modernit laitteet, sillä erityisesti osaamisen kopioiminen yritysten välillä on vaikeaa. Tällä hetkellä yrityksen henkilöstö on alallaan hyvin ammattitaitoista ja osaamista on helppo seurata, koska työntekijöitä on vähän. Myöhemmin yrityskasvun haasteena kohdeyrityksen kaltaisessa asiantuntijaorganisaatiossa voi olla osaavan henkilöstön löytäminen työmarkkinoilta, jotta palveluiden korkea laatu pystytään silloinkin säilyttämään. Yrityksen toiminnassa tärkeitä arvoja ovat uskottavuus ja luotettavuus, jotka toimivat osaltaan perustana laadulla kilpailemisessa. Asiakkaalle täytyy pystyä luomaan arvoa kilpailijoista poikkeavalla tavalla, koska hintakilpailuun ei ole aikomusta ryhtyä.

Organisaation tavoitteena on taloudellinen kannattavuus, voiton tuottaminen ja liiketoiminnan kasvattaminen, jotka ovat kaikki hyvin tavanomaisia päämääriä liikeyrityksille. Asiakkaan näkökulmasta yrityksen tavoitteena on näyttää asiantuntevalta ja osaavalta mutta samalla myöskin helposti lähestyttävältä. Tavoitteiden saavuttaminen ei ole mitenkään itsestään selvää, sillä etenkin kannattavuuden ja kasvun yhdistäminen on yleensä mutkikasta investointien sekä lyhyen aikavälin tuloksen ristiriitaisuuden vuoksi. Liiketoimintaa on tarkoitus kasvattaa pitkällä aikajänteellä orgaanisesti liikevaihtoa kasvattamalla, mikä on tyypillistä pienille yrityksille. Tutkimuksen kohdeyrityksen kohdalla tärkeässä osassa ovat tässä erityisesti yrityksen tunnettuuden lisääminen sekä uusien asiakkaiden hankkiminen.

Koska kohdeyrityksen toiminnan yksi keskeisimmistä tavoitteista on yrityskasvu, voidaan todeta, että siltä löytyy kasvuhalu. Halu on merkittävä sisäinen edellytys kasvuille, sillä se ohjaa yrityksen päätöksentekoa sekä valintoja. Kasvuhalu käy ilmi kohdeyrityksen huomattavasta innosta toiminnan kehittämiseen ja uusien menetelmien käyttöönottamiseen, joista BSC on eräs esimerkki. Motivaation lisäksi yrityskasvuun tarvitaan osaamista, ammattitaitoa sekä muita resursseja, jolloin voidaan puhua kasvukyvyistä. Kohdeyritykseltä löytyy myös kasvukykyä, koska konsernin emo-organisaatio on vahva toimija taustalla ja sillä on huomattavasti laajemmat voimavarat käytettävissään. Emon voimavarat ovat suuri tuki kohdeyrityksen toiminnan kehittämisessä sekä kasvattamisessa ja niiden avulla kohdeyrityksen on mahdollista selviytyä paremmin taloudellisesti vaikeista ajoista. Suurimmat puutteet kasvukyvyssä näkyvät eniten liiketoimintaosaamisen saralla, mutta siihen on tulossa piakkoin muutos parempaan. Neljän työntekijän palkkaaminen vahvistaa varsinkin organisaation liiketoimintaosaamista, koska se paikkaa myynnin ja markkinoinnin kohdalla ollutta huomattavaa osaamisaukkoa. Kasvuyrityksen johtamisessa tärkeää on hallittu resurssien käyttö, toiminnan kehittäminen sekä uusien mahdollisuuksien havaitseminen, jotka ovat kohdeyrityksessä melko hyvin hallussa.

Yrityksen toiminnan kasvaessa tulee usein tarve raportointijärjestelmän kehittämiseksi, jotta laajenevaa liiketoimintaa pystytään seuraamaan riittävän tar-



kasti. Informaationtarve korostuu etenkin pitkän aikavälin päätöksenteossa, jolloin määritellään suuntalinjoja sekä strategisia tavoitteita, jotka ohjaavat keskeisellä tavalla organisaation toiminnan suuntautumista. BSC edustaa strategian näkökulmasta rationaalisuuden ja suunnittelun koulukuntaa, joten sen käyttö voi pienissä ja kehittyvissä yrityksissä olla hedelmällistä. Yleensä pitkän tähtäimen suunnittelu selkeyttää organisaation toimintaa ja päämääriä, tehostaa resurssien käyttöä, auttaa varautumaan yllättäviin tilanteisiin sekä tukee organisaation ohjaamista. Strategisen suunnittelun kohdalla oleellista on muistaa, että yrityksen toimintaa kehittävät ja selkeyttävät sekä lopputuloksena syntynyt suunnitelma että itse suunnitteluprosessi. Kasvuyrityksissä toiminnan suunnittelussa hyödyllisiksi menetelmiksi ovat osoittautuneet muun muassa suorituskykymittaristot, joten tähän peilaten BSC:n soveltaminen antaa kohdeyritykselle hyvät edellytykset kasvun saavuttamiseksi.

Toiminnan suunnittelu auttaa myös kasvun hallinnassa, mikä voi tuoda yritykselle kilpailuetua. Nopea ja hallitsematon kasvu saattaa olla pienille yrityksille kohtalokasta, koska niillä ei välttämättä ole tarvittavaa osaamista tai muita resursseja laajenevan liiketoiminnan hallitsemiseksi. Suunnittelun avulla yrityksen toimintaa on helpompi kontrolloida, eikä kasvu pääse riistäytymään käsistä. Kilpailuetua muihin nähden voidaan saavuttaa, kun päätöksenteossa keskitytään toiminnan kannalta oikeisiin asioihin ja yrityksen resursseja pystytään käyttämään mahdollisimman tehokkaasti ja tuottavasti. Voidaan siis puhua talouden ohjaamisen kyvystä, joka on aikaisemmassa tutkimuksessa nostettu yhdeksi merkittävimmistä tekijöistä kasvun hallitsemisessa. Talouden ohjaamiskyvyn parantaminen voi vaatia yritykseltä heittäytymistä ja rohkeutta ottaa käyttöön uusia menetelmiä, koska yleensä ei kuitenkaan voida olla täysin varmoja siitä, kuinka uudet menetelmät lopulta sopivat yritykseen. Etukäteissuunnittelulla tätä riskiä on mahdollista pienentää, mutta sitä ei pystytä poistamaan täysin.

Tutkimuksen kohdeyrityksessä talouden ohjaaminen on ollut toistaiseksi varsin pienimuotoista, sillä aikaisemmin on seurattu tiiviisti ainoastaan myyntiä, asiakaskantaa sekä tulosta. Yrityksen liiketoiminnan on annettu sujuua melko pitkälti omalla painollaan muiden töiden ohella ilman huomattavia panostuksia. Aikaisempaa kokonaisvaltaista mittaristoa yrityksessä ei ole käytössä, joten tämän tutkimuksen strategisen mittariston suunnittelutyö aloitettiin puhtaalta pöydältä. Mittariston tarve koettiin merkittäväksi, koska toiminnasta ei ole kerätty juurikaan tietoja, joita voisi hyödyntää yritystä koskevassa päätöksenteossa. Näin ollen tietoa ei ole ollut kovin hyvin saatavilla, mikä on tuonut lisähaasteita johtamiseen. Henkilöstön ajankäytön haasteet ovat olleet huomattavimpia toiminnan kehittämistä rajoittavia tekijöitä, koska töitä tehdään sekä emolle että tytäryhtiölle ja aika ei ole riittänyt kaikkeen. Nyt tytäryhtiön kohdalla on kuitenkin tarkoitus ottaa selkeä askel eteenpäin ja kehittää yrityksen toimintaa määrätietoisesti kannattavammaksi sekä laajemmaksi.

Kasvustrategiamalliin verraten kohdeyrityksen ensimmäisten vuosien toiminta voitaisiin luokitella parhaiten nykyisten resurssien hyödyntämisen lokeeroon. Tässä lokerossa varsinkin ”liiketoiminnan uudistaja” kuvaa kohdeyrityksen toimintaa, koska tuotot ovat alkuvuosina jääneet mataliksi eikä merkittäviä

investointeja ole oikeastaan tehty. Lisäksi liiketoimintaa on kehitetty maltillisesti, kulut ovat olleet pieniä ja tulokseksi on hyväksytty se, mitä viivan alle kulloinkin on sattunut tulemaan. Toiminnan suunnitelmallisuus sekä tavoitteellisuus ovat siis olleet varsin alhaisella tasolla ja sitä ovat hankaloittaneet etenkin niukat henkilöstöresurssit. Hyvin pienillä panostuksilla on kuitenkin onnistuttu pääsemään kahden edellisen vuoden aikana vähintään nollatulokseen, jolloin tuotot kattavat syntyneet kulut, joten potentiaalia menestyvän yrityksen kehittämiseksi on ole-massa.

Tämänhetkistä yrityksessä vallitsevaa ilmapiiriä kuvastaa vahva kasvuhalu ja kehittämisinto, jolloin kasvustrategiamallissa painopiste siirtyy liiketoiminnan laajentamiseen. Tulevaisuuteen ollaan valmiita investoimaan ja tästä ovat hyvinä esimerkkeinä uuden henkilön palkkaaminen sekä BSC:n käyttöönotto. Uuden työntekijän rekrytoiminen on pienelle yritykselle merkittävä investointi, koska sillä on suuri vaikutus koko organisaatioon. Tällä hetkellä kohdeyrityksen toimintaa voidaan kuvailla siten, että sen tarjoamat palvelut ovat halutulla ja korkealla tasolla, mutta yritys ei ole tarpeeksi tunnettu ja asiakkaita on vähän. Haasteet tunnettuuden ja myynnin kohdalla tunnistetaan yrityksessä hyvin ja uusi työntekijä tulee vastaamaan juuri myynnistä sekä markkinoinnista. Aikaisemmin myyntiä ja markkinointia ovat suorittaneet työntekijät muun työnsä ohella, mutta nyt erikoisosaamista ollaan saamassa sillekin alueelle. Tiivistetysti voidaan todeta, että kohdeyrityksen strategia painottuu tunnettuuden kasvattamiseen sekä uusien asiakkaiden hankintaan, joilla tavoitellaan liikevaihdon ja samalla koko yrityksen kasvua. Nämä ovat keskeisessä asemassa BSC:n suunnittelussa ja mittariston tarkoituksena on tukea yritystä sen pitkän aikavälin tavoitteiden saavuttamisessa.

## 4.2 Suunnitteluprosessi ja vaihtoehtoiset mittarit

Mittariston suunnitteluprosessin aikana pidettiin kolme tapaamista, joiden ajankohdat olivat 26.10., 18.12. ja 30.1. Tapaamisissa olivat paikalla aina konsernin talousjohtaja sekä yksikön johtaja, joten suunnittelussa olivat mukana joka kerta samat henkilöt. Tämä mahdollisti sen, että keskusteluja voitiin jatkaa luontevasti aina siitä, mihin edellisellä kerralla oli jääty, eikä henkilöiden vaihtuminen aiheuttanut lisähaasteita. Kestoltaan tapaamiset olivat noin tunnin mittaisia. Ensimmäisellä kerralla painopisteenä oli tutkimusaiheen määrittely ja siinä päädyttiin melko nopeasti yhteistuumin strategisen mittariston suunnitteluun. Tämän jälkeen käytiin läpi kirjoittajan johdolla BSC:n konseptia, eli mitä BSC tarkoittaa, mikä on sen käyttötarkoitus ja miten se teoriassa toimii. Toinen tapaaminen keskittyi vahvasti strategiakartan ja vaihtoehtoisten mittareiden ympärille. Kirjoittaja oli tapaukseen sekä aiheeseen perehtymisen pohjalta laatinut luonnoksen strategiakartasta ja kerännyt listan kirjallisuudessa esiintyneistä mittareista, jotka mahdollisesti soveltuisivat kohdeyrityksen BSC:hen. Yksittäisiä mittareita myös keksittiin itse, jotta kohdeyrityksen erityispiirteet tulisivat mahdollisimman hy-

vin huomioiduiksi. Kolmannella tapaamisella vaihtoehtoisista mittareista karsittiin ylimääräiset pois ja lopulliseen mittaristoon saatiin valittua 15 mittaria, jotka nähtiin tärkeimpinä toiminnan seuraamisessa ja kehittämisessä.

Lähtökohtana BSC:n onnistuneelle suunnittelulle on yrityksen johdon hyväksyntä ja sitoutuminen projektiin. Sen lisäksi sitoutuminen on tärkeässä roolissa myös myöhemmin mittariston käytön aikana, jotta siitä voidaan saada hyötyä. Käyttövaiheeseen ei kuitenkaan paneuduta tässä tutkimuksessa, sillä tarkoituksena on paneutua tarkasti mittariston suunnitteluun. Tutkimuksen aikana johdon sitoutuminen oli kiitettävällä tasolla, mikä näkyi aktiivisuutena ja innokkuutena keskusteluissa. Keskustelut etenivät sujuvasti ja tarkentavia kysymyksiä sekä omia näkemyksiä esitettiin puolin ja toisin. Yritystä halutaan selvästi kehittää ja kehittämisessä ei pelätä ottaa käyttöön uusia menetelmiä. Toisaalta huomiioon on myös syytä ottaa se tosiasia, että toistaiseksi toiminta on ollut hyvin pienimuotoista, eikä käytössä ole ollut oikeastaan minkäänlaisia johdon laskentatöiden menetelmiä. Suhtautuminen BSC:hen oli alusta asti myönteistä ja siitä uskotaan saavan hyötyä tulevaisuudessa. Kiinnostus menetelmää kohtaan oli havaittavissa heti ensimmäisestä tapaamisesta lähtien ja positiivinen suhtautuminen loi hyvän sekä vakaan pohjan mittariston suunnitteluprojektille.

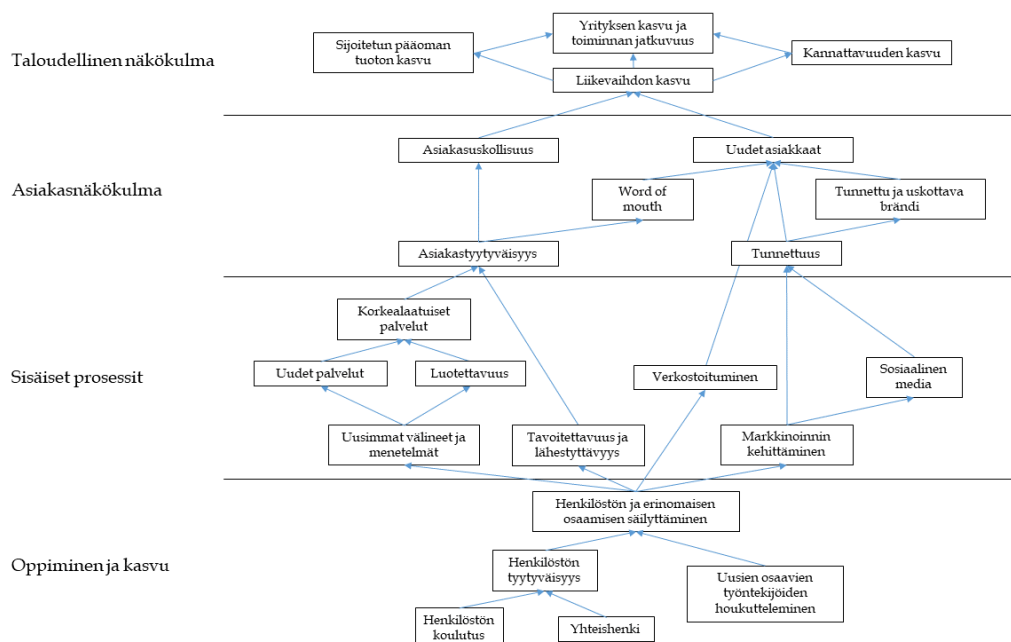
Suunnittelu alkoi kirjoittajan osalta tapaukseen perehtymällä, jotta kohdeyrityksestä pystyy muodostamaan selkeän käsityksen. Case-tutkimuksessa tapaus täytyy ymmärtää perusteellisesti, että ongelmanratkaisu eli tässä tilanteessa strategisen mittariston luominen on ylipäänsä mahdollista ja huomiota osataan kiinnittää oikeisiin asioihin. Perehtyminen piti sisällään tutustumisen kohdeyritykseen sekä sen sisäisiin asiakirjoihin ja dokumentteihin, joita olivat esimerkiksi liiketoimintasuunnitelma, markkinointiviestintäsuunnitelma sekä menneiden vuosien tilinpäätökset. Kohdeyrityksen lisäksi kirjoittaja perehtyi perusteellisesti BSC:n sekä yrityksen kasvun teoriaan lukemalla aikaisempia tutkimuksia sekä kirjoja aiheisiin liittyen.

Strategisen mittariston suunnittelussa seuraava vaihe keskittyy yrityksen visioon ja strategiaan, jotta niiden pohjalta pystytään laatimaan pitkän aikavälin tavoitteet. Visio ja strategia ovat BSC:ssä keskiössä, sillä teoriassa koko mittaristo pohjautuu vahvasti niihin. Kohdeyritys on määritellyt tulevaisuuden visionsa, mutta sillä ei ole olemassa puhdasta kirjoitetussa muodossa olevaa strategiaa. Sen sijaan yrityksellä on tarkka ja yksityiskohtainen liiketoimintasuunnitelma, jota mittariston suunnittelussa hyödynnettiin. Myös markkinointiviestintäsuunnitelma on kirjallinen ja sisältää paljon hyödyllistä tietoa mittariston suunnittelun tueksi. Suunnitelmissa kerrotaan muun muassa tavoitteista, vahvuuksista, asiakasryhmistä ja kilpailijoista, jotka yhdessä rakentavat yrityksen tulevaisuuden.

Kirjallisten suunnitelmien ja johdon näkemysten perusteella, pystyttiin luomaan pitkän aikavälin strategiset tavoitteet. Kirjallisuudessa tätä vaihetta korostetaan erittäin tärkeäksi, koska strategisten tavoitteiden perusteella valitaan käytettävät mittarit. Valitut mittarit puolestaan ohjaavat toimintaa, joten niillä on suuri vaikutus yrityksen tulevaisuuteen. Tässä yhteydessä on myös syytä muistaa, että BSC ei itsessään arvioi strategian hyvyttä tai huonoutta, vaan se pyrkii

ohjaamaan toimintaa strategian suuntaiseksi, oli strategia oikea tai väärä. Kohdeyrityksen strategiset tavoitteet tunnistettiin nopeasti, koska yritys tuntee hyvin oman toimintansa vahvuudet sekä heikkoudet. Toimiakseen asianmukaisesti BSC vaatii, että pitkän aikavälin tavoitteet ovat määritelty tarkasti. Tässä tapauksessa strategiset tavoitteet pystyttiin määrittelemään hyvin yrityksen vahvuuksien ja heikkouksien kautta. Toisin sanoen tunnistettiin kriittiset menestystekijät, joilla on huomattavan paljon painoarvoa yrityksen tulevaisuuden tavoitteiden saavuttamisessa.

Keskeisimpien strategisten tavoitteiden perusteella muodostettiin strategiakartta, joka kuvaa yrityksen toimintaa. Strategiakarttaa hyödyntämällä suunnittelun tavoitteena oli rakentaa toisen sukupolven BSC. Strategiakartasta (Kuvio 6) käy ilmi kohdeyrityksen toiminnan painopistealueet ja se, kuinka tavoiteltua kasvua pyritään pitkällä aikavälillä saavuttamaan.



KUVIO 6 Strategiakartta

Strategiakartta muodostettiin teorian mukaisesti kehykseen, jonka muodostavat BSC:n neljä näkökulmaa. Kaikkiin näkökulmiin pystyttiin tunnistamaan useita kriittisiä menestystekijöitä tavoitteiden, vahvuuksien sekä heikkouksien perusteella, jolloin strategiakartasta muodostui yhtenäinen syy-seurausketjujen kokonaisuus. Kohdeyrityksen vahvuudet sijoittuvat etenkin kasvun ja oppimisen näkökulmaan, mikä rakentaa tukevan perustan koko yrityksen toiminnalle. Osaava henkilöstö on arvokas voimavara, jonka kopioiminen on kilpailijoiden toimesta vaikeaa. Viimeisimpien laitteiden ja menetelmien kanssa pätevä henkilöstö mahdollistaa korkealaatuiset palvelut. Yrityksen heikkoudet painottuvat sisäisten prosessien ja asiakkaan näkökulmiin. Näillä alueilla sijaitsevia menestystekijöitä ei vielä toistaiseksi hallita yrityksessä riittävän hyvin ja strategiakartan alaosa ylöspäin tultaessa menestyksen polku katkeaa tällä välillä. Näiden alueiden

haasteet kuitenkin tunnustetaan yrityksessä ja niihin pyritään toimintaa kehitettäessä vastaamaan mahdollisimman hyvin. Ylimpänä strategiakartassa sijaitsevat taloudelliset tavoitteet, joita kohti toiminnalla ja sen kehittämällä pyritään. Yhteenvedona voidaan kiteyttää, että kohdeyrityksen tavoitteena on tarjota korkealaatuisia palveluita, joiden avulla säilytetään nykyiset asiakkaat. Sen lisäksi toisena keskeisenä tavoitteena on yrityksen tunnettuuden lisääminen ja uusien asiakkaiden hankinta markkinointia kehittämällä sekä verkostoitumalla. Tärkeässä asemassa ovat myös asiakasmassan sekä myynnin analysointi, jotta toimintaa osataan kehittää oikeaan suuntaan. Näillä toimilla pyritään kasvattamaan liikevaihtoa ja parantamaan kannattavuutta, mitkä mahdollistavat yrityksen kasvun sekä toiminnan jatkuvuuden.

Näin ollen heikko myynti ja markkinointi voidaan luokitella merkittävimmäksi kasvua rajoittaneeksi sisäiseksi tekijäksi kohdeyrityksessä. Asiakkaita ei ole kyetty tavoittamaan parhaalla mahdollisella tavalla, vaikka palvelut ovat laadukkaita ja asianmukaisia. Yrityksen toiminnan voidaan sanoa olevan asiakaslähtöistä, koska asiakkaille pyritään tarjoamaan luotettavasti korkealaatuisia palveluita. Heikkoon myyntiin ja markkinointiin voidaan yhdistää organisaation kasvun sisäisistä rajoitteista myös tarvittavan liiketoimintaosaamisen puute, joka kohdeyrityksessä on ollut havaittavissa. Muista yrityskasvun sisäisistä rajoitteista voidaan nostaa esiin vielä organisaatorakenteen merkitys. Yleisesti on todettu, että yrityksissä tulisi olla sitä muodollisempi organisaatorakenne, mitä suuremmasta yrityksestä on kyse. Tutkimuksen kohdeyrityksen kohdalla kyseessä on kuitenkin niin pieni yritys, ettei muodollista organisaatorakennetta ainakaan vielä tarvita.

Strategiakartan suunnittelun ohella muodostettiin myös vaihtoehtoiset mittarit (Kuvio 7), joista lopullista mittaristoa lähdettiin rakentamaan.

<p>Taloudellinen näkökulma</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Liikevaihto</li> <li>• Liikevaihdon kasvuprosentti</li> <li>• Taseen loppusumma</li> <li>• Tulos</li> <li>• Liikevoitto</li> <li>• Rahoitustulos</li> <li>• Liikekustannukset</li> <li>• Jäännöskate</li> </ul>		<ul style="list-style-type: none"> <li>• Käyttökate</li> <li>• Liiketulosprosentti</li> <li>• Kokonaistulosprosentti</li> <li>• Kassavirta</li> <li>• Sijoitetun pääoman tuotto, ROI</li> <li>• Kokonaispääoman tuotto, ROA</li> <li>• Omavaraisuusaste</li> </ul>
<p>Asiakasnäkökulma</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Asiakastyytyväisyys</li> <li>• Uusien asiakkaiden lukumäärä</li> <li>• Uusien asiakkaiden liikevaihto</li> <li>• Asiakkaiden säilyttäminen</li> <li>• Kannattavin asiakasryhmä</li> <li>• Asiakasranking (kannattavuuden mukaan)</li> <li>• Kannattavimman osuus myynnistä</li> <li>• Markkinaosuus</li> <li>• Lähestyttävyyys</li> </ul>		<ul style="list-style-type: none"> <li>• Tavoitettavuus</li> <li>• Koettu hinta-laatusuhde</li> <li>• Myytyjen palveluiden jakauma (€)</li> <li>• Imago</li> <li>• Maine</li> <li>• Tunnettuus</li> <li>• Asiakasuskollisuus</li> <li>• Lopettaneiden asiakkaiden määrä</li> </ul>
<p>Sisäiset prosessit</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Verkostoituminen</li> <li>• Uusien palveluiden kehitys</li> <li>• Sosiaalisen median seuraajien lukumäärä</li> <li>• Nettisivujen vierailijoiden lukumäärä</li> <li>• Palveluiden luotettavuus</li> <li>• Mediaosumat</li> </ul>		<ul style="list-style-type: none"> <li>• Markkinointikustannukset</li> <li>• Yhteistyökumppaneiden lukumäärä</li> <li>• Myytyjen palveluiden lukumäärä</li> <li>• Asiakaskontaktien lukumäärä</li> <li>• Laskutettu keskihinta</li> </ul>
<p>Oppiminen ja kasvu</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Henkilöstön tyytyväisyys</li> <li>• Henkilöstön lukumäärä</li> <li>• Henkilöstön pysyvyys</li> <li>• Henkilöstön osaaminen</li> </ul>		<ul style="list-style-type: none"> <li>• Henkilöstön tuotteliaisuus</li> <li>• Sairauspoissaolot</li> <li>• Aloitteiden määrä</li> </ul>

KUVIO 7 Vaihtoehtoiset mittarit

Vaihtoehtoisia mittareita poimittiin aikaisemmista tutkimuksista sekä kirjoista harkinnan mukaan ja joitakin mittareita myös keksittiin itse, kuten aiemmin mainittiin. Vaihtoehtoisiksi mittareiksi pyrittiin poimimaan vain sellaisia indikaattoreita, jotka ovat tämän tutkimuksen lähtökohtiin ja tilanteeseen nähden sopivia. Mittareita poimittaessa kiinnitettiin huomiota etenkin kohdeyrityksen erityis-

piirteisiin sekä strategiaan tavoitteisiin. Listasta koetettiin muodostaa monipuolinen sekä kattava, jolloin kaikkiin näkökulmiin valittiin erityyppisiä mittareita, jotta lopullisesta BSC:stä saataisiin mahdollisimman tasapainoinen.

### 4.3 Lopullisen mittariston valinta

Strategiakartan ja vaihtoehtoisten mittareiden muodostamisen jälkeen oli mahdollista siirtyä lopullisten mittareiden valintaan. Tarkoituksena oli valita lopulliseen mittaristoon parhaiten yrityksen tavoitteita seuraavia ja edistäviä mittareita, jotta strategisesta mittaristosta tulee tarkoituksenmukainen pitkän aikavälin johtamisen menetelmä. Huolellisesti laadittu pohjatyö vaihtoehtoisten mittareiden valinnassa auttaa varsinaisen mittariston suunnittelussa merkittävästi, koska silloin lopullisesta mittaristosta saadaan helpommin tasapainoinen. Teorian mukaisesti ihanteellisena lopputuloksena voidaan pitää sitä, että mittaristossa on niin rahamääräisiä kuin ei-rahamääräisiä mittareita, organisaation sisäisiä ja ulkoisia mittareita, menneisyyteen ja tulevaisuuteen suuntautuvia mittareita sekä lyhyen ja pitkän aikavälin tavoitteiden saavuttamista seuraavia mittareita. Näiden lisäksi mittaristoon voidaan sisällyttää sekä objektiivisia että subjektiivisia indikaattoreita, jotta siitä tulee kokonaisvaltainen ja se tarjoaa johdolle kattavan kuvan yrityksen suoriutumisesta.

Kohdeyrityksen strategista mittaristoa lähdettiin rakentamaan BSC:n kehykseen, jonka muodostavat strategiaan ja visioon pohjautuvat neljä näkökulmaa. Suunnittelutyössä teoria pidettiin tiiviisti mukana koko prosessin ajan ja erityistä huomiota kiinnitettiin BSC:n soveltamiseen pienissä organisaatioissa. Mittariston suunnittelu toteutettiin melko nopealla aikataululla, jotta tilanteet eivät ehtisi muuttua prosessin aikana merkittävästi ja mittaristo olisi käyttöön otettaessa ajan tasalla. Tavoitteena oli kehittää riittävän yksinkertainen, ymmärrettävä ja helposti käyttöönotettava mittaristo, jotta siitä tulisi heti alusta alkaen kiinteä osa yrityksen toimintaa.

Joo ettei käy just niin, että tehään joku malli ja sit se jää sinne olemaan. Ite mietin, että kannattaisko kuitenkin nyt alkuun tehdä tästä sellanen mahdollisimman yksinkertainen, jotta sitä opitaan käyttämään ja se tulee osaksi tätä meidän toimintaa. Ja se on myös selkee työntekijöille ja sille porukalle, jotka siinä sitä tekee. (Konsernin talousjohtaja, myöh. T)

Mittareiden lukumäärä oli tarkoituksena pitää mahdollisimman alhaisena, jotta mittaristosta tulisi helppokäyttöinen ja ei liian monimutkainen. Mittariston joustavuutta sekä mukautumiskykyä erilaisiin tilanteisiin pidetään tärkeänä ja käyttöönoton jälkeen kohdeyrityksessä ollaan valmiita tarpeen vaatiessa muuttamaan valittuja mittareita uusien tavoitteiden mukaisiksi.

Ainakin tässä vaiheessa kannatan enemmän sitä, että niitä mittareita on vähemmän, kun että niitä on liian paljon. Sittenhän niitä voidaan lisätä matkan varrella ja poistaa sieltä ehkä semmosia, mitä koetaan, että ei oo enää niin tarpeellisia. (T)

Sit mä kuitenkin nään just sen, että kun meillä on se perusmalli olemassa, niin sittenhän meidän on siihen helppo niitä mittareita vaihtaa. (T)

Mitä enemmän siellä on, niin sitä hankalampi sitä on ylläpitää ja sitä todennäköisempää, et sitä ei tuu enää käytettyä. (T)

Pienessä yrityksessä tavoitteet ja toiminnan painopisteet saattavat muuttua nopeasti ja mittariston täytyy jatkuvasti säilyä ajan tasalla, jotta se toimisi tarkoituksenmukaisesti. Tarve mittareiden vaihtamiselle tiedetään vasta käyttöönoton jälkeen, kun pystytään havainnoimaan, kuinka mittarit todellisuudessa reagoivat keskenään. Tämän vuoksi mittaristoa ei myöskään kytketä heti palkitsemisjärjestelmään. Yhteys palkitsemisjärjestelmään tulisi kuitenkin tulevaisuudessa muodostaa mahdollisimman nopeasti, ettei mittaristo ehdi menettää kiinnostavuuttaan ja vaikuttavuuttaan. Suunnitteluvaiheessa mittareiden yhteensopivuutta voi vain arvella ja yrittää ennakoida teorian pohjalta mahdollisimman hyvin.

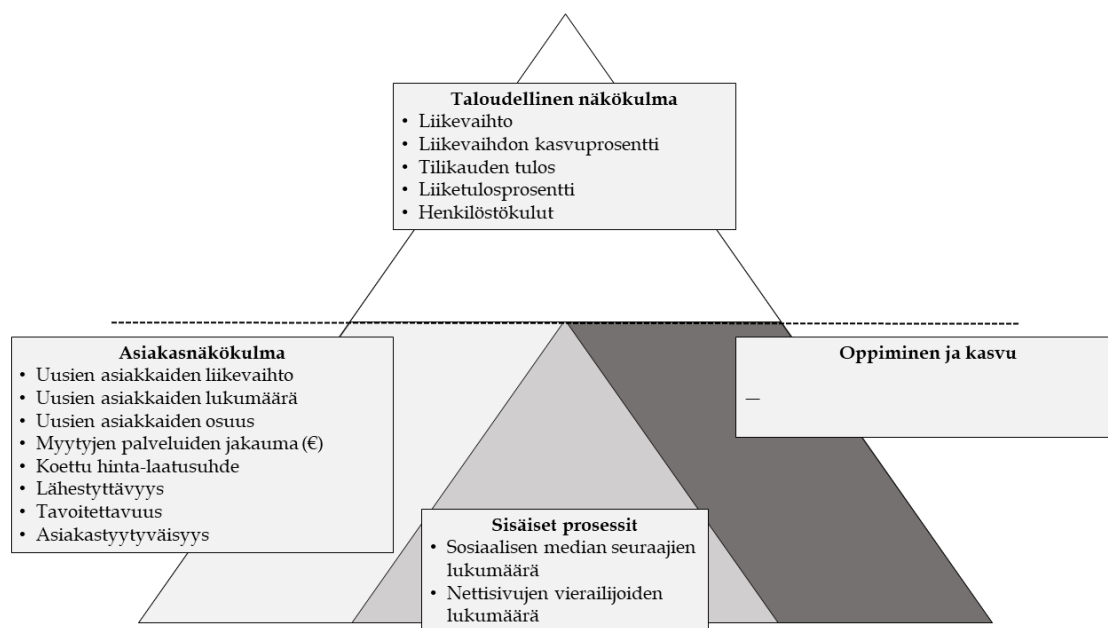
Itse mittareiden valinnassa huomiota kiinnitettiin siihen, että tietojenkeruu mittareita varten onnistuu ja tarvittavat tiedot pystytään saamaan jostain. Kohdeyrityksellä ei ole käytössä mitään kokonaisvaltaista toiminnanohjausjärjestelmää tai laajaa sisäistä tietojärjestelmää, mikä on hyvin tyypillistä yrityksen kokoon nähden. Mittariston suunnitteluprosessin aikana yrityksessä ollaan kuitenkin ottamassa käyttöön uutta laskutusjärjestelmää, mikä parantaa tarvittavien tietojen keräämistä mittaristoa varten. Mittariston kannalta uuden laskutusjärjestelmän käyttöönotossa tärkeää on varsinkin tukevan perustan luominen, jotta tietojenkeruu onnistuu myöhemmin toivotunlaisesti.

Etä sit se pitää vaan niin sanotusti se pohja rakentaa sinne toiveiden mukaan, niin raportillahan saa ulos ihan mitä vaan oikeestaan. Kun on vaan rakennettu laskutuksen puolelta sellaseen ryhmittelyyn millekkä haluaa. (T)

Muita mittareiden valinnassa tärkeitä tekijöitä olivat, että mittarit mittaavat haluttua asiaa ja niiden seuraamiin asioihin pystytään omilla toimilla vaikuttamaan. Mittareiden valinnassa täytyi myös pitää mielessä, että ne ohjaavat organisaation kannalta positiiviseen toimintaan, eivätkä mittarit ole manipuloitavissa henkilöstön toimesta. Mittariston toiminnan näkökulmasta yrityksessä tarvitaan hyvää sisäistä kommunikointia pitkän tähtäimen tavoitteisiin ja mittariston käyttöön liittyen, jotta käytön perusteet ymmärretään sekä motivaatio mittariston käyttöön pysyy korkealla. Kohdeyrityksen kaltaisessa pienessä organisaatiossa voidaan olettaa, että sisäinen kommunikointi toimii, koska henkilöstömäärä on alhainen.

Lopullisten mittareiden valinnassa käytettiin tukena strategiakarttaa, jolloin mittarit saadaan linkitettyä helposti yrityksen strategiaan. Tällöin voidaan myös puhua mittareiden johtamisesta strategiasta, mitä pidetään kirjallisuudessa yhtenä hyvän mittariston tunnuspiirteenä. Mittareiden määrän osalta ei tavoiteltu mitään tiettyä lukua, vaan keskittyminen kohdistui olennaisimpien mittareiden löytämiseen. Lopputuloksena syntynyt strateginen mittaristo pitää sisällään 15 kohdeyrityksen toiminnan kannalta keskeistä mittaria, jotka ovat nähtävissä Kuviossa 8.





KUVIO 8 Valmis mittaristo

Merkittävimpana huomiona voidaan heti ensimmäiseksi nostaa esiin, että BSC:n oppimisen ja kasvun näkökulmaan ei tullut valituksi yhtään mittaria. Aihetta pohdittiin yhdessä, mutta ainakaan toistaiseksi henkilöstöön liittyviä mittareita ei koettu tarpeellisiksi. Työntekijöiden määrä on kohdeyrityksessä niin alhainen, että henkilöstöä pystytään seuraamaan riittävällä tavalla ilman muodollisia mittareita. Tulevaisuudessa tilanne voi olla toinen ja mittareita tarvitaan tähänkin näkökulmaan, jos yritys lähtee kasvamaan toivotulla tavalla.

Et sit jos niinkun yritys kasvaa ja tulee enemmän henkilöstöä. Mun mielestä nää on ehkä sillon tärkeempiä. – – Enkä mä luule, jos mietitään vaikka mittareita kahden vuoden perspektiivillä, niin usko, että nyt ihan hirveesti se henkilöstömäärä tulee... tai ainakaan niin suuriin lukuihin kasvamaan, että se vielä sitten ois. Varmasti niinkun tulevaisuudessa on tarpeen sit noitakin. (T)

Pienessä yrityksessä henkilöstöön liittyvät kysymykset ovat helpommin hallittavissa, koska ihmiset tuntevat toisensa ja ilmapiiri on tiivis. Lisäksi yksityisen työntekijän suorituksen mittaaminen voi lisätä painetta työn tekemiseen, mikä voi vaikuttaa palvelun laatuun sekä työntekijän jaksamiseen. Tällöin voisi olla jopa vaarana, että yrityksen merkittävää kilpailuetua syötäisiin suorituksen mittaamisen vuoksi. Se ei ole erityisen toivottavaa, koska käytettävien johdon las kentatoimen menetelmien tulisi lähtökohtaisesti tukea yrityksen toimintaa ja auttaa sen tulevaisuuden tavoitteiden saavuttamisessa.

Koska oppimisen ja kasvun näkökulmaan ei tullut valituksi yhtään mittaria voidaan kehitetyn mittariston nähdä olevan eräänlainen risteytys BSC:stä ja FPM:stä. Suunnittelussa mittaristoa lähdettiin rakentamaan teorianmukaisesti BSC:n kehikseen, mutta lopputulos muistuttaa osittain myös joustavaa suoritusmittausjärjestelmää FPM:ää. Mittaristoon valitut taloudelliset mittarit ovat pitkäaikaisia tulostittareita, joilla seurataan tavoitteiden saavuttamista ja strategian

toteutumista. Niitä tuskin tullaan vaihtamaan kovin nopeasti, joten ne ovat mahdollista luokitella FPM:ssä esiintyviksi ydinmittareiksi, jotka muodostavat mittariston huipun. FPM:n alaosan tukevat mittarit puolestaan pyrkivät ohjaamaan organisaation toimintaa strategian suuntaiseksi, jota asiakasnäkökulmaan ja sisäisten prosessien näkökulmaan valitut mittarit pyrkivät niin ikään tekemään. Sen lisäksi niihin valitut mittarit seuraavat yrityksen tämänhetkisten kehitystoimien vaikutuksia, joten yhtäläisyydet FPM:n tukevien mittareiden kanssa ovat huomattavat. Tutkimuksen kohdeyrityksen tilanteessa on myös todennäköisempää, että mittareita vaihdetaan ja lisätään ensiksi BSC:n asiakasnäkökulmaan, sisäisten prosessien näkökulmaan tai oppimisen ja kasvun näkökulmaan. Tavoitteet saattavat muuttua pienessä ja kasvavassa yrityksessä hyvin nopeasti, kun jokin kasvua rajoittava ongelma saadaan ratkaistuksi. Näin ollen mittareiden vaihtoa tapahtuisi juuri FPM:n tukevien mittareiden kohdalla, mikä täsmää tarkasti FPM:n teoriaan.

Mittareiden valinta aloitettiin strategiakartan yläosan taloudellisesta näkökulmasta, jonne pyrittiin löytämään kasvua ja pitkän aikavälin suoriutumista parhaiten kuvaavat indikaattorit. Taloudellisten mittareiden valinnassa lähdettiin liikkeelle hyvin tavanomaisista yleismittareista, joita ovat liikevaihto ja liikevaihdon kasvuprosentti. Liikevaihdon kasvattaminen on yrityksen yksi keskeisimmistä taloudellisista tavoitteista, joten liikevaihdon ja liikevaihdon kasvuprosentin valinta mittaristoon oli varsin helppoa.

Liikevaihdon ohella halutaan kuitenkin ottaa huomioon myös toiminnan kustannukset ja niiden kehittyminen, koska liikevaihdon kasvu ei suoraan takaa sitä, että tulos paranisi samassa suhteessa. Tässä yhteydessä on lisäksi hyvä muistaa, että liikeyritysten yhtenä perimmäisenä tavoitteena on tuottaa voittoa, eli toisin sanoen luoda omistajalleen arvoa. Tähän peilaten kolmantena mittaristoon sisällytettiin tilikauden tulos, koska se kertoo yrityksen kyvystä tuottaa omistajalleen arvoa sekä huomioi myös toiminnan kustannukset. Tulos on perinteinen yleismittari ja se valittiin mittaristoon, jotta sen vuotuista kehittymistä voidaan tarkkailla sujuvasti muiden mittareiden rinnalla.

Kohdeyrityksessä hyvin tärkeäksi kasvun hallinnassa koetaan liikevaihdon ja tuloksen suhde, jotta pystytään tarkkailemaan, onko liikevaihdon kasvu vaikuttanut tulokseen. Tätä mittaristoon valittiin seuraamaan liiketulosprosentti, joka lasketaan jakamalla liiketulos liikevaihdolla. Liiketulosprosentilla voidaan havainnoida yrityksen operatiivista kannattavuutta, koska liiketulokseen ei ole vielä huomioitu rahoituskuluja.

Sitten juurikin se, että liikevaihto ja tulos – niitä vertaa. Kun se liikevaihto kasvaa, niin totta kai meillä rupee sit myös kustannuksia tulemaan lisää. (T)

[Liiketulosprosentti] vois olla tietysti varmaan sellanen hyvin yksinkertainen ja toimia tässä tilanteessa, jossa meidän tarvii justiin tietää, että mitenkä se liikevaihdon kasvu vaikuttaa ja suhteutuu siihen tulokseen. Että onko sillä saatu tuloksen kasvua aikaiseksi, kun tää kuitenkin sit ottaa myös ne toiminnan kulut huomioon. (T)

Vaihtoehtoisesti olisi voitu valita kokonaistulosprosentti, jolloin liiketulos korvattaisiin tunnuslukua laskettaessa tilikauden tuloksella. Valinnan osalta päädyttiin kuitenkin liiketulosprosenttiin, sillä se korostaa operatiivisen toiminnan kannattavuutta. Lisäksi tilikauden tulosta seurataan jo omana mittarina, joten liiketulosprosentin myötä mittaristosta on mahdollista saada hieman monipuolisempia tietoja.

Kasvua tavoiteltaessa tutkimuksen kohdeyrityksessä halutaan aiempaa tarkempaa tietoa syntyvistä kustannuksista. Tähän asti toiminta on ollut pienimuotoista, jolloin myös kustannukset ovat olleet alhaisia. Kasvun myötä tähän ennakoidaan kuitenkin muutosta, koska toiminnan laajeneminen kasvattaa kustannuksia. Näin ollen on tärkeää, että kustannukset pysyvät kontrollissa, kun liikevaihto alkaa kasvaa. Merkittävimmäksi kulueräksi yrityksessä tunnustetaan tällä hetkellä henkilöstökulut, joka valittiin seurattavaksi tunnusluvuksi. Henkilöstökulut on toinen lopulliseen mittaristoon valituista mittareista, joka ei sisällynyt vaihtoehtoisin mittareihin.

Nykyäänhän meillä on kustannukset tosi alhaiset, että on pyöritetty minimimiehityksellä. Että sit sinnekin täytyy panostaa. (T)

Tietysti siinä on ehkä se näkökulma, kun haetaan sitä kasvua, ja jos se liikevaihto alkaa kasvaa, niin kyllä meillä sinne kustannuksiinkin tulee sitä kasvua. Ja mielellään haluais ehkä seurata sitä, että mitenkä ne kulkee käsi kädessä. (T)

Lähinnähän ne on ne henkilöstökustannukset, mitä mä niinkun ite sillä lailla... Mikä se on se suurin, kun tää on sen tyylistä, että suurin osa on sitä henkilöstökustannusta ja sinne se tarvekin varmasti on. (T)

Kustannusten seuraamisessa pohdittiin myös muita vaihtoehtoja, mutta lopulta pitäydettiin aikaisemmin valitussa henkilöstökustannuksissa. Vaihtoehtoja olivat esimerkiksi markkinointikustannukset sekä kustannukset jaettuna uusien asiakkaiden lukumäärällä. Mittareiden lukumäärää ei kuitenkaan haluttu kasvattaa liian suureksi ja tässä vaiheessa henkilöstökustannukset valittiin käytettävään mittaristoon. Lisäksi todettiin, että kustannukset tulevat osittain huomioon vähentävänä tekijänä tilikauden tulosta ja liiketulosprosenttia laskettaessa.

Vaihtoehtoisista kannattavuuden tunnusluvuista sijoitetun pääoman tuottoa (ROI) ei koettu hyödylliseksi ainakaan tässä vaiheessa, koska vieraan pääoman tarvetta ei yrityksessä tällä hetkellä ole. Mittaria harkitaan uudelleen silloin, kun toiminta on kasvanut ja ollaan miettimässä seuraavia kehitysaskelaita.

Tietysti tää on pääoman sijoittajalle tärkeä, et näkee sitten... Eihän se meidän toiminnan kannalta oo, mutta sinne rahoittajien suuntaan selventää. Tai jos on tarve saada lisää rahoitusta jostain ulkopuolelta, niin sillanhan se on tietysti olennainen ja pystytään sillä osottamaan. - - Jos vaikka haetaan kansainvälistymistä tai jotain, niin sit ehkä tarvitaan niitä rahoittajia jossain vaiheessa toiminnalle. Ja silloin meidän pitää pystyä osottamaan se sijoitetun pääoman tuotto prosentti. (T)

Kannattavuuden kohdalla voidaankin todeta, että liikevaihtoon suhteutetut katemittarit sopivat kohdeyritykseen paremmin kuin pääomaan suhteutettavat mittarit.

Muista vaihtoehtoisista taloudellisen näkökulman mittareista voidaan nostaa esiin vielä taseen loppusumma sekä kassavirta. Taseen loppusumman seuraamista ei pidetty tarpeellisena, koska tase on vielä kevyt, eikä sen tarkkailemisesta saada juurikaan lisähyötyä.

Veikkaisin, että tässä vaiheessa se ei oo vielä olennainen. Sit tietysti jos toiminta kasvaa ja tulee sinne taseeseen enemmän tavaraa. Meidän tasehan on hyvin kevyt tällä hetkellä, että siellä ei paljoo ole. (T)

Kassavirran seuraamisen kohdalla puolestaan todettiin, että se painottuu enemmän operatiiviseen toimintaan, jota voidaan tehdä lyhyellä aikavälillä. Strategisen pitkän aikavälin mittariston suunnittelussa on myös muistettava, että jonkin mittarin valitsematta jättäminen ei tarkoita automaattisesti sitä, että kyseistä asiaa ei seurattaisi yrityksessä ollenkaan. Yrityksen toiminnan kannalta oleellisten asioiden seuraamista ei kannata jättää tekemättä ainoastaan sillä perusteella, että kyseistä tunnuslukua ei ole valittu mihinkään muodolliseen mittaristoon.

Kuten aiemmin on jo todettu, kohdeyrityksen toiminnan kehittämisessä korostuu selvästi uusien asiakkaiden hankkiminen. Tämä lienee keskeisin syy siihen, miksi asiakasnäkökulmaan tuli lopulta valituksi verrattain monta mittaria ja koko mittaristo on hieman painottunut sen suuntaan. Mittariston suunnittelussa ei ollut tarkoitus painottaa erityisesti mitään tiettyä näkökulmaa, mutta monet kohdeyrityksen strategiset tavoitteet sijoittuvat juuri asiakasnäkökulmaan, joten siihen mittareita tuli valituiksi muita näkökulmia enemmän.

Asiakasnäkökulmassa lähdettiin liikkeelle uusien asiakkaiden liikevaihdosta asiakasryhmittäin, jonka avulla pystytään seuraamaan uusien asiakkaiden synnyttämää myyntiä ja samalla uusien asiakkaiden osuutta koko yrityksen liikevaihdosta. Mittari on yksinkertainen ja helposti ymmärrettävä, minkä lisäksi se on keskeisessä asemassa yrityksen tavoitteleman kasvun saavuttamisessa. Mittarin valitsemisen mahdollistaa uusi laskutusjärjestelmä, jolla myyntiä ja asiakasmassaa voidaan analysoida entistä yksityiskohtaisemmin.

Sit just kun meillä nyt on tulossa tää henkilö, joka keskittyy tähän markkinointiin ja myyntiin. Ja kun nyt on tarkoitus viedä niin sanotusti uudelle tasolle yritystä, niin – – jotenkin ite aattelen myös sitä, että kun tavoitteena on hankkia niitä uusia asiakkaita, niin tää uusien asiakkaiden tuottama liikevaihto pidemmällä tähtäimellä olis sinänsä hyvä seurattava. (T)

Uusien asiakkaiden liikevaihdon rinnalle valittiin asiakasnäkökulmaan toiseksi mittariksi uusien asiakkaiden lukumäärä asiakasryhmittäin. Uusien asiakkaiden lukumäärä on tärkeää ei-rahamääräistä perustietoa, jota ei ole seurattu yrityksessä aikaisemmin. Uusien asiakkaiden tuottaman liikevaihdon sekä lukumäärän seuraaminen korostaa uusien asiakkaiden tärkeyttä yritykselle ja halua niiden saamiseen. Erityisen hyödylliseksi edellä mainitut mittarit tekee se, että uusien asiakkaiden liikevaihtoa sekä lukumäärää pystytään seuraamaan asiakasryhmittäin. Asiakasryhmittäin jaoteltuna mittarit tuottavat tietoa enemmän ja se on myös täsmällisempää, jolloin sitä voidaan käyttää tehokkaammin päätöksenteon tukena. Tällä tavoin uutta asiakasmassaa pystytään analysoimaan aiempaa

syvällisemmin, minkä avulla myyntiin ja markkinointiin voidaan tarvittaessa tehdä nopeitakin muutoksia.

Sit myös näkee vähän sitä, jos tulee vaikka 300 uutta asiakasta, niin onko niistä sit 290 kuluttaja-asiakkaita. Pystyis vähän sitä miettimään, että onko markkinointi ja myynti keskittynyt jo vähän liikaa sitten niihin, kun meillä on vaan 10 näitä yritysasiakkaita. Että pitäskö muuttaa toimintaa sit sen mukaisesti ja ruvetakin panostaa enemmän niihin yritysasiakkaisiin. Että onko niihin panostettu liian vähän? (T)

Uusien asiakkaiden seuranta mahdollistaa markkinoinnin vaikutuksien arvioimisen eri asiakasryhmissä myös pidemmällä aikavälillä, jolloin pystytään hie- man päättelemään, mihin ryhmiin markkinointi on kaikkein tehokkaimmin pur- rut.

Laskutusjärjestelmästä uudet asiakkaat voidaan tunnistaa perustamispäi- vämäärän mukaan, joten tietojenkeruu mittareita varten on mahdollista. Uutena asiakas säilyy sen tilikauden ajan, jolloin asiakas on rekisteröity järjestelmään. Rekisteröimisen yhteydessä uusi asiakas myös kytketään samalla johonkin asia- kasryhmään, jotta asiakasryhmittäin tapahtuva analyysi onnistuu.

Niin siinä on tietysti just se, että varmaan laskutusjärjestelmistä jonkun saa. Vaikka sen päivämäärän milloin asiakas on perustettu sinne järjestelmään. Et sit sä voit ottaa, jos on perustamispäivämäärä 2019 aikana, niin silloin se on uusi asiakas ollut sinä vuonna. Ja sit kun katot 2020 vuonna ja jos se on joku muu kuin 2020, niin silloin se on jo vanha asiakas. (T)

Uusi huolellisesti käyttöön otettu järjestelmä voi tulevaisuudessa osoittautua yri- tykselle erittäin arvokkaaksi tietolähteeksi, josta voidaan saada tärkeää tietoa päätöksentekoa varten.

Kolmanneksi mittariksi asiakasnäkökulmaan luotiin tunnusluku, jolla pys- tytään seuraamaan uusien asiakkaiden osuutta vanhoihin asiakkaisiin nähden. Tarkastelu on syytä tehdä asiakasryhmittäin, jotta sen käyttö on ylipäänsä järke- vää. Ilman jaottelua asiakasryhmiin mittari antaisi todennäköisesti virheellisen kuvan, sillä se arvostaisi kaikki asiakkaat samanarvoisiksi, vaikka tavallisesti yh- den yritysasiakkaan vaikutus toimintaan on suurempi kuin yhden kuluttaja-asi- akkaan. Se on toinen mittari, joka nostettiin lopulliseen mittaristoon vaihtoehtoisten mittareiden ulkopuolelta. Tunnusluvun arvo lasketaan jakamalla uusien asiakkaiden lukumäärä aktiivisten asiakkaiden kokonaismäärällä eri asiakasryh- missä. Aktiivisella asiakkaalla tarkoitetaan sitä, että asiakas on ostanut palveluita vähintään kerran meneillään olevan tilikauden aikana. Mittari kuvailee asiakas- massaa ja kertoo selkeällä tavalla yrityksen kyvystä hankkia uusia asiakkaita.

Pitäskö siinä olla sit joku sellanen tunnusluku, että – – paljonko on uusia asiakkaita ja paljonko on vanhoja asiakkaita? Joku tällainen prosenttiosuus. Sehän yleensä kertoo kaikista eniten ja se on helppo huomata siitä. (T)

Tunnuslukua tulkitaan muiden mittarien kuten uusien asiakkaiden lukumäärän ja liikevaihdon kehittymisen kanssa, jolloin yrityksen suoriutumuksesta voidaan muodostaa kokonaisvaltaisempia johtopäätöksiä. Mielenkiintoisiksi uusiin asi- akkaisiin kohdistuvat mittarit tekee myös se, että kohdeyritys palkkaa uuden

työntekijän hoitamaan täysipäiväisesti sen myyntiä ja markkinointia. Uusiin asiakkaisiin kohdistuvilla mittareilla voidaan arvioida jossain määrin myynnin ja markkinoinnin onnistumista, sillä niiden kehittymisen tulisi näkyä kasvavina asiakasmäärinä ja lopulta liikevaihdon kasvuna. Esimerkiksi jos uusien asiakkaiden suhteellinen osuus kasvaa jatkuvasti edellisiltä tarkasteluajanjaksoilta, voidaan todeta, että uusien asiakkaiden hankinta näyttäisi toimivan yrityksessä. Mutta toisaalta asiakkaita ei ilmeisesti pystytä säilyttämään kovinkaan hyvin, mikäli asiakkaiden kokonaismäärä pysyy samanaikaisesti tasaisena. Uusien asiakkaiden prosenttiosuuden ja asiakkaiden kokonaismäärän kehittymisen seurannalla voidaan myös tehdä päätelmiä asiakkaiden vaihtuvuudesta, mikä on tärkeää kehittyvälle yritykselle. Suuri vaihtuvuus enteilee yleensä vaikeuksia, koska poistuvien asiakkaiden tilalle tarvitaan jatkuvasti uusia, jotta toiminta saadaan pysymään edes entisellä tasolla. Sen vuoksi on tärkeää, että mittareita tulkitaan kokonaisuutena rinnakkain, eikä yksittäisinä toisistaan erillisinä mittareina.

Myyntin tarkkailua valittiin vielä edellä mainittujen lisäksi täydentämään myytyjen palveluiden jakauma. Myytyjen palveluiden jakaumaa seurataan euro-määräisesti, jolloin siitä saatava informaatio on käyttökelpoisempaa ja hyödyllisempää kuin kappalemäärittäin jaotellun tiedon kohdalla. Myytyjä palveluita tarkkaillaan sekä kokonaistasolla että asiakasryhmittäin, jotta yrityksen liiketoimintaa ymmärretään syvällisesti ja siitä saadaan kattava näkemys. Myytyjen palveluiden seuraamisen todetaan auttavan myös tavoitteiden asettamisessa ja toiminnan suunnittelussa, joiden lisäksi sen uskotaan tuottavan yrityksen kehittämisen kannalta olennaista tietoa. Aikaisemmin vastaavanlaista informaatiota ei ole pystytty tuottamaan, mikä on hankaloittanut yrityksen johtamista. Uusi lasutusjärjestelmä on tämänkin mittarin osalta hyvin keskeisessä roolissa.

Sitä just mietin, että myytyjen palveluiden jakaumaa... jos sinne sais sen tuoteryhmittäin ja sen kuntoon, niin tää vois olla sit ihan toimiva. (T)

Sekin kertoo, että mennäänkö strategian mukaisesti. Mut se pitäis olla ehdottomasti eurojen mukaan eikä kappaleiden. (Yksikön johtaja, myöh. Y)

Jos me tavoitellaan jotain tiettyä liikevaihtoa, niin [täytyy olla] joku tavoitemäärä, et paljonko siitä ois mistäkin lähteestä tulevaa. Ja sit toisaalta on paljon helpompi asettaa seuraaville vuosille tavoitteita, kun meillä on ensin raporteilta saatu jotain tietoa aikaisemmilta vuosilta. Että nyt on just vähän se ongelma, kun ei oikein saa sillä lailla niin hyvin sitä. (T)

Asiakasryhmittäin jaoteltu tieto antaa tilaisuuden eri asiakasryhmien keskinäiseen vertailuun, jonka mukaisesti voidaan esimerkiksi lähteä linjaamaan myynnin painopisteitä tulevaisuudessa. Tällä hetkellä myynnissä ei ole erityisiä painopisteitä, mutta tulevaisuudessa se on varmasti mahdollista, kun myyntiä opitaan ymmärtämään paremmin.

Myyntin seurannan lisäksi asiakasnäkökulmaan valittiin hieman perinteisempiä asiakkaiden kokemuksiin perustuvia mittareita. Kaikki yhdeksän edellä esiteltyä mittaria ovat olleet organisaation sisäisiä ja objektiivisia mittareita, joten

mittariston tasapainon vuoksi siihen on hyvä valita myös ulkoisia sekä subjektiivisia mittareita. Asiakkaan kokema hinta-laatusuhde nostettiin toiminnan kannalta olennaiseksi, koska yrityksen on tarkoitus kilpailla markkinoilla juuri korkealla laadulla. Tämän vuoksi on tärkeää saada tietoa laadusta asiakkaidenkin suunnalta, jotta toimintaa pystytään arvioimaan eri perspektiiveistä. Samaan kategoriaan voidaan luokitella koetun hinta-laatusuhteen lisäksi myös lähestyttävyys ja tavoitettavuus, jotka ovat niin ikään subjektiivisia asiakkaan mielipiteisiin perustuvia ulkoisia mittareita. Lähestyttävyys valittiin etenkin sen vuoksi, että yhtenä yrityksen tavoitteena on näyttää asiakkaan silmissä asiantuntevalta mutta silti helposti lähestyttävältä. Tavoitettavuuskin on yrityksen kehittymisen kannalta oleellinen seurattava, sillä nykyisiltä asiakkailta on tullut palautetta, että yrityksen henkilökuntaa on voinut olla joskus vaikea saada kiinni. Tähän on ollut syynä pienet henkilöstöresurssit, koska sama henkilöstö on suorittanut samanaikaisesti sekä käytännön liiketoimintaa että myyntiä. Tällöin ei aina ole riittänyt aikaa esimerkiksi puhelimeen vastaamiseen, mikä voi aiheuttaa negatiivisia reaktioita asiakkaissa. Uusi työntekijä tulee vahvistamaan myös tätä aluetta, joten on mielenkiintoista seurata, saavutetaanko kehitystä silläkin saralla.

Mittariston asiakasnäkökulmaan valittiin vielä asiakastyytyväisyys, joka on perinteinen yleismittari, joka tulee valituksi monen organisaation strategiseen mittaristoon. Asiakastyytyväisyys nähdään yrityksessä eräänlaisena yläotsikkona, joka muodostuu muun muassa edellä mainituista hinta-laatusuhteesta, lähestyttävyydestä ja tavoitettavuudesta.

Ja itse asiassa se asiakastyytyväisyys hän rakentuu noista muutamasta muusta asiasta, et se on ehkä mun mielestä vähän semmonen yläotsikko noille tavoitettavuudelle ja hinta-laatusuhteelle ja tämmösille. (T)

Tiedot mittareita varten kerätään asiakastyytyväisyyskyselyllä, jonka toteuttamisaikataulusta yrityksessä ei vielä oltu täysin varmoja. Alustavissa suunnitelmissa oli, että asiakastyytyväisyyskysely toteutettaisiin kerran tai kahdesti vuodessa. Ajankohdaksi valittaisiin sopiva kuukausi, jolloin kävijöitä on paljon.

Ei ehkä niin, että joka käynnin jälkeen, vaikka puolivuositain. (Y)

Ja eihän sen tarvii olla kuin joku kuukauden otanta vaikka siis. Ottaa vaikka lokakuun tyyliin kyselykuukaudeksi, kun asiakkaita käy. Että saa niinkun siitä vähän tietoa. Ja aika hyvin on varmaan kartalla, että - - millonka tulee niitä piikkejä, millon ihmiset tulee enemmän käymään. Varsinkin tällaiset kuluttaja-asiakastyyliset. (T)

Strategisen mittariston kannalta on mahdollista, että tietoja kerätään keskitetyksi ja hieman harvemmin, koska mittareiden arvoja ei ole tarkoituksenmukaista seurata päivä- tai viikkotasolla. Pienessä yrityksessä heilahtelut eri kuukausien välillä voivat olla niin huomattavia, että mittariston antama kuva saattaisi siinä tapauksessa olla väärentynyt. Mittariston käytössä sopiva tarkasteluväli opitaan tuntemaan ajan myötä ja on yrityksen itsensä määriteltävissä.

Tunnettuuden ja markkinoinnin vaikuttavuuden mittaamista pohdittiin pitkään ja ne huomattiin haastaviksi mittauskohteiksi. Tässä vaiheessa niitä ei

valittu mittaristoon, mutta tulevaisuuden selkiytyessä niihin saatetaan vielä palata uudelleen.

Saadaankohan me tuota? Tunnettuus meillä on ongelma. (Y)

Tuo tulee monessa kohtaa vaan esille, että ei tunneta. Ois hyvä saada tuokin yhteys, jos sitä tunnettuutta saa kasvuun, niin näkyykö se missään. Oletettavasti näin siinä käy... (Y)

Tunnettuuden puuttuminen on ehkä mittariston huomattavin puute tässä vaiheessa, sillä se on yrityksen yksi tärkeistä tavoitteista. Tunnettuuden mittaamisessa harkittiin markkinatutkimuksen tekemistä säännöllisesti, mutta toistaiseksi näin ei päätetty tehdä. Tunnettuutta kuitenkin pyrittiin ottamaan edes hiukan huomioon sisäisten prosessien näkökulmassa. Imagon ja maineen seuraamista ei pidetä vielä tässä vaiheessa olennaisena, koska yritys on niin pieni toimija, että niiden tarkkailu ei välttämättä tuo juurikaan lisäarvoa johtamiseen.

Mitä tässä on näitä imago, mainetta, tämmösiä, niin mä en ehkä nyt vielä tähän. Että niitä voi sit ehkä lisätä siinä vaiheessa, kun on saatu sitä jalansijaa vähän enemmän siellä markkinoilla. (T)

Asiakasnäkökulmaan valitut kahdeksan mittaria tuottavat tietoa niin yrityksen kuin asiakkaidenkin perspektiivistä ja niiden avulla on mahdollista pureutua organisaation sisäisiin ja ulkoisiin seikkoihin. Näin ollen näkökulma on itsessään tasapainoinen, vaikka koko mittaristo nojaakin hieman asiakasnäkökulmaan.

Sisäisten prosessien näkökulmaan valittiin yrityksen sosiaalisen median (Facebook ja Instagram) seuraajien lukumäärä sekä nettisivujen vierailijoiden lukumäärä. Ne ovat yksinkertaisia ja selviä mittareita, joihin tiedot pystytään keräämään helposti. Mittarit antavat hieman suuntaa yrityksen tunnettuuden kehittymisestä, mutta niiden vaikutusta myyntiin ei pidetä kovinkaan merkittävänä.

Kyllähän se [sosiaalinen media] on nykyaikaa. Sitä kautta paljon tieto leviää. (T)

Samaten tuo tieto tuosta nettisivujen vierailijoista. Onko ne kuinka kuvaavia? – Toki ne jollakin tavalla kuvastaa meidän tunnettuutta tai niinkun tämmöstä, mutta... (Y)

Kyllähän se tietysti tietyllä tavalla, että... mitä enemmän niitä ihmisiä sinne eksyy tai tulee kattomaan, niin sitä todennäköisempää on, että myös se asiakasmassa kasvaa. Koska kyllä niistä ainakin jotkut päätyy myös asiakkaaksi ja tulee ja tekee sen ensimmäisen tilauksen. (T)

Mielenkiintoiseksi mittareiden käytön tekee uuden työntekijän rekrytointi sekä myöhemmin mahdollisesti tehtävä brändiuudistus.

Et onhan se kuitenkin mielenkiintonen seurata, et kun meille tulee nyt uus henkilö siihen ihan täysin sitä, että tapahtuuko siellä sitten muutoksia. – Ja jos niinkun sen brändiuudistuksen myötä on ehkä tarkoitus jotenkin uudistaa niitä nettisivujakin. (T)



Sisäisten prosessien kohdalla mietittiin myös muita mittarivaihtoehtoja kuten asiakaskontaktien lukumäärää ja uusien palveluiden kehittämistä, mutta niiden valintaa ei pidetty tällä hetkellä tarpeellisena.

Kyllähän senkin [asiakaskontaktien lukumäärä] seuranta varmasti nyt helpottuis, koska on vaan niin sanotusti se yks ihminen, joka niitä asiakaskontakteja yrittää hoitaa. (T)

Jossain vaiheessa oli puhetta, et just pitäis seurata sitä kontaktien lukumäärää ja sitten tarjouksia ja kuinka paljon niistä tarjouksista sit oikeesti menee kauppaan asti. (Y)

Tutkimuksen kohdeyrityksessä on myös suunnitteilla mahdollisesti jonkin CRM-järjestelmän (*customer relationship management*) käyttöönotto, jonka avulla pystyttäisiin seuraamaan vielä tarkemmin asiakaskantaa, kontaktointeja sekä toteutuneita myyntejä. Tässä vaiheessa sisäisten prosessien näkökulmaan ei kuitenkaan valittu enää enempää mittareita, joten lopullisen mittariston mittareiden lukumääräksi muodostui 15.

Lopulliseen mittaristoon tuli valituksi strategiselle mittaristolle tunnusomaisesti monentyyppisiä mittareita. Luodun mittariston ainutkertaisuuden muodostaa vahva asiakaskeskeisyys, sillä asiakasnäkökulmaan tuli valituiksi paljon uniikkeja tämän tutkimuksen kohdeyrityksen tarpeisiin sopivia mittareita. Kuten edellä jo mainittiin, mittaristoon valittiin organisaation sisäisiä ja ulkoisia mittareita, jotta tarkastelua tapahtuu useista perspektiiveistä ja toimintaa pystytään arvioimaan myös asiakkaan silmin. Niiden lisäksi on niin objektiivisia kuin subjektiivisiakin sekä raha- ja ei-rahamääräisiä mittareita, jotka osaltaan tasapainottavat mittaristoa. Varsinkin kokemusperäisten subjektiivisten mittareiden seuraamisessa tulee muistaa arvioida mittareiden luotettavuutta kriittisesti, sillä niistä saadut tulokset voivat vaihdella paljon eri arvioijasta ja ajankohdasta riippuen. Subjektiivisten mittareiden pohjalta erilaisten johtopäätösten tekemisessä on siis syytä olla varovaisempia kuin riippumattomien objektiivisten mittareiden kohdalla, koska myös sattuma vaikuttaa jossain määrin tuloksiin.

Valittua mittaristoa tasapainottavat myös pitkälle ja lyhyelle aikavälille suuntautuvat mittarit. Esimerkiksi liikevaihdon kasvattamista voidaan pitää pitkän aikavälin tavoitteena, koska se on monen tekijän summa ja sen saavuttaminen vaatii organisaatiolta pitkäjänteistä työtä sekä sitoutumista. Asiakastytyväisyyteen liittyvät mittarit suuntautuvat puolestaan enemmän lyhyelle aikavälille, koska niihin vaikuttaviin tekijöihin pystytään tekemään muutoksia tarvittaessa huomattavasti nopeammin. Tavanomaisesti mittarit arvioivat menneisyydessä tapahtunutta toimintaa, mutta tulevaisuutta kohti mittareita pystytään suunnautamaan tavoitteiden asettamisen kautta. Itse tavoitearvojen asettamiseen ei kuitenkaan pureuduttu tässä tutkimuksessa.

Tässä yhteydessä nousee esiin organisaatioiden strategisen suunnittelun syklisyys, joka alkaa lähtökohtien kartoittamisesta ja strategian luomisesta. Strategian luomisen jälkeen asetetaan tavoitteet, joita kohti toiminnalla pyritään. Tavoitteiden saavuttamista valitaan seuraamaan sopivat mittarit, joita analysoidaan muodostetaan johtopäätökset organisaation suoriutumisesta ja arvioidaan

tarve muutosten tekemiselle. Kierto alkaa jälleen alusta, kun lähtökohdat liiketoiminnalle arvioidaan uudelleen ja tarvittavat muutokset strategiaan tehdään aiemman suoriutumisen perusteella. Saadun tiedon pohjalta toimimista voidaan kuvailla organisaation oppimiseksi.

## 5 YHTEENVETO JA JOHTOPÄÄTÖKSET

Tutkimuksen tavoitteena oli suunnitella strateginen suorituskykymittaristo pie-  
neen ja kehittyvään liikunta-alan yritykseen. Kohdeyrityksessä ei ole aikaisem-  
min ollut käytössä vastaavaa mittaristoa ja sellaisen tarve koettiin merkittäväksi,  
koska yrityksen toimintaa halutaan vahvasti kehittää ja kasvattaa. Aikaisem-  
missä tutkimuksissa on havaittu, että kasvun hallinnassa organisaation kyky ta-  
louden ohjaamiseen korostuu, mikä voi vaatia yrityksen johdolta johtamiskäy-  
tänneiden ja -järjestelmien uudistamista (Järvenpää & Länsiluoto, 2008, 76–77;  
Pukkinen, 2009, 149). Tämä laadullinen tutkimus seurasi konstruktivistista tutki-  
musotetta, jolla tarkoitetaan sitä, että tutkimuksen ohella muodostettiin uusi  
konstruktio käytännön elämään. Tässä tapauksessa uusi konstruktio oli siis stra-  
teginen mittaristo, joka suunniteltiin yhdessä tutkittavan organisaation henkilös-  
tön kanssa. Näin ollen tutkimus voidaan luokitella myös toimintatutkimukseksi.  
Yhteistyön myötä teoria ja käytäntö saadaan pidettyä lähekkäin, mikä on ollut  
pitkään johdon laskentatoimen tutkimuksen yksi keskeisimpiä haasteita.

Suunnitellun mittariston on tarkoitus toimia yrityksen johtamisen sekä pää-  
töksenteon tukena ja edesauttaa kasvua, sillä sen avulla toimintaa voidaan arvi-  
oida ja myöhemmin kehittää kerättyjen tietojen pohjalta. Mittaristo mahdollistaa  
kehittymisen seurannan ja auttaa arvioimaan yrityksen kykyä toteuttaa suunni-  
teltua strategiaa. Strategista mittaristoa lähdettiin rakentamaan Kaplanin ja Nor-  
tonin (1992) kehittämään BSC:n kehykseen, jonka muodostavat neljä toisiinsa  
kiinnittyvää näkökulmaa, jotka ovat taloudellinen näkökulma, asiakasnäkö-  
kulma, sisäisten prosessien näkökulma sekä oppimisen ja kasvun näkökulma.  
Keskeisinä tekijöinä BSC:ssä ovat yrityksen visio ja strategia, joita kuvaamaan eri  
näkökulmiin valitaan sopivat mittarit. Mittareiden arvoja kehittämällä yrityksen  
toiminta suuntautuu pitkällä aikajänteellä strategian mukaisesti, jolloin voidaan  
puhua yrityksen strategisesta johtamisesta.

Pieniä organisaatioita varten on kehitetty myös omia mittaristoja, jotka ot-  
tavat paremmin huomioon niiden erityispiirteet. Pienelle organisaatiolle on tyy-  
pillistä, että käytettävissä olevat voimavarat ovat rajalliset ja toimintaympäristön  
epävarmuuden taso on korkea. Tällöin mittariston on syytä olla riittävän yksin-  
kertainen sekä markkinoiden muutoksiin nopeasti sopeutuva. Yksi esimerkki täl-  
laisesta mittaristosta on Pekkolan ym. (2016) kehittämä joustava suoritusmittaus-  
järjestelmä FPM, joka koostuu pysyvistä ydinmittareista sekä vaihtuvista tuke-  
vista mittareista. Ydinmittarit ovat tavanomaisesti taloudellisia tulosmittareita,  
joiden avulla seurataan yrityksen taloudellista suorituskykyä. Tukevat mittarit  
puolestaan pyrkivät ohjaamaan yrityksen toimintaa strategian suuntaiseksi, jol-  
loin niitä voidaan kutsua myös ennakoiviksi mittareiksi. Tukevia mittareita vaih-  
dellaan yrityksen strategian mukaisesti, mikä tekee mittaristosta joustavan ja olo-  
suhteisiin nopeasti sopeutuvan.

Strategisen mittariston suunnittelu on moninainen prosessi, jossa huomi-  
oonotettavia asioita on hyvin paljon. Suurissa yrityksissä muuttuvia tekijöitä on

tyypillisesti enemmän kuin pienissä yrityksissä, joten niissä strategisen mittariston suunnittelu on monivaiheinen ja varsin pitkä prosessi. Suuryrityksiin kehitetyt suunnitteluprosessit saattavat kuitenkin olla liian raskaita pienille yrityksille, joten aikaisemmassa tutkimuksessa on esitetty, että suunnitteluprosesseja kannattaa soveltaa pieniin yrityksiin paremmin sopiviksi. (Malagueño ym., 2018; Cocca & Alberti, 2010; Pekkola ym., 2016). Tämän tutkimuksen aikana erityistä huomiota kiinnitettiin mittariston soveltamiseen pienen yrityksen näkökulmasta, mikä näkyi nopeana, suoraviivaisena ja yksinkertaisena suunnitteluprosessina.

Mittariston suunnittelussa teoria kulki jatkuvasti mukana, jolloin suunnitellun mittariston edellytykset toimia säilyvät mahdollisimman korkeina. Kirjallisuudessa lähtökohdaksi onnistuneen mittariston suunnittelulle pidetään yrityksen johdon positiivista suhtautumista ja sitoutumista projektiin (Atkinson, 2006). Tämän tutkimuksen kohdalla johdon sitoutuminen oli kiitettävällä tasolla, mikä näkyi aktiivisuutena sekä kiinnostuksena menetelmää kohtaan. Samassa yhteydessä on mahdollista todeta, että myös yrityksen kasvun edellytykset täyttyvät. Yritykseltä löytyy kasvuhaluja ja osaamista, joiden lisäksi markkinatilanne on tällä hetkellä suotuisa yrityskasvulle.

Vaikka edellytykset suunnitellun mittariston toiminnalle ovat hyvät, ei epäonnistumisen mahdollisuutta voi sulkea täysin pois. Huomattavin riski mittariston toiminnan kannalta lienee se, että valitut mittarit eivät kuvaakaan yrityksen strategiaa, jolloin toiminta voi ajautua väärille urille. Riskinä voidaan pitää myös sitä, että mittareita vaihdellaan liian nopeasti, jolloin mittariston käyttö saattaa aiheuttaa yrityksessä sekaannusta ja epäselvyyttä. Mittareita tulisi vaihtaa vain merkittävien strategisten muutosten myötä, jotta mittariston käyttö pysyy hallittuna ja johdonmukaisena. Tarve mittareiden vaihtamiseen pienenee sen mukaan, mitä vakiintuneempaa yrityksen toiminta on. Mittareiden jatkuvan lisäämisen vaarana sen sijaan on, että mittariston koko kasvaa liian suureksi, jolloin sitä on vaikeaa hallita. Tärkeää on pudottaa aina tarpeettomat mittarit pois, jotta toiminnassa huomio kiinnittyy menestyksen kannalta vain olennaisimpiin asioihin. Mittariston käytön pulmaksi pienessä yrityksessä voi osoittautua myös se, että johto tuntee asemansa puolesta yrityksen toiminnan läpikotaisin, jolloin mittaristosta ei välttämättä saada merkittävää lisähyötyä. Lisäksi nuoren yrityksen kohdalla voi olla vaikeaa arvioida, kuinka muodollinen mittaristo tulee toimimaan ja vaikuttamaan yritykseen. Riskien tunnistaminen ja ymmärtäminen parantavat tutkimuksen aikana suunnitellun mittariston toimintaedellytyksiä, jolloin sitä on mahdollista hyödyntää odotusten mukaisesti ja se tukee kohdeyrityksen kehittymistä sekä kasvua.

Varsinainen mittariston suunnittelu alkoi kohdeyritykseen perehtymällä, jonka jälkeen muodostettiin kohdeyrityksen strategiset pitkän aikavälin tavoitteet. Tavoitteet muotoiltiin suunnitelmien sekä johdon näkemysten perusteella ja apuna käytettiin myös strategiakarttaa. Strategiakartan ohella luotiin samalla kattava lista vaihtoehtoisia mittareita, joista lopullinen mittaristo suurimmaksi osaksi valittiin. Kirjallisuudessa strategisten tavoitteiden selkeyttä korostetaan

huomattavan paljon ja niiden riittävän tarkkaa määrittelyä pidetään yhtenä kriittisimmistä vaiheista mittariston suunnittelussa (Gumbus & Lussier, 2006; Kaplan & Norton, 1996, 302–303).

Strategiakartta on Kaplanin ja Nortonin (2004) kehittämä menetelmä, jonka avulla yrityksen liiketoimintamalli voidaan muuttaa näkyvään muotoon. Se rakentuu samaan kehykseen kuin BSC ja sen tarkoituksena on kuvata sitä, kuinka organisaatio luo aineettomista voimavaroistaan taloudellista arvoa. Strategiakartasta oli huomattavaa hyötyä mittariston suunnittelussa, koska sen avulla yrityksen kriittiset menestystekijät saatiin muutettua näkyviksi, mikä loi tukevan perustan yksittäisten mittareiden valinnalle. Strategiakartta kuten myös BSC voidaan luokitella strategian tulkitsemisen kannalta rationaalisuuden ja suunnittelun koulukunnan alle. Aikaisemmissa tutkimuksissa on havaittu, että varsinkin strategisen suunnittelun menetelmistä on hyötyä pienille yrityksille. Niiden avulla voidaan parantaa pienten yritysten selviytymismahdollisuuksia ja edesauttaa kasvua. (Petkovic ym., 2016; Shields & Shelleman, 2016; Brinckmann ym., 2010.)

Suunnittelun tavoitteena oli kehittää yksinkertainen, ymmärrettävä ja helpposti käyttöönotettava mittaristo, jotta siitä tulisi pysyvä osa kohdeyrityksen toimintaa. Mittareiden lukumäärä haluttiin pitää tässä vaiheessa mahdollisimman alhaisena, jotta mittaristoa olisi helppo käyttää ja ylläpitää. Myös kirjallisuudessa todetaan, että usein mittaristoihin valitaan liikaa mittareita, jolloin ne eivät toimi tarkoituksenmukaisesti ja voivat aiheuttaa sekaannusta (Malmi ym., 2006, 110). Lopulliseen mittaristoon tuli valituiksi yhteensä 15 mittaria, jota voidaan pitää melko sopivana määränä pieneen yritykseen. Mittareiden valinnassa huomiota kiinnitettiin siihen, että tietojenkeruu mittareita varten onnistuu, mittarit mittaavat haluttua asiaa ja mitattaviin asioihin pystytään omilla toimilla vaikuttamaan. Kohdeyrityksen uusi laskutusjärjestelmä mahdollistaa aiempaa tarkempien tietojen keräämisen ja se on keskeisessä asemassa mittariston käytössä sekä myöhemmin yrityksen kehittämisessä mittaristosta saatujen tietojen pohjalta.

Lopullisen mittariston valinnassa yllättävää oli se, että BSC:n oppimisen ja kasvun näkökulmaan ei valittu yhtään mittaria. Tässä tapauksessa oppimisen ja kasvun näkökulman henkilöstömittareita ei koettu tarpeellisiksi, koska pienessä yrityksessä henkilöstö tunnetaan hyvin ja sitä pystytään seuraamaan riittävällä tavalla ilman muodollisia mittareitakin. Tulevaisuudessa tilanne voi kuitenkin muuttua, jos yritys kasvaa suunnitelmien mukaisesti ja henkilöstön määrä lisääntyy merkittävästi. Tällä hetkellä yksittäisen työntekijän suorituksen mittaaminen saattaa huonoimmassa tapauksessa jopa heikentää yrityksen kilpailukykyä, koska se tyypillisesti lisää painetta työn tekemiseen. Sillä puolestaan voi olla negatiivinen vaikutus palvelun laatuun, mikä ei ole suotavaa korkeaa palveluiden laatua tavoittelevalle yritykselle. Tästä voidaan päätellä, että BSC:n oppimisen ja kasvun näkökulma ei välttämättä ole erityisen merkityksellinen ja välttämätön sellaisissa pienissä yrityksissä, joissa henkilöstöä on hyvin vähän.

Tutkimuksen aikana suunniteltua mittaristoa voidaankin pitää eräänlaisena BSC:n ja FPM:n välisenä risteytyksenä, sillä lopputuloksena syntyneessä hybridimittaristossa on vaikutteita molemmista mittaristoista. Mittaristo on

suunniteltu alun perin BSC:n kehykseen, mutta se sulautuu erinomaisesti myös FPM-malliin. Lopulliseen mittaristoon valitut taloudelliset mittarit muistuttavat paljon FPM:n ydinmittareita, sillä ne ovat luonteeltaan pysyviä ja niitä tuskin tullaan vaihtamaan kohdeyrityksessä kovinkaan nopeasti. Mittariston huipun muodostamat taloudelliset mittarit kohdistuvat pääasiassa menneisyyteen ja ne mitaavat yrityksen taloudellista suorituskykyä sekä auttavat arvioimaan tehtyjen päätösten onnistuneisuutta. FPM:n alaosan mittareiden tarkoituksena on sen sijaan ohjata organisaation toimintaa strategian suuntaiseksi, mikä on myös BSC:n asiakasnäkökulman, sisäisten prosessien näkökulman sekä oppimisen ja kasvun näkökulman tavoite. Näin ollen mittaristojen yhdenmukaisuutta voidaan pitää huomattavana ja risteyttämistä mahdollisena. Lisäksi on todennäköisempää, että kohdeyrityksen tapauksessa mittareita tullaan ensiksi vaihtamaan tai lisäämään BSC:n kolmeen jälkimmäiseen näkökulmaan, joten vaihtoja tehtäisiin juuri FPM:n tukevien mittareiden kohdalla.

Tässä tutkimuksessa suunnitellun hybridimittariston alaosan rakentavat BSC:n kolme näkökulmaa, mutta mikään ei estä myöskään toisenlaisten näkökulmien sisällyttämistä mittaristoon. Hybridimittariston alaosaan on mahdollista valita myös sellaisia näkökulmia, jotka puuttuvat BSC:stä, jolloin mittariston mukauttamismahdollisuuksista tulee hyvin monipuoliset. Tavallisesta poikkeavien näkökulmien avulla olisi mahdollista ottaa huomioon esimerkiksi vallitseva kilpailutilanne, yhteiskunta tai luonnonympäristö. Tällä tavoin mittaristo pystyttäisiin muokkaamaan kuhunkin tilanteeseen entistä paremmin sopivaksi.

Lopulliseen mittaristoon valittiin taloudelliseen näkökulmaan viisi melko tavallista mittaria, jotka painottavat kasvua. Valituiksi tulivat liikevaihto, liikevaihdon kasvuprosentti, tulos, liiketulosprosentti sekä henkilöstökulut. Esiin voidaan nostaa liiketulosprosentti, jolla pystytään tarkkailemaan sitä, kuinka tulos ja liikevaihto kehittyvät suhteessa toisiinsa. Tämän seuraamista pidetään kohdeyrityksessä tärkeänä, sillä liikevaihdon kasvun lisäksi myös kustannusten odotetaan nousevan. Aikaisemmin yrityksen toiminta on ollut pienimuotoista ja kustannukset alhaisia, joten mahdollisesti nousevista kustannuksista halutaan olla hyvin tietoisia heti alusta alkaen.

Asiakasnäkökulmaan mittareita tuli valituiksi huomattavan paljon, sillä lopullisesta mittaristosta niitä löytyy kahdeksan kappaletta. Tämän voidaan arvella johtuvan siitä, että yrityksen toiminnan kehittämisessä korostuu halu uusien asiakkaiden hankintaan ja asiakasmassan ymmärtämiseen. Asiakasnäkökulmaan valittiin uusien asiakkaiden liikevaihto, uusien asiakkaiden lukumäärä, uusien asiakkaiden osuus kaikista asiakkaista, myytyjen palveluiden jakauma, koettu hinta-laatusuhde, lähestyttävyyys, tavoitettavuus sekä asiakastyytyväisyys. Valitut mittarit keskittyvät myynnin ja asiakkaiden analysoimiseen, joita ei ole aikaisemmin pystytty tekemään vastaavalla tavalla. Myynnin ja asiakasmassan analyysiä parantaa huomattavasti yrityksen uusi laskutusjärjestelmä, josta tietoja pystytään keräämään asiakasryhmittäin, jolloin saatu tieto on hyvin yksityiskohtaista ja käyttökelpoista päätöksenteossa. Mittareiden tulkintaa on tärkeää tehdä rinnakkain, jolloin mittaristoa luetaan yhtenä kokonaisuutena eikä pelkästään yksittäisinä mittareina.

Sisäisten prosessien näkökulmaan valittiin yrityksen sosiaalisen median seuraajien lukumäärä sekä nettisivujen vierailijoiden lukumäärä. Niiden avulla pystytään saamaan hieman viitteitä tunnettuuden kehittymisestä, mutta kovin suuria johtopäätöksiä niistä ei tulla tekemään. Mielenkiintoisiksi mittarit tekee se, että yritys palkkaa uuden työntekijän hoitamaan täysipäiväisesti myyntiä ja markkinointia, minkä tulisi näkyä kehityksenä mittareissa.

Lopullisessa mittaristossa korostuvat taloudellisen suorituskyvyn, myynnin ja asiakkaiden analysointi, jotka ovat kaikki keskeisiä tekijöitä tutkimuksen kohdeyrityksen kehittämisessä. Ainutkertaisuuden mittaristoon tuo asiakaskeksisyys, sillä asiakasnäkökulmaan valittiin paljon uniikkeja mittareita, joilla mittaristo saadaan suunnattua strategian mukaisesti. Luodulla mittaristolla on edellytykset toimia suunnitelmien mukaisesti, koska valitut mittarit kuvaavat hyvin yrityksen strategian kannalta kriittisiä menestystekijöitä.

Jatkotutkimuksen puolesta luonnollisena jatkumona olisi seurata tässä tutkimuksessa suunnitellun strategisen mittariston implementointia ja käyttöä kohdeyrityksessä. Mielenkiintoista olisi tutkia, onko mittariston käytöllä vaikutusta yrityksen kehittymiseen sekä kasvuun. Yleisellä tasolla suorituskykymittaristojen tutkimus on painottunut vahvasti suuriin yrityksiin ja suuressa osassa yrityksiä mittaristojen käyttö on arkipäivää. Näin ollen lisää tutkimusta tarvittaisiin pienissä ja keskisuurissa yrityksissä niin vaikutusten arvioimisen kuin mittaristojen suunnittelunkin kohdalla. Mahdollista olisi tutkia myös mittaristojen käytön ja yrityksen kasvun suhdetta toisiinsa. Aiheen kiinnostavuutta lisää se, että toiminnan strategisen suunnittelun on havaittu vaikuttavan pienten yritysten suorituskykyyn positiivisesti. Tämän vuoksi varsinkin mittaristojen suunnitteluprosesseista olisi tarpeellista saada lisää tietoa, jotta niitä opittaisiin soveltamaan tehokkaasti ja pienten yritysten erityispiirteet osattaisiin ottaa vielä entistäkin paremmin huomioon. Lisätutkimus saattaisi rohkaista pieniä yrityksiä ottamaan uusia strategisia johdon laskentatoimen menetelmiä kuten suorituskykymittaristoja käyttöön, millä voisi olla vaikutusta myös yhteiskuntaan.

## LÄHTEET

- Alasuutari, P., 1999. Laadullinen tutkimus. Tampere: Vastapaino.
- Alonso, Á. & Fernández, P., 2009. The balanced scorecard of public investment in sport: proposal for change. *Rivista Di Diritto Ed Economia Dello Sport* 5 (1), 89-107.
- Atkinson, H., 2006. Strategy implementation: a role for the balanced scorecard? *Management Decision* 44 (10), 1441-1460.
- Atkinson, A.A., Kaplan, R., Matsumura, E.M., Young, S.M., 2012. *Management accounting: information for decision-making and strategy execution*. Harlow: Pearson Education Limited.
- Bao, G., 2015. What theories are needed for strategic management? *Nankai Business Review International* 6 (4), 433-454.
- Brinckmann, J., Grichnik, D. & Kapsa, D., 2010. Should entrepreneurs plan or just storm the castle? A meta-analysis on contextual factors impacting the business planning-performance relationship in small firms. *Journal of Business Venturing* 25 (1), 24-40.
- Bryant, L., Jones, D. & Widener, S., 2004. Managing value creation within the firm: an examination of multiple performance measures. *Journal of Management Accounting Research* 16, 107-131.
- Burns, J., Quinn, M., Warren, L. & Oliveira, J., 2013. *Management accounting*. London: McGraw-Hill.
- Cadez, S. & Guilding, C., 2008. An exploratory investigation of an integrated contingency model of strategic management accounting. *Accounting, Organizations and Society* 33 (7-8), 836-863.
- Catuogno, S., Arena, C., Saggese, S. & Sarto, F., 2017. Balanced performance measurement in research hospitals: the participative case study of a haematology department. *BMC Health Services Research* 17, 522.
- Chavan, M., 2009. The balanced scorecard: a new challenge. *The Journal of Management Development* 28 (5), 393-406.
- Chenhall, R., 2003. Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future. *Accounting, Organizations and Society* 28 (2 & 3), 127-168.
- Clegg, B., 2018. Perceptions of growth-impeding constraints acting upon SMEs' operations and the identification and use of transitionary paths to elevate them. *International Journal of Operations & Production Management* 38 (3), 756-783.
- Cocca, P. & Alberti, M., 2010. A framework to assess performance measurement systems in SMEs. *International Journal of Productivity and Performance Management* 59 (2), 186-200.
- Collins, J. & Porras, J., 1996. Building your company's vision. *Harvard Business Review* 74 (5), 65-77.
- D'Aveni, R.A., 1999. Strategic supremacy through disruption and dominance. *Sloan Management Review* 40 (3), 127-135.



- 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 (1), 93–122.
- Denzin, N. & Lincoln, Y., 2000. *Handbook of qualitative research*. Thousand Oaks: Sage.
- Dixon, R., 1998. Accounting for strategic management: a practical application. *Long Range Planning* 31 (2), 272–279.
- Drury, C., 2015. *Management and cost accounting*. Andover: Cengage Learning.
- Eskola, J. & Suoranta, J., 2008. *Johdatus laadulliseen tutkimukseen*. Tampere: Vastapaino.
- Euroopan komissio, 2018. What is an SME? [Viitattu 30.11.2018] Saatavissa: [http://ec.europa.eu/growth/smes/business-friendly-environment/sme-definition\\_en](http://ec.europa.eu/growth/smes/business-friendly-environment/sme-definition_en)
- Gullkvist, B. & Ylinen, M., 2008. Strategisten tavoitteiden kommunikoinnin ja suorituskyvyn mittauksen merkitys kasvuyritysten innovatiivisuudelle ja suorituskyvylle. Teoksessa Toivola, T., Tornikoski, E., Tuomi, L. & Varamäki, E. (toim.), *Rohkeasti kasvuun – näkökulmia yrityksen kasvuun ja kehittymiseen*. Helsinki: Haaga-Helia ammattikorkeakoulu.
- Gumbus, A., 2005. Introducing the balanced scorecard: creating metrics to measure performance. *Journal of Management Education* 29 (4), 617–630.
- Gumbus, A. & Lussier, R.N., 2006. Entrepreneurs use a balanced scorecard to translate strategy into performance measures. *Journal of Small Business Management* 44 (3), 407–425.
- Guthrie, J. & Parker, L., 2017. Reflections and projections. *Accounting, Auditing & Accountability Journal* 30 (1), 2–17.
- Heinonen, J. & Kovalainen, A., *Yrityskasvun mekanismit*. Turku: Turun kauppakorkeakoulu.
- Hirsjärvi, S. & Hurme, H., 2008. *Tutkimushaastattelu: teemahaastattelun teoria ja käytäntö*. Gaudeamus. Jyväskylän yliopisto, e-kirja, <https://www.ellibslibrary.com/book/9789524958868>
- Hoque, Z., 2004. A contingency model of the association between strategy, environmental uncertainty and performance measurement: impact on organizational performance. *International Business Review* 13 (4), 485–502.
- Ikäheimo, S., Malmi, T. & Walden, R., 2016. *Yrityksen laskentatoimi*. Helsinki: Talentum Pro.
- Ipinnaiye, O., Dineen, D. & Lenihan, H., 2017. Drivers of SME performance: a holistic and multivariate approach. *Small Business Economics* 48 (4), 883–911.
- Jansen, E.P., 2018. Bridging the gap between theory and practice in management accounting. *Accounting, Auditing & Accountability Journal* 31 (5), 1486–1509.
- Jones, L., 2006. Balanced scorecards: improving your outcomes measures. *ACM's Health & Fitness Journal* 10 (2), 28–31.
- Järvenpää, M. & Lämsiluoto, A., 2008. Pk-kasvuyritysten taloudellisen ohjauksen haasteet ja vaihtoehdot. Teoksessa Toivola, T., Tornikoski, E., Tuomi, L. &

- Varamäki, E. (toim.), Rohkeasti kasvuun – näkökulmia yrityksen kasvuun ja kehittymiseen. Helsinki: Haaga-Helia ammattikorkeakoulu.
- Kahla, F., 2017. Implementation of a balanced scorecard for hybrid business models - an application for citizen renewable energy companies in Germany. *International Journal of Energy Sector Management* 11 (3), 426–443.
- Kalkhouran, A., Nedaei, B. & Rasid, S., 2017. The indirect effect of strategic management accounting in the relationship between CEO characteristics and their networking activities, and company performance. *Journal of Accounting & Organizational Change* 13 (4), 471–491.
- Kaplan, R., 1998. Innovation action research: creating new management theory and practice. *Journal of Management Accounting Research* 10, 89–118.
- Kaplan, R. & Norton, D., 1992. The balance scorecard measures that drive performance. *Harvard Business Review* 70 (1), 71–79.
- Kaplan, R. & Norton, D., 1993. Putting the balanced scorecard to work. *Harvard Business Review* 71 (5), 134–147.
- Kaplan, R. & Norton, D., 1996. *The balanced scorecard: translating strategy into action*. Boston: Harvard Business School Press.
- Kaplan, R. & Norton, D., 2004. The strategy map: guide to aligning intangible assets. *Strategy & Leadership* 32 (5), 10–17.
- Kasanen, E., Lukka, K. & Siitonen, A., 1993. The constructive approach in management accounting research. *Journal of Management Accounting Research* 5, 243–264.
- Kinnunen, J., Laitinen, E.K., Laitinen, T., Leppiniemi, J. & Puttonen, V., 2010. *Avain laskentatoimeen ja rahoitukseen*. Keuruu: AYY-Palvelu Oy.
- Kozma, M. & Ónodi, A., 2014. Measuring business performance in sports. How the balanced scorecard approach can help sports organisations in operating along strategic objectives? *Közgazdász Fórum* 17 (118), 17–40.
- Kuusela, P., 2005. *Realistinen toimintatutkimus: toimintatutkimus, työorganisaatiot ja realismi*. Helsinki: Työturvallisuuskeskus.
- Laforet, S., 2011. A framework of organisational innovation and outcomes in SMEs. *International Journal of Entrepreneurial Behaviour & Research* 17 (4), 380–408.
- Laitinen, E.K., 2008. A portfolio approach to develop a theory of future management accounting systems. *EuroMed Journal of Business* 3 (1), 23–37.
- Lappalainen, J., 2008. Pk-yritysten kasvu ja kasvuhakuisuus. Teoksessa Toivola, T., Tornikoski, E., Tuomi, L. & Varamäki, E. (toim.), *Rohkeasti kasvuun – näkökulmia yrityksen kasvuun ja kehittymiseen*. Helsinki: Haaga-Helia ammattikorkeakoulu.
- Leminen, S. & Westerlund, M., 2008. Pk-yritysten kasvustrategiat. Teoksessa Toivola, T., Tornikoski, E., Tuomi, L. & Varamäki, E. (toim.), *Rohkeasti kasvuun – näkökulmia yrityksen kasvuun ja kehittymiseen*. Helsinki: Haaga-Helia ammattikorkeakoulu.
- Lukka, K., 2001. *Konstrukttiivinen tutkimusote*. [Viitattu 3.11.2018] Saatavissa: <https://metodix.fi/2014/05/19/lukka-konstrukttiivinen-tutkimusote/>

- Lukka, K. & Granlund, M., 2002. The fragmented communication structure within the accounting academia: the case of activity-based costing research genres. *Accounting, Organizations and Society* 27 (1 & 2), 165–190.
- Lämsiluoto, A. & Järvenpää, M., 2008. Environmental and performance management forces: integrating "greenness" into balanced scorecard. *Qualitative Research in Accounting and Management* 5 (3), 184–206.
- Malagueño, R., Lopez-Valeiras, E. & Gomez-Conde, J., 2018. Balanced scorecard in SMEs: effects on innovation and financial performance. *Small Business Economics* 51 (1), 221–244.
- Malmi, T. & Granlund, M., 2009. In search of management accounting theory. *European Accounting Review* 18 (3), 597–620.
- Malmi, T., Peltola, J. & Toivanen, J., 2006. *Balanced scorecard: rakenna ja sovelleta tehokkaasti*. Helsinki: Talentum.
- Metsämuuronen, J., 2011. Tutkimuksen tekemisen perusteet ihmistieteissä. International Methelp Oy. Jyväskylän yliopisto, e-kirja, <https://www.booky.fi/lainaa/1011>
- Mintzberg, H., 1994a. The fall and rise of strategic planning. *Harvard Business Review* 72 (1), 107–114.
- Mintzberg, H., 1994b. *The rise and fall of strategic planning*. New York: Prentice Hall.
- Mtar, K., 2017. The impact of balanced scorecard on SME performance in France. *Human Systems Management* 36 (4), 369.
- Müller, E. & Zimmermann, V., 2009. The importance of equity finance for R&D activity. *Small Business Economics* 33 (3), 303–318.
- Nag, R., Hambrick, D. & Chen, M., 2007. What is strategic management, really? Inductive derivation of a consensus definition of the field. *Strategic Management Journal* 28 (9), 935–955.
- Neilimo, K. & Uusi-Rauva, E., 2012. *Johdon laskentatoimi*. Helsinki: Edita.
- Nunes, P., Serrasqueiro, Z., Mendes, L. & Sequeira, T., 2010. Relationship between growth and R&D intensity in low-tech and high-tech Portuguese service SMEs. *Journal of Service Management* 21 (3), 291–320.
- Nørreklit, H., 2000. The balance on the balanced scorecard – a critical analysis of some of its assumptions. *Management Accounting Research* 11 (1), 65–88.
- Nørreklit, H., 2003. The balanced scorecard: what is the score? A rhetorical analysis of the balanced scorecard. *Accounting, Organizations and Society* 28 (6), 591–619.
- Otley, D., 2016. The contingency theory of management accounting and control: 1980–2014. *Management Accounting Research* 31, 45–62.
- Paavilainen-Mäntymäki, E., Kuuluvainen, A. & Pukkinen, T., 2009. Liiketoiminnan suunnitelmallisuus yrityskasvussa. Teoksessa Heinonen, J. & Kovalainen, A. (toim.), *Yrityskasvun mekanismit*. Turku: Turun kauppakorkeakoulu.
- Pekkola, S., Saunila, M. & Rantanen, H., 2016. Performance measurement system implementation in a turbulent operating environment. *International Journal of Productivity and Performance Management* 65 (7), 947–958.

- Pellinen, J., 2017. Talousjohtaminen. Helsinki: Alma Talent.
- Perkins, M., Grey, A. & Remmers, H., 2014. What do we really mean by "Balanced scorecard"? *International Journal of Productivity and Performance Management* 63 (2), 148-169.
- Petkovic, J., Jasinkas, E. & Jeseviciuté-Ufartiené, L., 2016. Significance of strategic planning for results of sport organization. *E+M Ekonomie a Management* 19 (4), 56-72.
- Porter, M.E., 2004. *Competitive strategy*. New York: Free Press.
- Pukkinen, T., 2009. Resurssit ja olosuhteet. Teoksessa Heinonen, J. & Kovalainen, A. (toim.), *Yrityskasvun mekanismit*. Turku: Turun kauppakorkeakoulu.
- Puolamäki, E., 2007. Strateginen johdon laskentatoimi: kasvuyrityksen liiketoiminnan ohjausmenetelmät. Helsinki: Tietosanoma.
- Rogers, M., 2004. Networks, firm size and innovation. *Small Business Economics* 22 (2), 141-154.
- Saaranen-Kauppinen, A. & Puusniekka, A., 2006. KvaliMOTV - Menetelmäopetuksen tietovaranto. [Viitattu 4.11.2018] Saatavissa: <https://www.fsd.uta.fi/menetelmaopetus/kvali/index.html>
- Shields, J. & Shelleman, J., 2016. Management accounting systems in micro-SMEs. *Journal of Applied Management and Entrepreneurship* 21 (1), 19-31.
- Stenholm, P., 2009. Kasvu ja kehitys. Teoksessa Heinonen, J. & Kovalainen, A. (toim.), *Yrityskasvun mekanismit*. Turku: Turun kauppakorkeakoulu.
- Toivola, T. & Tuomi, L., 2008. Tietointensiivisten kasvuyritysten liiketoimintaosaaminen. Teoksessa Toivola, T., Tornikoski, E., Tuomi, L. & Varamäki, E. (toim.), *Rohkeasti kasvuun - näkökulmia yrityksen kasvuun ja kehittymiseen*. Helsinki: Haaga-Helia ammattikorkeakoulu.
- Tornikoski, E., 2008. Kasvaneen yrityksen profiili ja toiminnan painopisteet. Teoksessa Toivola, T., Tornikoski, E., Tuomi, L. & Varamäki, E. (toim.), *Rohkeasti kasvuun - näkökulmia yrityksen kasvuun ja kehittymiseen*. Helsinki: Haaga-Helia ammattikorkeakoulu.
- Tornikoski, E. & Varamäki, E., 2008. Sisäisen ja ulkoisen kasvun johtamisen haasteet. Teoksessa Toivola, T., Tornikoski, E., Tuomi, L. & Varamäki, E. (toim.), *Rohkeasti kasvuun - näkökulmia yrityksen kasvuun ja kehittymiseen*. Helsinki: Haaga-Helia ammattikorkeakoulu.
- Tuomi, J. & Sarajärvi, A., 2013. *Laadullinen tutkimus ja sisällönanalyysi*. Helsinki: Tammi.
- Valtiovarainministeriö, 2018. *Taloudellinen katsaus, talvi 2018*. [Viitattu 7.2.2019] Saatavissa: <http://urn.fi/URN:ISBN:978-952-251-976-4>
- van Herpen, M., van Praag, M. & Kees, C., 2005. The effects of performance measurement and compensation on motivation: an empirical study. *De Economist* 153 (3), 303-329.
- von Wright, G.H., 1970. Tieteen filosofian kaksi perinnettä. Helsingin yliopiston filosofian laitoksen julkaisuja No 1.
- Øystein, M., Heggseth, A. & Lome, O., 2016. The positive effect of motivation and international orientation on SME growth. *Journal of Small Business Management* 54 (2), 659-678.