



# Taloushallinto johtamisen apuvälineenä, case HRAKK



Kontkanen, Taru

2009 Hyvinkää

Laurea-ammattikorkeakoulu  
Laurea Hyvinkää

**Taloushallinto johtamisen apuvälineenä,  
case HRAKK**

Taru Kontkanen  
Liiketalouden koulutusohjelma  
Opinnäytetyö  
Toukokuu, 2009

Taru Kontkanen

**Taloushallinto johtamisen apuvälineenä, case HRAKK**

Vuosi 2009 Sivumäärä 65

---

Yritysten liiketoimintaympäristön muuttuessa ja kilpailun kiristyessä yritysten strategisen ohjauksen tärkeys on kasvanut. Kiristyvän kilpailun myötä yrityksistä on tullut enemmän valvutuneita ja kustannustietoisia. Sekä edellä mainitun että taloushallinnon sovellusten huikean kehityksen myötä, on yritysjohto alkanut vaatia taloushallinnolta enemmän, nopeammin ja relevantimpaa tietoa päätöksentueksi. Jotta tietoa pystytään hyödyntämään täysimääräisesti, organisaation ohjauksessa tulee huomiota kiinnittää informaation laatuun ja informaation käyttäjän tiedon vastaanottokykyyn.

Opinnäytetyö on toimintokeskeinen tutkimus, joka on tehty Hyvinkään-Riihimäen aikuiskoulutuskeskukselle. Sen tavoitteena on saada selville, miten tutkimushetken taloushallinnon palvelut toimivat johtamisen näkökulmasta ja kuinka informaatiota ja sen laatua voitaisiin kehittää paremmin palvelevaksi. Kiinnostuksen kohteena olivat myös, kuinka henkilöiden taustatekijät vaikuttivat haluttuun informaatioon ja kuinka ajatukset kohtasivat tämän hetken taloushallinnon kehittämistrendien eli tyyliuuntien mukaan.

Tämän opinnäytetyön case-yhteisöä on tutkittu kvalitatiivista eli laadullista tutkimusmenetelmää hyödyntäen. Haastattelut tutkimusta varten on tehty teemahaastattelua apuna käyttäen ja haastattelujen kohderyhmänä oli organisaation johtoryhmä. Aineistoa on kerätty havainnollistamalla ja tutustumalla aihetta käsittelevään kirjallisuuteen, artikkeleihin, kirjoituksiin sekä tutkimuksiin.

Tutkimuksessa saatiin vastaukset case-yhteisön taloushallinnon tilanteesta sekä suuri määrä kehittämiskohteita. Johtoryhmän ajatukset taloushallinnon kehittämissuunnista olivat hyvin samanlaiset kuin kirjallisuudessakin. Yksilön tiedon tarpeet, käyttötavat ja osaaminen vaihtelivat muun muassa sen mukaan, minkälainen toimenkuva johtoryhmän jäsenellä on.

Asiasanat: Talusjohtaminen, talousviestintä, johdon laskentatoimi, strateginen laskentatoimi

Taru Kontkanen

**How financial management subsidizes business leading case HRAKK**

Year 2009 Pages 65

---

Strategic management has become more important because of changes in business environment. That is why companies have become more aware of expenditures. Because of changing business environment and fast development of accounting applications business leaders require more, faster and relevant information for their decisions. Supervisors of organizations have to pay attention to quality of information and users' ability to receive information so that the information can be utilized completely.

This thesis is a study of the operational environment of Hyvinkää-Riihimäki adult education centre. Main priority is to find out how financial management services function from management perspective and how the quality of information could be improved. Focus of interest is also on how the background of people affects the need of information and what their interests are compared to the trends in developing financial management today.

The case-organization in this thesis is studied by a qualitative survey. An interview was made for the study with the help of a theme interview and the target group was the management group of the organization. Material was collected by demonstration and exploring literature, articles, writings and studies related to the subject.

The thesis gives answers to the case-organization's financial management situation and lots of objects to development. The ideas of the management group of the organization were quite similar to the theory. Individuals' need and use of knowledge and knowhow depends on the job descriptions of the members of the management group.

Key words: economic leading, economic communication, management accounting, strategic accounting

Sisällys	
1 Johdanto .....	6
2 Opinnäytteen tehtävät ja tavoitteet .....	7
2.1 Organisaatio .....	8
2.2 Opinnäytteen tavoite ja projektin kuvaus .....	10
3 Teoreettinen viitekehys .....	12
3.1 Muuttuva toimintaympäristö .....	14
3.2 Talousjohtaminen .....	17
3.2.1 Talousjohtamisen laskentatoimi .....	18
3.2.2 Talousjohtamisjärjestelmä .....	23
3.2.3 Raportointi .....	26
3.3 Talousviestintä .....	27
3.3.1 Toimiva talousviestintä .....	29
3.3.2 Strateginen ohjaus .....	34
3.3.3 Organisaatiokulttuuri .....	37
3.3.4 Talousviestinnän haasteet ja kehitysnäkymät .....	38
4 Taloushallinto johtamisen apuvälineenä, case HRAKK .....	39
4.1 Projektin taustaa .....	40
4.2 Laskentatoimen nykytila .....	43
4.3 Kustannuslaskenta ja kannattavuus .....	48
4.4 Budjetointi .....	51
4.5 Taloushallinnon järjestelmät .....	53
4.6 Raportointi .....	55
4.7 Talouskonsultointi .....	57
4.8 Tärkeimmät kehittämisen kohteet .....	58
5. Tutkimuksen arviointi .....	60
5.1 Tavoitteiden täyttyminen .....	60
5.2 Jatkotoimenpiteet .....	61
5.3 Oman oppimisen arviointi .....	62
6 Lähteet .....	64

## 1 Johdanto

Opinnäytetyön aihealueet ovat talousjohtaminen ja talousviestintä. Nämä termit ovat laajalaisia ja ottavat kantaa niin taloushallinnon tietojärjestelmiin, informaatioon kuin myös strategisen päätöksenteon tukemiseen. Näillä kahdella termillä on vahva sidos toisiinsa, kummatkin keskittyvät talouden ohjauksen suunnitteluun ja tehokkaaseen hyödyntämiseen hieman eri näkökulmista. Aihe on ajankohtainen, sillä taloushallinnon rooli on muuttunut. Muuttumisen syitä on ollut muuttunut toimintaympäristö, kilpailun kiristyminen sekä sidosryhmien vaatimustason nousu. Erityisesti keskustelu johdon laskentatoimen roolin muutoksesta strategisessa ohjauksessa on ajankohtainen. Taloushallinnon ammattilaisten työajasta yhä suurempi osuus tulisi käyttää informaation analysoimiseen, tulevaisuuden ennakkointiin ja päätöksenteon tukemiseen. Asiantuntijan työajasta suurin osa tulisi kohdentua nykyisin tiedon tuottamiseen, erilaisten raporttien laadintaan ja analysointiin sekä valvontatehtäviin, jotta yrityksen johto pystyisi paremmin hyödyntämään numeroanalyseja päätöksensä tukena. Opinnäytetyö kohdistuu työyhteisöön, jossa on selkeä tarve taloushallinnon kehittämiseksi paremmin palvelevaksi johdon apuvälineeksi.

Muuttuneiden haasteiden takia on tarpeellista pohtia taloushallinnon roolia osana strategia-työskentelyä sekä organisaation tarvetta kehitystyölle, jonka avulla pystytään vastaamaan tulevaisuuden väistämättömiin muutoksiin. Liiketoimintaympäristö, sen muutokset ja ohjattavuus ovat olleet hyvin ajankohtaisia aiheita jo usean vuoden ajan etenkin taloushallinnon kehityksen kannalta tarkasteltuna.

Vuonna 2007 case-yhteisössä alkoi strategiatyö, johon olennaisena osana kuuluu taloushallinnon kehittäminen. Koska organisaation tilanne on parin viime vuoden aikana muuttunut olennaisesti, on johtamisenkin tarpeet muuttunut. Eräs muuttumisen syistä on ollut jatkuva kasvu. Esimerkiksi vuonna 2007 talouskasvu oli toistakymmentä prosenttia (HRAKK 2008a, 3). Kasvun syynä oli se, että kilpailuilla markkinoilla on voimakkaasti kehitetty toimintaa, jotta kilpailukyky on pystytty säilyttämään ja markkinoilta valtaamaan osuuksia kannattavuudenkin kustannuksella. Tulevaisuuden taloushallinnolle asetettuihin haasteisiin haetaan apuja taloushallinnon sekä muiden ohjelmistojen ja toimintojen integroinnilla, niiden paremmalla sekä tehokkaammalla hyödyntämisellä. Jotta taloushallintoa pystytään kehittämään haluttuun suuntaan, on taloushallinnon informaation käyttäjien tarpeet selvitettävä.

Ohjelmiston muuttamiseen ja sen käyttöönottoon liittyy olennaisesti toimintatapojen muutos sekä eri taloushallinnon prosessien tehostaminen. Lisäksi pohdittavaksi tulee relevantin tiedon tuottaminen sekä organisaatorakenteen uudelleen pohtiminen taloushallinnon näkökulmasta. Taloushallinnon tiedon tuottamisen tarpeisiin niin sisäiseen laskentaan kuin lakisääteiseenkin raportointiin tulee vaikuttamaan myös 1.8.2009 toimintansa aloittava Hyvinkään-Riihimäen

Seudun Ammatti- ja aikuisopisto Oy. Opiston aloittaessaan toimintansa on otollinen hetki pohdita taloushallinnon tulevaisuuden kehitysnäkymiä ja ohjelmistouudistuksen myötä taloushallinto-organisaatiolta odotettua informaatiota ja siihen vaikuttavia tekijöitä. Nykyisen case-organisaation toiminta siirretään osakeyhtiölle ja se jää niin sanotuksi holdingyhtiöksi. Holdingyhtiö tarkoittaa yhtiötä, jonka tarkoituksena on toisen yhtiön tai yhtiöiden omistaminen, hallitseminen ja valvominen (Korpela 2008).

Haastattelujen toteutus tapahtui kohdeorganisaatiossa yhteistyössä taloushallinnosta vastaavien ihmisten kanssa sekä johtoryhmän kanssa. Asiasta käytiin keskusteluja teemahaastattelujen muodossa ja yleisillä keskusteluilla projektipalavereissa sekä muissa mahdollisissa palavereissa. Haastattelut on tehty teemahaastatteluina ja tutkimus on laadullinen toimintatutkimus. Toimintatutkimuksessa tutkijan panos on suuri ja tutkija itse pyrkii vaikuttamaan kohdeyhteisön toimintaan (Virtuaali AMK 2006). Toimintatutkimuksessa tutkija esimerkiksi on tutkimuksen kohdeorganisaatiossa työntekijänä, kuten minä olen ollut kohdeorganisaation työntekijänä jo vuodesta 2006.

Opinnäytteeni on rakentunut seuraavasti: Aluksi kerron projektin tehtävät ja tavoitteet, josta etenen teoreettiseen viitekehykseen, missä käsitellen talousjohtamista ja talousviestintää johtamisen tukena. Tämän jälkeen on projekti- eli case-osio, jossa käsittelen kohdeyrityksessä tehtyä projektia, sen etenemistä ja tärkeimpiä kehittämisen kohteita. Viimeisenä kohtana ovat johtopäätökseni sekä tulosten tarkastelu tehdystä työstä.

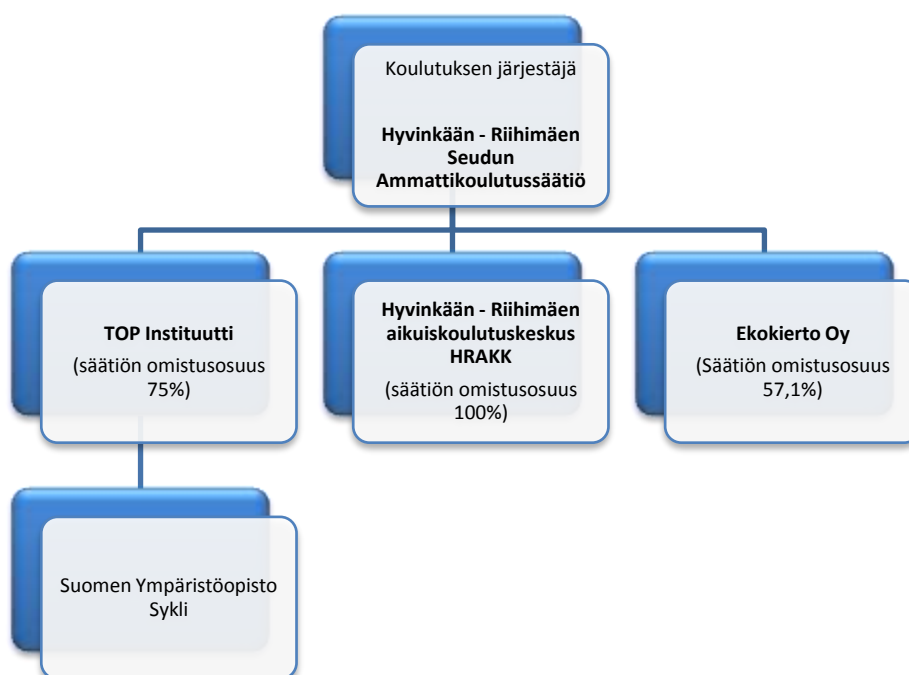
## 2 Opinnäytteen tehtävät ja tavoitteet

Kohdeorganisaatiossa on havaittavissa yleinen tyytymättömyys taloushallintoon sekä taloushallinnon tukipalveluihin muun muassa sisäisen asiakastyytyväisyyskyselyn perusteella. Tyytymättömyyttä pyritään estämään kartoittamalla tarpeet sekä sen pohjalta tekemään tarvittavia toimenpiteitä. Aihe on hyvin ajankohtainen kohdeorganisaationkin kannalta, sillä selkeään muutokseen on tarvetta. Osittain taloushallinnon muutoksen tarpeeseen vastaa tuleva Ammatti- ja aikuisopisto vaikuttaen taloushallinnon ohjelmistomuutokseen. Kuitenkaan suurinta osaa tarpeista ei pystytä tyydyttämään teknologialla vaan on myös tärkeää kuunnella taloushallinnon informaation tuottajia sekä sen käyttäjiä. Tässä opinnäytteessä on keskitytty tuomaan esille tietyn informaatiokäyttäjryhmän ajatuksia tämän hetkisestä taloushallintopalveluiden tilasta ja kuinka niitä tulevaisuutta ajatellen voitaisiin kehittää parempaan suuntaan.

## 2.1 Organisaatio

Projekti toteutettiin Hyvinkään - Riihimäen aikuiskoulutuskeskukselle, joka on toiminut yli 35 vuotta säätiöpohjaisena oppilaitoksena. Säätiön perustajakuntia ovat Hyvinkää, Riihimäki, Hausjärvi ja Loppi. (HRAKK 2008a, 4.) Säätiö määrittää usein määrätarkoitukseen sijoitukseksi omaisuudeksi, jonka tarkoituksena on toteuttaa perustajan tai perustajien määrittelemää usein yleishyödyllistä tarkoitusta. Se on oikeushenkilö, jolla ei ole omistajia, osakkaita tai jäseniä. (Perälä & Perälä, 22.) Hyvinkään- Riihimäen Seudun Ammattikoulutussäätiö on koulutuskonsernin emoyhtiö, johon kuuluvat Hyvinkään - Riihimäen aikuiskoulutuskeskus (myöhemmin myös HRAKK), Ekokierto Oy sekä TOP Instituutti Oy, joka hallinnoi Suomen ympäristöopisto Sykliä. (HRAKK 2007, 3.) Lisäksi säätiö hallinnoi kolmea kiinteistöosakeyhtiötä, jotka se omistaa sataprosenttisesti. Kuva 1 organisaatorakenteesta on alla.

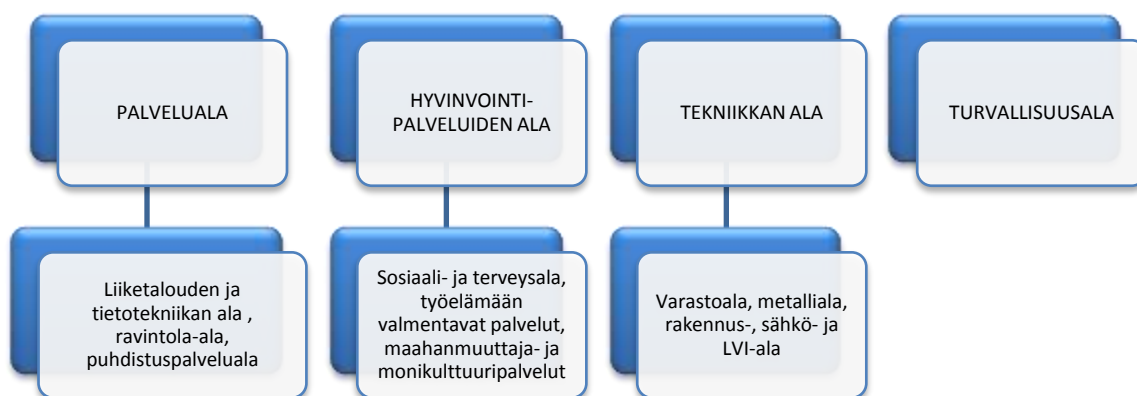
Projektissa on keskitytty vain HRAKK:n tarpeisiin, sillä tytäryhtiöiden taloushallinnon toimintatavat ovat hieman erilaisia kuin HRAKK:lla. Vuonna 2007 oppilaitoksen liikevaihto oli 10,2 milj. euroa ja henkilöstö määrä kasvoi 142 henkilöön (HRAKK 2008a, 4-5.) Säätiötä johtaa ja valvoo hallitus, joka toimii myös oppilaitoksen johtokuntana. Hallitus käsittelee säätiön talouden ja oppilaitoksen ylläpitämiseen liittyvät asiat sekä hyväksyy toimintasuunnitelman, talousarvion ja tilinpäätöksen. Hallituksessa ja johtokunnassa asiat esittelee johtaja, joka toimii myös oppilaitoksen rehtorina. Oppilaitoksen toimivan johdon muodostaa johtoryhmä, johon kuuluvat rehtori, apulaisrehtori, hallintojohtaja, kehitysjohtaja ja toimialajohtajat. (Jokinen & Lyytimäki 2008, 1.)



Kuva 1. Kuva koulutuskonsernista (HRAKK 2008b, 4.)

HRAKK:n palvelutarjontaan kuuluvat ammatillinen perus- ja lisäkoulutus, oppisopimuskoulutus sekä työelämän organisaatioille räätälöityä henkilöstökoulutusta ja konsultointia. Muita koulutuksia ovat maahanmuuttajien kotoutumiskoulutus ja valmentava koulutus. Lisäksi säätiö tarjoaa työelämän kehittämispalveluja sekä auditorio-, kokous-, tilausravintola- ja asiakastyöpalveluja. (HRAKK 20078a, 5.) Toimialoja HRAKK:ssa on neljä: Palveluala, hyvinvointipalveluiden ala, tekniikan ala ja turvallisuusala (kuva 2). Palveluala jakaantuu kolmeen eri alaan, joita ovat liiketalouden ja tietotekniikan ala, ravintola-ala sekä puhdistuspalveluala (HRAKK 2008a, 10). Hyvinvointipalvelun aloja ovat sosiaali- ja terveysala, koulutus ja valmennuspalvelut sekä maahanmuuttaja- ja monikulttuurisuus-palvelut. (HRAKK 2008a, 12-13). Tekniikan ala koostuu taas varasto-, metalli-, rakennus-, sähkö ja LVI-alasta (HRAKK 2008a, 15).

### KOULTUSALAT



Kuva 2. HRAKK:n koulutusalat.

HRAKK:n toiminta-ajatuksena on vahvistaa talousalueen osaamista sekä edistää työllistymistä ja yrittäjyyttä toteuttamalla asiakkaiden tarpeita vastaava aikuiskoulutusta ja kehittämistoimintaa (HRAKK 2008a, 4). Erilaisissa hankkeissa aktiivisesti mukana toimineen oppilaitoksen esimerkkihankkeita vuonna 2007 olivat muun muassa opetusministeriön rahoittama Noste eli aikuisten koulutustason kohottamisohjelma sekä Euroopan Sosiaalirahaston rahoittama Duuniin-hanke, joka on maahanmuuttajien ammatillisen kouluttamisen ja työllistymisen tuki-projekti. Vuonna 2007 hankkeita oli käynnissä kaiken kaikkiaan hiukan vajaat 20, joihin kuuluvat erilaiset työelämän kehittämis- ja palvelutehtävät (myöhemmin myös Tykes), jossa pyrkimyksenä on kehittää koulutuspalveluja vastamaan entistä paremmin sekä opiskelija- että julkis- ja yritysasiakkaiden tarpeita. Tykes-palvelut lisäävät yksilötason osaamista, yritysten ja työyhteisöjen tuottavuutta sekä työelämän laatua, joiden myötä lisääntyvät organisaation kilpailukyky ja menestys. (HRAKK 2008a, 17.)

## 2.2 Opinnäytteen tavoite ja projektin kuvaus

Opinnäytteen tarkoituksena on selvittää johtoryhmän asettamia tarpeita ja vaatimuksia taloushallinnolle tuottaa lakisääteisen taloushallinnon raportoinnin lisäksi tarvittavaa informaatiota strategisen tavoitteen saavuttamiseksi ja johtamisen tukemiseksi. Kuitenkin informaatiota ja sen laatua tarkastellaan monesta eri näkökulmasta, esimerkiksi, mistä muuttuneet vaatimukset johtuvat, minkälaista informaatiota tulee nykyisten vaatimusten mukaan tuottaa ja mitkä ovat siihen vaikuttavia tekijöitä sekä kuinka informaatiota välitetään tehokkaasti käyttäjille. Jotta kehittämisen lähtökohdat on parhaat mahdolliset, on myös selvitettävä kuinka taloushallinto palvelee johtamista nyt. Ideaalitilanteessa parannukset vähentävät taloushallinnon henkilöstön lakisääteisen raportoinnin tuottamaa työmäärää, jolloin aikaa jää enemmän johdolle tarvittavan informaation tuottamiseen, analysoimiseen sekä henkilökunnan ohjaamiseen ja konsultointiin.

Ongelmien ja tavoitteiden esille tuominen sekä niiden pohtiminen saa muutoksen paremmin liikkeelle kuin se, että ongelmia pohditaan yksin tai tuodaan esille sellaisissa yhteyksissä tai sellaisille henkilöille, jotka eivät asiaan voi tai osaa vaikuttaa. Kun asia on nostettu esille, kehittämishalua löytyy enemmän ja asian muuttamiseksi tehdään enemmän töitä. Työn avulla nykyisessä sekä tulevassa organisaatiossa toimivat ihmiset ja etenkin johtoryhmä saavat enemmän selkeyttä kysymyksiinsä ja teoreettista tietoa toimintaympäristön sekä taloushallinnon muuttumisen syistä ja seurauksista. Myös raportoinnin ja talousjohtamisen ongelmakohdat tulevat näin pohdittavaksi. Lisäksi ammatti- ja aikuisopisto- hankkeen toteutuessa on saatu jotain tarpeita tyydytettyä, jolloin on ainakin osittain helpompaa siirtyä uuteen organisaatioon vieden hyviä käytänteitä mukanaan. Tulevalle organisaatiolle taloushallinnon ohjelmaa valittaessa, tiedossa on mitä ohjelmistolle asetettuja raportointitarpeita on ja alustava kartoitustyö on osittain tehty.

Alun perin tarkoituksena oli tehdä pohjatyötä säätiön oman ohjelmiston hankintaan, mutta talousalueelle suunnitellun Hyvinkään-Riihimäen Seudun Ammatti- ja aikuisopisto Oy - hankkeen myötä säätiön ohjelmistohankinnat keskeytettiin. Tehty työ ei mene kuitenkaan hukkaan sillä, kun Hyvinkään-Riihimäen Seudun Ammatti- ja aikuisopisto Oy (myöhemmin myös AAO) aloittaa toimintansa 1.8.2009, organisaatiomme tulee väistämättä muuttumaan niin, että eri toimijoiden hallinto yhdistetään ainakin osittain ja uudella organisaatiolla tulee olemaan yhteinen taloushallinnon ohjelmisto.

Talousalueelle perustettavan ammatti- ja aikuisopiston syntyyn on monia eri syitä. Hankkeen taustalla on Opetusministeriön suositus ammatillisen koulutuksen järjestäjäverkon kokoamiseksi. Tämän tavoitteena on koulutuksen aloituspaikkojen säilyminen alueella ja koulutusorganisaatioiden resurssien täysi hyödyntäminen. Yhteisellä ammatti- ja aikuisopistolla pyritään

reagoimaan elinkeinoelämän ja talousalueensa ammatillisen kilpailukyvyyn lisäämiseen muun muassa uusien koulutustuotteiden kehittämisen myötä. Lisäksi ammatti- ja aikuisopisto pystyy jatkossa paremmin vastaamaan elinkeinoelämän, alueen asukkaiden ja opiskelijoiden yksilöllisiin koulutustarpeisiin kurssivalikoiman laajentuessa. Perustajina toimivat Hyvinkään kaupunki, Hyvinkään-Riihimäen Seudun Ammattikoulutussäätiö, Riihimäen kaupunki, Hausjärven ja Lopen kunta. (Hyrinet.fi, 2009.)

Tiedon keruu tapahtuu teemahaastatteluilla, koska haastateltavien mielipiteitä halutaan kuulla sekä kerätä tietoa ja uskomuksia, on luonnollinen valinta keskustella heidän kanssaan (Hirsjärvi & Hurme 2000, 11). Haastattelujen kohderyhmä on säätiön johtoryhmä, johon kuuluu rehtori, apulaisrehtori, hallintojohtaja, kehitysjohtaja ja neljä toimialajohtajaa. Johdon tehtävänä on asettaa toiminnalle suunta ja tavoitteet, toimia esimerkkinä, motivoida, mahdollistaa ja tukea tiimien toimintaa sekä koordinoita tiimien yhteistoimintaa. Johtoryhmä toimii rehtorin apuna koko oppilaitosta koskevissa kehittämis- ja toiminnallisissa asioissa. Rehtori johtaa oppilaitoksen toimintaa lakien ja muiden määräysten, johtokunnan ohjeiden, johtosäännön ja hallinto-ohjeen mukaisesti. Hän vastaa oppilaitoksen taloudellisesta ja toiminnallisesta tuloksesta. Apulaisrehtori vastaa oppilaitoksen toiminnasta ja pedagogisesta kehittämisestä rehtorin kanssa sovittujen tehtäväkokonaisuuksien mukaan. Hallintojohtaja vastaa sisäisistä palveluista eli talous- ja tietohallinnosta, kiinteistöpalveluista sekä henkilöstöpalveluista ja oman vastualueensa kehittämisestä. Hän vastaa sisäisten palvelujen kustannustehokkuudesta ja laadusta sekä taloudellisesta ja toiminnallisesta toiminnasta. Toimialajohtaja vastaa toimialansa taloudellisesta ja toiminnallisesta tuloksesta, toiminnan kehittämisestä sekä yhteisten toimintojen sujuvuudesta. Kehitysjohtaja vastaa työelämän kehittämissankkeiden sekä projektien taloudellisesta ja toiminnallisesta tuloksesta sekä luo yhteistyöverkostoja eri toimijoiden kanssa. (Jokinen & Lyytimäki 2008, 2.)

Syy johtoryhmän valitsemiseen kohderyhmäksi hallituksen sijaan oli se, että organisaatiossa toimiva johto ohjaa operatiivista eli jokapäiväistä käytännön toimintaa. Vasta viimekädessä säätiön hallitus päättää suurista linjoista, joita organisaatiossa tulee noudattaa. Näin johtoryhmä on lähempänä organisaation toimintaa ja ensisijassa päättävät organisaation toiminnasta. Kullakin jäsenellä on oma tulosvastuunsa, joka tarkoittaa sitä, että heidän raportointi tarpeensa taloushallinnon osalta on monimuotoisempaa. Kukin johtoryhmän jäsen toimii esittelijänä oman vastualueensa asioissa, mikäli hänelle on määritelty sellainen. Johtoryhmän tehtävänä on tukea tiimien toimintaa ja päätöksenteossa pyritään yhteisen näkemyksen muodostamiseen. (Jokinen & Lyytimäki 2008, 2.)

Projektin tavoitteena on selvittää johtoryhmän tarpeet taloushallinnon raportoinnissa. Samalla työ tulee toimimaan informaation välittäjänä sekä nostaa erilaisia tarpeita ja toiveita esille. Lisäksi toivon työni antavan näkökulmaa talouteen liittyvästä johtamisesta organisaation

päättäjille lisää. Projektin pohjalta tulee myös AAO:n taloushallinnon työryhmään näkemystä siitä, mitä pitäisi tulevaisuudessa ottaa huomioon ohjelmiston valinnassa, raportoinnissa sekä taloushallinnon prosessien järjestelyssä ja organisoinnissa. Opinnäytetyön tuloksena on mielikuva tämän hetken taloushallinnon palveluista sekä niiden tuottamasta informaatiosta johtamisen tukena sekä siitä, mitä kehittämiskohteita taloushallinnossa on sekä minkälainen osaaaminen ja näkemys tämän hetken operatiivisella johdolla on taloushallinnosta. Tutkimusta tullaan soveltamaan taloushallinnon ohjelman kartoittamiseen sekä hyödynnetään yleisesti taloushallinnon palveluiden kehittämiseen.

### 3 Teoreettinen viitekehys

Taloushallinnon uudistamisesta ja muun muassa ohjelmistojen paremmasta hyödyntämisestä on puhuttu ainakin kymmenen viimeistä vuotta. Siitä huolimatta aiheesta on suhteellisen vähän materiaalia ja kehittyminen on ollut hidasta. Johdon laskentatoimi ei ole uusi aihe, mutta suurin osa kirjallisuudesta keskittyy pelkästään laskentateknikoihin ja niiden antamaan informaatioon. Käsitteinä talousjohtaminen ja -viestintä ovat kohtalaisen tuoreita ja niistä kirjallisuutta löytyy hieman vähemmän. Edellä mainitut käsitteet sisältävät tietenkin laskentatoimen peruskäsitteet, perustekniikat ja toimintamenetelmät. Sinällään talousjohtaminen ja -viestintä eivät ole uusia asioita, mutta nämä teemat ovat nykyaikaisempia käsitteitä johdon laskentatoimelle. Näiden kahden teeman sisällä keskitytään enemmän laskentatoimen laadullisiin tekijöihin ja siihen kuinka näiden avulla taloushallinnosta saadaan tehokkaammin informaatiota välitettyä yrityksen johdolle, jotta päätökset ja taloushallinto tukisivat yrityksen strategisia valintoja.

Aiemmat tutkimukset, jotka ovat lähellä käsiteltäviä aiheita keskittyvät valtaosin tekniseen puoleen kuten esimerkiksi, miten eri laskentatekniikat soveltuvat tietyille organisaatiolle tai miten taloushallinnon prosessien tehostaminen on toteutettu. Näissä tutkimuksissa on hyvin pintapuolisesti keskitytty siihen, mitä hyötyjä tai haittoja kyseinen projekti tuo tullessaan tai mitkä ovat siihen vaikuttavat tekijät. Siksi on aiheellista keskittyä enemmän taloushallinnon avulla tapahtuvaan strategiseen johtamiseen. Tärkeitä kysymyksiä ennen kehittämissuunnitelmaa ovat, mitä tarpeita yrityksellä on, tiedetäänkö tarpeet tarpeeksi tarkasti ja mitä uudistuksilta tahdotaan, mitkä ovat vaikuttavia tekijöitä tarpeiden syntymiseen, kuten ratkaisusta tuleva liiketoiminnallinen hyöty johtamisen kannalta ja ymmärretäänkö hyödyt oikein, ymmärretäänkö lakisääteiset velvoitteet tai muut pakot, ongelmien ja tarpeiden vaikutusten laajuus sekä tarpeen pysyvyys.

Tässä luvussa muodostetaan teoreettinen viitekehys (kuva 3), jota on käytetty empiirisen aineiston keräämisen ja tulkinnan pohjana. Muuttuva toimintaympäristö ja kiristyvä kilpailu ovat johtaneet siihen, että yritykset joutuvat parantamaan ja tehostamaan toimintojaan pär-

jätäkseen kilpailussa. Taloushallintokaan ei ole poikkeus tässä suhteessa. Viitekehykseen kuuluu olennaisena osana ulkoinen laskentatoimi, sillä sisäinen laskenta eli johdon laskentatoimi pohjautuu lakisääteiselle laskennalle. Suurin osa rahamääräisistä toteumatiedoista tulee edelleen kirjanpidosta eli ulkoisesta laskennasta. Kuitenkin työn laajuuden vuoksi ulkoisen laskennan osuus on jouduttu rajaamaan aivan minimiin ja siitä käsitellään vain aivan välttämätön asian ja asiayhteyden ymmärtämisen kannalta. Suurimmaksi osaksi käsitellään johdon laskentatoimen hyötyjä ja niiden ymmärtämistä. Talousjohtamista käsitellään erittäin suuresti painottuen johtamisen tukemiseen ja strategiseen ohjaukseen.

Viitekehys koostuu organisaatiolle tärkeistä kokonaisuuksista, joita ovat muun muassa tietojärjestelmät, raportointi ja budjetointi. Kokonaan käsittelemättä jätetään talousjohtamiseen kuuluva osa-alue, mikä käsittelee yleisesti johtamismetodeita ja johtamiseen liittyviä peruskäsitteitä. Talousjohtaminen on arvon tuottoa yritykselle eli liiketoiminnan tukemista ja talousviestinnän päätehtävänä on tukea arvon tuottamista niin, että oikea ja tarkoituksenmukainen informaatio välittyy tehokkaasti ja ymmärrettävästi vastaanottajalle. Yrityksen tai yhteisön organisaatiokulttuuri vaikuttaa viestin laatuun ja sen tarpeeseen sekä asenteeseen viestin vastaanottamiseksi. Talousviestinnässä huomiota kiinnitetään taloushallintoon ja sen viestintään. Itse viestinnän perusoppeja ei niinkään tulla käymään kovin syvällisesti lävitse. Talousviestinnässä on muun muassa viestin välityksen kannalta sekä johdon, että taloushallinnon henkilöstön roolia. Talousviestinnästä on hyvin niukasti tarjolla materiaalia. Talousjohtamisen apuvälineitä on hyvin paljon, joten niitä kaikkia ei millään voida käsitellä työssä sen laajuus huomioon ottaen. Työssä on keskitytty kohdeorganisaatiolle keskeisiin aiheisiin ja yleisesti olennaisiin laadullisiin seikkoihin, jotka on aiemmin jo selostettu.



Kuva 3. Teoreettisen viitekehyksen kuvaus.

### 3.1 Muuttuva toimintaympäristö

Case-organisaation strategiatyön tavoitteena on ollut organisaation huomattava kehittäminen. Näihin kehityskohteisiin kuuluu myös taloushallinto. Voimakas kehittäminen johtuu toimintaympäristön muuttumisesta ja tässä osiossa on tarkoitus käsitellä yleisesti muutokseen johtaneita syitä asiayhteyksien ymmärtämiseksi. Case-organisaation yksi merkittävimmistä muutospaineiden luojista on kiristynyt koulutuskilpailuympäristö. Eräs suuri kilpailukohde kyseisellä liiketoiminta-alueella on yhä laadukkaamman koulutuksen tuottaminen entistä kustannustehokkaammin. Lisäksi koulutusliiketoimintaa on jouduttu suuntamaan uusille asiakkaille uusien palveluin, jotta kilpailukyky markkinoilla säilyy. Toimintaympäristön muuttuessa johdon ja johtajien vaatimukset ovat vaikuttaneet suuresti taloushallinnolle asetettuihin vaatimuksiin. Case-yhteisön, kuten myös muidenkin aatteellisten yhteisöjen ja säätiöiden asema kilpailussa on muuttunut.

Organisaatioiden toimintaympäristössä tapahtuu kokoajan muutoksia ja siksi muuttumisesta onkin tullut useissa organisaatioissa pysyvä olotila (Partanen 2007a, 299). Selkeitä muutoksia liiketoimintaympäristössä on tapahtunut. Taloushallinnon kehittämisen kannalta näitä muutoksia on tapahtunut kilpailuympäristössä, liiketoimintalogiikassa, johtamisjärjestelmissä ja sidosryhmäajattelussa. Selkein muutos kilpailuympäristössä on kansainvälistymisen voimistu-

minen. Etenkin Euroopan Unionin yhtenäistämiskehittymisen myötä, on suomalaisten kotimarkkinoilla toimivan yrityksen kilpailuympäristö muuttunut. Tämän seurauksena jatkuvaan kilpailun kiristymiseen on varauduttava. Kilpailuympäristön muuttuminen on taas puolestaan vaikuttanut liiketoimintalogiikkaan näin vahvistaen strategia-ajattelun muutoksia, erikoistumista, verkostoitumista, erilaisia liittoumia, tuotteiden ja miksei palveluidenkin elinkaaren lyhenemistä ja kustannustietoisuuden kasvua. (Järvenpää ym. 2001, 20-21.)

Strategian sisältöä Kamensky (2004, 20-21) kuvaa: ”*Strategia on yrityksen tietoinen keskeisten tavoitteiden ja toiminnan suuntaviivojen valinta muuttuvassa maailmassa*” Määritelmä korostaa, että strategian lähtökohta on muuttuva maailma eli yrityksen toimintaympäristö. Strategiaan sisältyy tavoitteet sekä toiminnan keskeiset suuntaviivat. Siinä on kysymys valinnasta lukemattomien vaihtoehtojen joukosta ja asioiden panemisesta tärkeysjärjestykseen sekä tietoista kieltäytymistä monista järkevistäkkin vaihtoehdoista. Jotta tehdyt valinnat voidaan toteuttaa kurinalaisesti ja määrätietoisesti, tulee ne tiedostaa yrityksessä. Kun taas Pellinen (2005, 77) on kuvannut yrityksen strategiaa enemmänkin dokumentoituna suunnitelmana tai toiminnan juonena, jonka toteuttajana ja luojana yrityksen johto toimii. Hänen (2005, 78) mielestään strategian tulisi antaa yrityksen johdolle näkemys siitä mihin pitkällä aikavälillä voimavaroja on järkevä sijoittaa. Toisena käsitteenä Kamensky (2004, 21) kirjoittaa edellistä käsitettä avaamaan: ”*Strategian avulla yritys hallitsee ympäristöä*” Ympäristön hallinta tarkoittaa, että yritys sopeutuu ympäristössä tapahtuviin muutoksiin tai se muokkaa ympäristöä ja vaikuttaa ympäristöönsä tai kolmantena vaihtoehtona, yritys voi valita oman toimintaympäristönsä. Pellisen (2005, 77) mukaan strategian mieltäminen suunnitelmana ja suunnitteluna sopii parhaiten talousjohtamisen yhteyteen.

Liiketoimintaympäristön muutokset liiketoimintalogiikan muutoksena on selkeästi havaittavissa monialaistumisesta erikoistumiseen siirtymisessä. Nykyään suomalaiset yritykset ovat ydinosaamiseensa keskittyneitä yrityksiä, jotka pyrkivät olemaan kilpailukykyisiä maailmanlaajuisesti valitsemillaan toimialoilla. Myös verkostoituminen on ollut suosiossa. Sillä tarkoitetaan perinteisen alihankintasuhteen syventämistä ja erilaisten liittoutumien muodostamista. Kilpailuympäristön kiristyminen on myös lisännyt yhteistyötä kilpailijoiden kanssa. Liiketoimintaympäristön muutoksella on ollut merkittävä rooli myös johtamisjärjestelmien kehittämisellä ja konsultointiliiketoiminnan kasvulla. (Järvenpää ym. 2001, 21-22.) Kuitenkin johtamisjärjestelmien kehittämisimpulssit ovat liittyneet selkeästi ongelmien ratkaisemiseen ja tulevaisuuden toimintaedellytysten turvaamiseen (Järvenpää ym. 2001, 23). Konsultointiliiketoiminnan kasvu on uhka ja mahdollisuus koulutusliiketoimintaa ajatellen. Koulutusliiketoiminnan tuottajan mahdollisuutena on asiantuntijuuden kysynnän kasvu ja uhkana erilaisten konsultointiyhtyritysten lisääntyminen markkinoilla.

Tietojärjestelmien kehitys on mahdollistanut tiedon tehokkaamman keräämisen ja hyödyntämisen. Tällä tavoin uusia johtamismalleja on voitu ottaa käyttöön. Näistä esimerkkinä on integroidut toiminnanohjausjärjestelmät. Sidosryhmäajattelussakin on tapahtunut muutoksia viime vuosina ja se on suuntautunut yhä enemmän asiakaskeskeisemmäksi. Taloushallinnon kehittämisessä taloushallinnon muutossuunnat (kuva 4) tulevat esille sekä taloushallinnon johtamisjärjestelmien että taloushallinnon henkilöstön roolien muuttumisessa. Taloushallinnon henkilöstöltä edellytetään aikaisempaa parempaa ja syvällisempää liiketoiminnallista ymmärtämistä. (Järvenpää ym. 2001, 24-26.)



Kuva 4. Liiketoiminta ympäristön muutos taloushallintoon. (Järvenpää ym. 2001, 25).

Voittoa tavoittelemattomalla organisaatiollakin on taloudellisia tavoitteita, vaikka heidän ensisijainen tavoite määräytyy jonkin muun kuten lain, tavoitteen tai aatteen mukaan. Usein näiltä edellytetään, että toiminnasta aiheutuneet menot katetaan ainakin osittain saaduilla myyntituloilla. (Pellinen 2005, 17.) Vaikka aatteellisten yhteisöjen talouden lähtökohtana ei ole voiton tavoittelu, on silti tärkeää ottaa huomioon taloudellisuus, tehokkuus ja tuottavuus, sillä kaikki toiminnot aiheuttavat kustannuksia, jotka pitää kattaa joillakin tulonlähteillä (Mansukoski, Mitronen, Porenne & Salmimies 2007, 184). Ne tarvitsevat jatkuvaa rahoitusta aatteellisten päämääränsä toteuttamiseksi. Säätiöiden rahoituskenttä on muuttunut merkittävästi viime vuosikymmenen aikana ja usein julkisilla avustuksilla rahoitettu toiminta on muuttunut kilpailtujen palveluiden tuottajaksi, koska yksityiset tahot ovat tulleet mukaan säätiöiden perinteisesti harjoittamaan palvelutoimintaan. Myös yritysten yhteiskuntavastuutoiminnan yleistymisen on kiristänyt kilpailua. (Perälä & Perälä 2006, 253.) Vaikka case-organisaatio onkin yleishyödyllinen voittoa tavoittelematon säätiö, se kilpailee muiden yritysten kanssa samoilla markkinoilla.

### 3.2 Talousjohtaminen

Talousjohtaminen on yrityksen johtamista ja sen avulla varmistetaan, että yritys saavuttaa taloudelliset tavoitteensa. Talousjohtamisessa käsitellään tämän päivän haasteita, joita modernilla taloushallinnolla on. Erityisesti korostetaan johdon ja taloushallinnon vuorovaikutuksen tärkeyttä ja syitä, miksi erilaiset talousjohtamismetodit ovat suosiossa tai mitä kritiikkiä nämä tavat ovat saaneet. Tämän kautta on helpompi ymmärtää kohdeorganisaation tavoitteita ja puutteita taloushallinnon osalta. Samalla talousjohtamisen käsitteleminen helpottaa ymmärtämään erilaisten näkökulmien eroavaisuuksia. Talousjohtamisessa on kiinnitetty huomiota muutosta vaativiin asioihin ja siihen mitä niiden hyväksi pitää tehdä, jotta muutos saadaan halutulla tavalla aikaiseksi.

Talouden johtamisen keskeisiä tehtäviä ovat budjetointi ja tulosvalvonta. On myös tärkeää, että budjetoinnille ja tulosvalvonnalle luodaan selkeät pelisäännöt, joita johdonmukaisesti sovelletaan. (Mansukoski ym. 2007, 205.) Pellinen (2005, 11) kirjoittaa talousjohtamisen olevan täynnä ristiriitaisuuksia. Tällä hän tarkoittaa, että vaikka laskelmat, suunnitelmat ja organisaatiokaaviot näyttävät helposti hallittavilta paperilla, on arkitodellisuudessa paljonkin toivomisen varaa. Talousjohtamiseen sisältyvät ristiriidat vaativat jatkuvaa tasapainottamista, sillä tietyn asian liika painottaminen johtaa aina ongelmiin. Pellinen (2005, 49) määrittelee, että johtaminen on ohjausta ja tavoitteeseen pääsy edellyttää ohjaustoimia, jotka ovat johtajan vastuulla. Ohjauksella on aina jokin kohde, kuten laitejärjestelmät tai ihmiset, johon halutaan vaikuttaa.

Talousjohtamisen keskeisin vaihe Mansukosken ym. (2007, 260) mukaan on riittävä valvonta. Talousraportteja tuotetaan ja luetaan, mutta niiden tietoihin reagoidaan huonosti. Tätä on pyritty korjaamaan lisäämällä controller-toimintaa. Controller on taloushallinnon asiantuntija, jonka työnkuvaan kuuluu toiminnan ohjaus ja johtaminen sekä päätöksenteon tukeminen (Partanen 2007a, 402). Talousasioita on hankalaa johtaa ja kehittää tuloksellisesti, jos johtajat eivät itse hallitse riittävästi talouden asioita. Toki on myös tärkeää, että koko organisaatiossa on tietämystä talouteen liittyvistä asioista. (Mansukoski ym. 2007, 260.)

Johtoryhmän ja sen jokaisen jäsenen pitää pystyä hallitsemaan riittävästi tietyt talouden perusasiat ja niiden väliset vuorovaikutussuhteet. Tämä on tärkeää siksi, että he kykenevät täysipainoisesti johtamaan, kouluttamaan ja kehittämään. Näiden lisäksi heillä on keskeinen rooli johtamansa yksikön talouden suunnittelussa, ohjauksessa ja johtoryhmän tekemien linjausten valvonnassa. (Mansukoski ym. 2007, 167.) Onnistuneen talousohjauksen lähtökohta on, että vastualueet ovat selkeästi määriteltä ja oikeat henkilöt ovat johtamassa niitä (Pellinen 2005, 198). Myönteinen asenne talousasioihin on jo hyvä asia työyhteisössä. Lisäksi tarvitaan myös riittävästi tietoa niissä taloudellisissa asioissa, johon itse päätöksillään ja toiminnallaan

vaikuttaa. Esimiehen tehtävänä on toimia oman henkilöstönsä valmentajana talousasioissa. (Mansukoski ym. 2007, 204.) Jokaisen johtoryhmän jäsenen tulee riittävästi hallita organisaation talousasioita, jotta toimintaprosesseja ja niihin liittyviä taloudellisia asioita pystytään tehokkaasti ja tuloksellisesti johtamaan. Lähtökohtana on hallita yrityksen liiketoimintaprosessi sekä sen peilikuva talous- ja rahaprosessi. Tulo- ja menovirtojen lisäksi tulee ymmärtää myös tärkeimmät pääomiin liittyvät asiat ja niiden vaikutus tulokseen. (Mansukoski ym. 2007, 205.)

### 3.2.1 Talousjohtamisen laskentatoimi

Johdon laskentatoimi voidaan määritellä lisäarvoa tuottavana ja jatkuvaa kehittymistä tukevaa suunnittelu-, ohjaus ja mittaus toimintana, joka perustuu rahamääräistä ja ei-rahamääräistä tietoa tuottaviin järjestelmiin. Se tukee organisaation toiminnan ohjaamista ja motivoi parempiin suorituksiin sekä ylläpitää ja luo organisaatiokulttuuri arvoja, jotta etenkin strategiset päämäärät savutetaan. (Partanen 2007a, 404.)

Laskentatoimen päätehtävänä on relevantin tiedon tuottaminen kielellä, jolla organisaation päämäärät ja tavoitteet määritetään ja jonka avulla eri päätösvaihtoehdot esitetään yhteismitallisesti. Taloudellinen informaatio kuvaa todellisuutta ja vaikka tiedon tuottamisessa pyrittäisiin neutraaliin kuvaamiseen, sisältyy siihen väkisinkin vaikuttamista. Laskentainformaatio sisältää myös tarkoituksella vaikuttamista, sillä päätöksentekijät saattavat esittää väitteidensä tueksi tarkoituksenmukaisia laskelmia pyrkiäkseen saavuttamaan päämääränsä. (Partanen 2007a, 135.) Kuitenkaan päätöksentekijät eivät usein tiedosta laskentatoimen vaikuttamisroolia, koska laskentatoimi koetaan objektiiviseksi ja neutraaliksi (Partanen 2007a, 136).

Pellinen (2005, 22) huomauttaa, että talousjohtamisessa tarvittava laskentatoimi on hyvin tekninen osaamisalue ja laskentatoimen sekä muiden johtamista palvelevien tekniikoiden käyttö lisääntyy. Kuitenkaan ei pitäisi unohtaa sitä, että ihmiset ovat kaikkein olennaisimmasa roolissa. Vaikka tekniikoita on helppo ostaa ja siirtää, on muistettava, että kaikkia yrityksen ongelmia ei voi eikä kannata yrittää ratkaista tekniikoiden avulla. Tärkeää on oppia arvioimaan, missä tapauksissa tekniikoilla saavutettu hyöty on kustannuksia suuremmat.

Laskentatoimen tuottama tieto on ohjauksen tärkeä väline, sillä laskentatoimi tekee asioista helposti vertailukelpoisia. Ylemmillä organisaatiotasolla käytetään laskentatoimen informaatiota päätöksenteon apuna, kun taas alemmilla organisaatiotasolla on enemmän tietoa liiketoiminnasta. (Pellinen 2005, 75.) Lisäksi Pellinen muistuttaa, että kannattavuus on organisaation ensisijainen tavoite ja laskentatoimen eri keinoilla varmistetaan tavoitteiden saavuttaminen (2005, 75-76).

Kirjanpitoinformaatiota eli ulkoisen laskentatoimen informaatiota käytetään usein yrityksen johtamisen apuna. Se on käyttökelpoista ja luotettavaa, mutta haittana on viive tapahtumien ja tiedon toimittamisen välillä. Lisäksi kirjanpitoinformaatio vanhenee nopeasti, koska kuukauden vanhalla informaatiolla on enää vain taustatiedon merkitys uudemman informaation tarkastelussa. (Mäkinen & Vuorio 2002, 25.) Kirjanpitoinformaatiota käytetään paljolti sisäisen eli johdon laskentatoimen pohjana, eikä se enää tuota pelkästään tilinpäätöksiä ja osavuosikatsauksia (Mäkinen & Vuorio 2002, 53). Kirjanpidolla tarkoitetaan liikekirjanpitoa, joka on lakeihin ja säännöksiin perustuvaa laskentaa. Kirjanpitolainsäädännössä ja kirjanpitoasetuksessa säädetään kirjanpidosta ja tilinpäätöksestä. Suomessa liike- tai ammattitoiminnan harjoittaminen velvoittaa kirjanpitolain nojalla pitämään tästä toiminnasta kirjaa. (Mäkinen & Vuorio 2002, 124).

Kirjanpito on organisaation tukipalvelu eli tukiprosessi. Prosessisanaa käytetään monessa eri merkityksessä ja mitä tahansa toimintaa voidaan kutsua prosessiksi. Kuitenkin tässä on kyse organisaatiossa tapahtuvasta toiminnasta ja kyse on liiketoimintaprosessista. Tarkemmin Laamanen (2001, 19) on määritellyt kirjassaan prosessin: *”Toimintaprosessi on joukko loogisesti toisiinsa liittyviä toimintoja ja niiden toteuttamiseen tarvittavat resurssit, joiden avulla saadaan aikaan toiminnan tulokset.”* Ydinprosessit Pesosen (2007, 131) mukaan voidaan määritellä olevan toimintoja, jotka ovat yhteydessä ulkoiseen asiakkaaseen eli ne alkavat ja päättyvät ulkoiseen asiakkaaseen. Ydinprosesseja ovat muun muassa myyntiprosessi. Tukiprosessit ovat luonteeltaan organisaation sisäisiä prosesseja, eikä niillä välttämättä ole suoraa kontaktia ulkoiseen asiakkaaseen, vaan asiakas on organisaation sisällä. Kuitenkin tämäkin prosessi alkaa ja päättyy sisäiseen asiakkaaseen. Tukiprosessit tukevat nimensä mukaisesti ydinprosesseja toiminnassaan ja auttavat niitä onnistumaan. Lisäksi prosesseja voidaan määritellä avainprosesseiksi. Näihin kuuluvat kaikki ydinprosessit sekä osa tukiprosesseista. Avainprosesseiksi määritellään ne tukiprosessit, jotka ovat ehdottoman tärkeitä organisaation toiminnan kannalta ja niiden toimimattomuus saa koko organisaation toiminnan yskimään. Laamanen (2001, 56) huomauttaa, että organisaatiota ei pystytä johtamaan pelkästään ydinprosessien varassa vaan tukiprosesseja tarvitaan luomaan edellytyksiä tehokkaalle toiminnalle.

Kustannuslaskennan merkitys on kasvamassa, sillä laadukkaampaa palvelua pitää tuottaa kustannustehokkaammin pärjätäkseen markkinoilla. Kohdeorganisaatiossa kustannuslaskenta on aina ollut olennainen osa sisäistä laskentaa. Kuitenkin kustannuksiin toivotaan kiinnitettävän entistä enemmän huomiota. Pellinen (2005, 192) toteaa: *”Kustannukset eivät vähene pelkästään niitä laskemalla”*. Tällä lauseella viitataan siihen, että kustannukset eivät laske, vaikka ne tuodaan näkyviksi laskelmien kautta, niille pitää myös tehdä jotain. Kustannustehokkuuden parantaminen vaatii, että tavoitteeksi otetaan kustannuksiin vaikuttaminen ja aletaan toimia johdonmukaisesti tavoitteen saavuttamiseksi. Yleensä on tarpeen, että johdolle annetaan vähintäänkin säännöllistä ja vakimuotoista palautetta vastualueensa tai alueittensa kusan-

nusten kehityksestä. Aktiivisen seurannan lisäksi tarvitaan tilannekohtaisia kustannusten vertailulaskelmia ja riittävää kannattavuusajattelun osaamista, jotta tietoa pystytään soveltamaan päätöksenteon tueksi.

Jos kustannustehokkuus nähdään tärkeänä strategisena kehityskohteena, koko henkilökunta pitää saada mukaan pitkäjänteiseen kehittämistyöhön kustannusten madaltamiseksi. Kaikkien organisaatiossa toimivien on ymmärrettävä, kuinka kustannuksiin voidaan vaikuttaa. Kustannustehokkuus ei välttämättä tarkoita halpojen materiaalien käyttöä, vaan kustannustehokasta on myös laadukas työjälki. Johdon pitäisi esimerkillään ja toiminnallaan edistää kustannustehokkuusajattelua. Jatkuvaa puhumista ja asian korostamista tarvitaan, mutta myös ylimmän johdon on osallistuttava säästämiseen, jos sitä odotetaan muulta henkilökunnalta ristiriitaisien viestien välttämiseksi. Erilaiset palautteet ja mittaritieto kustannustehokkuudesta on tärkeää, mutta kaikkein tärkeintä kehittämiseksi on ilmapiiri, jossa tietoa voidaan ja halutaan vaihtaa. (Pellinen 2005, 195-196.)

Tulokseen voidaan vaikuttaa tuottojen ja/tai kustannusten kautta. Pääomia voidaan ottaa tehokkaammin käyttöön ja näin vaikuttaa muun muassa kapasiteetin tehokkaampaan käyttöön. (Mansukoski ym. 2007, 189). Tämä tarkoittaa esimerkiksi koulutusmaailmassa, että tilojen ollessa tyhjiä yritetään saada niihin koulutusta tai vuokrataan tiloja ulkopuoliselle. Näin taataan, että tilojen ylläpitokustannuksista saadaan edes osa katettua vuokratuloilla. Lisäksi vuokraajat saattavat käyttää vuokranantajan muita tarjolla olevia palveluita esimerkiksi tarjoilupalveluita. Kasvatut tuotot lisäävät uusia liiketoimintamahdollisuuksia ja vahvistavat yrityksen ydinosaamista (Partanen 2007a, 62). Kustannustekijöiden arvoa tuottavia ominaispiirteitä tulisi vahvistaa talousviestinnän avulla, jota käsitellään jäljempänä. Tämä edellyttää operatiiviseen tehokkuuteen vaikuttavien tekijöiden tunnistamista ja kehittämistä. (Partanen 2007a, 66.)

Budjetoinnista on niin monta mielipidettä, kuin on kirjoittajiaakin. Toisten mielestä budjetoinnista voisi luopua kokonaan, kun taas toiset ovat sitä mieltä, että ne jotka luopuvat budjetoinnista tai puhuvat budjetoinnista luopumisesta eivät osaa hyödyntää budjettia oikein strategisen suunnittelun välineenä. Kuitenkin budjetoinnin teoria on kaikessa kirjallisuudessa hyvin samanlaista, vaikka budjetin mieltäminen ja erilaiset budjetoinnin lähestymistavat poikkeavat näkemyksestä riippuen. Case-organisaatiossa budjetointi on saanut kovaa kritiikkiä osakseen ja siksi budjetointia on hyvä tarkastella hieman erilaisista näkökulmista, mutta ennen kaikkea strategisen ohjauksen välineenä. Osa on sitä mieltä, että budjetoinnista pitäisi luopua ja osa sitä mieltä, että tulevaisuudessa tulisi siirtyä rullaavaan ennustamiseen.

Budjetointi tarkoittaa tulevaisuuteen suuntautuvan tuloksen suunnittelua. Useimmiten budjetit tehdään vuodeksi, mutta budjetti voi olla myös lyhyemmän aikavälin ennuste. Tyypillisesti

budjetointijakso on vuoden, mutta se voi myös olla esimerkiksi vuosineljänneksen. Budjetoinnin tuloksena syntyy usein rahoitusbudjetti ja ennakoitu tase. Budjetin tulisi kuitenkin kertoa, mitä suunniteltu toiminta tarkoittaa kassavirran ja vuosituloksen kannalta. (Pellinen 2005, 104-105.) Usein lyhyemmän aikavälin esimerkiksi vuosineljänneksen budjetteja kutsutaan rullaaviksi budjeteiksi, joista on jäljempänä kerrottu lisää.

Pellisen (2005, 108-109) mukaan budjetit ovat johtamisen kertakäyttöisiä työkaluja, sillä ne laaditaan vain tietyksi ajanjaksoksi. Budjetilla ja budjetoinnilla on hänen mielestään monia samanlaisia tehtäviä ja siksi ne ovat keskeisiä talousjohtamisen välineitä. Näitä tehtäviä hänestä (2005, 110) on muun muassa strategian muuntaminen konkreettiseksi toimintasuunnitelmaksi budjetointiprosessin avulla ja samalla tulee arvioiduksi tarvittavien voimavarojen riittävyys. Edellä mainittujen syiden takia budjetointi on tärkeä taloudellisen toiminnanohjauksen väline. Mansukoski ym. (2007, 174) määrittelee, että johtoryhmän tehtävänä on päättää, miten toiminta ja talous budjetoidaan niin, että suunnitelmat toimitaisivat mahdollisimman tehokkaina ja motivoivina ohjauksen menetelminä ja välineinä. Pellisen (2005, 110) mukaan budjetteja voidaan laatia monella tavalla, mutta tärkeintä on se, että laatimistapa kertoo paljon yrityksen johtamistavasta ja toimintaympäristöstä.

On muistettava, että budjetti on yhtä hyvä kuin budjetoijakin. Budjettien käytön tehokkuus riippuu siitä, millainen budjetointikulttuuri ja ilmapiiri organisaatiossa ovat. Nykyään on ollut muotia epäillä budjetoinnin merkitystä ja budjetti on toisissa yrityksissä korvattu muilla järjestelmillä. Siitä huolimatta valtaosa yrityksistä ja voittoa tavoittelemista organisaatiosta jatkavat budjetointia. (Pellinen 2005, 198.) Jotta budjetista tulee koko organisaatiota ja sen yksiköiden toimintaa ohjaava, tulee budjetointiin osallistuvalla henkilöllä olla riittävän selkeät budjetointiperiaatteet ja ohjeet. Tällä tavoin budjetoinnista saadaan onnistunutta ja tuloksellista. (Mansukoski ym. 2007, 177.)

Budjetoinnilla on sekä vastaan että puolestapuhujat. Sekä Partanen (2007a, 163) että Mansukoski ym. (2007, 174-175) kirjoittavat budjetoinnin kritiikin yleensä kohdistuvan seuraaviin asioihin. Budjetointi linkittyy strategiaan ja toimintasuunnitelmiin vajavaisesti tai linkitys puuttuu kokonaan. Budjetti saattaa lukita organisaation tai sen yksikön toiminnan tietynlaiseksi koko toimintakauden ajaksi, vaikka ulkoiset ja sisäiset toimintaedellytykset vaatisivatkin muutosta toimintaympäristön muuttuessa nopeasti. Budjettien huonoina puolina voidaan myös pitää niiden työläyttä ja ajanvientiä. Aikaa vievistä toiminnoista esimerkkinä on laadukkaan budjetin perustaksi tarvittavien perustietojen hankinta ja analysointi. Usein budjetti perustuu yksinkertaistettuihin ennusteisiin tai pahimmassa tapauksessa se on kopio edellisvuodesta hieman muunneltuna, eikä sillä ole mitään tekemistä tulevaisuuden kanssa. Budjettitavoitteiden asettamisessa on paljon erilaisia ongelmia ja budjettisuunnittelu voi olla joustamatonta ja kaavamaista. Budjettia syytetään myös määräraha-ajattelusta, mikä helposti etenkin julki-

sella sektorilla tulee esiin. Lisäksi sen väitetään aiheuttavan osaoptimointia, jolloin tärkeimmäksi koetaan oma yksikkö, eikä muiden toiminnasta olla kiinnostuneita. Myös niin sanottu budjettiharha kiusaa, etenkin silloin kun budjetti on sidottu muun muassa tulospalkkioihin. Budjettiharhalla tarkoitetaan, että budjettivastuulliset budjetoivat tuotot mahdollisimman alas ja kustannukset ylös, jolloin asetetut tavoitteet on helppo saavuttaa sekä ylittää. Partanen (2007a, 35) mukaan budjettien laadinnassa budjettipelaamista ja budjettiharhaa on vaikea välttää, koska toimiva johto saattaa tavoitella helpommin saavutettavia budjettitavoitteita. Investointilaskennassa johtajat taas pyrkivät varmistamaan tarvittavat resurssit toiminnan kehittämiseen budjettipelaamisella. Partanen (2007a, 163) korostaa, että valitettavan monissa yrityksissä strategiakeskustelut ja budjettikierrokset ovat täysin erilliset tai löyhästi kytkeytyneet toisiinsa.

Mansukoski ym. (2007, 176-177) esittävät näkemyksen budjetoinnin tärkeydestä. Sen tärkeyttä voidaan perustella monella tapaa. Eräs budjetoinnin tärkeistä tehtävistä on tuottaa koko organisaation toimintaa ja taloutta koskeva suunnitelma tulevaksi vuodeksi sekä sen avulla sovitaan tavoitteet eri yksiköille. Tämä luo edellytykset henkilökunnalle toimia motivoituneesti ja itseohjautuvasti. Lisäksi budjetointi edistää koordinoitua ja viestintää, luo perustan tulosten laadinnalle sekä luo tärkeän perustan myös tulosvalvonnalle ja toiminnan ohjaukselle. Koska budjetointi motivoi ja kannustaa hyviin suorituksiin sekä antaa oikeudenmukaisen pohjan palkitsemisjärjestelmälle, sitä käytetään henkilökohtaisten tulostavoitteiden ja palkkioiden määrittelyn perustana. Partanen (2007a, 157) on myös kirjoittanut budjetoinnin hyvistä puolista ja korostanut etenkin strategisen ohjauksen tukemisen tärkeyttä budjetoinnin avulla. Pellisen (2005, 170) mukaan budjetoinnin merkitys on tärkeä tulevaisuuden suunnittelun kannalta sekä nykytilan ymmärtämiseksi. Se yksinkertaistaa organisaation monimutkaisen toimintaa koskevan ajattelun muutamaankin lukuun, jolloin ne on helppo käsitellä. Lisäksi se aktivoi ihmiset toimimaan ja antaa vapautta saavuttaa tavoite itse valitsemallaan tavalla.

Budjetteja voidaan käyttää johtamisen apuvälineinä monella eri tavalla, mutta on myös johtajia, jotka suhtautuvat budjettiin täysin välinpitämättömästi. Johtamistyyliä voidaan tyypitellä budjetti- tai tulostietoiseen talousohjaukseen. Budjettirajoitteinen tyyli painottuu täysin tulosohjaukseen, jossa ainoana arviointikriteerinä on budjettitavoitteen saavuttaminen. Tulostietoisessa ohjauksessa otetaan huomioon muitakin suoriutumiseen vaikuttavia tekijöitä ja arvioidaan suoritusta kokonaisvaltaisemmin. Tutkimustulokset viittaavat siihen, että parhaat johtamistulokset saadaan tulostietoisessa ohjauksessa. Sekä budjettirajoitteisuus ja budjetti-piittaamattomuus ovat kummatkin ongelmallisia toimintatapoja. Budjetti oikein ja kohtuudella käytettynä on etevä johtamisen työkalu. (Pellinen 2005, 169.)

Perinteiselle budjetoinnille yksi vaihtoehto on rullaava suunnittelu. Siihen on siirrytty, koska tulevaisuuden ennustamista on haluttu tarkentaa ja tulevaisuuden ennustaminen vuodeksi kerrallaan on liian pitkä aika. Lisäksi ympäristön muutokset edellyttävät suunnittelulta joustavuutta. Näin myös strategiseen ohjauksen kesken vuoden tehdyt muutokset saadaan otettua huomioon budjettiohjauksessa. Rullaavan suunnittelun perusideana on yrityksen toiminnan jatkuva seuranta sekä tuloksen ja taloudellisen aseman ennakoiminen säännöllisesti ennustetietoja päivittämällä. Tarkastusvälejä voi olla vuosikolmannes, puolivuositain tehtävä tarkastus tai pörssiyrityöistäkin tuttu vuosineljännes. Lähin jakso, esimerkiksi neljä kuukautta arvioidaan tarkasti ja siitä seuraavat kolme tai neljä seuraavaa jaksoa arvioidaan yleisemmällä tasolla, niin että arviota tarkennetaan jaksoittain. (Partanen 2007a, 176-177.)

Talousviestinnän ydintehtävä budjettisuunnittelussa on tukea budjetointiprosessia niin, että organisaation strategiset päämäärät ja tavoitteet toteutuvat. Tavoitteeseen sitoutuminen edellyttää motivoivaa tavoitetta, oikeudenmukaisuutta tavoitteen asetannassa ja budjettiseurannan johdonmukaisuutta. Talousviestinnän rooli budjetoinnissa on suunnittelun ja valvonnan yhdistäminen toimivaksi kokonaisuudeksi. Toteutumisen seuranta vaatii tulosohejausta ja raportointia, jossa arvioidaan myös organisaation asemaa kilpailijoihin nähden. (Partanen 2007a, 182.) Hyvin tärkeän palautteen muodostaa budjettien vertaaminen toteutumaan. Se aktivoi ihmisiä parempiin tavoitteisiin sekä kertoo, missä tällä hetkellä ollaan, mitä parannettavaa on sekä auttaa keskittymään olennaisiin asioihin. Kuitenkin palautetieto menettää merkityksensä, jos palautteen saaminen kestää kauan, esimerkiksi kuukausiraportoinnissa puolen toista kuukauden viive on liian pitkä korjaavia toimia ajatellen. (Pellinen 2005, 164.) Positiivinen palaute otetaan herkemmin vastaan, siksi tulisikin varmistaa, että myös negatiivinen palaute menee perille ja tulee ymmärretyksi (Pellinen 2005, 165).

### 3.2.2 Talousjohtamisjärjestelmä

Jotta johdolle saadaan johtamisen tukemiseksi toimitettua tarvittavaa taloushallinnon informaatiota, on talousjohtamisjärjestelmien oltava sellaiset, että haluttua informaatiota saadaan kerättyä ja raportoitua vaaditulla tasolla.

Taloushallinnon järjestelmät kehittyvät koko ajan yhä paremmiksi. Usein taloushallintoa koskevia ongelmia lähestytäänkin ohjelmistonäkökulmasta. Kuitenkin moneen taloushallinnon ongelmaan ratkaisu saattaa löytyä yllättävistäkin syistä kuten asenteesta. Kohdeorganisaatiosakin aktiivisena puheenaiheena on ollut taloushallinnon ohjelmiston uusinta ja sen myötä tulevat uudet mahdollisuudet. Nykyaikaiset järjestelmät helpottavatkin taloushallintoorganisaation arkea. Talousjärjestelmien uudistaminen syntyy monien tekijöiden yhteisvaikutuksesta. Tietoteknisten järjestelmien kehittyessä myös taloushallinnon järjestelmät ja menetelmät täytyy aika ajoin tarkistaa ja päivittää ajantasaisiksi, kuitenkin unohtamatta, että

ainakin yhtä tärkeitä ovat järjestelmiä ylläpitävät ja raportteja hyödyntävät ihmiset. (Pellinen 2005, 201.)

Jotta tietojärjestelmät tuottavat luotettavaa tietoa, tulee niiden ylläpitäjällä olla tarvittavat tiedolliset valmiudet. Jos johto ei pidä taloushallinnon raportteja tärkeänä informaationa, heijastuu se myös alemmille tasoille ja informaatio menettää merkityksensä sekä raportit jäävät helposti lukematta. Johtamisopit uudistuvat tarjoten johtajille uusia ideoita, jolloin uuden ajattelun omaksuneet johtajat kyseenalaistavat vanhat järjestelmät tarjoten uusia ideoitaan ratkaisumalliksi. Tällä tavoin syntyvät ajatukset siitä, että nykyinen talousjohtamisjärjestelmä on ongelmallinen ja sitä täytyy uudistaa. (Pellinen 2005, 201-202.)

Nykyään talousjohtamisjärjestelmä tarvitsee toimiakseen atk-laitteita ja ohjelmistosovelluksia. Ohjelmistoratkaisut pyritään usein valitsemaan markkinoilla olevista valmisohjelmistoratkaisuista. Atk-laitteistosta huolen pitävät tietotekniikkaan erikoistuneet ihmiset. Ohjelmistoja tarjoavat niihin erikoistuneet ohjelmistokonsultit. Yritykset pyrkivät valitsemaan markkinoilla toimivan valmisohjelmiston ja harva lähtee enää laajoihin yrityskohtaisiin ohjelmistokehittämishankkeisiin. Valmisohjelmistojen avulla ohjelmistoprojektien aikataulu, kustannukset ja ohjelmiston ominaisuudet ovat paremmin ennakoitavissa. Koska kirjo on suuri ohjelmistomarkkinoilla, laaditaan yrityksessä usein tietotekniikkastrategia. Tämä laaditaan siksi, että ohjelmistot saadaan yhdenmukaistettua. Vallitsevana ohjelmistovaihtoehtona tällä hetkellä on pidetty ERP:tä (enterprise resource planning system) eli toiminnanohjausjärjestelmää. (Pellinen 2005, 202-203.) Sen tarkoituksena on yhdistää eli integroida kaikki yrityksen tietovirrat, jotka liittyvät talouteen, henkilöstöhallintoon, asiakkaisiin ja tuotantoketjuun. Järjestelmän ytimessä on yksi kokonaisvaltainen tietokanta, jonne kaikki tieto syötetään vain kerran. Näin syötetyn tiedon virhemahdollisuudet lisääntyvät, mutta luotettavuus paranee. Nämä seikat korostavat syötetyn tiedon oikeellisuutta. (Granlund & Malmi 2004, 32.)

Usein tietotekniikkaan keskittyvissä ohjelmistoprojekteissa helposti unohtuu, että ohjattavuusongelmat harvoin johtuvat ohjelmistosta, vaan ovat lähinnä ihmisongelmia. Näihin ongelmiin tekniikka voi olla ratkaisu vain osittain. Erilaiset ohjelmistoratkaisut ovat rakenteellisia ratkaisuja, jotka osaltaan mahdollistavat tehokkaan kommunikoimisen, mutta myös rajoittavat ihmisiä. (Pellinen 2005, 214.) Uusi tietotekniikka aiheuttaa muutoksia työprosessiin aiheuttaen ennalta arvaamattomia uusia ongelmia, joita yritetään ratkaista uusilla ohjelmilla tai ohjelmien integroinnilla. Vääriin asioihin kohdistuva kehitys turhauttaa ihmisiä ja aiheuttaa paljon kustannuksia. (Pellinen 2005, 215.)

Aika ajoin tehtävät tietotekniikkaprojektit vaativat taloushallinnon henkilöstöltä suurta ponnasta, koska uuden järjestelmän määrittely- ja käyttöönotto-työn ohella tulee taloushallinnon palvelut tuottaa samalla tavalla kuin muulloinkin. Lisäksi projekteille määritellään usein haas-

teellinen aikataulu ja budjetti. Usein tällaiset projektit vaativat pitkiä työpäiviä projektista vastaaville henkilöille, eikä ohjelmistouudistuksen lisäksi voimia riitä enää talousjohtamisen sisällölliselle kehittämiselle. Usein parannusta saadaankin lähinnä tietojenkäsittelyn nopeuteen ja järjestelmän käytettävyyteen, mutta tieto pysyy samana kuin ennen, koska vanhat tietorakenteet siirretään uuteen ohjelmistoon sellaisena, kuin ne ovat olleet vanhassakin ohjelmistossa. (Pellinen 2005, 203.) Ohjelmistoprojekteissa virheellisesti ajatellaan, että työ alkaa vasta kun ohjelmisto on hankittu, vaikka suurin ja ratkaisevin työ olisi tarkoituksenmukaisten talouden ohjauksen sisältöjen määrittäminen ennen ohjelmiston hankintaa (Pellinen 2005, 204). Yrityksen tilanteeseen sopivan talousohjausjärjestelmän suunnittelemisen on hyvin haasteellinen tehtävä. Haasteellisuuden suunnittelemiseen tekevät erilaiset tilanne muuttujat ja niihin perustuvat kehitysmallien moninaisuudet. Lisäksi haasteellisuutta lisäävät yritysten jatkuva muutos ja niiden mukana ohjaamistarpeiden muutokset. (Pellinen 2005, 208.) Kehittämisessä on valitettavan usein kiire ja usein ohjelmistoprojektit ovatkin tiukasti aikataulutettu ja niukasti resursoituja nopeiden tulosten toivossa. Siksipä usein ei tällaisista projekteista lopputuloksena saada mitään kovinkaan perustavanlaatuisia. (Pellinen 2005, 216.)

Jos eri yritysten talousohjausjärjestelmiä vertailtaisiin keskenään, huomattaisiin niiden olevan hyvin samanlaiset eli homogeeniset keskenään. Eri organisaatioiden ohjauskäytännöillä on taipumus muuttua keskenään samanlaisiksi, koska oppia otetaan suurimmilta ja menestyvimmillä organisaatioilta matkimalla. Kuitenkin ajatus siitä, että matkimalla voitaisiin parantaa organisaation ohjattavuutta, on usein harhaluulo. (Pellinen 2005, 208.) Matkiminen on hyvin yleistä, vaikka sen hyödyllisyys on epäselvää, sillä konkreettista näyttöä asiasta ei juuri ole. Todisteita ei myöskään ole siitä, että toimialojen yhdenmukaiset käytänteet olisivat parempia kuin omat toimintatavat. (Pellinen 2005, 212.) Matkimisen pohjimmaisat syyt johtuvat siitä, että talousohjausjärjestelmän kehittäminen on vaativa ja monimutkainen tehtävä, jolloin asia usein ratkaistaan helpoimmalla tavalla eli matkimalla. Tämä taas johtaa organisaatioiden ohjausjärjestelmien samanlaistumiseen. Matkimiseen perustuvat muutokset jäävät usein hyvin pinnallisiksi ja vaikutuksiltaan vähäisiksi. (Pellinen 2005, 216.) Hyvään talousjohtamisratkaisuun vaikuttavat monet tekijät. Taloushallinnon henkilökunnalla on omanlainen näkemys johtamisratkaisusta ja johtajilla omanlaisensa. Pellisen (2005, 212) mukaan yhdenmukainen käsitys siitä millainen talousjohtamisratkaisu olisi hyvä, muodostuu vain silloin, kun johtajilla ja taloushallinnon tehtävissä toimivilla ammattilaisilla on samat koulut ja kurssit käytynä työkokemuksen tuomasta kokemuksesta puhumattakaan.

Markkinoilla on tarjolla useita erilaisia monimutkaisia mutta helppokäyttöisiä ohjelmia tiedon keräämiseen (Granlund & Malmi 2004, 22). Taloushallinnon perusrakennetta ohjaa toiminnan organisointi ja yrityksen rakenne. Nämä määrittää etenkin lakisäätteistä raportointia, mutta myös hyvin vahvasti yrityksen sisäistä raportointia. Raportoinnin perusratkaisuihin vaikuttaa

se, millä tasolla organisaatioita halutaan ohjata ja millä aikajänteellä palautetta toiminnasta halutaan. Tyypilliset kuukausi- ja vuositasolla tapahtuvat tulospaikkakohtaiset budjetointiraportit eivät enää aseta taloushallinnon tietojärjestelmille suuria haasteita. Kuitenkin on hyvä muistaa, että perusraportointikin voi olla haasteellista, jos organisaatiossa on käytössä hyvin monimutkainen ja hienojakoinen organisaatioyksiköiden rakenne. (Granlund & Malmi 2004, 25.) Taloushallinnolle löytyy runsaasti valmisohjelmistoja. Sellaisia organisaation erityistarpeita ei juuri ole, jolle ei voitaisi määrittää valmisohjelmistoa ilman erityistä ohjelmointiosaamista. Taloushallinnon valmisohjelmistojen valtava kasvu on saanut ohjelmistojen sovel- luskehityksen hiipumaan. Kehitykseen on myös vaikuttanut erilaiset käytännön ongelmat so- velluskehityksissä, kuten ohjelmistojen yhteensopivuusongelmat ja ylläpito-ongelmat. (Gran- lund & Malmi 2004, 30-31.)

### 3.2.3 Raportointi

Kuten kohdeorganisaatiossakin niin muissakin yrityksissä ja yhteisöissä toiminnasta annetaan säännöllistä palautetietoa kaikille taloudellisessa vastuussa oleville. Palaute annetaan yleensä yrityksen tuloskehityksestä ja budjettieroista vastuualueittain. Tavallisesti budjettivastuulli- nen saa kuukausittaisen raportin, jossa on viimeisen kuluneen kuukauden ja vuoden kumula- tiivinen toteuma verrattavissa budjetointiin. Toisinaan rinnakkain vertailussa voi myös olla edellinen vuosi ja budjettivuoden aikana määritelty tulosenuste. Budjetoinnin palautepro- sessia kutsutaan usein kuukausiraportoinniksi. Kuitenkaan kyse ei saisi olla pelkästään raport- tien jakelusta, vaan tuloksia pitäisi analysoida, jolloin se edistäisi liiketoiminnan olennaisen tiedon välittymistä. (Pellinen 2005, 134.) Raportointitiheytyneen vaikuttaa asian tärkeys ja kriittisyys. Mitä kriittisempi asia on, sitä useammin siitä pitää raportoida. Raporttien vastaan- ottamiseen vaikuttaa myös tiedon lähde. Mitä korkeammalta taholta palaute tulee, sitä vai- kuttavampaa sen pitäisi olla. Tietoon luotetaan sitä enemmän, mitä varmemmasta ja vaiku- tusvaltaisemmasta lähteestä tieto on. Jos laskentajärjestelmiä ja sen henkilökuntaa ei voida pitää luotettavana, palauteraportit menettävät merkityksensä. (Pellinen 2005, 165.)

Organisaation johtajat ovat harvoin tyytyväisiä organisaation ohjattavuuteen ja palautejärjes- telmiin. Koska ohjaus perustuu tietoon, erilaisille ohjausjärjestelmille on kysyntää ja markki- nat tarjoavat jatkuvasti uusia kehittämisinvestointimahdollisuuksia. Kehittämisessä tulee kui- tenkin muistaa, että organisaation täysi ohjaus on mahdotonta ja tietojärjestelmän taloudel- listen hyötyjen pitäisi ylittää sen investointi- ja ylläpitokustannukset. Johdon talousohjauk- seen liittyvien ideoiden hyödyntäminen edellyttää hyvää liikesivistystä. Tällä tarkoitetaan sitä, että vaikka tarjolla on kaikenlaisia talousjohtamistekniikoita, kaikkea ei pitäisi haalia kerralla, vaan keskittyä siihen, mikä on tuttua ja palvelee varmasti. Uutuuksiinkin on hyvä tietoenkin tutustua kohtuudella. (Pellinen 2005, 199.) Kuitenkaan tutkimusten mukaan ei ole olemassa yhtä parasta talousjohtamisen ratkaisua, joka sopisi kaikille yrityksille, vaan menes-

tyvillä yrityksillä on erilaisia ohjaukseen liittyviä ratkaisuja, joiden toimivuus riippuu niiden soveltamistilanteesta. (Pellinen 2005, 204.)

Monet ihmiset ovat laiskoja lukemaan taloushallinnon raportteja. Erään tutkimuksen mukaan vain pieni vähemmistö johtajista ilmoitti käyttävänsä raportteja täysimääräisesti. Ylimmän johdon mukaan raporttien tärkein tehtävä on palvella keskijohtoa, kun taas keskijohdon mielestä raporttien tärkein tehtävä on palvella ylintä johtoa suoriutumisen arvioinnissa. Virallisen johdon tietojärjestelmien tuottaman informaation käyttö on rajoittunutta. Johtajat tuntevat suosivan enemmän epävirallista tietoa kuin virallista tietoa. Virallisten tietolähteiden heikkouksina pidetään organisaation sisäisiin asioihin keskittymistä, määrällisen tiedon tuottamista, tiedon vaikeaselkoisuutta ja sen hidasta tuottamista. Ihmisillä ja niin myös johtajilla on rajallinen kyky käsitellä tietoa ja siksi he eivät pysty hyödyntämään kaikkea saatavilla olevaa tietoa. (Pellinen 2005, 217-218.)

Organisaatiossa työskentelevät ihmiset saattavat Pellisen (2005, 233-234) mukaan nähdä talousjohtamisessa synkkiäkin piirteitä, sillä hyväkään tulos ei ole liikkeen johdon mielestä hyvä. Taloushallinnon ammattilaisilta odotetaan kirjanpidon ja tulosraportoinnin lisäksi osallistumista liikkeen johtotyöhön, jolloin he joutuvat luopumaan riippumattomuudesta ja laskentatoimen lainsäädännön seuraamiseen tuskin jää aikaa.

### 3.3 Talousviestintä

Hyvät järjestelmät, oikea informaatio ja täydellisesti toimiva taloushallinto eivät takaa sitä, että haluttu viesti menee oikein perille. Taloushallinnon informaation ymmärtämiseksi on monia asioita otettava huomioon, niin raportoinnin tai muun informaation vastaanottamisessa, lähettämisessä ja viestin laadussakin. Usein kaikkia asioita ei edes tule ajatelleeksi. Vaikka kohdeorganisaatiossakin taloushallinnon palvelut toimisivat moitteettomasti, se ei silti tarkoita sitä, että halutut viestit saavuttavat vastaanottajan. Talousviestinnässä käsitellään edellä mainittuja tekijöitä sekä sitä, minkälainen on hyvä viesti ja hyvää talousviestintää sekä mitä tulevaisuudessa talousviestinnältä edellytetään. Talousviestinnässä entistä voimakkaammin käsitellään taloushallinnon strategista tukea ja liiketoimintasuuntautuneisuutta sekä taloushallinnon roolimutosta. Vasta 1990-luvun puolivälistä lähtien laskentatoimelle on määritelty johdon asiakaspalvelutehtävä aiheeseen liittyvässä teoriassa (Järvenpää 2002,34).

Kun johdon laskentatoimea käsitellään viestinnällisestä näkökulmasta, puhutaan sisäisestä talousviestinnästä. Sen tarkoituksena on tukea arvon tuottamista eli tuloksen tekoa, jatkuvaa parantamista ja kannattavaa kasvua. Hyvä talousviestintä saa aikaiseksi vuorovaikutusta, joka vaikuttaa myönteisesti organisaation taloudelliseen menestymiseen. (Partanen 2007a, 19.)



kiksi kaikille tarkoitettu viesti ei tavoitakaan kuin osan vastaanottajista. Kohinalla tarkoitetaan ulkoisia häiriötekijöitä, jolloin esimerkiksi viestiin ei kiinnitetä tarpeeksi huomiota. Kato taas tarkoittaa, ettei viesti mene perille, jos vastaanottaja ei pysty omaksumaankin sitä rajallisen muistikapasiteetin takia tai muuten torjuu sen. (Partanen 2007a, 21.) Talousviestinnässä erityisen haasteen luo se, että arki- ja juhlapuhe eivät kohtaa eli virallisessa materiaalissa on jotain sellaista, jota kaikki organisaation jäsenet eivät hyväksy. Tähän johtavia tekijöitä on muun muassa kulttuurierot. Työntekijöiden näkemys organisaation toiminnasta voi olla hyvin erilainen kuin johdon ja yrityksen arvot eivät välttämättä toteudu käytännössä. (Partanen 2007a, 22.)

Talousviestinnän arvonluontitehtäviin kuuluvat strategioiden ja pitkän tähtäyksen suunnittelun tukeminen, resurssien määrittäminen ja käytännön päätösten ohjaus, kustannusten hallinta sekä toiminnan ohjaaminen ja suorituksen mittaus. Tavoitteiden saavuttamiseksi talousviestinnässä tulee kiinnittää huomiota eri vastaanottajaryhmiin, viestiin itsessään, viestintätilanteeseen sekä viestintäympäristöön ja yhteyteen. Näiden asioiden huomioon ottaminen saattaa avata aivan uuden näkökulman johdon laskentatoimen käytäntöjen kehittämiseen. Keskeisenä haasteena on tuottaa informaatiota niin, että eri asiantuntijat näkevät sen merkityksen työssään ja sen kehittämässä. Talousinformaation avulla he pystyvät ymmärtämään toistensa kannan ja tasavertaisesti keskustella toiminnan kehittämismahdollisuuksista. (Partanen 2007a, 23.) Johtajilla on oltava kokonaisvaltainen ja riittävä ajatuskartta taloudellisen informaation vastaanottamiseen, omaksumiseen ja hyväksikäyttöön, jotta informaatiolla on vaikutusta yrityksen toimintaan. (Mäkinen & Vuorio 2002, 23.)

Yleistä on, että talousviestinnässä itsessään viesti on muotoiltu niin, ettei sitä ymmärretä, sisäistetä, muisteta ja siirretä käyttöön. Lisäksi riittävästi ei oteta huomioon vastaanottajan tietämystä taloushallinnon asioista. Viestin perillemeno hankaloittaa myös se, että usein henkilöstö-, markkinointi-, ja talousviestintä nähdään erillisinä osa-alueina, vaikka viestintä tulisi nähdä kokonaisuutena. Muun muassa markkinoinnin osaamista tulisi hyödyntää viestintää suunnitellessa. (Partanen 2007a, 24.)

### 3.3.1 Toimiva talousviestintä

Kaikki tieto suhteutetaan aikaisempien kokemusten lisäksi odotuksiin, siksi niiden vaikutus tulisi viestinnässä tiedostaa ja niitä tulisi vahvistaa tai muuttaa viestin perille menon kannalta suotuisalla tavalla. Talousinformaatio on muutakin kuin lukujen raportointia ja laskelmien tuottamista. Informaatio kiinnittää tietenkin johdon huomion kassavirtoihin, kannattavuuteen, tulokseen ja moniin muihin organisaation ohjauksen ja toiminnan suunnittelun kannalta keskeisiin laskentatoimen ydinalueisiin. Talousviestintä on pohjimmiltaan vaikuttamista ja se pyrkii muuttamaan henkilöstön mielipiteitä, asenteita, näkemyksiä ja toimintaa suuntaamalla

huomiota oikeisiin asioihin. (Partanen 2007a, 27.) Kehittyneet tietojärjestelmät ovat mahdollistaneet taloushallinnon roolimutokset, jolloin perinteisiltä rutiinitehtäviltä on jäänyt enemmän aikaa osallistua liiketoimintaa tukevien päätösten valmisteluun ja tekemiseen (Länsiluoto, Laitinen & Laitinen 2008, 63).

Taloushallinnolta odotetaan liiketoimintaosaamista ja kykyä nähdä suuriakin kokonaisuuksia. Näiden lisäksi siltä odotetaan yksityiskohtiin puretuvaa analyysia, jotta toimintaa voidaan kehittää haluttuun suuntaan. Kokonaisuuden hallinta edellyttää asioiden taustojen ymmärtämistä, kun taas yksityiskohtien analysointi toiminnan erinomaista tuntemista. Tuki operatiiviselle johtamiselle on suurin silloin, kun johdon aikaa vapautuu toiminnan ohjaamisesta tulevaisuuden suunnitteluun. (Partanen 2007a, 27-28.) Eräänä ajatuksena on ollut näkemys taloushallinnon edustajan ottamisesta entistä vahvemmin mukaan strategiseen päätöksentekoon (Länsiluoto ym. 2008, 63). Parhaimmillaan strategista johtamista taloushallinto tukee kyseenalaistamalla ja kehittämällä strategisia valintoja, johon se tarvitsee organisaation ulkoisen ympäristön analyysia ja tulevaisuuslähtöistä ajattelua. Tämän vuoksi talousjohtamisen rooli on laajentunut arvoketjuanalyysiin, kilpailijaseurannan kehittämiseen ja skenaariotyöskentelyyn. (Partanen 2007a, 28.)

Controllerin tehtävänä on tuoda päätöstilanteisiin faktoja ja perusteltuja mielipiteitä kuitenkin niin, että johto pystyy tunnistamaan, milloin tieto on varmaa ja milloin se perustuu oletuksiin. Taloushallinnon ammattilaisen tehtäviin kuuluu myös suodattaa olennainen tieto ymmärrettävään muotoon. Talousinformaatiolla on ollut kasvava merkitys prosessien kehittämisessä, koska sen avulla voidaan tunnistaa piilokustannuksia aiheuttavaa tehotonta toimintaa ja päällekkäisiä toimintoja (Partanen 2007a, 29).

Vaikuttava talousinformaatio määrittää tavoitteet ja halutun suoritustason, jonka myötä se myös selkeyttää organisaation vastuita ja tukee yhdenmukaista arviointia. Johdon suoritusta arvioitaessa taloushallinto tukee motivaatiota ja suoriutumista. Näiden ollessa vahvoja yritysylyltä usein hyviin suorituksiin. (Partanen 2007a, 30.) Vaikuttava talousviestintä haastaa johtoa ja avainhenkilöitä ajattelemaan uudella tavalla, sillä taloushallinnon henkilöstön on saatava viestinsä läpi usean muun viestin rinnalla. Tämä tarkoittaa sitä, että viestin huomioonarvoon on panostettava ja sen kasvattamiseksi on viesti välillä puettava pysähdyttävään, osuvaan ja ytimekkääseen muotoon. (Partanen 2007b, 51.) Vaikuttava viestintä edellyttää kohteen valintaa, sillä on parempi saada yksi viesti kunnolla läpi kuin monta pinnallisesti ja epäselvästi. Esimerkkinä kuukausiraportoinnissa tulisi keskittyä yhdestä kolmeen ydinviestiin, jotka kertovat kuukauden kokonaistilanteen ja jättävät halutun mielikuvan. Viestin selkeä ja johdonmukainen esittäminen on tärkeää ja sen perille menoa ja laatua parantaa materiaalin karsiminen. Sitä varten kuukausiraportoinnin kokonaislaajuuteen kannattaa kiinnittää huomiota. Tämän lisäksi raportoinnin haasteena on se, että ihmiset turtuvat samansisältöiseen ja

samalla tavalla toistuvaan viestintään. Jos kommentit tulosraporteissa ovat vakionuotoisia ja kaavamaisia, saattavat olennaisetkin viestit jäädä huomiotta. (Partanen 2007a, 31.)

Niin sisäisessä kuin ulkoisessa laskentatoimessakin laskelman laadinta on sidoksissa yhteisesti sovittuihin pelisääntöihin. Sisäisen laskentatoimen pelisäännöt ovat organisaation sisäisiä sopimuksia, kuten esimerkiksi kustannusten jako tietyn jakosäännön mukaan, mutta ulkoinen laskenta on lainsäädännön ohjaamaa. Tilinpäätöksen joustokohtia hyödyntämällä eli tilinpäätösjärjestelyjä tekemällä voi yritys näyttää hyvin erilaisia vuosituloksia, joihin vaikuttavat kuluvarasto, arvostusperiaatteet ja muut harkinnanvaraiset tekijät. Laskelmien laadinnan taustalla vaikuttaa se, miten erilaiset laskentatoimen perusongelmat ratkaistaan kuten laajuus-, arvostus-, jaksotus- ja kohdistamisongelmat laskentatilanteen mukaan. (Partanen 2007a, 32-33.) Laajuusongelmat liittyvät siihen, mitä tuottoja ja kuluja laskelmiin otetaan huomioon ja mitkä jätetään ulkopuolelle. Arvostusongelmat liittyvät siihen, mitä arvoja laskentatoimen raporteissa käytetään. Jaksotus- ja kohdistamisongelmat liittyvät siihen, mille vuodelle esimerkiksi kalustosta tehty poisto kohdistetaan ja kohdistamisongelma on enemmän sitä, mille jaksolle tietyt kulut ja tuotot kohdistetaan. (Neilimo & Uusi-Rauva 2001, 41-42.)

Sisäisessä laskennassa yritysten väliset laskelmien laskentatapojen erot ovat luonnollisestikin suuremmat kuin ulkoisessa laskennassa, joka on lainsäädännön ohjaama. Esimerkiksi yrityksen tuottaman taloudellisen lisäarvon laskelmat saattavat vaihdella suurestikin, vaikka laskenta-aineisto olisi sama. Siksi laskentatulosten ja -tapojen ymmärtämiseksi onkin tärkeää tietää, millä lailla laskenta on suoritettu. (Partanen 2007a, 33.) Johdon laskentatoimi vaatii keskittymistä tapoihin, jolla laskentainformaatiota kerätään, yhdistellään, analysoidaan ja esitetään suhteessa ongelmaan, päätöksiin ja päivittäiseen liiketoiminnan johtamiseen. Johdon laskentatoimen arvostus vaatii hyvää taloushallinto-organisaation erilaisten tahojen ymmärtämistä. (Riahi-Belkaoui 2001, 1.)

Talousinformaation laatua on kritisoitu paljon yleisesti. Informaation oikea-aikaisuuteen ja relevanttisuuteen eli olennaisuuteen liittyvässä kritiikissä painotetaan, että informaatio painotuu liikaa menneisyyteen. Dramatisoiden kuvailaan, että yritystä ohjataan peruutuspeiliin katsomalla tai että historiaa kirjoittamalla yritetään muuttaa tulevaa toimintaa. (Partanen 2007a, 38.) Myös Mäkinen & Vuorio (2002, 26) kirjoittavat samasta ilmiöstä korostaen, että on tärkeitä katsella myös historiatietoja tulevaisuuden rinnalla. Ajatuksen he kiteyttävät lauseeseen: *”Varmin tapa eksyä metsään on tuijottaa eteensä ja juosta nopeasti”*. Eli välillä on syytä pysähtyä ja katsella taaksepäin, jotta tietää missä on ja mihin pitää mennä. Tämä pätee täysin myös yrityksen ohjaamiseen.

Viime vuosina laadun merkityksen korostaminen on näkynyt taloushallinnon raportoinnin kehitysprojektien suurena määränä. Vaikka tiedon hyvyys on sidoksissa käyttötilanteeseen ja -tapaan, on mahdollista tarkastella hyvän talousviestinnän tuntomerkkejä yleisellä tasolla.

Nämä omaksumalla talousinformaation tuottamista voidaan kehittää kokonaisvaltaisesti. Viestinnän laatu riippuu tuotettavan tiedon luonteesta, mutta myös informaation tuottamis- ja välittämistavoista. Hyvän talousinformaation tunnusmerkkejä ovat, että se on relevanttia, ymmärrettävää, luotettavaa, ajankohtaista ja esitetty selkeästi. Sen tuottamisessa ja välittämisessä ohjaavia periaatteita ovat kustannustehokkuus, prosessitehokkuus, oikea-aikaisuus ja tiedon hallinta. (Partanen 2007a, 39.)

Talousviestinnän keskeiset kriteerit ovat relevanttius ja luotettavuus, sillä sen tärkein tehtävä on epävarmuuden vähentäminen. Hyvään talousinformaatioon kuulu tulevaisuuden ennakointi niin, että tulosehdotuksissa ei synny yllätyksiä. Kun odotukset toteutuvat, eikä niihin sisälly suuria heittoa, informaatio rakentaa ja ylläpitää luottamusta toiminnan ohjauksessa. (Partanen 2007a, 39.) Kun talousinformaatioon voidaan luottaa aikaisempaa enemmän, sen jakelua voidaan laajentaa ja päätöksien laatua parantaa. Tämä kuitenkin edellyttää yhtenäisiä laskentaperiaatteita ja tiedon vertailukelpoisuuteen panostamista. Relevantti talousinformaatio tähtää tulevaisuuteen. Se edellyttää ennusteilta ja ennustamiselta, että muutokset liiketoiminnan kannattavuudessa havaitaan ajoissa ja korjaavia toimenpiteitä pystytään käynnistämään tämän tiedon pohjalta. Resursseja kyetään kohdentamaan ja mitoittamaan oikein ja näin pitemmän aikavälin suunnittelu mahdollistuu, kun käytössä on koko ajan oikeaa ja päivitettyä tietoa organisaation tulevaisuuden näkymistä. (Partanen 2007a, 42.)

Hyvä talousinformaatio on ymmärrettävää. Silloin laskentaportilla on merkitystä sen saajalle ja hän kykenee tarkastelemaan tietoja asiantuntevasti. Talousinformaatio ei ole sillä tavalla selkeää, että jokainen ymmärtäisi sitä asemansa edellyttävällä tavalla luonnostaan, sillä raporttien käyttö edellyttää paljon ammattitermien ymmärtämistä ja laskentaperiaatteiden hyvää hallintaa. Siksi informaatiota tuottaessa tulisikin enemmän ottaa huomioon raporttien vastaanottajan tietämystaso (Partanen 2007a, 43.) Jotta laskentainformaation periaatteet tulisivat selville, on taloushallinnon asiantuntijoiden keskeinen tehtävä lisätä eri avainhenkilöiden ymmärrystä ja kiinnostusta taloudellisia asioita kohtaan koulutuksella ja opastuksella. Lisäksi tiedon esittämistapaa kehittämällä ja tiedon analysointia lisäämällä on pyritty vahventamaan informaation merkityksellisyyttä. (Partanen 2007a, 49.) Hyvä talousinformaatio on ajankohtaista, minkä nykyiset toiminnanohjausjärjestelmät mahdollistavat myynnin, tuotannon ja laskutuksen osalta. Näin korjausliikkeet on mahdollista toteuttaa nopeammin, kun ongelmiin päästään ajoissa käsiksi. Usein kuitenkin tietojärjestelmien mahdollisuuksia käytetään liian vähän hyväksi. Ajankohtaisen talousinformaation tuottamista tukee raportoinnin virtaviivaistaminen. (Partanen 2007a, 43-44.) Hyvät talousraportit ovat esitystavaltaan selkeitä, mikä edellyttää visualisointien, tiivistyksien ja graafisten esitystapojen käyttöä. Olennaisempien tietojen pitäisi mahtua yhdelle A4-arkille. Näitä tietoja voi syventää erillisillä kattavammilla raporteilla, suullisesti tai keskustelemalla johdon kanssa. Tämän lisäksi tulisi aineis-

to olla siinä muodossa, että johto pääsee omalta tietokoneeltaan porautumaan tietoihin tarkemmin ja tekemään omia analyyseja. (Partanen 2007a, 45.)

Kuitenkin raportointia kehittäessä tulee muistaa kustannus-hyöty-suhde, joka tarkoittaa, että informaation tuottamat kustannukset eivät saa ylittää siitä saatavia hyötyjä. Vaikka taloushallinnon raportoinnin yhtenä laadun kriteerinä pidetäänkin tarkkuutta, saattaa liika tarkkuus aiheuttaa liikaa kustannuksia ja hidastaa raportointia. Tämän lisäksi johto tarvitsee yhä enemmän näkemystensä haastamista ja kyseenalaistavaa arviointia päätöksien perusteista. Tällöin ei vaadita huolellisia laskelmia, vaan tietoa kilpailijoista, toimintaympäristöstä ja omasta organisaatiosta kokonaistilanteen arvioimista varten. Osa talousjohtajista on sitä mieltä, että työssä tulisi keskittyä olennaiseen ja välttää tarpeettoman hienojakoista analysointia, josta ei ole hyötyä päätöksenteon kannalta. (Partanen 2007a, 46.)

Raportoinnin kehittämisen kriittisiä menestystekijöitä ovat prosessien nopeus ja raportoinnin oikea-aikaisuus tiedon laadun ohella. Informaatio tulisi tuottaa kustannustehokkaasti ja virheettömästi järjestelmiin, josta raportit laaditaan. Mitä nopeammin tieto tuotetaan, sitä enemmän taloushallinnon henkilökunnalle jää aikaa kehittää työvälineitään, osallistua toiminnan kehittämiseen ja tukea johtamista tekemällä tilannekohtaisia analyysejä. Koska jatkuva kehittäminen on liiketoiminnallisen tuen edellytys, taloushallinnon henkilöstöllä tulisi olla edellä mainittuun enemmän aikaa. Kuitenkin tutkimuksissa on paljastunut, että tämän tehtävän osuus on liian alhainen taloushallinnon resursoinnista ja ajankäytöstä. (Partanen 2007b, 51.) Tulevaisuudessa on suunta, että noin puolet työajasta jäisi tiedon tuottamisen rinnalla tiedon analysoimiseen ja hyötykäyttöön, kun tutkimusten mukaan tällä hetkellä analysointiin jää noin 20 prosenttia työajasta. Erilaiset prosessien kehittämishankkeet, tietotekniikan tehokas hyödyntäminen ja organisaatiomuutokset edesauttavat analysointityön ajan lisäämisessä. (Partanen 2007b, 52.) Myös Mäkinen & Vuorio (2002) ovat kirjoittaneet täsmälleen samansuuntaisesti hyvästä talousviestinnästä ja tehokkaasta informaation tuottamisesta.

Perinteisessä taloushallinnossa, jossa raporttien laatiminen vie suurimman osan työajasta, on tärkeimpiä työvälineitä tulosraportit, budjettiseuranta ja kustannuslaskentatiedon tuottaminen kustannuspaikkakohtaisesti. Tällaisessa toiminnassa on keskeisin asema rahamääräisellä ja objektiivisella informaatiolla, joka on tuotettu ulkoisen laskentatoimen ehdoilla, vaikka voimakkaasti ollaankin siirtymässä tilannekohtaiseen raportointiin. (Partanen 2007a, 69.) Tulevaisuudessa ihmistyötä tarvitaan numeroaineiston jatkojalostamisessa ja tulkinnaissa, koska kirjanpidon raakatieto ei sinällään auta yritysjohtoa päätöksenteossa, vaan kirjanpidon perusteella on tuotettava laadukasta informaatiota. Tämän lisäksi johto usein tarvitsee apua informaation tulkinnaissa. (Mäkinen & Vuorio 2002, 42-43.)

Strategiseen johtamiseen osallistuminen edellyttää uusien taloushallinnon ohjelmien ja laskentatekniikoiden käyttöön ottoa sekä taloushallinnon roolin ja tehtävien muuttumista. Controllerin rooli on ollut olennaisessa osassa liiketoiminnan tuen ja strategiatyön vahvistamisessa. Vaikka controllerin tehtävät vaihtelevatkin yrityskohtaisesti, on lähtökohtaisesti controller-toiminnan perusta johtamisen ja päätöksen tukemisessa. Tärkeäksi controllerin tehtäväksi on nähty johdon näkemysten haastaminen. Taloushallinnon henkilöllä on oltava riittävän kattava näkemys liiketoiminnan luonteesta, etteivät vaikutusmahdollisuudet toiminnallisiin ratkaisuihin pienene. Monialainen osaaminen lisää kommenttien painoarvoa ja uskottavuutta. (Partanen 2007a, 66-67.)

Controllerin vahvistuneeseen liiketoiminnalliseen tukeen vaikuttaa se, miten taloushallinnon informaatiota viestitään. Kahdenkeskeisesti käytyjen keskustelujen määrä ja luonne kertovat paljon controllerin toiminnan ominaisuuksia. Mitä enemmän keskusteluja käydään vain taloushallinnon henkilöstön kesken, sitä perinteisempää toiminta on. Taloushallinnon liiketoiminnallisen tuen vahvuus riippuu myös johdon asenteista ja kyvyistä hyödyntää informaatio päätöksissään. (Partanen 2007a, 68.) Jokainen taloushallinnon edustaja ei voi olla jokaisen taloushallinnon osa-alueen asiantuntija. Tämän vuoksi controller-toiminnan kehittämisessä myös olennaisena osana on taloushallinto-organisaation kokonaisosaamisen vahvistaminen ja ylläpito. Usein kuitenkin kehittämisenäkökulma jää controller-roolissa vähemmälle, sillä suurin osa työajasta menee raporttien tuottamiseen. (Partanen 2007a, 71.) Controllerin tehtävässä viestintätaidot korostuvat ja erityisesti tiedon tarpeiden ymmärtäminen sekä ehdotusten tekokyky. Johdon haastaminen edellyttää myös verkostoitumista, jotta controllerin näkemykset saavat tukea johtoryhmässä. Ilman vuorovaikutusta saattaa controllerin näkemys jäädä irralliseksi kannanotoksi, joka ei vaikuta päätöksentekoon. (Partanen 2007a, 76.) Siksi controllereiden tulisi irtautua roolistaan raporttigueneraattorina ja vahventaa rooliaan kehittämiskonsultteina (Partanen 2007a, 82).

### 3.3.2 Strateginen ohjaus

Strategiseen johdon laskentatoimeen ei ole olemassa yhtä oikeaa selitettä ja tästä syystä myös teoria ja eri tutkimusten sisältö aiheesta on hajanasta. Käsitteen alle voidaan sisällyttää useita tutkimussuuntia ja käsite hämärtää useita tieteiden välisiä rajoja. Se on sekoitusta johdon laskentatoimesta, strategisesta liikkeenjohdosta ja markkinoinnista. (Virtanen 2006, 7.) Kuitenkin se on aluetta, joka keskittyy erityisesti taloushallinnon rooliin ja menetelmiin strategisen päätöksenteon tukemisessa (Länsiluoto ym. 2008, 63).

Strategisen ohjauksen tarkoituksena on, että yritys linjaa toimintaansa jatkuvasti asetettujen tavoitteiden mukaisesti (Partanen 2007a, 94). Lisäksi strategia määrittää, mitkä muodostavat suurimman uhan toiminnan kehittämiselle ja kartoittaa jatkuvasti, kriittisten menestysteki-

jöiden ohella, mitkä ovat strategian epävarmuustekijät (Partanen 2007a, 133). Tavoitteiden toteutuminen pyritään varmistamaan kaikilla osa-alueilla ja suorituskykytekijöiden tarkkailu on avainasemassa strategisessa ohjauksessa. Talousviestintä pohjautuu vahvasti toiminnan seurantajärjestelmän käyttämiseen. Kuukausiraportti kertoo toiminnan kannattavuuden, tuloskortti ja muu suoritusmittaus antaa tietoa suoritustasosta ja sen kehittymisestä. Talousviestinnän haasteena on mitattavien tai seurattavien asioiden valinnan lisäksi se, mille tasolle tulostavoitteet tulisi asettaa. Toiminnan koordinointi edellyttää realistista arviota suorituksesta, motivointia ja suorituksen johtamisen tavoitteen haasteellisuutta ja varoitusjärjestelmän rakentamista alimmalle hyväksyttävälle tasolle. (Partanen 2007a, 98-99.)

Liiketoimintatiedon tuottamisella parannetaan yrityksen strategista suunnittelua ja päätöksen tekoa. Strategia luo liiketoimintatiedon tuottamiselle viitekehyksen ja määrittää sen toimintapuitteet. Liiketoimintatiedon tehtävänä on jatkuva toimintaympäristöä koskeva tiedon kerääminen, jäsentäminen, analysoiminen ja jakelu. Koska tiedon tuottamisen kenttä on tavattoman laaja, tulisi toiminnan tarkoitus ja kohde määrittää selkeästi, jotta se tukisi strategista johtamista. Parhaimmillaan se ennakoii talouden ja toimialan murroskohtia ja tarjoaa oikean vision tulevaisuudesta. Niinpä tiedon hyödyntämisen tarkoituksena on tunnistaa uusia toimintamahdollisuuksia, jotka voisivat muuttaa toimialan tai organisaation toimintatapoja tulevaisuudessa. (Partanen 2007a, 107.) Strategia määrittelee, kuinka tärkeä mikäkin liiketoimintatieto on yrityksen toiminnan johtamisessa ja minkälainen painoarvo sillä on päätöksissä. Talousviestintä tukee liiketoimintatiedon tuottamista monella eri tavalla. Esimerkiksi talouden kehittymisen seurannalla on tärkeä asema toimintaympäristön analysoinnissa. (Partanen 2007a, 108.) Tiedon tuottamisen tarkoituksena on synnyttää tietämystä vallitsevien markkinoiden, asiakkaiden ja kilpailijoiden toiminnan muutoksista. Tällä tavoin yrityksen kilpailukykyyn ylläpitäminen on mahdollista. (Partanen 2007a, 133.)

Strategisten päämäärien tukemiseksi tulee talousviestintä integroida strategiaprosesseihin. Taloushallinnon työvälineet ja uudet laskentainnovaatiot voivat tukea strategian muodostamista merkittävälläkin tavalla. Parhaimmillaan ne ovat ainutlaatuisen strategian toimintakokonaisuutta. Strateginen johdon laskentatoimi tuottaa tarvittavat tiedot ja analysoinnit strategisille päätöksille ja -prosesseille ja samalla osallistuu strategian seurantaan ja valvontaan. (Partanen 2007a, 368.) Taloushallinnolta odotetaan yhä enemmän strategisten valintojen kyseenalaistamista ja haastamista. Kun tehtyjä päätöksiä arvioidaan kriittisesti, on mahdollista konkretisoida ja täsmentää strategisia liikkeitä ja täsmentää epävarmuustekijöitä. (Partanen 2007a, 371.) Strateginen johdon laskentatoimi konkretisoi strategisen tahtotilan ja syventää organisaation tulostietoisuutta. Se tukee liiketoimintaa monipuolisella raportoinnilla ja seuraa tulevaisuuden epävarmuustekijöitä. (Partanen 2007a, 368.)

Olellainen haaste taloushallinnolle on olellaisen tiedon mielekäs rajaaminen. Raportointitasojen luomisella ja soveltamisella voi luoda raportteja, jotka palvelevat kunkin vastuullisen ja vastuualueen tietotarpeita. Samalla epävirallisen tiedon levittämiseen tulisi kiinnittää erityistä huomiota. (Partanen 2007a, 373.) Jotta taloushallinto voi tukea strategista päätöksen tekoa, tulee liiketoimintamallin luomisen tukeminen, ympäristön kehityksen analysointi, kriittisten menestystekijöiden määrittämisen, kilpailuaseman analysoimisen, toimintasuunnitelman määrittämisen tukeminen ja strategisen suoritusmittauksen olla kunnossa. Taloushallinnon strategiseen rooliin kuuluu välittää ymmärrystä erilaisista kilpailuasemaan vaikuttavista tekijöistä. Tulevaisuuteen suuntaavissa suunnitelmissa riskit on analysoitava tarkasti, jotta tiedostettuja päätöksiä voidaan tehdä. (Partanen 2007a, 366-376.) Talousviestinnän roolina on tuottaa informaatiota strategiaprosesseihin ja osallistua strategian luomiseen ja jalkauttamiseen eli käytäntöön viemiseen tuottamalla relevanttia tietoa päätöksenteon tueksi kustannuksista, tuotoista ja niiden kehittymisestä. (Partanen 2007a, 377.) Talousviestinnän strateginen merkitys on suuri silloin, kun johto pystyy taloudellisen informaation perusteella tunnistamaan menestymisen edellytyksiä ja näkemään ennakolta olellaisia markkinoiden, tuoteryhmien ja asiakkaiden suunnan muutoksia (Partanen 2007a, 379).

Laskentatoimen tuki vaihtelee eri päätöstilanteissa. Strategisia päätöstilanteita se on tukenut huomattavasti enemmän kuin operatiivisia tai taktisia päätöstilanteita. Strategiseen tukeen on kiinnitetty erityistä huomiota viimevuosien aikana työvälineiden kehittyessä ja toimintaympäristön muuttuessa. Talousinformaatiolla on olellainen merkitys erilaisissa päätöstilanteissa, sillä se esittää rahamääräisesti päätöksenteon riskejä ja mahdollisuuksia. Tuki on myös koettu erilaisena eri päätösprosessin vaiheissa. Suurin merkitys laskentatoimella on ongelmien tunnistamisessa, vaihtoehtoratkaisujen arvioinnissa ja päätösten toteutumisen tarkkailussa ja valvonnassa. Vähäinen merkitys sillä on ollut ratkaisuvaihtoehtojen luonnissa ja toimintastrategioiden valinnassa. Talousjohdon vaikuttamismahdollisuudet määrittyvät päätöstilanteen, organisaatiomuodon ja johtamisjärjestelmän mukaan. Lisäksi johdon informaationkeräämis- ja käyttötavat sekä päätöstyylit vaikuttavat siihen, miten talousjohdon viestintää toteutetaan ja kuinka hyvin se vastaa tarkoitustaan. (Partanen 2007a, 136.)

Taloushallinnon kehittämissuunnitelmissa on huomattu, että ihmiset tekevät päätöksiä eri tavoin. Johdon talousinformaatiota tuottaessa on tärkeää tunnistaa, miten erilaiset päätöstyylit vaikuttavat erilaisissa päätöstilanteissa. Viesti tulkitaan aina aikaisempien kokemusten, omaksuttujen käsitysten ja tilanteen perusteella. Lisäksi päättäjän persoonallisuus vaikuttaa siihen, miten informaatiota käytetään. (Partanen 2007a, 137.) Lisäksi johdon laskentatoimi ei pohjautu pelkästään vain laskelmille vaan myös organisaatio-, käyttäytymis-, päätöksenteko- ja strategian pohjalle ja ulottuvuudelle. (Riahi-Belkaoui 2001, vii)

### 3.3.3 Organisaatiokulttuuri

Organisaatiokulttuuri on moniulotteinen ilmiö, joka vaikuttaa kokonaisvaltaisesti organisaation toimintaan. Kulttuuri on merkitysten verkosto, joka sisältää sosiaalisesti hyväksytyjä uskomuksia, arvoja ja käyttäytymissääntöjä sekä yhteisen sosiaalisen perimän ja identiteetin. Se on organisaation jäseniä yhdistävä tekijä. Organisaatiokulttuuri määrittelee, mitä jäsenten tulisi tietää tai uskoa toimiakseen organisaatiossa hyväksyttävällä tavalla. Kulttuuri koostuu perusoletuksista, jotka on omaksunut tietty ryhmä selviytyäkseen muun muassa ulkoiseen ympäristöön sopeutumiseen liittyvistä ongelmista. Organisaatiokulttuuri selittää sitä, mikä organisaatiossa on persoonallista ja pysyvää ja tulee esille toiminnassa. (Partanen 2007a, 353.) Kulttuurin ytimen muodostavat perusolelut ja arvot. Ne määrittävät millaisia toimintatapoja ja normeja organisaatiossa sovelletaan. Talousviestinnän näkökulmasta, jos organisaation kulttuuri on hyvin luovaa ja epävirallista viestintää suosivaa, taloushallinnon merkitys ja rooli voi olla hyvin vähäinen sisäisessä viestinnässä. (Partanen 2007a, 360-361.)

Organisaatiokulttuurin yhteneväisyyksien ja eriävyyksien samanaikaisuus takaavat yrityksen kehittämiselle parhaan ympäristön. Riittävän yhtenäisesti hyväksytyt arvot suuntaavat toiminnan kehittämistä ja erilaisuutta pyritään hyödyntämään uuden luomisessa. Erilaisuuden myötä yritykseen on mahdollista synnyttää ainutlaatuista osaamista ja kilpailijoista eroavia ominaisuuksia, jolla on strategisesti merkitystä. Kulttuurien yhtenäisyys on vain osittaista, sillä arvojen samanlainen omaksuminen on mahdotonta. Yhtenäisen organisaatiokulttuurin takana on osa- ja alakulttuureita. Näissä kulttuurin elementit, perusolelut, arvo ja säännöt tulevat eri tavoin esille. Talousviestinnän alakulttuurit muodostavat erityisen haasteen, koska mitä enemmän kulttuuriset ryhmittymät poikkeavat toisistaan, sitä vaikeampaa on taloushallinnon viestiä niin, että viesti tulee samalla tavalla ymmärretyksi. Vaikka taloushallinnon roolina on erilaisten vastuualueiden yhdistäminen, saattaa voimakkaasti eroavat näkemykset johtaa valtataisteluihin. Organisaation ilmapiiri vaikuttaa merkittävästi siihen, miten yrityksessä suhtaudutaan erilaisiin tilanteisiin kuten ristiriitoihin, menestymiseen ja muutokseen. Muutosvastaisessa ilmapiirissä noudatetaan usein taloushallinnossa perinteisiä menetelmiä, eikä laskentainformaatio nouse strategiaa tukevaksi. (Partanen 2007a, 361-363.)

Kulttuurin tuotteita sekä luojia ovat erilaiset vuorovaikutus-, oppimis- ja sosiaaliset prosessit. Omaksutut vuorovaikutustavat vaikuttavat siihen, miten talousviestintä toteutetaan ja millä tavalla viestit vaikuttavat toimintaan. Taloushallinto käynnistää organisaatioissa usein oppimisprosesseja, mutta monissa tilanteissa tarvitaan merkittäviä ongelmia ennen kuin toiminnanparannusehdotukset menevät läpi. Jos taloushallinnon tuottamaan informaatioon voidaan luottaa, ei sen kehittämiselle välttämättä nähdä tarvetta. Kulttuuri on perusoleltukseltaan suhteellisen pysyvä, mutta merkitysten tasolla muutoksia tapahtuu jatkuvasti. Talousviestintä luo merkityksiä, mutta on myös niiden tulos. Talousviestinnän näkökulmasta ei ole olemassa

kulttuurisesti hyväksyttävää ja toimivan käyttäytymisen määritelmää. Jotta talousviestintä osataan saattaa kulttuurisesti merkitykselliseen valoon, tulisi kulttuurin luonteesta ja vaikutustavoista olla tietoinen. (Partanen 2007a, 363.)

### 3.3.4 Talousviestinnän haasteet ja kehitysnäkymät

Sisäisen talousviestinnän tarkoituksena on tuottaa relevanttia eli tarkoituksenmukaista rahamääriä ja ei-rahamääriä tietoa johtamisen tueksi. Taloushallinnon informaatiolta edellytetään luotettavuutta, olennaisuutta, objektiivisuutta, johdonmukaisuutta ja vertailukelpoisuutta. Lisäksi tiedon tuottamisen kustannukset on oltava pienemmät kuin käytöstä saatavat hyödyt. Taloushallinnon tiedon tuottamisen kriittisiin menestystekijöihin kuuluvat kustannustehokkaat ja virheettömät tapahtumatietojen rekisteröinti- ja käsittelyprosessit sekä tehokkaasti ja oikein mitoitettut raportointiprosessit. Monipuoliset ja aukottomat tiedonhallintakäytännöt sekä taloushallintotoimintojen jatkuva kehittämien ja kokonaisvaltainen johtaminen sekä johtamista, päätöksentekoa ja strategista suunnittelua tukevan informaation välittäminen voidaan luokitella taloushallinnon kriittisiin menestystekijöihin. (Partanen 2007a, 380.)

Raportointiprosessin kehittämisessä raportoinnin nopeuttaminen sekä tiedon reaaliaikaisuuden ja saavutettavuuden parantuminen ovat avainasemassa. Kuukausiraportoinnin valmistamista on yleisestikin ollut tarvetta nopeuttaa, jotta reagointikyky on parantunut. (Partanen 2007a, 382.) Mäkinen & Vuorio (2002, 149) väittävät että reaaliaikaisuus on harhaa. Heidän mielestään tällaista väittävät ihmiset eivät tiedä, mistä puhuvat ja osoittavat käytännön kirjainpitotyön kokemattomuutensa, sillä kaikkia jaksotuksia ei ole järkevää tehdä edes joka päivä saati sitten joka tunti.

Taloudellisen raportoinnin muutosta kuvaa myös hyvin itsepalveluperiaate eli kuukausiraportit ja muut säännöllisesti tulevat raportit syötetään tietokantaan, josta jokainen saa raportit itse haettua. Tiedon jakelu on tässä mallissa hyvin yksinkertaistettu ja sen avulla räätälöityjen peruseräraporttien määrää on samalla pienennetty ja controllerin työaika vapautettu tiedon analysointiin ja erillisselvityksiin. Taloushallinnon informaation laatua on parantanut tiedonhallinnan käytäntöjen kehittäminen ja yhtenäiset tietotekniset ratkaisut. Tiedon hallintaa on helpottanut standardoidut toimintamallit. Kun perustyö helpottuu, räätälöityjen raporttien laadinnalla saadaan lisäedellytyksiä ja kun taloudellisesta tiedosta tulee luotettavampaa, sen jakelua voidaan laajentaa. (Partanen 2007a, 383.)

Liiketoimintaympäristön muutos on huomattavasti vaikuttanut talousviestinnän asemaan ja rooliin. Taloushallinnon muutosta ovat ohjanneet kansainvälistyminen, erilaisten liittoutumien muodostumien ja verkostoituminen sekä kustannustietoisuuden lisääntyminen. (Partanen 2007a, 386.) Liiketoimintaympäristön muutos vaikuttaa talousviestintään monin tavoin ja sen

kenttä monimutkaistuu koko ajan (Partanen 2007a, 392). Lainsäädännön muutokset, tietojärjestelmien kehittyminen ja erilaiset kehityshankkeet pakottavat taloushallinnon kehittämään toimintaansa sekä edellyttävät taloushallinnon henkilökunnalta uuden oppimista. Ilman jatkuvaa osaamisen kehittämistä, taloushallinnon henkilökunta menettää kykynsä reagoida ympäristön muutoksiin. (Partanen 2007a, 393.)

Talousviestinnän kehittämissuuntia ovat voimakas tulevaisuusorientaatio ja yrityksen ulkoympäristön analysointi. Kokonaisvaltainen talousjohtaminen ja verkostoituvan liiketoiminnan tukeminen ovat myös selvästi kasvussa tulevaisuudessa. Näiden lisäksi taloushallintoorganisaation uudistaminen sekä tietojohtaminen ja henkisen pääoman hallinta ovat kehittämistrendejä. Tulevaisuusorientaation voimistuminen edellyttää taloushallinnon henkilökunnalta ajattelutavan muutosta. Tulevaisuuden epävarmuus ei mahdollista objektiivisen, tarkan ja tosiasioihin pohjautuvan informaation esittämistä, vaan talousviestinnässä joudutaan käyttämään epätasällista arvionvaraista informaatiota. Mitä paremmin tulevaisuutta pystytään ennakoimaan, sitä paremmin talousviestintä tukee strategista päätöksentekoa. Nykyisinkin jo taloushallinnon tehtävissä tehdään laskelmia tulevaisuudesta muun muassa investointilaskelmissa ja budjetoinnissa sekä esimerkiksi projektin kannattavuuden arvioinnissa. Tulevaisuusorientoitumisen voimistuminen tarkoittaa myös uusien työvälineiden tehokkaampaa käyttöä. (Partanen 2007a, 394-395.)

#### 4 Taloushallinto johtamisen apuvälineenä, case HRACK

Aikaisempaan kehittämiseen taloushallinnon saralla ei ole ollut tarvetta, koska kenenkään ei ole tarvinnut huolehtia taloudellisesta tuloksesta case-organisaatiossa. Rahaa on ollut riittävästi ja liiketoiminnallinen tulos hyvä. Tämä on johtanut tilanteeseen, ettei raportoinnin kehittämistä ole pidetty kovinkaan tärkeänä ja minimiraportointi on riittänyt. Tämän lisäksi taloudellinen osaaminen ja ymmärtäminen eivät ole juurikaan kehittyneet. Entinen toimintatapa on ollut helppoa toteuttajille, eikä lainkaan läpinäkyvää muille organisaatiossa toimijoille. Muutospaineiden alla sekä nopean liikevaihdon kasvun myötä on raportointitarpeetkin kasvanut. Muun muassa vuoden 2007 liikevaihdon kasvu oli toistakymmentä prosenttia ja tätä aiemmin kasvu oli 6,3 prosenttia. Lisäksi tuottavan työn väheneminen ja resurssien panostaminen työelämän- ja tuotteiden sekä toiminnan kehittämiseen on johtanut nykyaikaisemman raportoinnin tarpeeseen, jotta organisaation ohjattavuus ja reagointikyky paranee.

Usein luullaan väärin ison liikevaihdon merkitsevän parempaa kannattavuutta. Tosi asia on se, että usein markkinaosuutta joudutaan valtaamaan kannattavuuden kustannuksella esimerkiksi alentamalla yksikkökustannuksia tai panostamalla markkinointiin. (Mansukoski ym. 2007, 189-190.) Kasvua pidetään terveen yrityksen tunnusmerkkinä ja välttämättömänä muun muassa siksi, että terveen yrityksen on pidettävä jatkuvasti huolta omasta markkinaosuudestaan sekä

katettava toiminnallaan jatkuvasti kasvavia kustannuksia. Mitä nopeampaa kasvu on, sitä vähemmän tulorahoitus riittää kustannusten kattamiseen. Tämä johtaa ylivelkaantumiseen, koska ulkoa saatava rahoitus on pääsääntöisesti velkarahaa. Kasvuvauhti tuleekin pitää hillittyinä, turvatakseen terveen rahoitusrakenteen. (Mansukoski ym. 2007, 193-195.)

#### 4.1 Projektin taustaa

Projekti käynnistettiin syksyllä 2007, jolloin alkoi materiaalin keruu ja teoreettisen taustan hahmottaminen. Erilaisia keskusteluja aiheesta käytiin taloushallinnon henkilöstön kanssa projektin tavoitteista ja mahdollisista etenemisvaiheista jo ennen varsinaisen projektin käynnistämistä. Ensimmäinen varsinainen palaveri pidettiin 21.4.2008, jossa käytiin lävitse kohdeorganisaation toiminnan vaatimuksia tulevalle tiedonkeruulle sekä sovittiin projektin etenemisvaiheista. Johtoryhmän haastattelut suoritettiin toukokuun 2008 aikana, minkä jälkeen ne litteroitiin kesän ja syksyn aikana. Kysymyksiä täsmennettiin joiltain osin myös sähköpostitse. Kohderyhmänä oli Hyvinkään-Riihimäen aikuiskoulutuskeskuksen johtoryhmä. Syy johtoryhmän valitsemiseen kohderyhmäksi hallituksen sijaan oli se, että organisaatiossa toimiva johto ohjaa operatiivista eli jokapäiväistä käytännön toimintaa. Näin johtoryhmä on lähempänä organisaation toimintaa kuin hallitus.

Haastattelin tutkimukseen koko HRAKK:n johtoryhmän sekä kahta taloushallinnossa työskentelevää henkilöä. Yhteensä haastateltavia oli kymmenen ja haastattelumateriaalia kertyi yhteensä 11 tuntia ja 35 minuuttia. Haastattelut tallennettiin digitaalisella tallentimella, josta ne purettiin ja litteroitiin sana sanalta. Tämän jälkeen käsittelin tekstin eli koodasin sen niin, että sieltä poimittiin keskeiset teemat, joita haastattelussa käytiin läpi. Teemoista nostin esille tärkeimmät asiat tutkimuskohteen kannalta sekä asiat teemahaastattelurungon ulkopuolelta, jotka koskivat käsiteltäviä aiheita. Työn laajuuden ja valitun näkökulman vuoksi jouduin rajaamaan kokonaan taloushallinnon henkilökunnan haastattelut pois materiaalista.

Haastateltaville jaettiin etukäteen teemahaastattelurunko ja taloushallinnon toimintoja kuvaava kaavio, joihin heitä pyydettiin tutustumaan etukäteen haastattelujen helpottamiseksi. Tällä tavoin haastateltavat ehtivät pohtimaan etukäteen vastauksia aihealueen teemoihin. Perehtymistä jaettuun materiaaliin haluttiin tietää siksi, jotta tarvittavan alustuksen haastattelun syistä ja tarkoituksesta pystyi antamaan suullisena vielä ennen haastattelun alkua. Lisäksi perehtyminen materiaaliin kertoi myös hieman haastateltavan ajatuksia haastattelun ja käsiteltävän asian tärkeydestä.

Jaetussa materiaalissa oli tieto siitä, mihin haastatteluja tultaisiin käyttämään. Haastateltaville oli kerrottu, että haastattelut olivat luottamuksellisia ja haastatteluaineistot kerätään yhteen, ettei yksittäisiä haastatteluja voi tunnistaa. Anonyymiyys oli haastateltaville tärkeää,

koska tällä tavoin haastateltavat saattoivat kertoa rehellisen mielipiteensä asioista ja todelliset tarpeet tulivat ilmi. Tämän takia opinnäytetyöni tekstissäkin haastateltuja käsitellään anonymisti, koska työni on vapaasti saatavilla kohdeorganisaatiossa. Haastatteluiden kommentteista on tarkoituksella jätetty lähdeviitteet pois, jotta niidenkään perusteella ei henkilöllisyyttä voida päätellä. Jaettuun materiaaliin perehtyminen vaihteli haastateltavien kesken suuresti, vain yksi johtoryhmän jäsenistä oli perehtynyt jaettuun taustamateriaaliin huolella ja miettinyt keskustelun aiheita tarkoin. Valtaosa haastateltavista oli kerinnyt perehtymään jonkin verran asiaan joko juuri ennen haastattelua tai haastattelupäivän aamuna. Vain kaksi ei ollut lainkaan kerinnyt katsomaan materiaalia, mutta olettivat tuntevansa tarpeeksi asiaa kyetäkseen ottamaan kantaa asioihin. Vaikka jaetussa materiaalissa oli haastattelujen tarkoitus kerrottu, käytiin se läpi vielä suullisesti haastattelujen alussa.

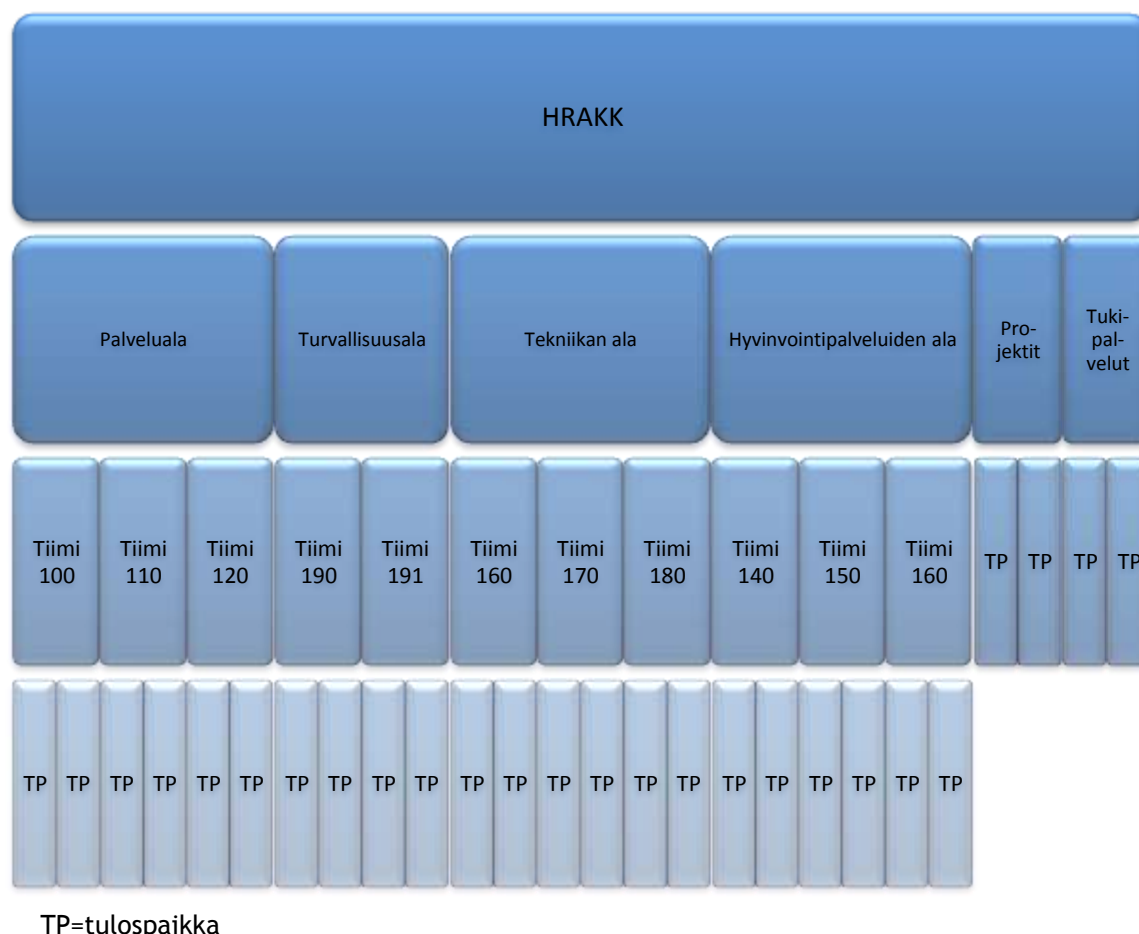
Teemahaastattelussa otettiin selvää haastateltavien työ- ja johtamiskokemuksista. HRACK:n johtoryhmässä työskentelevien taustat vaihtelevat suuresti, kuitenkin valtaosa on ollut lähes koko työhistoriansa aikana valtion, kunnan tai jonkun muun oppilaitoksen palveluksessa. Myös osa on ollut kouluttajana, työntekijänä tai muutoin kytköksissä kohdeorganisaatioon ennen johtoryhmän jäsenyyttä, mutta osalla ainut kokemus organisaatiosta on nykyinen asemansa. Suurinta joukkiota johtoryhmässä edustavat ne henkilöt, jotka ovat työskennelleet nykyisessä asemassaan noin 2-4 vuotta. Johtoryhmän jäsenen kokemus nykyisestä organisaatiosta ja heidän aikaisempi työkokemuksensa ja koulutuksensa vaikuttivat siihen, miten he kokevat kohdeorganisaation ja sen toiminnan. Se on yksi ominaisuus, joka muokkaa päätöksentekijän informaation vastaanottokykyä. Lisäksi organisaation johtoryhmän jäsenyyden pituus kertoo siitä, kuinka organisaatiokulttuuri on ehtinyt heihin vaikuttaa ja onko haastateltavat itse mahdollisesti vaikuttanut organisaatiokulttuurin muodostumiseen. Alla on yhteenveto kahdeksan vastanneen johtoryhmän jäsenten työkokemuksesta Hyvinkään-Riihimäen aikuiskoulutuskeskuksesta.

1-5 vuotta	5-10 vuotta	yli 10 vuotta
5	2	1

Taulukko 1. Haastateltavien työkokemus organisaatiossa.

Organisaatorakenne taloushallinnon näkökulmasta (kuva 6) koostuu tulospaikoista, jotka useimmiten on koulutuksia, mutta myös projekteille, kiinteistöille, tytäryhtiöille ja muille tukipalveluille on omat tulospaikkansa. Koulutustulospaikat on ryhmitelty tiimien alle. Tiimit taas ryhmittyvät toimialojen alle, mistä koostuu koko organisaation tulos. Esimerkiksi tietotekniikkakoulutus toimii liiketalouden tiimiin alla ja tiimi kuulu palvelualan alaisuuteen. Poikkeuksena ovat projektit, jotka suoraan koostuvat projektien alle ilman tiimejä. Käytössä edellä mainittujen ryhmittelyjen ohessa on vielä Maestro-ohjelmistossa koulutus-ala nimellä kul-

keva ryhmä, joka pilkkoo tiimejä vielä pienemmiksi osakokonaisuuksiksi, mutta tämä on vain osalla tiimeistä aktiivisesti käytössä seurannan apuna.



Kuva 6. Organisaatorakenne taloushallinnon näkökulmasta

Taloushallinnon lakisääteiseen raportointiin käytetään Maestro-nimistä taloushallinnon ohjelmistoa. Ohjelmistossa on kaikki taloushallinnon prosessit yhtenäisesti hallinnassa. Ohjelmasta löytyy myynti- ja ostoreskontra, pankkiliikenne, tuote- ja asiakasrekisteri, kirjanpito, käyttöomaisuuskirjanpito sekä palkkahallinto. Lisäksi Maestrossa on useita ominaisuuksia sisäisen laskennan avuksi, näitä ovat muun muassa budjetin syöttö ja kiinteiden kustannusten automaattinen vyörytys. Näitä ominaisuuksia ei ole täysin hyödynnetty. Koko organisaation budjetti on lähes joka vuosi syötetty ohjelmaan, mutta esimerkiksi tiimien budjetteja ei ole sinne viety, vaikka se olisi mahdollista. Sisäiseen laskentaan on hankittu Talgraf-niminen raportointiohjelmisto, mutta sitä ei ole pystytty hyödyntämään toivotulla tavalla, sillä ohjelmisto ei taivu monimutkaiseen organisaatorakenteeseen. Talgraf pystyy hyödyntämään kirjanpidosta tulospaikat sekä toteumatiedot, mutta tiimejä ja toimialoja se ei ymmärrä. Jokainen uusi tulospaikka tulisi lisätä manuaalisesti tiimien ja toimialojen alle. Tällöin suuren tulospaikkamäärän takia ohjelmistoa joutuisi yksi henkilö päivittämään koko ajan ja siltikin on mahdollis-

ta, että ohjelmisto jossain vaiheessa ei ole enää ajantasainen, uuden tulospaikan livahtaessa tiimiltä pois. Lisäksi ei olisi kustannustehokasta käyttää monen ihmisen työaikaa tulospaikkojen päivittämiseen eri sovelluksiin, sillä nykyisen toimintamallin mukaan tulospaikkoja lisätään jo moneen eri paikkaan

#### 4.2 Laskentatoimen nykytila

Teemahaastattelun teemana olivat haastatteluhetken taloushallinto-organisaation palvelut, mutta myös muitakin taloushallintoon ja laskentatoimeen liittyviä asioita ja kehittämisen kohteita nousi runsaasti esiin. Haastattelu aloitettiin keskustelemalla johtoryhmän tämän hetkisestä yleisestä näkemyksestä taloushallinnosta ja sen palveluista. Osittain kokemukset olivat joissakin asioissa hyvin samanlaisia, vaikka mielipiteillä oli myös eroavaisuuksia. Hajontaan vaikuttavia tekijöitä olivat muun muassa omat talouden seurannat niin sanotut varjokirjanpidot sekä tietämys ja näkemys taloushallinnolle kuuluvista tehtävistä. Hajonta oli hyvin tasaista ja vain kaksi oli sitä mieltä, ettei haastatteluhetken taloushallinto palvelut lainkaan.

Taloushallinnon toimintojen hyvään palvelevuuteen oli erilaisia näkemyksiä. ”Minun näkökulmasta se on palvelut ihan tarpeeksi eli kyllä minä olen aina sieltä saanut sen minkä minä olen tarvinnut ihan oikeasti. Ei minulla ole ollut mitään ongelmia.” Lisäksi lakisääteisen laskennan ja raportoinnin koettiin toimivan hyvin. Myös negatiivista palautetta taloushallinnon toiminnasta tuli: ”Se ei oikein nyt ole uskottavalla tolalla tällä hetkellä.”. Usean mielestä taloushallinto tuotti haastatteluhetkellä minimitason tietämyksen johtamisen ja liiketoiminnan suunnittelun tueksi. Minimitaso-käsitettä täsmennettiin seuraavalla tavalla: ”Se minimitaso nyt tarkoittaa sitä, että tulee kuukausittain raportit ja tietysti tilinpäätökseen liittyvät tiedot, mutta mitään tällaista analysoitua tai johtamisen apuväline tietoutta ei ole.” Useat myös kokivat, että saatavat raportit tulevat liian myöhässä ja näin ollen tuottavat jälkikäteisseurantaa. Kuten monet laskentatoimen tutkijat ovat kirjoittaneet peruutuspeiliin katsomisesta, myös haastatteluissa esiintyi pari kertaa sama lausahdus. Kuitenkin raporttien viivästymisen syyksi useat ymmärsivät vian olevan tiedon saannissa eli organisaation toimintakulttuurissa. Tällä tarkoitetaan osakirjanpidoista koostuvaa informaatiota. Osakirjanpitoja ovat muun muassa myyntireskontra, ostoreskontra ja palkkahallinto. Myöhässä tuleva informaatio case-organisaation kannalta tarkoittaa esimerkiksi ostolaskujen myöhässä hyväksymistä ja palkanlaskennan pohjaksi käytettävien tunti-listojen palauttamatta jättämistä ennalta määrättyyn päivään mennessä. Seuraavaksi on yhteenveto huomionarvoisista asioista, jotka nousivat haastattelussa esille ja johon useampi johtoryhmän jäsen oli kiinnittänyt huomiota.

	samaa	osittain eri mieltä	täysin eri mieltä	ei ole kommentoi- nut aihetta
Taloushallinnon raportit ovat myöhässä	6			2
Taloushallinto tuottaa tietoa liiketoiminnan tueksi			5	3
Taloushallinto tuottaa tietoa liiketoiminnan suunnitteluun			5	3

Taulukko 2. Taloushallinnon nykytila.

Runsaasti ideoita ja toiveita taloushallinnosta keskusteleminen herätti. Yleisesti kehittämisen kohteita löytyi useita. Kun taloushallinnon työtehtäviä ja prosesseja tehostettaisiin, saataisiin taloushallinnon työkuormaa vähennettyä ja rooli ”suorittajasta” muuttuisi ainakin osittain enemmän tiedon analysoijaksi, mikä on tulevaisuuden kehityssuunnan kannalta välttämätön muutos. Näin toive liiketoiminnan johtamisen tueksi saatavasta informaatiosta toteutuisi paremmin haastattelu hetken henkilöstöresursseilla. Runsasta kehitystä taloushallinnossa toivottiin, koska se on organisaation yksi merkittävimmistä tukipalveluista ja näin myös heijastaa oman toimintansa tai toimimattomuutensa koko organisaatiolle. Yksittäisiä parannusehdotuksia tuli investointilaskelmien kehittämisessä, ennusteiden tekemisessä ja liiketoiminnan tehokkaammassa tukemisessa, niin prosessitasolla kuin tuotettavan informaation osalta: ”Mielestäni taloushallinnon pitäisi olla tällainen taloustiedon tuottaja ja kehittäjä ja analysoija. Että päästäisiin tällaiseen analyttiseen otteeseen nimenomaan tällä taloushallinnon puolella.” Jäljempänä on syvennetty eri kehittämisen kohteita sekä näkemyksiä sisäisen laskennan toiminnoista ja tarpeellisuudesta.

Haastatteluhetken kirjanpidon tilikarttaan usea haastateltavista kiinnitti huomiota. Tilikartta luo raamit kirjanpidolle ja mitä paremmin se pitää kirjanpidon rakennetta yllä, sitä ryhdikkäämpi kirjanpito on (Mäkinen & Vuorio 2002, 145). Jokainen henkilökunnasta tiliöi laskunsa itse eli laskuntarkastaja lisää tilinumeron ja tulospaikan laskulle, jonka jälkeen esimies hyväksyy laskun ja välittää sen eteenpäin reskontran hoitajalle maksettavaksi. Tilikartta ja sen tilit ovat tehty kauan aikaa sitten ja se ei ole esimerkiksi termien osalta enää ajantasainen. Lisäksi tilien nimet eivät ole informatiivisia käyttäjiä ajatellen. Tiliöinnin avuksi on tehty tiliöintiohje, jonka tulisi toimia tiliöinnin apuna. Ongelmana on, että tilien selitykset eivät ole kovin kansantajuisia ja yksiselitteisiä. Tämän vuoksi joku saattaa ymmärtää tilin sisällön eri tavalla kuin toinen. Siitä ollaankin huolestuneita, että tilien merkitys ja niille kirjattavat tulot ja kulut saattavat vaihdella tiimeittäin sekä henkilötasolla suurestikin. Tiliöintiohjetta on kommentoitu: ”Täällä on kiinteät hallinnon kulut. Niin mistä ihmiset tietävät, että näitä tilejä ei saa käyttää, kun missään ei lue sitä, että tämä tarkoittaa 9000 alkavia kustannuspaikkoja. Joku voi katsoa, että joo tuohon se kuuluu, koska missään ei sanota, että nämä kusan-

nuspaikat eivät kuulu sinulle, että käytä näitä vitosella alkavia tilejä. Tämä on hyvä esimerkki sille, että meillä ei ole yhtenäisiä sovittuja toimintatapoja tai ohjeita ja siksi tehdään paljon eri lailla tai toimintatavat vaihtelevat, koska sitä ei ole ohjeistettu kunnolla. Sitten ihmetellään, että miksi ihmiset eivät osaa, no ne ei osaa siksi, koska ei voi edes sanoa, että katso sieltä, koska jos minä sanon, että katso täältä niin yleensä minun pitää yhdessä katsoa sen ihmisen kanssa ja miettiä, koska täällä on jotain sellaisia, jotka on vuodelta yksi ja kaksi.”

Tulospaikkoihin väliltä 1-8999 käytetään muita kuin 6-alkavia kulutilejä ja hallinnolle eli 9-alkaville tulospaikoille käytetään vain 6-alkavia kulutilejä. Tällaiset toimintatavat on sovittu siksi, että käytössä olevassa kirjanpito-ohjelmassa on mahdollisuus saada tuloslaskelma vanhalla kaavalla, joka tarkoittaa sitä, että tuloslaskelmassa on muuttuvat ja kiinteät kulut eroteltuna ja tällä tavoin kirjanpidosta saadaan valmiiksi myös kustannuslaskenta. Kuitenkaan käyttäjien näkökulmasta tällainen järjestely ei välttämättä ole selkein mahdollinen.

Haastateltavien valtaosan mielestä yksi tärkeimmistä kehittämisen kohteista on hinnasto tarjousten tekemisen avuksi, koska erilaisia tarjouksia tehdään muun muassa työvoimakoulutuksista ja yrityksille tarjottavista koulutuksista. Jonkinlainen hinnasto on tarjousten ja budjetoinnin perustaksi tehty, mutta haastateltavien mielestä se ei ole tarpeeksi laaja ja kattava. Tarjouksia tehdään monella taholla eli niitä tekevät vastuukouluttajat, tiiminvetäjät ja toimialajohtajat. Jokainen heistä tekee parhaan taitonsa mukaan, mutta silti tarjoukset saattavat vaihdella suurestikin toisistaan. Organisaation yhtenäisyyden ulosnäyttämisenkin kannalta hinnasto on tärkeä. Lisäksi kaikki tarjouksia tekevät ihmiset eivät välttämättä ole kustannustietoisia ja osaa ottaa huomioon palkkojen lisäksi esimerkiksi matkakustannuksia ja yöpymiskustannuksia, jos koulutus toteutetaan toisella paikkakunnalla. ”Sellainen tunnusluku pitäisi olla, että mikä on se minimihinta ja sitten asiantuntijuus ja referenssit ratkaisee sen, että millä hinnalla sen sitten myy. Haluaisin tietää sen oikean hinnan, kun siihen on laskettu palkka ja työnantajakustannukset ja katevaatimukset. En haluaisi sitä itse päättää.” ”Kolmella eri tasolla vaikka, että olisi kaikki kääkkä-lisät, korkeimmat koulutukset ja mahd. jos on epäpätevä ja yksi siltä väliltä. Ja kaikki laskettu niin, että siinä olisi riittävästi pelivaraa.”

Käyttäjien apuna olisikin tärkeää olla kunnollinen hinnasto ja ohjeistus tarjousten tekemisen avuksi. Näiden työkalujen avulla olisi helpompi suunnitella myyntikatetavoitettakin. Eräänä hinnaston kohteena olisi myös tilojen käyttö. Kuinka paljon tiloista ja esimerkiksi niiden laitteista tulisi pyytää vuokraa tai laskea koulutuksen hintaan riippuen siitä, että onko tiloille paljon käyttöä vai ovatko ne tyhjillään. Hallinnonkin kustannukset pitää liiketoiminnalla katata ja tähänkään ei ole riittävästi paneuduttu. Näitä asioita ei yhteisesti vielä ole huomioitu tai laskettu. Yli puolet haastateltavista piti tietoa tärkeänä ja otti puheeksi tämän haastattelurungon ulkopuolelta. Sisäisen hinnaston apulukuja voisi hyödyntää myös budjetoinnin pohjana.

Kassaseurantaa kohdeorganisaatio ei ole juurikaan tarvinnut, mutta sekin on noussut ajankoh- taiseksi kehittämisen kohteeksi muun muassa suurten rakennushankkeiden myötä. Pellisen (2005, 127) mukaan kassavirtojen hallinta ja rahan tarpeen ennakointi on tärkeää kaikille yrityksille, sillä rahavarat sekä lainarahan saanti ovat rajalliset. Hänen mukaansa pitkän aika- välin kassanhallinta perustuu budjetoituun tulokseen ja lyhyen aikavälin kassanhallinta saa- daan ennakoidusta myynnistä vähentämällä menot. Lisäksi hän (2005,131) huomauttaa, että mitä huonompi on yrityksen maksukyky, sitä suuremmalla syyllä kassan suunnittelua tarvi- taan. Yleisin kassaseurannan tarkkuus on kuukausiseuranta, mutta mitä heikompi yrityksen maksuvalmius on, sitä lyhyemmällä aikavälillä suunnittelua tehdään. Tällöin seuranta voi olla jopa päivätarkkuudella, koska sen avulla pyritään ennakoimaan mahdolliset lisärahoitusten ja - sijoitusten tarpeet. Kassasuunnittelu on hyvin vaativaa, mutta sen merkitys yrityksen toi- minnalle on suuri (Mäkinen & Vuorio 2002, 136-137). Kassatilanteella tarkoitetaan kassavirtaa sekä rahan riittävyttä kohdeorganisaatiossa.

Viisi kahdeksasta vastanneesta oli sitä mieltä, että kassavirrasta raportointi olisi aiheellista, mutta suurin osa näistä viidestä oli sitä mieltä, että esimerkiksi kassan riittävyys päivinä olisi riittävä tunnusluku raportoinniksi. ”Suoranaista hyötyä toimialat eivät maksuvalmiustiedosta saa, mutta tavallaan selkänöjaa sille, miksi esimerkiksi laskutuksen nopeutta täytyisi koros- taan.” Vastajat eivät osanneet ottaa huomioon, että laskutuksen lisäksi tulisi kiinnittää myös erityistä huomiota hankintoihin. Kuitenkin tästäkin oltiin eri mieltä: ”Kassatilanteen katsauk- sesta ei ole hyötyä, ellei siihen ole liitetty pidemmän aikavälin ennustetta sen kehittymises- tä.” Osa vastanneista oli jokseenkin huolissaan siitä, että kassan riittävyteen ja kestävyteen ei organisaatiossa tarpeeksi kiinnitetä tai haluta kiinnittää huomiota johtoryhmätasolla.

Kolme vastanneista oli sitä mieltä, etteivät toimialajohtajat tee tällä tiedolla mitään ja koki- vat sen pelkästään taloushallinnon toiminnoksi. Kuitenkin jonkin verran kassan poikkeamiin kohdistuvaa informaatiota he pitivät tärkeänä. ”Kassavirta ei sinänsä ole minun näkökulmasta niin oleellinen, luotan, että asia tuodaan Joryyn, jos siinä on jotain ongelmia.”

Kassan riittävydestä pitäisi olla kaikkien organisaation jäsenten kiinnostuneita ja etenkin operatiivisessa johdossa toimivien ihmisten, jotta esimerkiksi hankintoja pystyttäisiin sääte- lemään, niin kuin kassavarat antavat periksi, tai laskutuksen nopeutta parantamaan, kun va- roja pitää kerryttää kassaan. Organisaation toimijat eivät voi luottaa siihen, että rahan lop- puessa pankista saa rahaa lisää, sillä yritysten luottokelpoisuus on rajallinen.

Tutkimuskohteena olevassa organisaatiossa on ohjauksen välineenä käytössä talous- ja toimin- tasuunnitelma, jossa on strategian mukaiset mittarit ohjaamassa rahamääräisillä ja ei- rahamääräisillä mittareilla organisaation toimintaa. Tähän on myös linkitetty budjetointi mit- tarien rinnalle. Tulokortti perinteisesti linkittyy strategiaan hyvin tiivistä. Siksi mittarit tulos-

korttiin pitäisikin valita niin, että niiden avulla saavutetaan strategisesti asetetut päämäärät. Haastattelussa haluttiin kuulla johtoryhmän mielipidettä mittareista, niiden hyödystä ja asioista, joita tulisi mitata.

Tuloskortin lähtökohtana on talouden ohjauksen täydentäminen tavoitteiden ja mittareiden avulla. (Mäkinen & Vuorio 2002, 269). Se on toiminnan ohjaukseen tarkoitettu väline ja tunnetaan myös nimellä Balanced Scorecard. Tuloskortti on toiminnan ohjaamiseen kehitetty tasapainotettu suorituksen mittausjärjestelmä, jossa kriittisten menestystekijöiden mittarit ovat ryhmitelty näkökulmittain. Mittarit ovat rahamääräisiä ja ei-rahamääräisiä ja ne liittyvät lyhyen ja pitkän aikavälin tavoitteiden saavuttamiseen. Tyypillisesti näkökulmat on jaoteltu talouden näkökulmaan, asiakasnäkökulmaan, sisäisten prosessien näkökulmaan sekä oppimisen ja kasvun näkökulmaan. Tuloskortin tarkoituksena on toiminnan ohjaamista, niin että organisaation strategia toteutuu. Tavoitteiden konkretisoimiseksi tuloskorttiin on löydettävä kattava ja monipuolinen, mutta suppea mittaristo. (Partanen 2007a, 251.) Valittavat mittarit voidaan määrittää esimerkiksi kriittisten menestystekijöiden avulla. Koska ne osoittavat yrityksen tuloksenteekokyä, linkittyvät ne hyvin strategiaan (Partanen 2007a, 255).

Tuloskortin merkitys ja vaikutukset toiminnan ohjaamisessa riippuvat valituista mittareista ja niiden käytöstä. Mittareiden valinnassa tulisi olla tarkka ja ottaa huomioon, että suoritusmittauksen tulisi antaa johdolle oikea ja riittävä kuva yrityksen toiminnasta, toimintaympäristöstä, tuloksesta ja taloudellisesta asemasta. Mittareiden pitäisi ohjata toimintaa haluttuun suuntaan, jotta tavoitteet toteutuisivat. Sitä tietoa saa, mitä mitataan, joten on tärkeä tietää mitä asioita halutaan seurattavan. Mittarivalinnat kertovat myös asioista, jotka johto kokee tärkeäksi. (Partanen 2007a, 278.) Mittarien oikeellisuuden ja olennaisuuden arviointi tulisi olla säännöllistä toimintaa, jotta mittaristo pysyisi ajantasaisena. Hyvä mittari linkittyy strategiaan ja muihin mittareihin ja mittaa sitä, mitä on tarkoituskin mitata. Sen avulla pystytään ennustamaan tulevaisuutta ja se on selkeä, luotettava ja ymmärrettävä. Hyvän mittarin tiedot ovat helposti ja kustannustehokkaasti kerättävissä ja niitä on mahdollisuus hyödyntää palkkiojärjestelmissä. Mittareiden tulisi mahdollistaa jatkuva kehittyminen ja ympäristön muutosten tunnistaminen, jotta ne tukisivat entistä enemmän toiminnan ennakoitua. (Partanen 2007a, 281.)

Taloushallinnon tunnusluvut, kuten esimerkiksi myyntikate, toimivat myös organisaatioon sovelletussa Balanced Scorecardissa mittareina, joten osittain tunnusluvuilla ja mittareilla tarkoitetaan samaa asiaa. Taloushallinnon tunnusluvuista ja mittareista keskustellessa kaksi haastateltavista ei vastanneet kysymykseen suoranaisesti ollenkaan ja kolmas totesi: ”Nämä kuuluu siihen, että pitää mennä talouskouluun kaikkien ja jos ei ole asiaa opiskellut, niin ne ei sillä tavalla kuulu yleissivistykseen, että tietäisi auringon nousevan idästä ja laskevan länteen. Tällainen talouskoulu olisi ihan hyvä.” Yksi kuitenkin oli täysin sitä mieltä, että ei

henkilökohtaisesti tee kyseessä olevilla luvuilla mitään. Haastattelujen perusteella sai käsityksen, ettei kaikille haastateltaville ollut ihan selvää, mitä tunnusluvut ovat, mihin niitä käytetään ja kuinka hyödynnetään.

Kuitenkin viisi vastanneista piti tunnuslukujen ja mittareiden käyttöä tarpeellisena ja heidän mielestään niistä tulisivat löytää muutama tärkein ohjaava mittari, jotka ovat johdettu tämän hetkisestä strategiasta. ”Mittareiden täytyy olla selkeitä ja toimintaa ohjaavia. Silloin se ohjaa ja silloin sillä on jotain merkitystä johtamisenkin kannalta.” Tähän mennessä kun on oltu pitkälti liikevaihto- ja myyntikatemaailmassa. Ainoa esimerkki mahdollisista tunnusluvuista oli sijoitetun omaisuuden tuottoaste. ”Kunhan nyt nämä perinteisetkin saadaan, niin se on jo plussaa.”

#### 4.3 Kustannuslaskenta ja kannattavuus

Kustannukset ja kannattavuus aiheina olivat kummatkin teemahaastattelurungon ulkopuolella. Kuitenkin nämä kaksi asiaa nousivat haastatteluissa hyvin voimakkaasti esille ja ovat kuitenkin olennainen osa johdon laskentatoimea ja talousviestintää, jolloin aiheita on syytä käsitellä ja etsiä kehittämiskohteita. Yritys on kirjanpidollisesti yksi taloudellinen kokonaisuus, mutta ei välttämättä toiminnallisesti (Lehtonen 2007, 37). Organisaation rakenne määräytyy liiketoiminnan luonteen, toimialan, yrityksen koon, sijainnin ja yrityskulttuurin mukaan (Lehtonen 2007, 38). Tulosityksiköt budjetoivat aiheuttamansa kustannukset ja aikaansaamansa tuotot. Tämän lisäksi he ovat itse vastuussa näiden molempien, kustannusten ja tuottojen toteutumisesta. (Mansukoski ym. 2007, 172.)

Johtoryhmällä ei ole selkeää käsitystä siitä, millä perusteilla kulut ja koulutusten valtionosuusrahoitus jaetaan koulutustiimeille. Koulutusta rahoitetaan osana kuntien valtionosuusjärjestelmää ja sitä myönnetään opetusministeriön koulutuksen järjestämisluvan saaneille koulutuksen järjestäjille (Opetushallitus 2007). Valtionosuusjärjestelmä kattaa ammatillisen perus- ja lisäkoulutuksen. Kerran vuodessa opetusministeriö päättää koulutuksenjärjestäjien koulutuskiintiöstä toimialoittain. Tämän mukaan kuukausittain maksetaan yksikköhinnan mukaan rahoitusta, jotka tuloutetaan oppilashallintaohjelmasta saatujen toteutuneiden opiskelijantyöpäivien mukaan. Oppisopimuskoulutuksessa muutoin pätee edellä mainittu, mutta eroavaisuutena on, että siinä ei ole koulutuskiintiötä ja rahoitus tasataan toteutuneiden koulutusten mukaan.

Kiinteiden kulujen jakoperusteita tai tuloutusperiaatteita ei ole yhtenäisesti missään kirjallisesti olemassa, josta päätettyjä jakoperusteita voi käydä katsomassa. Ainut paikka, jossa mahdolliset sopimukset ja päätökset ovat, on kyseisten kokousten pöytäkirjat, joissa asia on päätetty. Vaihtoehtoisesti nämä tiedot on myös saatavilla taloushallinnosta kysymällä. Ylei-

sesti jakoperusteista ja niiden selkeydestä on kommentoitu näin: ”Mutta onhan minulla itselläni se tuolla se miten minä olen esittänyt sen jaon tehtäväksi, mutta tietyllä tavalla aina kaikki on jossakin omassa tai jossakin tai kysyä missä se on kun tehtiin se jako tai tuloutusperiaate, että niitä pitää kaivaa kissojen ja koirien kanssa, jotta voi niitä sitten korjata.”

”...siellä on paljon sellaista mistä esim. me toimialajohtajat ei tiedetä miten se oikeastaan tapahtuu, vaikka se voi tapahtua ihan oikeinkin, mutta kun ei tiedä, niin ei pysty ottamaan kantaa ja sitten osittain on jotain epämääräisyyttä, joka on vähän niin kuin tyylillä arvottiin.”

Keskustelua herätti tapa, jolla kiinteät kustannukset tulisi jakaa sekä tulisiko kulut kohdistaa tiimeille vai jopa koulutuskohtaisesti. Kiinteistökulujenkin jakaminen sai kritiikkiä osakseen: ”Se on varmaan aina ollut vähän arpomista että kuinka laitetaan/kuinka kohdistetaan millekin.”

Eräs haastateltavista ehdotti, että kulut jaettaisiin muuttuvien kulujen suhteessa, koska se olisi suhteellisen oikeudenmukaista. Ne, jotka käyttävät enemmän muuttuvia kuluja, niillä kiinteidenkin kulujen tarve suurempi. Muuttuvat kustannukset kertovat lähes oikein kiinteiden kulujen kulutuksen, sillä palkkakustannukset asiantuntijaorganisaatiossa ovat noin 60-70 % kaikista kuluista. Esimerkkinä tilakustannukset, mitä enemmän on työntekijöitä, sitä enemmän tiloja tarvitaan muun muassa työhuoneita ja luokkatiloja. Tällä hetkellä tilakustannukset jaetaan käytettyjen neliöiden mukaan. Tämä on erittäin hankala ja aikaa vievä tapa silloin, kun tilojen käytössä tapahtuu suuria muutoksia, jolloin pohdittavaksi tulee tämän tekniikan hyöty-kustannus suhde. Lisäksi taannehtivat muutokset neliöjaoissa antavat epäoikeudenmukaisen kuvan tiimien tuloksesta. Yhtenäinen mielipide haastateltavilla oli siitä, että kulut tulisi kohdistaa riittävän oikeudenmukaisesti, kuitenkin mahdollisimman vähän vaivaa aiheuttaen. Kiinteiden kulujen kohdistamisesta sekä valtionosuusrahoituksen tuloutuksista toivottaisiin, että tulevaisuudessa jakoperusteista olisi informaatio yhteisesti jossain näkyvillä, että sieltä voisi käydä tarkistamassa, miten kulut on päätetty jakaa ja tulot tulouttaa. Silloin toimialajohtajilla on mahdollisuus ottaa kantaa, jos heidän mielestään tuloutuksissa on jotain ongelmaa tai epäselvyyksiä. Neljä haastateltavista nosti haastatteluissa keskustelun aiheeksi teemahaastattelurungon ulkopuolelta informaation saatavuuden sisäisen laskennan perusteista.

Kun kaikki hallinnolliset kulut konkretisoituisivat koulutusten ja tiimien arkeen, helpommin huomattaisiin, ettei riitä pelkästään omien kulujen kattaminen. Tuloutuksella tarkoitetaan, että joka kuukausi tuleva opetusministeriön koulutusrahoitus kirjataan ennakkomaksu-tilille taseeseen, josta se tuloutetaan tulokseen tuotoksi toteutuneiden opiskelijatyöpäivien mukaan. Niin kulujen jakamisen kuin tuloutusten jakoperusteet on hyvä sopia vuositasolla, etteivät jatkuvat muutokset rasita liikaa taloushallintoa ja tulosten vertailtavuus kärsi. Eräs varteenotettava vaihtoehto on luoda sisäisen laskennan ohjeet, jossa olisi kaikki tarvittava informaatio liittyen taloushallintoon ja sisäiseen laskentaan. Tällä tavoin informaatio olisi yh-

dessä paikkaa kaikkien saatavilla. Sisäisen laskennan ohjeita on kommentoitu: ”...että yhdessä sovittaisiin, että ne periaatteet olisi luotuna ja ne olisi jossakin olemassa. Koskee ne sitten tuloutusta tai kiinteiden kulujen jakoa tai mitä tahansa sillä lailla... Se on musta vähän sitä raamitusta ja läpinäkyvyyttä ja yhteisiä pelisääntöjä.” Kun ei ole, eikä ole sovittu yhteisiä pelisääntöjä, jokainen tekee niin kuin haluaa ja vuoden vaihteessa katsotaan, miltä näyttää. Tämä koskee kaikkea taloushallintoon liittyvää toimintaa ja siksi uudistusta tarvitaankin. Varsinkin kun kohdeorganisaatio on siirtymässä suurempaan organisaatioon, jossa näiden asioiden hallinta vaikeutuu entisestään. Toisaalta taas muutos saattaa raamittaa toimintaa paljonkin tiukemmin. Lisäksi taloushallinnon prosessien ymmärtämisestä on tullut toiveita, että muikin henkilökunnasta ymmärtäisi kuinka taloushallinnon prosessi oikein menee ja mikä on oma paikka prosessista. Eräs haastateltava antoi esimerkin laskun väärin tiliöimisen vaikutuksista koko prosessiin. Jos prosessit saadaan toimimaan kunnolla, se helpottaa taloushallinnon ja muun henkilöstön toimintaa.

Kustannusajattelua toivottaisiin jalkautettavan. Tällä tarkoitetaan sitä, että organisaatiossa toimivat ihmiset saataisiin enemmän kustannustietoisiksi. Esimerkiksi selviäisi, mitä tarkoittaa yhden uuden henkilön palkkaus, paljonko se maksaa ja mitä se tarkoittaa liikevaihdon nousun suhteessa eli kuinka paljon liikevaihdon tulee nousta, jotta tämän henkilön palkkakustannukset saadaan katettua. Silti huomiota tulisi kiinnittää myös parempaan suorittamiseen, kehittämiseen ja muuhun laadulliseen toimintaan, ettei liikaa huomiota kiinnitetä vain tulokseen ja rahamääräisiin tavoitteisiin, koska se luo kitkaa tiimien välille. Haastateltavien mielestä vallitseva kulttuuri tällä hetkellä on keskittyä ehkä vähän turhankin tarkasti oman tiimin tulokseen, mikä luo tiimien välille kilpailutilanteen ja saattaa olla haitallista koko organisaatiolle. Tiimien välisen kilpailutilanteen kärjistyessä, tehdään tulosta toisen tiimin kustannuksella eli ei nähdä tiimiä enää osana koko organisaatiota vain omana yksikkönään. Tällaisessa tilanteessa saatetaan jopa tehdä hallaa toisille tiimeille oman edun tavoittelemiseksi. Toimialajohtajat ovat huomanneet edellä mainittua käytöstä. ”On ihan yksi paskan hailee, että jos yksi tiimi tekee hyvän tuloksen, jos koko talo kaatuu, niin se kaatuu.” Kustannustehokkuus ajatellussa tulisi miettiä, mitä on järkevä tehdä ja kenen on järkevä tehdä, koska kaikki maksaa. Tällä hetkellä kapasiteettia uhrataan turhiinkin asioihin, jotka olisi ollut edullisempaa jättää huomioon ottamatta. Tästä on esimerkkinä muun muassa niin sanottu ”turha pennin pyörytys” tulospaikalta toiselle. ”Projektithan on siitä mänttejä, että niissä joutuu tekemään tätä ja kaiken kustannusten pitää olla eurolleen oikein, mutta sen jälkeen tämä on yksi talo. Silloin se on ihan sama onko millä tiimillä 1000 euroa sinne tänne yhteisistä kustannuksista, sillä kustannukset ovat kuitenkin olemassa.”

#### 4.4 Budjetointi

Kohdeorganisaatiossa tehdään kiinteä budjetti vuodeksi kerrallaan. Joka vuosi seuraavan vuoden budjetit tehdään loka-marraskuun aikana. Työkaluna budjetointiin käytetään Excel- taulukkolaskentaohjelmaa. Budjetoinnin aihepiirissä keskusteltiin budjettien tekemisestä ja niiden hyödyntämisestä. Vuoden 2007 budjettikierrokseen ja budjetointiin lähes kaikki vastanneista olivat pääosin tyytymättömiä: ”Äärettömän sekavaa, huonosti valmisteltua joka vuosi, mitään ei opita edellisestä budjettikierroksesta, vaan se on aina tismalleen sama show joka vuosi, että niitä aletaan miettiä liian jälkikäteen.”

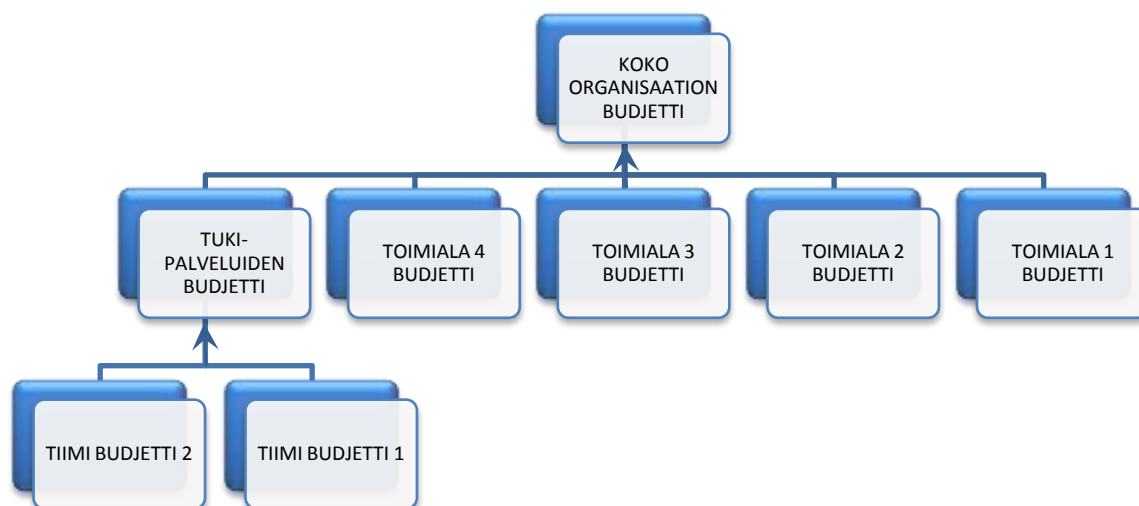
Vuoden 2007 budjettikierroksella tehtiin vuoden 2008 budjetti ja se sai myös lisää kritiikkiä osakseen: ”Tämän vuoden budjetti, niin tähän lähti siinä mielessä ihan päin p:tä, että kyllä siellä nyt jonkun asteinen tavoitteen haku pitäisi olla siinä mielessä, että eihän tämä voi jatkua näin päin, että kaikki panee mahdollisimman pienen myyntikatteen ja mahdollisimman pienen liikevaihdon, eikä yhtään lasketa, että millä me eletään. Että kyllä meidän täytyisi ensin katsoa se, että niin kuin ennen vanhaan katsottiin, että kyllä myyntikatteen pitää olla tämä, liikevaihdon tämä, että tällä jengillä saadaan kustannukset katettua.” Vähiten budjetointiin osallistuvat vastaajat olivat jokseenkin edes tyytyväisiä budjetointiin, mutta olivat huomanneet, että budjetit eivät pidä ja toteuman tulokset usein ovat huomattavasti paremmat kuin budjetoitu. Huomiota herätti myös budjetoinnin niukka ohjeistus ja budjetoijat kokivat, että yleisesti budjetti perustuu omiin laskelmiin ja toteutetaan kukin tahollaan luovutta käyttäen. ”No se että, hirveästi tuossa tiimit sitä tekee sillä tavoin että se on aika lailla copy-paste se edellinen vuosi. Silleen että pieniä tarkistuksia tehdään. Siinä mielessä saa vuodet toistaa toisiaan, kun monelta osin toistaakin hyvin paljon.” Apulukuja budjettien teon avuksi kaivattiin enemmän ja myös apulukujen suurempi tarve on ollut tiedossa. Apulukujen niukkaan antamiseen on saattanut vaikuttaa niiden työläs ja aikaa vievä tekeminen. Niiden laskeminen on helposti siirretty taka-alalle, jos on nähty, että taloushallinnon henkilöstö on jo muutenkin työllistettyjä.

Budjetit ovat vaihtelevasti olleet seurannassa mukana. Vuonna 2007 koko talon budjetti oli verrattavissa toteumaan syötettynä kirjanpitojärjestelmään. Myös tiimikohtaisesti budjetit olivat seurattavina toteuman vierellä ainakin osittain vuoden aikana. Vuonna 2008 budjettia ei ollut syötetty organisaation kirjanpitojärjestelmään laisinkaan. Budjetointi koettiin muutenkin turhaksi ja voimavaroja vieväksi: ”Lyhyesti, niin budjetti pitäisi paremmin linkittää seurantaan.” Jäljempänä on yhteenveto kokemuksista budjetoinnista, jotka nousivat selkeästi esiin haastatteluissa.

	samaa mieltä	osittain eri mieltä	täysin eri mieltä	ei ole kommentoinut asiaa
Budjetoinnista on hyötyä		3	3	2
Budjettien pitäisi olla nähtävillä koostetusti yhdessä ohjelmassa tai tiedostossa, jossa näkyy kuinka budjetti rakentuu	5	1		2

Taulukko 3. Kokemuksia budjeteista ja budjetoinnista.

Seurannan tiiviimmän linkittämisen myötä toivottiin myös, että budjetit olisivat koostetusti näkyvillä. Tällä hetkellä ne ovat organisaation intranetissä jokaisen tiimin talous- ja toimintasuunnitelmassa, mutta yhtenäisesti budjetteja ei ole saatavilla. ”Sekin on minusta läpinäkyvyyttä ja sitä että tietää, että minkälainen palanen on, niin toisaalta noi tiimitkin on osiltaan niin kuin, näkeehän kun ne käy lukemassa toisen tiimin toimintasuunnitelmaa ja budjettia, mutta sieltä ei koostu se missä ei ole nähtävissä, että mikä on meidän talon koko kokonaisuus.” Alla on karkea hahmotelma, kuinka budjetti tulisi olla näkyvillä, jotta siitä pystyisi hahmottamaan koko kokonaisuuden.



Kuva 7. Karkea kuvaus koostetusta budjetista.

Haastatteluista huomasin, että budjetti ei todellakaan ole linkittynyt strategiseen ohjaukseen ja erittäin heikosti operatiiviseenkin ohjaukseen. Budjetoinnin turhauttavana kokeminen ja seurannan puute saattavat vaikuttaa siihen, miksi kohdeorganisaatiossa on saatettu olla sitä mieltä, että budjetoinnista voitaisiin luopua kokonaan. Hyvin seurantaan ja strategiaan linkit-

tyneenä budjetti pääsee oikeuksiinsa ja on yksi talousohjauksen kulmakivistä ja siksi saanut niin tärkeän roolin talousjohtamisessa.

#### 4.5 Taloushallinnon järjestelmät

Ohjelmistojen paremmalla hyödyntämisellä ja käyttämisellä pystytään vastaamaan moniin haasteisiin, mitä tehokas johdon raportointi vaatii. Johtoryhmän tarpeita ja kokemuksia toivottavista ohjelmiston ominaisuuksista tulee ottaa huomioon, sillä he ovat ohjelmiston yksi monista kohderyhmistä, joita ohjelmiston tulee parhaalla mahdollisella tavalla palvella. Tässä on vain yhden käyttäjäryhmän näkökanta ja se saattaa olla hyvinkin erilainen kuin jollakin toisella käyttäjäryhmän edustajista. Selkeä ero oli vaatimuksissa ja toiveissa huomattavissa eri aseman perustella, vaikka käyttäjäryhmä tässä otoksessa on vain kahdeksan henkilöä ja niin sanotusti saman ryhmän edustajia. Eroavaisuudet jakautuivat selkeästi toiminnan aseman mukaan. Toimialajohtajilla kaikilla oli hyvin samansuuntaisia näkemyksiä ja tarpeita. Rehtoreilla taas oli hieman erilaisia tarpeita toimialajohtajiin, hallintojohtajaan ja kehitysjohtajaan nähden. Rehtorien ja toimialajohtajien tarpeista erosi vielä hallintojohtajan ja kehitysjohtajan tarpeet.

Johtoryhmälle on jaettu katseluoikeudet kirjanpitoon, jolloin he pääsevät tarvittaessa katsomaan toteumaa. Kuitenkin tätä mahdollisuutta vain osa hyödyntää, sillä kirjanpito-ohjelma on raskas ja toimii erittäin hitaasti etäyhteyden kautta. Toiseksi syyksi kerrottiin, että ohjelmaa ei edes ole viitsitty avata, koska he eivät osaa sitä käyttää, eikä riittävää koulutusta käyttöön ole saatu. Johtoryhmän oman käyttökokemuksen ja muun kokemuksen, kuten raportointien tuottamisen ja lukemisen valossa tämänhetkinen kirjanpito-ohjelma sai odotettua vähemmän huonoa palautetta. Kuitenkin kehitysehdotuksia haastateltavilla riitti kiitettävästi. Organisaation kirjanpito-ohjelmassa muun muassa ärsyttivät tulostusasetukset sekä se, että toteumia ei ole helppoa kääntää Excel-taulukkolaskentaohjelmaan, jonka avulla olisi helppo tehdä omiakin laskelmia. ”Jos pitäisi laskea jotain, niin tuohan nykyinenhän on vähän kuppainen.”

Ohjelmistomuutosten kautta toivottiin saatavan moneen asiaan muutosta. Tärkeimpinä pidettiin helppoa tiedon hyväksikäyttöä ohjelmasta riippumatta eli niin sanottua ohjelmistointegraatiota. Ohjelmistointegraation tärkeys heijastaa selkeästi tämän hetken johtamistyyliisyyttä. Selkeästi tärkeimpänä rajapintana pidettiin taloushallinnon- ja oppilashallintaohjelmiston keskinäistä rajapintaa, joka mahdollistaisi tiedon kuljettamisen ohjelmasta toiseen. Tämä muun muassa mahdollistaisi ennusteen tekemistä taloushallinnon ohjelmassa opiskelijahallintaohjelmaan syötettyjen sopimusten perusteella. Seuraavaksi tärkeimpänä pidettiin taloushallinnon ja asiakkuudenhallintaohjelmiston yhteensopivuutta. Myös Microsoft Office-ohjelmistoperheeseen kuuluvia ohjelmistoja toivottiin olevan helppo yhteiskäyttää taloushallinnon ohjelmiston kanssa. Vähemmän kannatusta sai sisäisen raportoinnin- ja henkilöstöhallin-

nanohjelma sekä toiminnanohjausjärjestelmä ja työajanseuranta. Osa vähemmistöstä selittyi sillä, että muun muassa henkilöstöhallintaohjelmaa voi monella olla vaikea mieltää erillisenä ohjelmistona taloushallinnon ohjelman kanssa, sillä organisaatiossa henkilöstöhallinto kuuluu taloushallintoon ja muun muassa palkat lasketaan samalla ohjelmalla, jossa kirjanpito on. Johtoryhmällä ei välttämättä ole tietoa, että ulkoiseen laskentaan eli lakisääteiseen kirjanpitoon ja sisäiseen laskentaan eli johdon raportointiin on käytettävissä eri ohjelmistoja, jotka mahdollistavat hieman erilaisen raportoinnin. Haastateltavat saivat itse pohtia, minkä ohjelmistojen tulisi olla taloushallinnon järjestelmän kanssa yhteensopivia ja siksi hajonta on niin suuri. Alla on yhteenveto ohjelmistonäkemyksistä.

Taloushallinnon ohjelmalla tulisi löytyä rajapinta:	samaa mieltä
Työajanseurannan kanssa	1
Opiskelijahallintaohjelman kanssa	6
Asiakkuudenhallintaohjelman kanssa	4
Microsoft Excelin kanssa	3
Office-perheen kanssa	2
Henkilöstöhallinto-ohjelman kanssa	1
Sisäisen raportoinnin ohjelmiston kanssa	1
Toiminnanohjausjärjestelmän kanssa	1

Taulukko 4. Taloushallinnon ohjelmiston rajapinnat.

Tulevalta ohjelmistolta toivottiin joustavuutta ja helppokäyttöisyyttä. Tämän lisäksi näiden ominaisuuksien myötä odotetaan sen vaikuttavan taloushallinnon henkilökunnan työmäärään esimerkiksi siten, että monia manuaalisia työvaiheita saataisiin automatisoitua. ”Näen, että jos meillä on hyvä taloushallinnon järjestelmä, niin sen rutiinityön määrän pitäisi vähentyä ja aikaa riittää myös sen tukipalvelun tuottamiseen niille liiketoiminnan eri aloille.” Myös ennen taloushallinnon järjestelmän käyttöönottoa toivottiin, ettei vanhaa rakennetta vietäisi ohjelmaan, vaan mietittäisiin huolella, mitkä ovat organisaation tarpeet, ja valittaisiin niistä tärkeimmät kriteerit, joiden pohjalta lähdetään kehittämään toimivaa taloushallinnon järjestelmää. Uuden järjestelmän ja uusien toimintatapojen myötä pyritään vaikuttamaan muun muassa organisaatiokulttuuriin antamalla ryhdikkyyttä taloushallinnolle, sillä vallitseva kulttuuri antaa hieman liikaakin periksi joissakin asioissa. Samalla muutosvaiheessa olisi mahdollista myös tarkistaa eri taloushallinnon prosesseja niitä uudistamalla ja selkeyttämällä tarvittavin osin. ”Niin ei se uusi ohjelmisto tee onnelliseksi eikä autuaaksi, jos ei mietitä koko järjestel-

mää ja tehdään siihen liittyvää ohjeistusta, että se on kaikille sama ja ihmiset pystyvät löytämään sen jostakin ja tutkimaan ja ottaa kantaa.” Taloushallinnon ohjelmiston käyttöönoton huolellista suunnittelua usea piti tärkeänä. ”Sehän yksi olemassaolon edellytys kuitenkin koko taloushallinnon järjestelmä.” Usea toivoi myös ohjelmiston tuottavan valmiita laskentapohjia ja raportteja, jolloin erilaisten laskelmien tuottaminen helpottuisi ja jokaisen omista Excel-taulukoista olisi mahdollisuus päästä eroon ainakin osittain.

#### 4.6 Raportointi

Yleensä case-organisaation johtoryhmä kokoontuu kerran viikossa. Taloutta koskevat asiat käsitellään jokaisen kuukauden viimeisessä johtoryhmän kokouksessa tai silloin, kun johtoryhmälle on jotain informoitavaa taloudellisesta tilanteesta. Talousvastuullisille jaetaan kerran kuukaudessa raportit vastuualueittain eli toimialoittain ja tiimeittäin. Tulospaikka eli koulutuskohtaisia raportteja jaetaan harvemmin, noin kolmen kuukauden välein. Pyydettyä on tuotettu erilaisia raportteja Excel-taulukkolaskentatyökalua ja Talgraf-raportointiohjelmaa hyödyntäen. Raportointi talousvastuullisille tapahtuu hyvin pitkälle lakisääteisen raportoinnin pohjalta eli tuloslaskelmaa hyödyntäen. Vähemmälle on jäänyt erilaisten tunnuslukujen ja ennusteiden hyödyntäminen. Jokainen myös pitää niin sanottua varjokirjanpitoa ja seuraa omilla laskelmillaan muun muassa budjettia. Haastatteluhetken raportointiin ei oltu kovin tyytyväisiä, koska koettiin, että taloushallinto ei tuota tarpeeksi tietoa liiketoiminnan tukemiseen ja suunnitteluun. ”Sanotaanko että jonkun sortin raportteja on tullut, mutta ne raportit ei välttämättä ole palvellut sitä, koska sitten on katsottu, että se on tämmöinen, että entäs sitten.” Alla on koottu raportointiin liittyviä asioita, jotka selkeästi tulivat esille keskustellessa raportoinnista.

	samaa mieltä	osittain eri mieltä	täysin eri mieltä	ei ole kommentoinut aihetta
Tuloslaskelma riittää raportiksi	1	1		6
Budjettia, toteumaa ja ennustetta halutaan raportoitavan rinnakkain	5			3
Ennalta sovittu yksi raportti riittää kuukaudessa	6			2

Taulukko 5. Näkemyksiä raportoinnista.

Kuten ohjelmistokriteereissäkkin, raportointitoiveissa huomasin selkeän jaon eri aseman perusteella. Toimialajohtajat olivat eniten kiinnostuneita omien yksiköidensä ja tiimiensä taloudellisesta toteumasta ja ennusteesta. Hallintojohtajan raportointi tarve luonnollisesti suuntautui enemmän peruskirjanpitoon ja kassanhallintaan. Niin sanotun ylimmän johdon eli rehtorin ja apulaisrehtorin raportointitarpeet suuntautuivat pidemmälle tähtäimelle, taloudellisesti laa-

jempia asioita käsitellen ja koko organisaation huomioon ottaen. Esimerkkinä heidän intresseistä ovat investointilaskelmat ja erilaiset käyttökustannukset.

Investoinnit ovat menoja, jotka ovat rahamäärällisesti suuria ja niiden avulla odotetaan saavuttavan tuloja usean vuoden ajan (Pellinen 2005, 170-171). Investointipäätöksenteon tukeminen on taloushallinnon strateginen tehtävä. Investointitoiminnan ohjaamiseksi ja koordinoimiseksi laaditaan investointiohjeistus. Sen pitäminen ajan tasalla edellyttää taloushallinnolta kannan ottoa erityyppisten investointien tuottovaatimuksiin, riskeihin ja epävarmuustekijöihin. Yksittäisten investointien kannattavuutta arvioitaessa on syytä arvioida kriittisesti kannattavuuteen vaikuttavia tekijöitä, jotta investoinnin vaikutuksia yrityksen kokonaiskannattavuuteen voidaan tarkastella. Näitä ovat muun muassa kilpailijoiden ja markkinoiden muutosten vaikutukset. (Partanen 2007a, 191-192.)

Ylimmällä johdolla oli selkeästi enemmän mielenkiintoa kuunnella taloushallinnon antamia ideoita ja innovaatioita kehittämisestä, kuin muilla johtoryhmän jäsenillä. Monet haastateltavat olivat sitä mieltä, että peruseräraportoinnin eli tuloslaskelman lisäksi raportointitarpeet eivät suuria ole. Lähes kaikki vastanneista toivoivat, että kuukausittaisessa raportissa olisi toteuman rinnalla myös vuosibudjetti ja ennuste, jota päivitetäisiin sovittuina ajankohtina. ”Voisi rinnakkain seurata budjettia, toteumaa ja ennustetta ja näkisi suhteessa, että tuollainen budjetti ollaan tehty, tuossa ollaan menossa ja sisässä olevilla sopimuksilla tilanne näyttää nyt tältä, että esim. nyt ollaan pääsemässä tavoitteeseen/budjettiin, kunhan kulut pysyvät kurissa, eikä tarvitse enää haarukoida lisää kauppaa.” Myös skenaarioennustamista toivottiin: ”Jos voidaan näyttää että siellä voi olla pari erinäköistä tulevaisuutta. Jos tämä menee näin, niin se on noin. Toisella asetuksella taas se on erilainen.”

Kuitenkin raporttien toivottiin pysyvän kohtuullisen yksinkertaisena ja niissä olisi vain niitä asioita, joita johtoryhmässä on päätetty seurattavan. ”Ei haluta sitä lukumääräisesti isoon. Meillä on muutama asia mitä me halutaan seurata, ettei liikaa informaatiota”. Näin raportoinnista saataisiin helposti ymmärrettävää ja hieman järkevämpää, jolloin se toimisi paremmin strategian toteuttamisen tukena. ”Me halutaan tiettyntyyppisiä tietoja, että nyt nähdään, että ne on tärkeitä ja miksi me nähdään, että ne on tärkeitä, niin siksi että meidän pitää ehkä tiettyjä toimenpiteitä tehdä, että me saadaan ne hieman erinäköisiksi ja sitten kun me ollaan se saatu, niin ehkä meitä ei enää se kiinnostakaan niin paljoa, vaan sitten me nostetaan sieltä joku toinen juttu ja otetaan se seurannan alle ja tehdään siihen sitten tavoitteita ja tehdään toimenpiteitä, että saadaan se homma sitten kuriin.” Jokaisen raportin lukijan tulisi tietää seurattavat asiat ja se miksi niitä seurataan ja mitä seurattava asia tarkoittaa, sillä tällä hetkellä jokainen raportin lukija tekee itse omia laskelmiaan ja seuraa omasta mielestään tärkeitä asioita. ”Toivottavasti näitä käytäntöjä yhtenäistettäisiin, että sitten ainakin kaikki tai ei kukaan voisi väittää, että minä en tiennyt, minulle ei ole sanottu, minä en ole

saanut.” Lisäksi raporttien nopeampaa ja ajantasaisempaa tuottamista toivottiin, jotta korjaavia toimenpiteitä olisi helpompi tehdä. Muutenkin toiveita tuli, että taloushallinto jo tuottaisi jonkinlaista analysointia ja asettaisi tietyt hälytysrajat, jos erityisiä poikkeamia toteutumassa on. ”Eli raporteissa mitä saadaan, että niissä olisi jo jotain perusanalyysiä tehty sen mukaan kun on sovittu, että mitä asioita seurataan. Niin ne olisi jo myllätty valmiiksi, niin että ne jotka saa raportin käteen, niin niiden ei tarvitse ruveta tekemään mitään omia laskelmia tekemään.”

#### 4.7 Talouskonsultointi

Erikseen yhtenä haastattelun teemana oli talouskonsultointi ja sen tarve. Talouskonsultoinnilla tarkoitetaan taloushallinnon henkilökunnan muille organisaation jäsenille annettavaa opastusta ja ohjeistusta heitä koskevista oleellisista taloushallinnon asioista. Tätä pidettiin yksimielisesti hyvin tärkeänä ja yhtenä tärkeimmistä kehittämisen kohteista, koska se on yksi johtamisen tärkeistä apuvälineistä, eikä sitä aiemmin juurikaan ole ollut. Lisäksi koulutuksen tarvetta lisää henkilökunnan suhteellisen nopea vaihtuminen, organisaation toiminnan luonteesta johtuen. Tällöin olisi ehkä paikallaan miettiä tämän hetkisen taloushallinnon perehdyttämisen laajentamista, jotta uudelle henkilöstölle saataisiin sama tiedon taso, mikä jo vanhoilla koulutetulla henkilöstöllä olisi. Etenkin muutosvaiheen konsultoinnilla on merkitystä, koska silloin on muidenkin uusien asioiden rinnalla helpompi tuoda informaatiota esille ja mahdollisesti uusia toimintatapoja, joiden mukaan toivotaan, että organisaation henkilökunta toimii.

Haastateltavat kokivat, että henkilökunnasta kukin mieltää asioita omalla tavallaan nykyisen ohjeistuksen avulla. Tästä esimerkkinä laskujen tiliöinti tai tuloslaskelman lukeminen. Usealle tuottaa ongelmia pohtia, mikä tilin sisältö mahtaa olla ja mitä kuluja sinne sisällytetään. ”Niin ja tässä on myöskin se, että ihmiset tekevät parhaan tietonsa ja taitonsa mukaan ja se, että miksi ne ei mene samoille paikoille samanlaiset kustannukset, niin ei siitä ole mitään ohjetta, että tietyllä tavalla esim. nyt siellä tilikartassa tai kun meillä on toi (tiliöintiohje), että siellä voisi lukea, että... Kun meillä on ollut tämä tosi kauan aikaa, mutta esim. täältä aineissa ja tarvikkeissa jonkun tai niiden erottelemisen, että mihin se kuuluu tai mihin se pitäisi laittaa, niin että se olis tätä päivää ja selkeästi.” Jopa johtoryhmätasolla oltiin sitä mieltä, että johtoryhmän jäsenilläkin saattaa olla hyvin erilaiset näkemykset taloushallintoa koskevista asioista ja tämän vuoksi toisinaan takerrutaan asioihin, jotka ovat hyvin epäolennaisia kokonaistilanne huomioon ottaen. ”Minä olen sitä mieltä, että johtoryhmän jäsenetkään eivät osaa niin aukottomasti tulkita näitä, että niiden asioiden läpikäynti olisi ihan paikallaan.” Konsultoinnin avulla taloushallinnon henkilöstökin saisi paremmin tiedoksi, mitä tarkalleen ottaen johtoryhmä haluaa esimerkiksi raportoivan, kun heilläkin lisääntyisi osaamisen talousjohtamisessa.

Toiveita oli, että konsultaatiota ja koulutusta annettaisiin käytännön tapausten kautta yleisesti taloushallinnosta, kuten keskeisimmistä käytetyistä käsitteistä, tuloslaskelmien ja taseiden lukemisesta sekä yleisesti kannattavuudesta ja kustannuksista sekä siitä, mistä ne yritysmaailmassa koostuvat. ”Minä luulen, että ihmisillä on hirveän suuri epätietoisuus miten kaikki liittyy toisiinsa, miten mahdollisesti saa sitä tietoa ulos.” Lisäksi toivottiin, että taloushallinnon henkilöstö olisi hieman aktiivisempaa tiedottamaan asioista, joita mahdollisesti joku tekee väärin, ja yleisestäkään informaatiosta ei koettu olevan haittaa. Yleisen informaation voisi välittää tietoiskumaisesti aina silloin, kun tarpeellista asiaa ilmenee. ”Minusta se olisi ihan hyvä, että oltaisiin ulospäin suuntautuneita ja myönteisempiä miettimään, tavallaan jo siltäkin kannalta, että se helpottaa omaakin työtä.”

Haastattelurungon ulkopuolelta puolet haastateltavista mainitsi, että toivoisivat keskusteluvuotta enemmän taloushallinnon- ja muun henkilökunnan välillä, etenkin hankkeissa ja projekteissa. Eräs ehdotus oli, että yksi taloushallinnon asiantuntijoista keskittyisi projektien eri rahoittajien vaatimukseen taloushallinnon kannalta. Lisäksi hankkeista toivottiin taloushallinnon kiinnittävän enemmän huomiota projektien seurantaan, että esimerkiksi: ”Ei sitten tule yllätyksenä, että mitäs tänne on tullut, että tännehän ei pitänyt enää tulla mitään kuluja.”

#### 4.8 Tärkeimmät kehittämisen kohteet

Tarpeet vaihtelivat suuresti pelkästään johtoryhmän sisällä riippuen hieman haastateltavan vastuualueen mukaan. Rehtorin ja apulaisrehtorin tiedon tarve oli enemmän koko organisaatiota koskevaa, kun taas toimialajohtajia pääpiirteissään kiinnosti oman alan ja tiimien tulokset. Hallintojohtajan tiedon tarve painottui enemmän koko organisaation ohjaamisen kannalta olennaisiin taloustietoihin ja kehitysjohtaja kaipasi tietoja oman johtamisalueensa asioista. Kohdeorganisaation taloushallinnon organisaatio ja johdon laskentatoimi edustaa perinteistä taloushallintoa, jolloin tärkeimpiä työvälineitä taloudellisessa ohjauksessa ovat tulosraportit, budjettiseuranta ja kustannuslaskentatiedot tulospaikkakohtaisesti. Johdon laskentatoimen tulevaisuuden kehityssuunta on strategisen suunnittelun ja ohjauksen tukeminen ja siihen tulisi kohdeorganisaationkin pyrkiä.

Jotta taloushallintoa pystytään kehittämään enemmän tulevaisuuden tarpeita palvelevaksi, on taloushallinnon ja johtoryhmän edustajien yhdessä mietittävä, mitkä ovat tärkeimpiä asioita, joita halutaan raportoitavan. Yhteistyö on tärkeää, koska taloushallinto tuo näkökulmaa ja asiantuntijuutta omalta osaamisalueeltaan, sillä jokainen organisaatiossa työskentelevä ei voi olla taloushallinnon asiantuntija. Lisäksi taloushallinnon panosta analyysien tekemiseen raportoinnin tueksi ja syy-seuraussuhteiden analyysiä tulisi kasvattaa huomattavasti siitä, mitä se tällä hetkellä on. Johtoryhmän päätöksen teossa taloushallinnon rooli pitäisi olla suurempi ja luvuin näyttää toteen tai haastaa johdon näkemystä strategisen tuen saavuttamiseksi. Aivan

kuten yleisestikin tulevaisuuden kannalta on näytetty toteen, että tällaista asiantuntijuutta organisaatiossa tarvitaan. Niin kuin Granlund ja Malmi (2004, 128) kirjoittavat, totuushan on se, että sitä ei voida raportoida, mistä ei kerätä perusdataa. Ja jos, tiedon kerääminen ei tapahdu automaattisesti, tulisi halutun tiedon kustannus-hyöty suhde miettiä tarkkaan. Olisin toivonut haastatteluista hieman enemmän konkreettisia esimerkkejä siitä, mitä taloushallinnon informaatiota johtoryhmä haluaa. Asia erikseen on taas se, kohtaavatko haluttu ja tarvittu informaatio keskenään, vaikka siihen tulisi pyrkiä.

Johdon laskentatoimeen tulisi panostaa enemmän, ja kouluttamista sekä kehittämistä kaivataan niin taloushallinnon asiantuntijoille kuin muullekin henkilöstölle. Taloushallinnon henkilökunnalle tämä tarkoittaa sitä, että tulevaisuuden suuntana on enemmän asiakaspalveluhenkinen toiminta sekä aidosti tukipalvelun tuottaminen toiminnan tukemiseen. Tähän muutokseen tarvitaan tahtoa niin taloushallinnonhenkilöstön puolelta, mutta se tarvitsee onnistuakseen myös johtoryhmän täyden tuen. Henkilöstön koulutus ja kehittäminen taloushallinnossa tarkoittaa heille pidettäviä koulutuksia niin laskentatoimesta, raportoinnista kuin taloushallinnon prosessien toiminnasta. Kouluttaminen ja informoiminen ovat tärkeitä, jotta taloushallinto-organisaation ja muun henkilöstön välinen kommunikointi sujuu helposti ja että tällä tavoin jokainen henkilökunnasta ymmärtää oman paikkansa näissä prosesseissa. Se helpottaa jokaisen organisaatiossa toimivan henkilön työtä. Lisäksi koulutuksella voidaan vaikuttaa organisaatiokulttuuriin, jossa tällä hetkellä ollaan liikaa kiinnostuneita oman tiimin toiminnasta aiheuttaen osaoptimointia. Tämä tarkoittaa sitä, että unohdetaan koko organisaation etu ja aina ei nähdä kokonaisuutta. Organisaation sisällä tulisi pyrkiä siihen, että toimitaan yhtenä organisaationa eikä niin, että organisaation sisällä on monta erillistä yritystä. Edellä mainittuun kehitykseen olennaisena osana kuuluu sisäisen laskennan ohjeiden luominen, joka on koko henkilöstön saatavilla. Sisäisen laskennan ohjeissa olisi kirjallisena dokumentaationa muun muassa kustannusten jakoperusteet, tuloutusten tuloutusperusteet ja muut olennaiset asiat koskien taloushallinnon toimintaa. Tällöin kenenkään ei tarvitse olla epätietoinen ja voi käydä tarkistamassa mieltä askarruttavat asiat ohjeistuksesta.

Markkinoilla olevilla taloushallinnon järjestelmillä tiedon kerääminen ja raporttien tuottaminen onnistuu helposti. Kun organisaation järjestelmät saadaan asianmukaisiksi, haasteeksi jää informaation analysointi ja tiedon välittäminen vastaanottajalle oikein. Kuitenkin taloushallinnon järjestelmiä miettiessä on syytä paneutua siihen, mikä on kohdeorganisaation kannalta tarkoituksenmukainen ohjelmisto. Ohjelmistotarpeet vaihtelevat organisaation koon ja toimialan mukaan ja karrikoiden ilmaistuna kohdeorganisaation tiedon tarve ei välttämättä ole samanlainen ja eikä se tarvitse samanlaista tietojärjestelmää kuin esimerkiksi matkapuhelinjätti Nokia.

Uuteen ammatti- ja aikuisopistoon siirtyessä taloushallinnon kannattaa ottaa edellä mainitut asiat huomioon. On helpompaa vaikuttaa henkilöstön toimintaan heti muutosvaiheessa ja yrittää karsia organisaatiokulttuurin haitalliset piirteet, kun ne on etukäteen tunnistettu. Jotta taloushallinto-organisaatio antaisi heti avoimen ja informoivan kuvan, voisi taloushallinto ottaa käyttöön viikkotiedotteen, jossa tiedotettaisiin henkilökunnalle taloushallintoa koskevia asioita. Jotta taloushallinto saadaan toimivaksi, on myös muu organisaation henkilöstö saatava sitoutettua tuottamaan tietoa järjestelmiin, josta se saadaan analysoitua eteenpäin johtamisen tukemiseksi.

## 5. Tutkimuksen arviointi

Tutkimuksen kohdeorganisaatiossa ei ole vastaavanlaista tutkimustyötä aikaisemmin tehty. Uutta työn mukana toi se, että raportin lukijat saivat ääntänsä kuuluviin ja kenties taloushallintoa koskevista asioista puhuminen helpottui. Lisäksi keskeisiä kehittämisen kohteita on tuotu näkyviin. Yleisesti lähes joka organisaatiossa on taloushallinnon henkilöstön sisänpäin kääntyneisyyttä ja heidän kanssaan kommunikointia pidetty vaikeana. Kohdeorganisaatiossa haastattelutilanne itsessään loi jo vuorovaikutusta, ja haastattelujen avulla taloushallinnon informaation hyödyntäjille pystyttiin osoittamaan, että heidän näkemystään ja tarpeitaan oikeasti arvostetaan ja tarvitaan taloushallinnon kehittämisessä johtoa paremmin palvelevaksi.

Vaikka tutkimus olikin toimintatutkimus, pystytään kohdeorganisaation johtoryhmän johtamistrendit helposti tunnistamaan samoiksi johtamis- ja kehityssuunniksi, mistä monet tutkijat ovat jo usean vuoden ajan puhuneet. Johtamistyylin muutoksia esimerkiksi on tulevaisuuteen painottuva ennustaminen sekä toiminnan ennakointi ja ohjaus tällä perusteella. Näitä johtamistyylien muutoksen aiheuttajia on monia ja niistä esimerkkinä yksi haastavimmista muutoksista on strategia-ajattelun korostuminen. Tutkimusongelmat ratkaistiin tuomalla esille tekijät, jotka vaikuttavat siihen, miten taloushallinnon palvelut haastatteluhetkellä koettiin sekä antamalla haastateltaville mahdollisuus vaikuttaa siihen, miten taloushallinnon palveluita tulisi heidän mielestään kehittää tulevaisuudessa. Kehittämisideat olivat hyvin linjassa tämän hetken johtamistrendien kanssa.

### 5.1 Tavoitteiden täytyminen

Ajallisesti projektin tavoitteet eivät täytyneet lähinnä siksi, että kirjallisen työn valmistuminen kesti odotettua kauemmin. Kirjallisen työn venymiseen vaikutti se, että tuurasin kollegaani hänen pitkän poissaolon aikana, eikä voimia riittänyt ympäröivien päivien jälkeen opinnäytetyön kirjoittamiseen. Lisäksi Hyvinkään-Riihimäen Seudun Ammatti- ja aikuisopisto Oy:n käynnistämistyön aloitus on vienyt resursseja kirjalliselta raportoinnilta. Ennen kirjallis-

ta raportointia olen kuitenkin tuloksia suullisesti kertonut eteenpäin, jotta asioita on pystytty kehittämään kirjallisen raportoinnin myöhästymisestä huolimatta. Taloudellisia tavoitteita ei projektille juurikaan määritelty. Työaikaani olisin saanut käyttää kirjallisen raportoinnin ja projektin tekemiseen, mutta sitä käytin paljon vähemmän kuin olisin tarvinnut. Näin ollen kaikkia taloudellisia ja ajallisia resursseja ei työhön käytetty. Laadullisesti olen melko tyytyväinen työhön. Kuitenkin petyin hieman, ettei haastateltavat osanneet antaa esimerkiksi halumistaan tunnusluvuista konkreettisia esimerkkejä. Tähän on saattanut vaikuttaa se, mikä tuli haastatteluissa esille, ettei esimerkiksi tunnusluvut ole sellaisia asioita, joita kaikki välttämättä ymmärtäisivät ja tietäisivät, mitä ne on ja mihin niitä voidaan käyttää.

Tutkimusmenetelmänä käytettiin teemahaastattelua. Tekniikan hyvänä puolena oli, että haastateltava pystyi tuomaan esille itseään koskevia asioita mahdollisimman vapaasti ja oli tutkimuksen aktiivinen osapuoli. Lisäksi heti haastatteluvaiheessa pystyi täsmentämään haastateltavan vastauksia, jos jotain epäselviä asioita oli. Kuitenkin huonoina puolina koin haastattelijana olemisen kokemattomuuden, enkä välttämättä tilanteen tullen pystynyt reagoimaan muun muassa täsmentävillä kysymyksillä. Erityisen huonona puolena valitulla tutkimusmenetelmällä kuitenkin oli se, että suuren joukon haastattelemineen jo itsessään oli hidasta, mutta haastattelujen purkaminen sitäkin hitaampaa. (Hirsjärvi & Hurme 2000,35.) Toisin opinnäytetyössä olisin tehnyt haastattelut, joiden määrää olisin vähentänyt tai valinnut haastattelumuodon toisin työmäärän vähentämiseksi. Teemahaastatteluna toteutettu 10 henkilön haastattelu oli hyvin työläs, koska litteroimiseen ja tekstin läpikäymiseen käytetty aika oli kohtalaisen hurja ja vain 1,5 haastatteluun sain litterointiapua. Toisaalta olen tyytyväinen valitsemaani haastattelumuotoon, koska henkilötasolla tunnen nyt johtoryhmän jäsenet paremmin ja ymmärrän enemmän heidän ajatuksiaan ja päättämistapojaan.

## 5.2 Jatkotoimenpiteet

Tutkimuksesta saatua tietoa on käytetty hyväksi siihen tarkoitukseen, kuin se on tarkoitettu-kin eli taloushallintopalveluiden kehittämiseen. Haastattelujen perusteella osa raporttien käyttäjien kokemuksista on saatu näkyville ja uutta henkilökuntaa on tähän mennessä palkattu, jotta raportointia on pystytty parantamaan paremmin palvelevaksi ja oikea-aikaisemmaksi. Kuitenkin aidosti johdon näkemyksiä haastavan controllerin rooli on jäänyt toteutumatta ja taloushallinnon asiantuntijan rooli on muovautunut enemmän perinteiseksi raporttigueraattoriksi.

Työ on toiminut informaation välittäjänä, jonka avulla yhteisymmärrystä taloushallinto-organisaation ja johdon välille on saatu aikaiseksi. Johtoryhmän ja tiimien koulutus ja konsultointi taloushallinnon asioista on aloitettu. Koulutukset on toteutettu niin, että esimerkiksi tiimikokouksiin on taloushallinnon asiantuntija mennyt kouluttamaan ihmisiä ja vastaamaan

arkipäivää koskeviin kysymyksiin. Vaikka HRAKK:n ohjelmistohankinnat pysäytettiin Hyvinkään-Riihimäen Seudun Ammatti- ja aikuisopisto Oy -hankkeen takia, kohde-organisaatio ehti kartoittaa sisäisen laskennan ohjelmaa, joka olisi palvellut organisaation tarpeita hyvin. Raportointia on monin tavoin parannettu nykyisiä tekniikoita ja mahdollisuuksia hyödyntäen ja toteumaraportit ovat olleet valmiita asetettujen aikarajojen sisällä. Jotta raportointivaateet on saatu täytettyä, on lisähenkilökuntaa tarvittu. Budjetoitakin on sujunut helpommin ja se on aktiivisesti linkittynyt seurantaan henkilöstömäärän kasvun myötä.

Jatkotutkimuksena tutkimusta olisi hyvä laajentaa muihin tulosvastuullisiin organisaation jäseniin. Kuitenkin hieman eri tutkimusmetodein eli puolistrukturoidulla haastattelulomakkeella, koska otantajoukkio olisi sen verran suuri ja tällä tavoin varmasti saataisiin välttämätön informaatio. Haastattelulomake olisi helppo toteuttaa esimerkiksi Webropol-nimisellä ohjelmistolla, jossa saadaan tämän tyyppisiä haastattelulomakkeita tehtyä ja yhtyeenvedettyä suhteellisen pienellä vaivalla. Tämä raporttien käyttäjäkunta on tärkeä huomioida erikseen, sillä heidän tarpeensa saattavat olla hyvinkin erilaisia kuin organisaation johtoryhmällä.

Olen ollut mukana Hyvinkään-Riihimäen Seudun Ammatti- ja aikuisopisto Oy:n taloushallinnon työryhmässä, jossa olemme suunnitelleet tulevan opiston yhteistä taloushallintoa ja siinä huomioon otettavia asioita. Työryhmässä olen saanut käytettyä tietoa ja asiantuntemusta tämän työn perusteella ja näin on paremmin tullut huomioiduksi tarpeet, joita kohdeorganisaatiolla on. Työni pohjalta saatua tietoa olen tehokkaasti pyrkinyt hyödyntämään työskennellessäni projektiryhmässä. Tällä tavoin olen saamani informaation perusteella aktiivisesti päässyt vaikuttamaan tulevaan toimintaan ja toimintatapoihin.

### 5.3 Oman oppimisen arviointi

Aihe on mielenkiintoinen, koska taloushallinnon kehittäminen kokonaisuutena ja siihen liittyvät ongelmakohdat kiinnostavat minua. Henkilökohtaisesti työn aihe motivoi minua ja antoi erittäin paljon uusia näkökulmia talousjohtamiseen ja viestintään liittyen. Jos saisin mahdollisuuden tehdä saman työn uudestaan, valitsisin otannan hieman pienempänä tämäntyyppiseen tutkimukseen. Kuitenkin jos olisin pienemmän otannan valinnut, ei se olisi palvellut tutkimuksen tarkoitusta ja tutkimus olisi ollut vajavainen. Kuitenkin tällainen vastaava työ olisi varmasti riittänyt aiheeksi ryhmätyönäkin tehtynä opinnäytetyönä.

Työ on opettanut paljon pitkäjänteistä työskentelyä ja tietenkin paljon olen oppinut teema-haastatteluista. Tiesin jo työtä aloittaessani, ettei sen tekemisestä tule kovin helppoa, koska aihealue on jo teoriana haastava. Talousviestinnästä kirjallisuutta on kohtalaisen vähän ja ainoita suomalaisia kirjailijoita on Vesa Partanen. Etenkin talousviestintä ei suoranaisesti ole pelkästään taloushallintoa, vaan siinä tarkastellaan taloushallinnon ja laskentatoimen eri alu-

eita psykologisesta näkökulmasta. Työn avulla olen oppinut ymmärtämään muun muassa työpaikkani organisaatiokulttuuria sekä eri ihmisten tapoja vaikuttaa erilaisiin asioihin. Lisäksi se on antanut näkökulmaa siihen, että kaikki ei välttämättä ole aina taloushallinnon organisaatiosta kiinni, vaan esimerkiksi omaksuttuun informaatioon vaikuttavat informaation laatu, tapa jolla se esitetään, informaation ympäristö sekä informaation vastaanottajan kyky omaksua ja ottaa vastaan kyseistä informaatiota. Nyt tiedostan paremmin ympäristössä tapahtuvia muutoksia ja sen, kuinka se tulee vaikuttamaan omaan työympäristöni ja työtehtäviini, jotta voin kehittää itseäni tulevaisuuden vaatimuksia vastaavaksi. Koska ainakin osa laskentahenkilöstöstä joutuu tulevaisuudessa opettelemaan roolejaan ja ajattelemaan työtään uudelleen.

## 6 Lähteet

- Granlund, M. & Malmi, T. 2003. Tietotekniikan mahdollisuudet taloushallinnon kehittämisessä. Helsinki: WSOY.
- Hirsijärvi, S & Hurme, H. 2000. Tutkimushaastattelu: Teemahaastattelun teoria ja käytäntö. Helsinki: Yliopistopaino.
- Hyrinet. 2009. Hyvinkään-Riihimäen seudun ammatti- ja aikuisopisto aloittaa toimintansa syksyllä. Viitattu 5.5.2009.  
[http://www.riihimaki.fi/index.asp?id=92CC08C3A99047BB8498C50E4542880E&data=1,URL,http://www.riihimaki.fi/modules/release/show\\_release.asp?Id=BF71A62E7EC24DAB9C912C6003139710&groupid=3E1D8C18E07E4D00B7FA8373A8418B59&layout=default](http://www.riihimaki.fi/index.asp?id=92CC08C3A99047BB8498C50E4542880E&data=1,URL,http://www.riihimaki.fi/modules/release/show_release.asp?Id=BF71A62E7EC24DAB9C912C6003139710&groupid=3E1D8C18E07E4D00B7FA8373A8418B59&layout=default)
- Hyvinkään - Riihimäen aikuiskoulutuskeskus 2007. Toimintakertomus 2006. Hyvinkää: Hyvinkään - Riihimäen aikuiskoulutuskeskus.
- Hyvinkään - Riihimäen aikuiskoulutuskeskus 2008a. Toimintakertomus 2007. Hyvinkää: Hyvinkään - Riihimäen aikuiskoulutuskeskus.
- Hyvinkään - Riihimäen aikuiskoulutuskeskus 2008b. Henkilökunnan infopaketti. Versio 2.4.
- Jokinen, P. & Lyytimäki, V. 2008. Hallinto-ohje. Hyvinkään - Riihimäen aikuiskoulutuskeskus 2008. Versio 2.7.
- Järvenpää, M. 2002. Johdon laskentatoimen liiketoimintaan suuntautuminen laskentakulttuurisena muutoksena - vertaileva case-tutkimus. Turku: Turun kauppakorkeakoulu.
- Järvenpää, M., Partanen, V. & Tuomela, T. 2001. Moderni taloushallinto- Haasteet ja mahdollisuudet. Helsinki: Edita.
- Kamensky, M. 2004. Strateginen johtaminen. 7. tarkistettu painos. Helsinki: Talentum.
- Korpela J. 2008. Pienehkö sivistyssanakirja Viitattu 29.3.2009.  
<http://www.cs.tut.fi/~jkorpela/siv/index.html>
- Laamanen, K. 2001. Johda liiketoimintaa prosessien verkkona -ideasta käytäntöön. Helsinki: Laatuokeskus.
- Länsiluoto, A., Laitinen, E. & Laitinen T. 2008. Suomalaisilla suuryrityksillä valinnanvaraa strategisen johdon laskentatoimen menetelmissä. Tilisanomat 3/2008, 63-66.
- Mansukoski, S., Mitronen, L., Porenne, P. & Salmimies, P. 2007. Käytännön johtoryhmäyöskentely. Helsinki: Talentum.
- Mäkinen, L & Vuorio, B. 2002. Taloushallinnon nettivallankumous. Helsinki: Kauppakaari.
- Neilimo, K. & Uusi-Rauva, E. 2001. Johdon laskentatoimi. 3. uudistettu painos. Helsinki: Edita.
- Opetushallitus. 2007. Rahoitus. Viitattu 12.12.2008.  
<http://www.oph.fi/txtpage.asp?path=1,438,4171,4184>
- Partanen, V. 2007a. Talousviestintä johtamisen tukena. Helsinki: Talentum.
- Partanen, V. 2007b. Vaikuttava talousviestintä johtamisen tukena. Tilisanomat 3/2008, 50-53.
- Pellinen, J. 2005. Talousjohtaminen. Helsinki: Talentum.

Perälä, S. & Perälä, J. 2006. Yhdistyksen ja säätiön talous, kirjanpito ja verotus. 3. uudistettu painos. Helsinki: WSOY.

Pesonen, H. 2007. Laatu! Asiantuntijaorganisaation laatuopas. Helsinki: Infor.

Riahi-Belkaoui, A. 2001. Behavioral Management Accounting. Greenwood Publishing Group, Incorporated.

Virtanen, T. 2006. Johdon ohjausjärjestelmät muuttuvassa toimintaympäristössä. Helsinki: Helsinki School of Economics.

Virtuaali AMK. 2006. Toimintatutkimus. Viitattu 29.4.2009.

<https://www.amk.fi/opintojaksot/030906/1144934265902/1144934468296/1144934658929/1146047909591.html.stx>