

Muutoksen mittaus tuo uuden tiedon

■ Liiketoiminnan ohjauksen historian tutkiminen paljastaa, että tärkeimmät nykyiset ohjauksen menetelmät ja järjestelmät kehitettiin ja otettiin käyttöön vuosisadan alussa Yhdysvalloissa. Suuriksi ja monipuoliksi kasvaneet Du Pont ja General Motors olivat edelläkävijöitä ja niissä käytettiin muun muassa seuraavia menetelmiä jo 1920-luvulla

- Hajautettuun vastuuseen perustuva organisaatio
- ROI-tulosmittaus

- Formaalin pääomien allokontijärjestelmä
- Nykymuotoinen budjetointi
- Liiketoiminnan tulokseen perustuvat palkkiojärjestelmät
- Markkinahintainen siirtohinnoittelu

Äskettäin ilmestyneessä kirjassaan **H. Thomas Johnson** ja **Robert S. Kaplan** analysoivat laskentatoimen tilaa päätöksentekijöiden kannalta. Kirjan nimi kuvaa hyvin heidän tärkeimpiä johtopäätöksiä: "Relevance Lost; The Rise and Fall of Management Accounting". Heidän arvionsa mukaan laskentatoimi palveli vuosisadan alun yrityksiä paremmin kuin tänään. Liiketoiminnan ohjauksen välineistö on ilmeisesti vanhentunut johtajien käsiin.

Samaan johtopäätökseen voidaan tulla aivan yksinkertaisen kokemuseräisen päättelyn kautta. Liiketoimintaympäristön perusilmiöt ovat muuttuneet radikaalisti. Pysyvän kasvun kaudesta on tultu pysyvän muutoksen kauteen. Liiketoiminnan suunnittelun käsitteistö on sopeutunut melko hyvin uusiin olosuhteisiin. Vastaavaa kehitystä ei ole kuitenkaan tapahtunut toimeenpanon alueella. Liiketoiminnan suunnittelu ja ohjaus perustuvatkin tästä syystä eripariisiin käsitteisiin. Ohjauksen käsitteistö periytyy vuosisadan alusta kun taas suunnittelun käsitteistö vastaa nykyaikaa.

Perinteinen laskentatoimi on kyennyt tarjoamaan pääasiassa rahaprosessiin perustuvaa *tuloksen jakomittaus*ta kun liiketoiminnan ohjaus edellyttäisi reaali prosessiin perustuvaa *tuloksen*

*tekomittaus*ta. Perinteiset tulosmittarit ovat kokonaiskannattavuuden mittareita kuten kate, pääoman tuottoaste, kassavirta jne. ja palvelevat varsin hyvin tuloksen jakamista ja sen ohjausta. Ohjaukseen liittyvä tyytymättömyys ja kritiikki ei kohdistukaan tuloksen jakamiseen vaan tuloksen tekemisen ohjaukseen. Tuloksen tekemisen ohjaus on tietotarpeiltaan eriasia kuin tuloksen jakaminen ja nimenomaan se alue, jolle uusia ohjausmenetelmiä kaivataan.

Ennusmerkit näkyvät

Matematiikassa uusi aika alkoi kun kokonaisfunktion muutostarkastelu, differentiaalilaskenta keksittiin. Muutostarkastelun avulla pystyttiin kuvaamaan aivan uusia ilmiöitä. Oivalluksen merkitys fysiikan ja tekniikan kehittymiselle oli suunnaton.

Kun tätä ajattelumallia sovellettiin taloustieteisiin alettiin ymmärtää muutosolosuhteiden merkitys taloudellisessa päätöksenteossa. Oivallettiin että päätöksenteko yrityksissä ja kotitalouksissa tapahtui marginaalisen muutoksen olosuhteissa. Tästä oivalluksesta alkoi taloustieteiden uusi aika. Makrotaloustieteen rinnalle kehittyi uusi tiede, moderni mikrotaloustiede.

Tätä taustaa vasten voisi aiheellisesti olettaa että kokonaisuureisiin perustuvan kannattavuuden mittauksen rinnalle voitaisiin kehittää muutostarkastelu, joka tuottaisi ohjauksen tarpeisiin uutta, kaivattua tietoa. Sellaista tietoa, joka palvelisi muutoksen johtamista.

Uusi aika alkaa

Näin on käytännössä myös toteutunut. Liiketoiminnan ohjauksen uusi aika on nimittäin alkanut siitä oivalluksesta, että johtamisen tulos on *muutos* liiketoiminnan kannattavuudessa ja sen tekijöissä (kuva-1). Ennallaan pysyminen on tässä ajattelussa vain muutoksen erikoistapaus. Uusilla muutoksen mittauksilla voidaan parantaa tuloksen tekemisen perustana olevaa tietoa kaikilla organisaatio-tasolla; sitä tietoa mihin ihmisten johtaminen, oppiminen ja motivointi perustuvat. Muutoksen mittaamisen ohjausta parantavat syyt ovat yksinkertaiset ja selvät:

●● **Ensinnäkin** tulosvastuu voidaan konkretisoida monipuolisesti ja objektiivisesti mittaamalla suunniteltua ja toteutunutta muutosta kannattavuudessa ja sen tekijöissä. Tulosvastuun objektiivinen ja monipuolinen mittaaminen on kannustavan ohjauksen perusedellytys.

Mittauksen monipuolisuus tarkoittaa ennen kaikkea kahta asiaa. Ohjausjärjestelmässä on pystyttävä mittaamaan yhteistoimintatuloksia ja strategista panostusta. Organisaatio on yhteistoimintamuoto. Tästä syystä yhteistoimintatulosten mittaaminen ja niistä palkitseminen on välttämättömyys organisaation synergiaetujen varmistamiseksi.

Strategisen panostuksen huomioonottaminen on taas välttämätöntä tulevaisuudessa syntyvien kassavirtojen varmistamiseksi. Ellei tätä ominaisuutta ole ohjausjärjestelmässä, johtaa se auttamattomasti lyhytkautisen



Diplomi-insinööri Seppo Saari on erikoistunut liiketoiminnan ohjauksen kehittämiseen. Muutoksen mittaamiseen perustuvat ratkaisunsa hän on kehittänyt toimiessaan Neste Oy:ssä. Hänen yrityksensä on MIDO Management Information Development Oy.

tuloksen maksimointiin tulevaisuuden kustannuksella.

Tulosvastuun objektiivisempi mittaaminen toteutuu siten, että muutostarkastelulla saadaan paremmin esiin ne tulosparametrit, joihin johtamisella voidaan vaikuttaa. Mittauksen parempi kohdentaminen vaikutettavissa oleviin parametriin varmistaa sen, mikä ohjauksessa on oleellista: että tulostulokset vaikuttaa yksilöiden ja ryhmien käyttäytymiseen.

●● **Toiseksi** muutos on vektorin kaltainen suure; sillä on suunta ja määrä. Ennako-odotusten mukaisesti muutostarkastelulla voidaan kuvata ilmiöitä, joita aikaisemmin ei ole pystytty kvantitatiivisesti kuvaamaan. Erilaiset perustrategiat kuten kasvu-, tuottavuus-, erikoistumis- ja hintastrategiat voidaan mitata ja saada siten tulosjohtamisen kohteeksi. Tästä syystä strategiasuunnittelu, budjetointi ja tuloksesta palkitseminen voidaan hallita samansisältöisin käsittein ja siten kytkeä yhteen tulosmittauksen avulla.

●● **Kolmanneksi** johtaminen on muuttumista ja muuttamista muuttuvissa olosuhteissa. Eli ainoa vakio johtamisessa on muutos. Ollakseen toimiva nykyisissä liiketoimintaolosuhteissa, ohjausjärjestelmän on pystyttävä mittaamaan muutosta ohjauksen kannalta mielekkäällä tavalla. Perinteinen budjetti ja siihen perustuva raportointi on liian staattinen. Se ei siedä muutoksia oletusarvoissa ilman että sen uskottavuus tulosohjauksen välineenä kärsii.

Nämä ominaisuudet sisältyvät liiketoiminnan ohjauksen uusiin menetelmiin. Vaikka menetelmät ovatkin uusia niistä on kuitenkin jo pitkäaikaisia ja monipuolisia kokemuksia ja niiden toimivuus ja tehokkuus on todettu. Käytäntö on myös osoittanut selvän periaatteellisen työnjaon perinteisen ja uuden välillä. Kannattavuuden kokonaismittaukset palvelevat tuloksen jakoa ja muutostarkastelut tuloksen tekoa (Kuva 2).

Tehokkuus näkyy tuloksessa

Erilaiset liiketoiminnan oh-

jausjärjestelmät johtavat selvästi erilaisiin tuloksiin. Aivan samoin kuin erilaiset yhteiskuntajärjestelmät eroavat toisistaan tehokkuudessa ja johtavat siitä syystä erilaisiin tuloksiin. Ohjausjärjestelmän tehokkuus ja rationaalisuus muodostuukin kriittiseksi menestystekijäksi erityisesti kasvaville monialayhtymille.

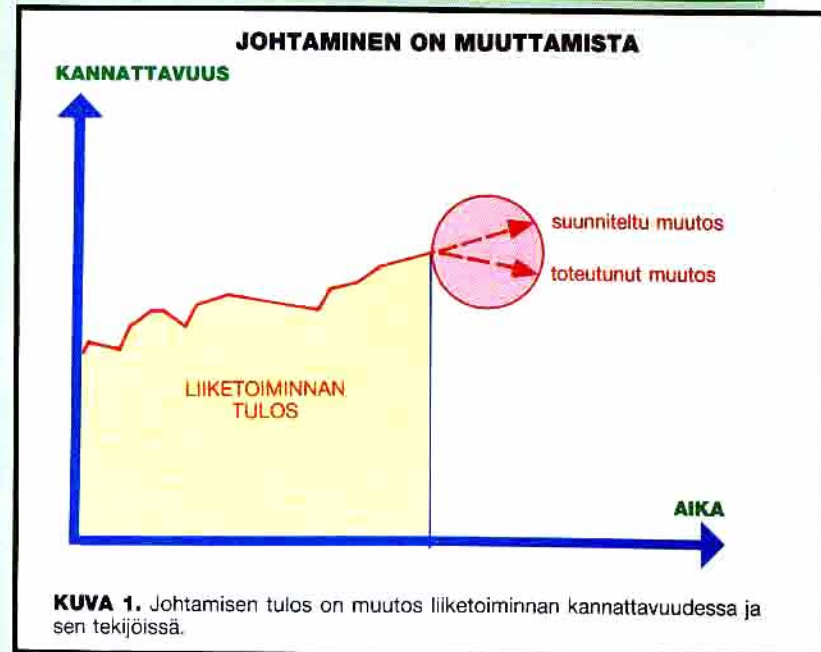
Ohjausjärjestelmän tehokkuus punnitaan parhaiten vastuunvaihdon hetkellä, kuinka nopeasti siis uusi tulosvastuullinen voi saada yksikkönsä tehokkaaseen ohjaukseen. Jos liiketoiminnan ohjaus on perustunut liikaa henkilösidonnaiseen hypypystuntumaan, aiheuttaa vastuunvaihto katkoksen ohjaukseen. Toinen vaihtoehtoinen seuraus liian henkilösidonnaisesta ohjauksesta on "korvaamattomat" avainhenkilöt, jotka muodostuvat esteeksi vireälle työkierrolle.

Vastuu tuloksen tekemisen ohjausjärjestelmistä ja niiden kehittämisestä on jäänyt joko epäselväksi tai useille eri funktioissa toimiville. Tilannetta on vielä vaikeuttanut välineistön vanhentuneisuus. Suomalaisen tutkimuksen¹⁾ mukaan strategisen ohjauksen keinoja vasta kehitellään suomalaisissa monialayhtymissä.

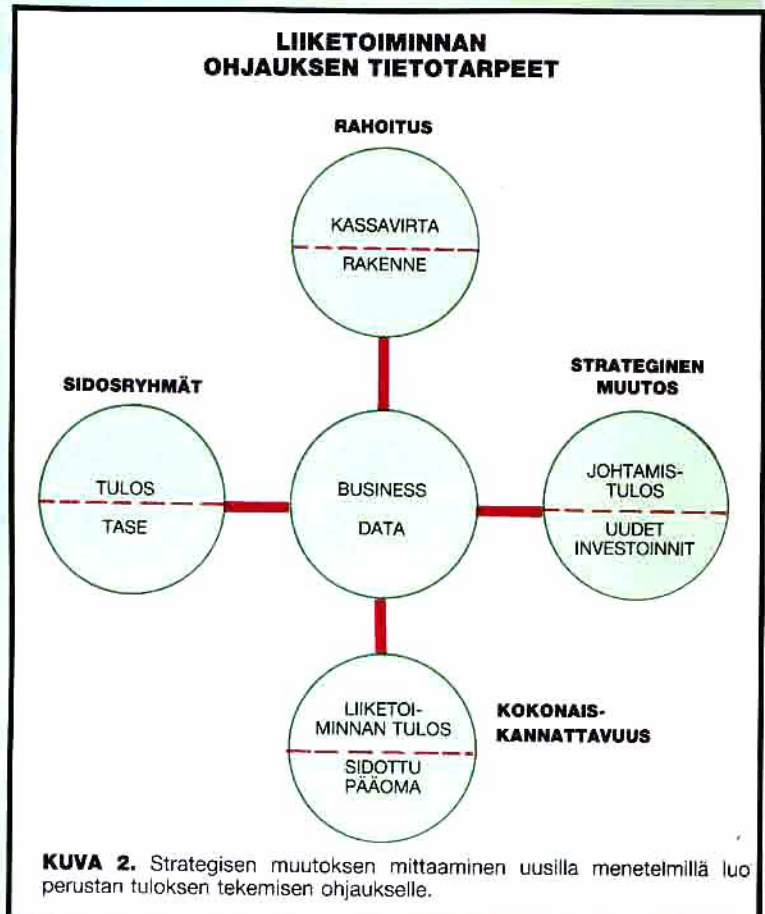
Voimakkaan kehityksen alaisena oleva liiketoiminnan ohjaus-toiminto on selvästi se funktio, jolle vastuu liiketoiminnan ohjauksen välineistön kehittämisestä ja ylläpidosta kuuluu. Vastuunjako linjaankin päin on selvä. Linjajohdon vastuulle kuuluu se mikä johtamisessa on oleellista. Toimintaan liittyvien arvojen ja niiden keskinäisen tärkeyden selvittäminen ja antaminen organisaatiolle.

Tämä vaativa työ onnistuu paremmin ja tehokkaammin, jos on käytettävissä tarkoitukseen soveltuva välineistö.

Johtamisen työille on aina ollut ja tulee olemaan ominaista työn pirstaleisuus, epäsystemaattisuus, puutteet tiedossa ja syy-yhteyksien tuntemisessa. Toisaalta liikkeenjohtotyön historia osoittaa, että sitä on pystytty kehittämään rationalisoimalla ja systematisoimalla. Järjestelmä-



KUVA 1. Johtamisen tulos on muutos liiketoiminnan kannattavuudessa ja sen tekijöissä.



KUVA 2. Strategisen muutoksen mittaaminen uusilla menetelmillä luo perustan tuloksen tekemisen ohjaukselle.

kehityksellä voidaan vähitellen laajentaa tätä rationalisoidun ja systematisoidun työn aluetta ja siten varata voimavaroista niukinta, aikaa strukturoimattomille asioille.

Johtajan näkökulmaa tärkeämpi ohjauksen kehittämisessä on ohjattavan henkilön ja ryh-

män näkökulma. Ihmisten yrittämistähto on saatava ensiksi esiin ja sitten pysymään. Jotta tämä voitaisiin varmistaa yrityksissä, se pitää rakentaa ominaisuudeksi ohjausjärjestelmään. [E]

¹⁾Tainio, Räsänen, Santalainen: Suuryritykset ja niiden johtaminen Suomessa.