

JYVÄSKYLÄN YLIOPISTO
TALOUSTIETEEN LAITOS

JOHDON LASKENTAJÄRJESTELMÄN MUUTOKSET
ERÄÄSSÄ METSÄTEOLLISUUSYRITYKSESSÄ VUOSINA 1984 - 1997
CASE: UPM-KYMMENE KAJAANIN TULOSYKSIKKÖ

Yrityksentaloustiede
Laskentatoimen
Pro gradu -tutkielma

Kaisa Lämsä

Jyväskylän yliopisto

Taloustieteen laitos

LÄMSÄ, KAISA MARKETTA:

Johdon laskentajärjestelmän muutokset eräässä metsäteollisuusyrityksessä vuosina 1984 - 1997
case: UPM-Kymmene Kajaanin tulosityksikkö

Pro Gradu-tutkielma, 74 s., liitteet 1 - 16

Yrityksen taloustiede, laskentatoimi

Syyskuu 1997

Tiivistelmä:

Tutkielman aiheena on johdon laskentajärjestelmän muutokset eräässä metsäteollisuusyrityksessä. Tutkimuksen tavoitteena on kuvata, miten organisaatiomuutosten seurauksena case-yrityksen johdon laskentajärjestelmiä on muutettu, ja mitkä tekijät ovat vaikuttaneet muutoksiin. Tutkimuksessa tarkasteltava ajanjakso on rajattu vuodesta 1984 vuoteen 1997. Tutkimusperiodi on valittu siten, että tutkimukseen saataisiin mukaan case-yrityksessä tapahtuneet suurimmat organisaatiomuutokset.

Tutkimuksen perusteella johdon laskentajärjestelmän muutokset ovat olleet moninaisia. Johdon laskentajärjestelmän muutokset ovat merkinneet raportointisäännösten kehittämistä ja yhtenäistämistä. Lisäksi laskentaperiaatteiden muutoksessa on havaittavissa siirtyminen tuotantokeskeisestä laskennasta tuote- ja asiakaskeskeisyyteen. Näiden muutosten rinnalla johdon laskentajärjestelmän tuottamien raporttien merkitys johdon tehtävien toteuttamisessa on kasvanut. Johdon laskentajärjestelmän muutosta edistävinä tekijöinä voidaan mainita taloudelliset seikat, yhteisen kielen puuttuminen, poliittiset syyt sekä tulosityksikön johtajan ominaisuudet.

Avainsanat:

johdon laskentajärjestelmä, tulosityksikkö, muutos,
metsäteollisuus.

SISÄLLYS

1. JOHDANTO	1
1.1 Tutkimusongelma ja tavoitteet	2
1.2 Lähestymistapa ja metodologia	3
1.3 Tutkielman rakenne	4
2. JOHDON LASKENTATOIMI	6
2.1 Johdon laskentatoimi ja rahoituksen laskentatoimi	7
2.2 Johdon laskentatoimen tehtävät ja informaation tyypit	8
2.3 Laskentatoimen tehtävät käytännössä	12
3. ORGANISAATIOMUUTOS	14
3.1 Organisaatiomuutoksen malli	15
3.2 Laskentatoimen muutoksen edisteet ja esteet	19
4. METSÄTEOLLISUUS YRITYS- JA LASKENTAYMPÄRISTÖNÄ	22
4.1 Tulosityksikön luonne	24
4.2 Tulosityksikköorganisaation eri toimintamuodot	28
5. KAJAANIN PAPERITEHTAAN PERUSTAMINEN JA KEHITYKSEN PÄÄPIIRTEET	30
6. KAJAANIN TULOYSYKSIKÖN JOHDON LASKENTAJÄRJESTELMÄN MUUTOKSET JA MUUTOKSIIN VAIKUTTANEET TEKIJÄT	34
6.1 Vuodet ennen Yhtyneitä Paperitehtaita: vuodesta 1984 vuoteen 1989	34

6.1.1 Johdon laskentatoimi	38
6.1.1.1 Laskentajärjestelmä	38
6.1.1.2 Budjetointi	39
6.1.1.3 Investoinnit	40
6.1.1.4 Raportointi	41
6.1.2 Yhteenveto	42
6.2 Yhtyneiden Paperitehtaiden aika: vuodesta 1989 vuoden 1996 kevääseen	45
6.2.1 Johdon laskentatoimi	49
6.2.1.1 Laskentajärjestelmä	49
6.2.1.2 Budjetointi	51
6.2.1.3 Investoinnit	52
6.2.1.4 Kustannuslaskenta	54
6.2.1.5 Raportointi	54
6.2.2 Yhteenveto	56
6.3 UPM-Kymmenen aika: kevästä 1996 kevääseen 1997	59
6.3.1 Johdon laskentatoimi	62
6.3.1.1 Sisäisen laskennan periaatteet	62
6.3.1.2 Budjetointi	63
6.3.1.3 Investoinnit	63
6.3.1.4 Kustannuslaskenta	65
6.3.1.5 Raportointi	65
6.3.2 Yhteenveto	66
6.4 Tulevaisuus	68
7. YHTEENVETO JA TUTKIMUKSEN JOHTOPÄÄTÖKSET	72

Lähteet

Liitteet

KUVAT

Kuva 1 Laskentatoimi ja sen toimintaympäristö

Kuva 2 Organisaation rakenne

Kuva 3 Muutosyhtälö

1. JOHDANTO

Kaikki organisaatiot joutuvat tavalla tai toisella muuttumaan jatkuvasti. Niiden on oltava luovia, laajennettava toimintaansa, kehitettävä tekniikkaa, rakenteita ja työmenetelmiä. Ellei organisaatiolla itsellään ole kykyä tai halua muutokseen, kilpailu tai yhteiskunnalliset voimat pakottavat sen muuttumaan.

Suomen metsäteollisuudessa on viime vuosikymmenien aikana tehty mittavia muutoksia. Viimeisin suuri muutos on 1980-luvun puolivälin jälkeinen rakennemuutos. Se näkyy selvimmin entistä suurempina ja harvempina yksikköinä. Rakennemuutoksen juuret ovat taloudellisen kasvun, tuottavuuden kohoamisen, teknologian kehityksen, koulutustason ja kilpailun kiristymisen monitahoisessa vuorovaikutusprosessissa. (Uusivuori 1992, 6.) Yrityksen koon kasvu johtaa toimivallan ja vastuun delegoimiseen. Tämän kehityksen takia tulosityksikköorganisaatiosta on tullut vallitseva organisaatiomuoto suurissa yrityksissä. Suunnittelu- ja valvontajärjestelmillä on tärkeä merkitys tulosityksikköorganisaation toiminnassa. Niiden avulla ohjataan tulosityksiköiden toimintaa. Järjestelmien keskeinen osa on laskentatoimi, jonka tehtävänä on kerätä toimintoja kuvaavia lukuja sekä laatia aineiston perusteella raportteja ja laskelmia. Raporttien ja laskelmien tarkoituksena on auttaa johtoa päätösten teossa. (Virtanen 1984, 20.)

Myös tutkimuksen kohdeyrityksessä, UPM-Kymmene Kajaanin tulosityksikössä, on tapahtunut suuria muutoksia viime vuosikymmenien aikana. Tulosityksikkö on keskittänyt toimintansa sahatavaran myynnistä paperintuotantoon, se on vakiinnuttanut asemansa maailman johtavien paperintuottajien joukossa, ja siitä on tullut osa yhtä maailman suurinta metsäteollisuuskonsernia. Näiden muutosten mukana tulosityksikön organisaatorakenne ja organisaation eri osat ovat muuttuneet. Muutokset ovat omalla tavallaan vaikuttaneet johdon laskentajärjestelmän muotoutumiseen.

1.1 Tutkimusongelma ja tavoitteet

Tämä tutkimus on case-tutkimus, jonka avulla halutaan kuvata Kajaani Oy:n ja sittemmin UPM-Kymmenen Kajaanin tulosityksikön johdon laskentajärjestelmässä tapahtuneita muutoksia. Tutkimuksen tavoitteena on kuvata, miten organisaatiomuutokset ovat vaikuttaneet case-yrityksen johdon laskentajärjestelmiin. Lisäksi tutkimuksessa selvitetään, minkälaisia johdon laskentajärjestelmiä Suomen metsäteollisuusyrityksessä on. Tutkimuksessa tarkastellaan johdon laskentajärjestelmän muutoksia käytettyjen periaatteiden ja menettelytapojen tasolla. Tutkimuksen lähtökohtana on case-yrityksen organisaatiomuutokset, sulautuminen Yhtyneet Paperitehtaat Oy:öön vuonna 1989 ja UPM-Kymmene Oy:öön vuonna 1996, jotka ovat saaneet aikaan muutoksia johdon laskentajärjestelmissä. Olettamukseni tutkimuksessa on, että muutos itsenäisestä tulosityksiköstä osaksi suurta kansainvälistä konsernia muuttaa niin organisaatiorakennetta kuin organisaation arvoja ja normejakin. Tutkimuksessa ei kuitenkaan haluta sulkea pois sitä mahdollisuutta, että muutkin tekijät kuin organisaatiomuutokset ovat voineet muuttaa johdon laskentajärjestelmää. Tutkimusongelmana on siis: "Miten johdon laskentajärjestelmä on muuttunut UPM-Kymmenen Kajaanin tulosityksikössä, ja mitkä tekijät ovat vaikuttaneet muutoksiin?"

Tutkimuksessa tarkasteltava ajanjakso on rajattu vuodesta 1984 kevääseen 1997. Tutkimusperiodi on valittu siten, että tutkimukseen saataisiin mukaan case-yrityksen suurimmat organisaatiomuutokset. Kalela (1976, 25) on todennut, että "Menneisyyden ja nykyhetken välinen suhde ei ole yksisuuntainen. Samalla kun menneisyyden valossa opimme ymmärtämään nykyisyyttä, opimme myös nykyisyyden valossa ymmärtämään menneisyyttä."

Tutkimusta varten tarvittavat tiedot on saatu pääosin erilaisista kirjallisista materiaaleista. Näitä ovat olleet esimerkiksi tilinpäätökset, tulosvertailut, erilaiset käsikirjat, vuosikertomukset ja ISO 9000 -laatukäsikirja. Laatukäsikirjassa kuvataan yrityksen toimintatapoja. Kirjaa on päivitetty vuosittain toimintojen muuttuessa. Tämän vuoksi lähdeviittauksista puuttuvat vuosiluvut. Muita tietolähteitä ovat olleet talouspäällikön, taloussuunnittelupäällikön ja myyntipäällikön haastattelut.

1.2 Lähestymistapa ja metodologia

Tässä case-tutkimuksessa tarkastellaan johdon laskentajärjestelmän muutosta ja muutokseen vaikuttaneita tekijöitä käytännön yritys ympäristössä. Mäkisen (1993) mukaan case- eli tapaustutkimuksella tarkoitetaan empiiristä tutkimusta, jossa tutkitaan ilmiötä sen omassa luonnollisessa toimintaympäristössä käyttäen hyväksi monenlaista empiiristä aineistoa. Case-tutkimus on yksi tutkimuksen tekemisen tekniikka, ei itsenäinen lähestymistapa. Hyvä case-tutkimus suuntautuu ymmärtämiseen ja sen kautta teoreettiseen yleistämiseen. Menetelmä ei sinänsä anna vastausta soveltavan tason ongelmiin, mutta se auttaa yksilöä ymmärtämään sitä ympäristöä, jossa toimitaan ja avaa täten tietä ratkaisumahdollisuuksille. (Mäkinen 1993, 5 - 6.)

Case-tutkimuksessa kysytään *miten* ja *miksi*. Näiden kysymysten avulla selvitetään tapahtumien kulkua tai tapahtumien välisiä yhteyksiä, jonkin ajanjakson aikana. Case-tutkimusta käytetään yleensä silloin, kun tutkitaan tämän päivän tai lähihistorian tapahtumia, ja kun tutkijalla on vähän tai ei ollenkaan mahdollisuutta manipuloida käyttäytymistä ohjaavia tapahtumia. (Yin 1994, 4 - 9.)

Rayanin ym. (1992) mukaan case-tutkimus voidaan jakaa kuvaavaan, havainnollistavaan, kokeilevaan, tutkivaan ja selittävään tutkimukseen. Tämä tutkimus on kuvaava tutkimus. Kuvaava case-tutkimus tähtää kuvaukseen laskentatoimen käytännöstä. Tutkimuksessa voi olla useampia yrityksiä, jolloin tarkoitus voi olla vertailu. Kuvataan esimerkiksi millaisia tekniikoita yrityksillä on käytössä. Tavoitteena voi olla myös vertailu teorian ja käytännön välillä. (Rayan, Scapens & Theobald 1992, 114 - 115.) Tämän tutkimuksen tarkoitus on kuvata kohdeyrityksen johdon laskentajärjestelmää, siinä tapahtuneita muutoksia ja muutoksiin johtaneita tekijöitä aihetta käsittelevän kirjallisuuden ja tutkimustyön avulla.

Case-tutkimuksessa on havaittu joitakin *heikkouksia*. Rayanin ym. (1992) mukaan objektiivinen case-tutkimus on jo käsitteenä mahdottomuus. Tutkijan lähtökohdat ja mieltymykset onkin pyrittävä kertomaan ja raportoimaan mahdollisimman avoimesti. Myös tutkijan etiikka suhteessa tutkittaviinsa voi olla ongelmallinen. Usein joudutaan lupaamaan luottamuksellisuutta aineiston raportoinnin ja julkistamisen suhteen. Tutkijalla on lisäksi mahdollisuus saada

tietoonsa sellaisia asioita, jotka eivät voi tulla organisaatiossa toisten tietoon. Ongelmalliseksi tämä muodostuu silloin, kun ko. asioilla näyttäisi olevan merkitystä kohdeilmiöiden ymmärtämisen ja selittämisen kannalta. (Rayan, Scapens & Theoblad 1992, 125.)

Tämä tutkimus täyttää hyvin case-tutkimukselle asetettavat kriteerit. Tutkimusongelma on esitetty miten-muodossa, lisäksi tutkimuksessa kysytään miksi-kysymyksiä, joilla pyritään selvittämään, aiheuttiko johdon laskentajärjestelmän muutoksen organisaatiomuutos vai jokin muu tekijä. Tutkimuksessa tarkastellaan lähihistorian sekä tämän päivän tapahtumia, joihin tutkijalla ei ole ollut mahdollisuutta vaikuttaa. Tietoa tutkimuksessa haetaan asiakirjojen, haastattelujen, havainnoinnin, ja aihetta käsittelevän kirjallisuuden avulla.

Tutkimusotteena tässä tutkimuksessa käytetään toiminta-analyyttistä tutkimusta. Toiminta-analyttisessä tutkimuksessa kysytään "miten on" ja "miksi on". Tutkimusotteessa empiria huomioidaan muutamalla kohdeyksiköllä. Toiminta-analyttisessä tutkimusotteessa ei ole laajaa metodivarastoa tiedon hankinnan ja testauksen suhteen, eikä tutkimusotteessa ole vakiintunutta metodologista säännöstöä. Keskeinen piirre tutkimusotteessa on kokonaisuuksien tarkastelu, toiminnan erittely ja lopullisena tavoitteena ymmärtäminen. (Näsi 1983, 27 - 37.)

1.3 Tutkielman rakenne

Tutkimuksen ensimmäisessä luvussa on käyty läpi tutkimusongelma, tutkimuksen tavoitteet ja lähestymistapa. Toisessa luvussa käsitellään johdon laskentatoiminta. Tarkoituksena on hahmottaa lukijalle käsitys siitä, mitä teoriassa johdon laskentatoimella käsitetään. Organisaatiomuutosta ja laskentatoimen muutoksen edisteitä ja esteitä käsitellään luvussa kolme. Organisaatiomuutos perustuu Richard Laughlinin malliin. Koska laskentatoimi on osa organisaatiota, muutokset organisaatiossa vaikuttavat myös laskentatoimeen. Kun laskentatoimen muutos on saanut alkusysäyksen, ohjaavat muutosta kahdenlaiset tekijät; sellaiset, jotka pyrkivät edistämään muutosta ja sellaiset, jotka pyrkivät estämään sitä. Laskentatoimen muutoksen edisteitä ja esteitä käsitellään Rauno Tammisen mukaan, ja mallia käytetään apuna, kun kohdeorganisaation johdon laskentajärjestelmän muutokseen vaikuttaneita tekijöitä analysoidaan. Tammisen teoria on yleinen ja kaikkia hänen esittämiään edisteitä ja/tai esteitä ei välttämättä löydy jokaisesta

muutosvaiheesta. Tutkimuksessa voi ilmetä myös sellaisia esteitä ja/tai edisteitä, joita Tamminen ei ole maininnut.

Metsäteollisuutta yritysympäristönä ja tulosityksikön luonnetta käsitellään luvussa neljä. Luvun tarkoituksena on selventää metsäteollisuuden toiminnan luonnetta ja ominaispiirteitä, joiden ymmärtäminen helpottaa johdon laskentajärjestelmän ja sen muutosten tutkimista. Viidennessä luvussa kuvataan Kajaanin tulosityksikön perustaminen ja kehityksen pääpiirteet. Kuudennessa luvussa käsitellään Kajaanin tulosityksikön johdon laskentajärjestelmässä tapahtuneet muutokset ja muutoksiin vaikuttaneet tekijät kolmen eri vaiheen avulla. Vaiheiden avulla on pyritty selventämään johdon laskentajärjestelmässä tapahtuneita muutoksia ja niihin vaikuttaneita tekijöitä. Jokaisen vaiheen jälkeen esitetään yhteenveto, jossa vaiheita analysoidaan Laughlinin mallin avulla. Kuudennen luvun lopussa selvitetään tulosityksikön strategiatyöskentelyn avulla, mitä muutoksia tulosityksikön ympäristössä tulevaisuudessa tapahtuu, ja miten ne tulevat vaikuttamaan johdon laskentajärjestelmään. Seitsemännessä luvussa esitetään tutkimuksen yhteenveto ja johtopäätökset.

2. JOHDON LASKENTATOIMI

Laskentatoimen oppikirjat määrittelevät laskentatoimen kaikeksi suunnitelmanmukaiseksi toiminnaksi, jonka tehtävänä on kerätä ja rekisteröidä yrityksen toimintoja kuvastavia arvo- ja määrälukuja. Laskentatoimen tehtäviin kuuluu myös laatia rekisteröityjen arvo- ja määrälukujen perusteella raportteja ja laskelmia. Raporttien ja laskelmien tarkoituksena on auttaa yrityksen johtoa, rahoittajia ja muita sidosryhmiä yrityksen toimintaa koskevissa päätöksissä. Yrityksen laskentatoimen tehtävät ovat siis rekisteröintitehtävä ja hyväksikäyttötehtävä. (Riistama & Jyrkkio 1991, 35.) Määritelmään voidaan lisätä laskentatoimen ominaisuuksia kuvaavia tekijöitä. Laskentatoimelle on ominaista, että se käsittelee mittalukuja, joilla on informaatioarvoa organisaation toiminnasta kiinnostuneille tahoille, ulkopuolisille tai sisäpuolisille, ja jotka liittyvät kyseiseen organisaatioon. Lukujen mittayksikkönä on raha, ja mitattavana ilmiönä on jokin organisaation rahavirtoihin tai varallisuuteen liittyvä asia. Ydinkäsitteitä ovat tulo, tuotto, meno, kulu, kustannus, varat ja velat. (Tamminen 1990, 9 - 10.)

Laskentatoimelle asetettavista tavoitteista on kaksi näkemystä: oppikirjoihin ja käytännön tutkimustyöhön perustuva näkemys. Käytännön tutkimustyöhön perustuva näkemys käsitellään myöhemmin tässä kappaleessa. Normatiivisen¹ näkemyksen mukaan laskentatoimella on kaksi tavoitetta: tilivelvollisuuden tavoite ja päätöksenteon tavoite. Tilivelvollisuus perustuu päämies-agenttisuhteeseen (principal-agent relationship). Agentti raportoi päämiehelle, kuinka hyvin hän on onnistunut resurssien allokoinnissa ja tavoitteiden saavuttamisessa. Oletuksena on, että päämiehen saama informaatio on oikeaa ja riittävää (true and fair). Informaation tulisi tarjota perusta johdolle päätöksenteonprosessissa sekä mahdollistaa resurssien tehokas allokointi. Päätöksenteon tavoitteet ovat tulevaisuuteen suuntautuneita, kun taas tilivelvollisuuden tavoitteet liittyvät tapahtuneiden suoritusten arviointiin. Tilivelvollisuuden ja päätöksenteon yhteinen tavoite on vähentää epävarmuutta päätöksenteossa. Epävarmuuden vähentämiseen pyritään myös käyttämällä laskentatoimea kielenä, jotta toimintaa ymmärrettäisiin paremmin ja sitä voitaisiin kontrolloida tehokkaammin. (Mellempvik, Monsen & Olson 1988.)

¹ Normatiivinen on perusmallina, ohjeena oleva; normeja, ohjeita antava, ohjeellinen (Nykytieto-Suomen kielen käyttötieto 1984, 188).

2.1 Johdon laskentatoimi ja rahoituksen laskentatoimi

Laskentatoimi jaetaan perinteisesti kahteen osaan: johdon laskentatoimeen ja rahoituksen laskentatoimeen. Johdon laskentatoimi tarjoaa informaatiota, joka avustaa johtajia suunnittelussa ja koordinoinnissa. Johdon laskentatoimi sisältää informaation keräämistä, luokittelua, analysointia ja raportointia johtajille. Toisin kuin rahoituksen laskentatoimen, joka tuottaa informaatiota ulkoisille sidosryhmille, johdon laskentatoimen informaation tulisi auttaa johtajia päätöksenteossa. (Kaplan & Atkinson 1982, 1.) Johdon laskentatoimi eroaa monella muullakin tavalla rahoituksen laskentatoimesta. Anthony ja Reece (1989) esittävät rahoituksen laskentatoimesta ja johdon laskentatoimesta seuraavat vastakkainasettelut. Rahoituksen laskentatoimi ei ole vapaaehtoista, kun taas johdon laskentatoimen harjoittaminen on. Rahoituksen laskentatoimen tarkoitus on tuottaa rahamääräistä tietoa ulkoisille käyttäjille, kuten verottajalle ja osakkeenomistajille. Kun tieto on tuotettu, on tarkoitus täyttynyt. Johdon laskentatoimen informaatio on tarkoitettu avustamaan johtajia päätöksenteossa. Tiedon tuottaminen on yritykselle täysin vapaaehtoista, kukaan ulkopuolinen henkilö ei määrittele, mitä tulee tehdä. (Anthony & Reece 1989, 519 - 520.)

Rahoituksen laskentatoimen käyttäjät ovat "kasvoton ryhmä", sillä useimmiten yrityksen johto ei tunne osakkeenomistajia, luotonantajia ja muita rahoituksen laskentatoimen informaation käyttäjiä. Johdon laskentatoimen informaation käyttäjiä ovat puolestaan yrityksen johtajat sekä henkilöt, jotka avustavat johtajia analysoimaan informaatiota. Rahoituksen laskentatoimen informaation tulee olla yleisesti hyväksytyjen laskentatoimen periaatteiden mukaan raportoitu. Ulkopuoliset käyttäjät tarvitsevat varmuuden, että tilinpäätös on tehty molemminpuolin ymmärrettyjen sääntöjen mukaisesti. Yrityksen johto voi käyttää sellaisia laskentatoimen sääntöjä, jotka palvelevat parhaiten käyttötarkoitusta. (Anthony & Reece 1989, 519 - 520.)

Aikaulottuvuus rahoituksen laskentatoimen raporteissa on historiaan suuntautuvaa. Vaikkakin rahoituksen laskentatoimen informaatiota käytetään tulevaisuuden suunnittelussa, informaatio itse on historiallista. Rahoituksen laskentatoimen tavoitteena on "kertoa miten asiat olivat", ei "miten ne tulevat olemaan". Johdon laskentatoimen raportit sisältävät numeroita, jotka ovat ennusteita ja suunnitelmia tulevaisuudesta sekä informaatiota menneestä. Rahoituksen

laskentatoimen raportit sisältävät lähinnä rahamääräistä informaatiota, kun taas johdon laskentatoimen raportit sisältävät niin rahamääräistä kuin ei-rahamääräistä informaatiota. Johto tarvitsee usein informaatiota nopeasti. Johdon laskentatoimen raporteissa likimääräisyys on usein yhtä käyttökelpoista kuin tarkka informaatio. Vaikka rahoituksen laskentatoimikaan ei voi olla ehdottoman tarkkaa, johdon laskentatoimen likimääräisyys on yleisempää kuin rahoituksen laskentatoimen. (Anthony & Reece 1989, 520.)

Yritykset julkaisevat osavuosisikatsauksen kolme - neljä kertaa vuodessa sekä tilinpäätöksensä vuosittain. Johdon laskentatoimen raportit tehdään useimmissa organisaatioissa kuukausittain, joidenkin toimintojen kohdalla jopa viikoittain tai päivittäin. Rahoituksen laskentatoimen raportit kuvaavat organisaatiota kokonaisuutena. Johdon laskentatoimi kuvaa tiettyä osaa yrityksestä; yksittäisiä tuotteita, toimintoja, osastoja tai muita vastuualueita. (Anthony & Reece 1989, 522 - 523.)

Vaikka johdon ja rahoituksen laskentatoimen välillä on eroja, suurin osa rahoituksen laskentatoimen elementeistä voidaan havaita myös johdon laskentatoimesta. Esimerkiksi johdon raportointijärjestelmä ei voi perustua subjektiivisiin ennusteisiin voitoista. Rahoituksen laskentatoimi puolestaan tarvitsee informaatiota kustannuksista. Lisäksi operatiivista informaatiota käytetään sekä rahoituksen että johdon laskentatoimen raporttien tekemiseen. Ehkä tärkein samankaltaisuus rahoituksen ja johdon laskentatoimen informaation välillä on se, että molempia käytetään päätöksenteossa. Rahoituksen laskentatoimi avustaa päätöksenteossa sijoittajia ja johdon laskentatoimi yrityksen johtoa. (Anthony & Reece 1989, 522 - 523.)

2.2 Johdon laskentatoimen tehtävät ja informaation tyypit

Johdon laskentatoimen tehtävät voidaan jakaa Drury:n (1983) mukaan seuraaviin osa-alueisiin: organisointi-, suunnittelu-, valvonta-, motivointi- ja kommunikointitehtävä. Organisointitehtävä koostuu toimintojen sekä vastuuhenkilöiden ja -alueiden määrittämisestä. Kun vastuuhenkilöt ja -alueet on määritelty, laskentajärjestelmän raportointi voidaan suunnitella organisaation rakenteen mukaan, tai järjestelmää voidaan käyttää organisaatorakenteen uudelleen järjestelyssä. Suunnittelutehtävään sisältyy osallistuminen sekä lyhyen että pitkän aikavälin

suunnitteluun. Johdon laskentatoimella on keskeinen rooli lyhyen aikavälin suunnittelussa, erityisesti budjetoinnissa, mutta johdon laskentatoimen raportit tarjoavat tietoa myös siitä, mitä tuotteita kannattaa myydä, mille markkinoille, ja millä hinnalla. Pitkän aikavälin suunnittelussa johdon laskentatoimen tulisi tuottaa nykyisen ajattelutavan mukaan raportteja etenkin strategiseen suunnitteluun. (Drury 1983, 13 - 16.)

Suunniteltuja toimintoja on valvottava. Johdon laskentatoimi osallistuu valvontaprosessiin tuottamalla toiminnan tuloksista raportteja, joissa verrataan toteutuneita saavutuksia suunniteltuihin. Johdon laskentatoimella on siten keskeinen rooli valvonnassa, sillä informaation tuottamisen lisäksi se osoittaa, missä organisaation kohdassa toteutuma poikkeaa suunnitellusta. Tuotetuilla raporteilla on yleensä myös motivoiva vaikutus organisaatiossa työskenteleviin. Niiden avulla voidaan vaikuttaa organisaation tavoitteiden mukaisten tulosten luomiseen. Johdon laskentatoimen tehtäviin kuuluu myös virallisten raportointi- ja kommunikointijärjestelmien toteutus ja ylläpito. (Drury 1983, 13 - 16.)

Yrityksen johdon tehtävät voidaan jakaa kolmeen eri tasoon; strategiseen suunnitteluun, johdon valvontaan ja operatiiviseen valvontaan. Kaikki kolme funktiota sisältävät organisointia, suunnittelua, valvontaa, motivointia sekä kommunikointia, mutta niiden keskeinen suhde vaihtelee. Strategisessa suunnittelussa päätetään organisaation tavoitteista ja niiden muutoksista sekä resursseista ja toimintatavoista, joilla tavoitteet saavutetaan. Informaatio strategisessa suunnittelussa on ongelmakohtaista ja yleisluontoista. Koska jokainen ongelma on erilainen, tiedon on oltava ainutkertaista. Informaatio on enimmäkseen ulkoista, ennakoivaa ja epätarkkaa, koska pyrkimyksenä on tulevaisuuden ennakointi, eikä tällaisia ennakointeja voida tehdä tarkasti. Ennusteiden tarkoituksena on osoittaa odotettavissa olevat tulokset. Aikahorisontti strategisessa suunnittelussa on yleensä pitkä, ja suunnittelun kohde on yksittäinen asia. Strategisen suunnittelun suorittaa organisaation ylin johto. (Anthony 1965, 24 - 69.)

Johdon valvonta on systemaattista toimintaa, ja sitä toteuttavat johtajat kaikilla organisaation tasoilla. Valvontaprosessissa informaatio on yksityiskohtaista ja enimmäkseen yrityksen sisäistä ja historiallista. Johdon valvontafunktion tarkoituksena on toteuttaa niitä strategioita, joihin on päädytty strategisessa suunnittelussa, ja täten saavuttaa organisaation päämäärät. Tähän

prosessiin kuuluu oleellisesti se, että johtajat ovat vuorovaikutuksessa organisaation muiden jäsenten kanssa, myös toisten johtajien. Johtamisfunktioiden arviointikriteerit ovat tehokkuus (efficiency) ja vaikuttavuus (effectiveness). Tehokkuutta mitataan vertaamalla tuotosta panokseen. Vaikuttavuus edustaa toiminnan tuotosten vaikutusta. Toiminta on sitä vaikuttavampaa, mitä enemmän toiminnan tulos on asetettujen tavoitteiden mukainen. Vaikuttavuutta arvioidaan suhteessa organisaation strategioihin. Keskipisteenä operatiivisessa valvonnassa on yksittäisen tehtävän tai toimintojen valvonta, siksi tiedon pitää olla hyvin tarkkaa. Operatiivinen valvonta on päivittäistä, ja siinä käytetään usein ei-rahamääräistä informaatiota. Operatiivisen valvonnan vastuu on työnjohdolla. (Anthony 1965, 24 - 69.)

Johdon laskentatoimen ja johdon tehtäviä avustavat laskelmat voidaan jakaa vaihtoehto-, tavoite-, tarkkailu- ja informointilaskelmiin. Suunnittelua avustavat laskelmat ovat vaihtoehto- ja tavoitelaskelmat. Vaihtoehtolaskelmat avustavat vaihtoehtojen taloudellisten vaikutusten vertailussa. Tavanomaisia vaihtoehtolaskelmia ovat tuotantopoliittiset vaihtoehtolaskelmat sekä hinta- ja markkinointipoliittiset laskelmat. Vaihtoehtolaskelmien laatimisen keskeinen apuväline on standardikustannuslaskenta, sillä suunnittelussa tarvitaan erilaisia kustannuksia eri tarkoituksiin. Investointilaskelmat ovat myös vaihtoehtolaskelmia, koska niiden avulla arvioidaan tulevien hankkeiden kustannuksia ja tuottoja. Investointilaskelmia käytetään etenkin pitkän aikavälin strategisessa suunnittelussa. (Drury 1983, 475 - 536.)

Toinen suunnittelua avustava laskelmatyyppi on tavoitelaskelmat. Tyypillinen tavoitelaskelma on budjetti, jolla on erityisen keskeinen rooli lyhyen aikavälin suunnittelussa. Toinen tyypillinen tavoitelaskelma on standardit. Vaihtoehtolaskelmien tarkoituksena on avustaa valinnassa ja tavoitelaskelmien tarkoitus on toiminnan ohjaaminen. Tavoitelaskelmat muodostavat pohjan tarkkailulaskelmien laatimiselle, sillä tavoitelaskelmasta tulee tarkkailulaskelma, kun tavoitelukujen rinnalla esitetään toteutuneet luvut ja poikkeamat. Laskelmissa käytetään apuna budjetteja, standardikustannuslaskentaa ja varianssianalyysyjä. Tarkkailulaskelmiin liitetään läheisesti vastuulaskenta, jonka avulla on mahdollista arvioida ja valvoa organisaation eri vastuualueiden toiminnan tehokkuutta. Vastuulaskennassa käytetään apuna budjetteja ja standardeja, ja laskentakohteena on organisaation yksittäinen yksikkö. (Drury 1983, 475 - 536.)

Informaatiolaskelmista voidaan mainita mm. yritysten vuosittain julkaisema tilinpäätös. Lisäksi kaikki edellämainitut laskelmat sisältävät informaatiota, mutta jotta johdon informaatiotarve täyttyy, tuotetaan yrityksissä usein myös muita, yrityksen johdon tarpeeseen räätälöityjä raportteja. Tietoja tuotetaan myös ajankohtaiseen julkiseen keskusteluun, joka esimerkiksi tällä hetkellä metsäteollisuudessa koskee yrityksen panostusta ympäristöasioihin sekä metsien suojelun merkitystä yritykselle.

Anthony ja Reece (1989) jakavat johdon laskentatoimen informaation tyypit ja niiden käytön kolmeen eri konstruktion: täyskatteellinen kustannuslaskenta (full cost accounting), vaihtoehtokustannuslaskenta (differential accounting) ja vastuulaskenta (responsibility accounting). Kaikissa konstruktioiden mukana tuotot, kustannukset ja varat, vaikka luokituksen perustana ovat kustannuskäsitteet. Keskeinen asia konstruktioiden on tieto: koskeeko se menneisyyttä vai tulevaisuutta? (Anthony & Reece 1989, 523 - 524.)

Täyskatteellinen kustannuslaskenta mittaa resurssien käyttöä eri kohteisiin, toimintojen suorittamiseen ja tuotteiden valmistamiseen. Tuotteen täyskatteellinen kustannus muodostuu tuotteen välittömistä eli sille aiheuttamisperiaatteella kohdistettavista kustannuksista ja kohtuullisesta osuudesta välillisiä eli useille tuotteille yhteisiä kustannuksia. Täyskatteellisen kustannuslaskennan kohteena eivät ole vain tuotteet, vaan yleensäkin organisaation toiminnot, kustannuspaikat, hankkeet ja muut laskentaprojektit. Toteutuneita täyskatteellisia kustannuksia tarvitaan mm. rahoituksen laskentatointia varten sekä johtamisen tarpeisiin suoritusten raportoinnissa ja analysoinnissa. Arvioituja täyskatteellisia kustannuksia tarvitaan suunnittelussa, tuotteiden hinnoittelussa ja maksujen määräämisen pohjaksi. (Anthony & Reece 1989, 524 - 525.)

Vaihtoehtokustannuslaskenta arvioi, miten eri toimintavaihtoehdot eroavat toisistaan kustannustensa, tuottojensa ja/tai sitomiensa varojen suhteen. Kustannuskäsite differential costs viittaa aina tulevaisuuteen ja arvioituihin kustannuksiin. Kysymys on kulloinkin tarkasteltavan, tietyn vaihtoehdon spesifistä kustannuksista, eivätkä ne ole osoitettavissa kustannuslaskennan rekisteröintijärjestelmistä. Vaihtoehtoisia kustannuksia lasketaan toimintavaihtoehtojen vertailun ja valinnan perustaksi. Vastuulaskenta jäljittää kustannukset, tuotot ja/tai varat yksittäiselle

organisatoriselle yksikölle ja niiden johdolle. Arvioituja tulevia vastuukustannuksia tarvitaan suunnittelussa, erityisesti vuosibudjetoinnissa. Vastuuyksikön toteutuneita, historiallisia kustannuksia tarvitaan yksikön suoritusten raportointiin ja analysointiin. Raporttien käyttömahdollisuudet ovat moninaiset juuri johdon vastuussa ja suoritusten arvioinnissa. Asioiden korjaaminen edellyttää niistä vastuussa olevan henkilön identifiointia. (Anthony & Reece 1989, 526.)

2.3 Laskentatoimen tehtävät käytännössä

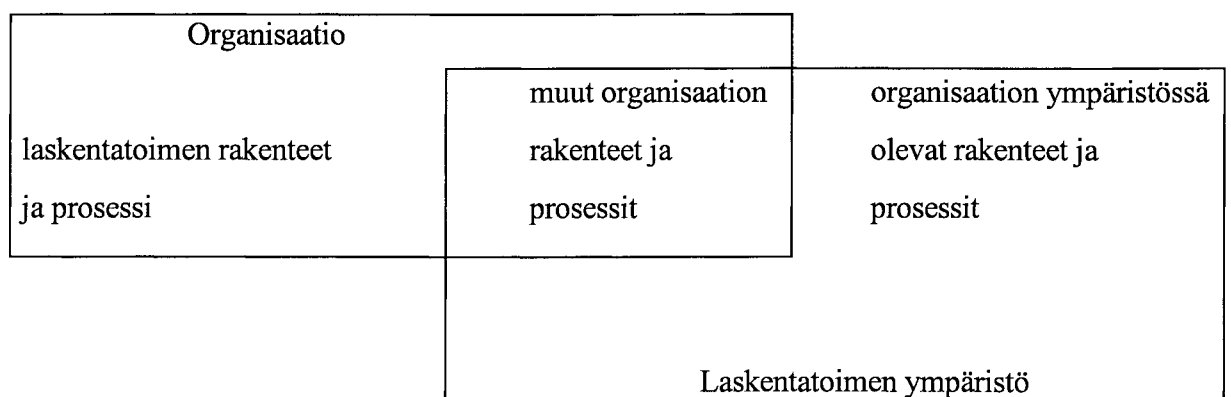
Useat tutkijat ovat tutkineet laskentatoimen tehtäviä käytännössä. Eri tutkijoiden tuloksista Mellemvik ym. (1988) ovat tulleet tulokseen, että laskentatoimi ilmaisee ne organisaation osat, joille organisaatiossa annetaan vastuuta ja ne toiminnot, joista eri osat ovat vastuullisia. Koska laskentatoimi heijastaa vastuun delegointia, se myös mahdollistaa organisaation eri osien ja eri henkilöiden suoritusten arvioinnin. Laskentatoimen tehtäväksi on katsottu myös legitimointi, sillä useiden organisaatioiden täytyy legitimoida itsensä, jotta ne saavat resursseja ympäristöstä. Tämä voidaan tehdä kolmella eri toimintatavalla: keskustelu, päätös tai toiminta. Organisaatio voi käyttää yhtä tai useampaa toimintatapaa yhtä aikaa. Laskentatoimi avustaa legitimoinnissa, sillä laskentatoimen oletetaan heijastavan organisaation toimintoja. (Mellemvik, Monsen & Olson 1988.)

Laskentatoimi mahdollistaa ja ylläpitää myös keskustelua organisaation myytistä, ajatuksista, jotka ovat tärkeitä organisaatiolle. Maailmassa vallitsee epävarmuus, ei vaan siitä, mitä tulee tapahtumaan, vaan myös siitä, mitä on tapahtunut. Tällaisessa maailmassa laskentatoimi on käyttökelpoinen sosiaalisena prosessina. Laskentatoimi auttaa organisaatiossa toimijoita ymmärtämään maailmaa ja muodostamaan visioita tulevaisuudesta. Tämä tarkoittaa sitä, että laskentatoimi avustaa uskomusten ja odotusten muodostamisessa, toisin sanoen myyttien muodostumisessa. (Mellemvik, Monsen & Olson 1988.)

Laskentatoimi liittyy valtaaan monella eri tavalla; se kerää ja käsittelee informaatiota, ja sitä käytetään yksilön ja organisaation suoritusten muokkaamiseen. Koska laskentatoimi voi vaikuttaa organisaation vallanjakoon, päätös laskentatoimen järjestelmästä on tärkeä. Ryhmä,

jolla on eniten valtaa organisaatiossa, voi vastustaa järjestelmän käyttöönottoa, koska se alentaisi heidän valtaansa. Organisaatiossa toimijat voivat vaikuttaa laskentajärjestelmän tuottamaan informaatioon siten, että se on heille eduksi, ja he voivat täten kasvattaa valtaansa. Sosiaaliseen järjestelmään liittyvät usein myös ristiriidat. Ristiriidat heijastavat erimielisyyttä tavoitteista ja tuloksista. Laskentatoimi voi auttaa luomaan, ylläpitämään ja ratkaisemaan ristiriitoja organisaatiossa. (Mellemvik, Monsen & Olson 1988.)

Mellemvikin ym. (1988) mukaan normatiivisen käsityksen mukaisten ja käytännön asettamien laskentatoimen tehtävien välillä on suuri ero. Laskentatoimella on paljon laajempi ja rikkaampi tehtävä organisaatiossa, kuin normatiivinen näkemys on esittänyt. Laskentatoimen tehtävät riippuvat siitä kokonaisuudesta, missä se toimii, ja toisaalta ympäristö on alisteinen laskentatoimelle. Laskentatoimi ja sen ympäristö koostuvat organisaatiossa olevista laskentatoimen rakenteista ja prosesseista sekä muista organisaation rakenteista ja prosesseista. Lisäksi laskentatoimen ympäristöön kuuluvat organisaation ympäristössä olevat rakenteet ja prosessit (kuva 1). Näiden kahden, ympäristön ja laskentatoimen, välillä on vastavuoroisuussuhde. Organisaation ja ympäristön välisessä toiminnassa jompikumpi on vahvempi. Mikäli ympäristö on vahvempi noudattaa organisaatio perinteisiä toimintoja, vaikka ne eivät olisikaan kaikkein optimaalisimpia. Vahvat organisaatiot puolestaan voivat alistaa ympäristönsä tuottamaan tietoa toivomallaan tavalla. (Mellemvik, Monsen & Olson 1988.)



Kuva 1 Laskentatoimi ja sen toimintaympäristö (Mellemvik, Monsen & Olson 1988.)

3. ORGANISAATIOMUUTOS

Olettamuksena tässä tutkimuksessa on, että organisaatiomuutos muuttaa organisaatorakennetta sekä organisaation arvoja ja normeja. Muutokset organisaation muissa tekijöissä vaikuttavat myös laskentatoimeen, sillä laskentatoimi on osa organisaatiota ja sen on oltava tasapainossa organisaation muiden elementtien kanssa. Kuten Hopwood (1987) on esittänyt, laskentatoimi ei ole staattinen ilmiö, joka pysyisi samana, vaikka maailma sen ympärillä muuttuisikin. Ajan kuluessa se on kerran toisensa jälkeen muuttunut ja tullut sellaiseksi, mitä se ei ole aikaisemmin ollut. Yleensä laskentatoimen muutos nähdään yksinomaan teknisenä kehittämisenä, jolloin ei oteta huomioon sitä, miten laskentatoimi vaikuttaa ympäristöönsä. Lisäksi laskentatoimea pidetään organisaation muita toimintoja avustavana ilmiönä, ei niinkään organisaation toimintaa aktiivisesti muokkaavana ilmiönä. Tämä johtuu siitä, että laskentatoimen on katsottu olevan irrallinen siitä rakenteesta, missä se toimii. Nykyään laskentatoimi nähdään prosessina, joka ei ole eristäytynyt organisaation muista prosesseista. Muutokset organisaation muissa tekijöissä voivat muuttaa myös laskentatointa. (Hopwood 1987.)

Organisaatiomuutokset voidaan jakaa muutoksiin, jotka johtuvat joko organisaation ulkopuolisista tai sisäisistä tekijöistä. Organisaation ulkopuolisia tekijöitä ovat esimerkiksi lakimuutokset ja teknologian kehitys. Yleensä nämä organisaation ulkoiset muutokset heijastuvat organisaatioon ja aiheuttavat siellä muutosta. Tällöin on kyse ärsykemuutoksesta. Organisaation ulkopuolisista tekijöistä johtuviin muutoksiin ei organisaatiolla yleensä ole mahdollisuutta vaikuttaa. Organisaatio voi muuttua myös sisäisten tekijöiden takia ilman, että siihen kohdistuu mitään suoranaisia ulkoisia paineita. Tällöin muutoksen avulla pyritään sopeutumaan paremmin ympäristöön. Muutos voi olla suunniteltua tai suunnittelematonta. Yleensä sisäisistä tekijöistä johtuva muutos on suunniteltua muutosta ja ulkoisista tekijöistä johtuva muutos on suunnittelematonta. (Ernecq 1992, 276 - 277.)

Muutoksen luonne voidaan määritellä sen mukaan, miten muutos vaikuttaa organisaatioon. Laughlinin (1991) mukaan morfostaattinen muutos tarkoittaa sitä, että asiat saadaan näyttämään erilaisilta, vaikka ne säilyisivätkin sellaisina kuin ne ovat ennenkin olleet. Morfogeneettinen

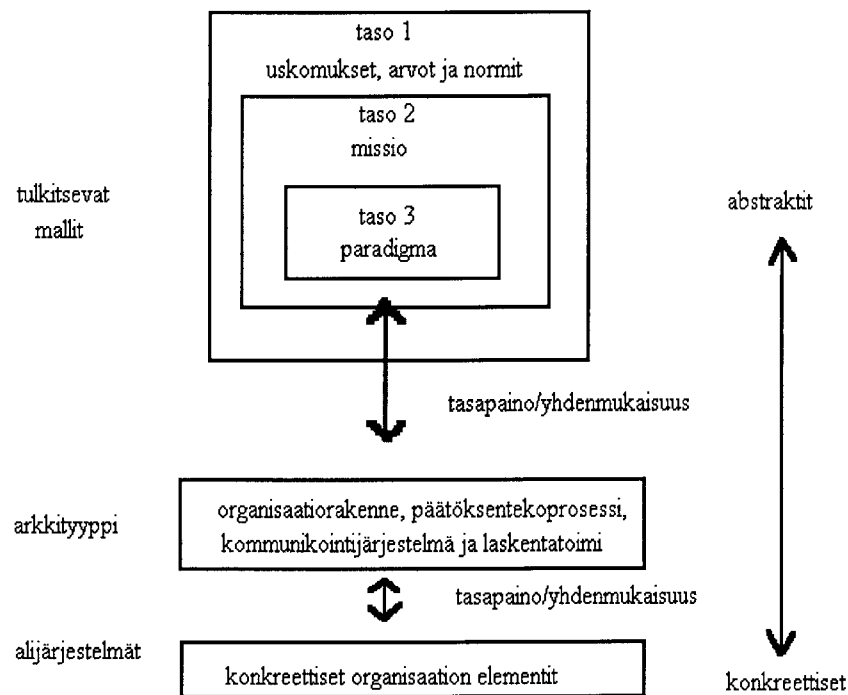
muutos tunkeutuu syvälle organisaation "geneettisiin koodeihin" siten, että se vaikuttaa merkittävästi tulevaisuuteen. Laughlin viittaa Robbin (1988), joka ehdottaa, että morfogeneettinen muutos on kyseessä silloin, kun organisaation olemassaolo kyseenalaistetaan. Tällöin oppimisen ja kehitysprosessien kautta muovautuu uusi organisaatiomalli ja uudet toimintatavat tavoitteiden saavuttamiseksi. Morfostaattisia muutoksia voidaan myös nimittää ensimmäisen asteen muutoksiksi ja morfogeneettisiä muutoksia toisen asteen muutoksiksi.

3.1 Organisaatiomuutoksen malli

Richard Laughlinin (1991) kehittämä malli käsittelee muutosta laajentamalla Greenwoodin ja Hiningsin (1988) muutosmallia. Laughlin esittää neljä erilaista muutosmallia; torjuminen (rebuttal), uudelleenorientoituminen (reorientation), vakiinnuttaminen (colonization) ja kehittäminen (evolution). Mallin oletuksena on, että organisaatiot ovat luonnollisesti muutosvastaisia. Niillä on suuri pyrkimys jatkuvuuteen ja muutos tapahtuu vain pakon edessä. Laughlin on todennut, että mallit ovat erittäin yleistäviä. Ne ovat vielä luurankoja, jotka tarvitsevat lihaa ympärilleen, jotta niistä tulisi kokonaisuuksia. Tämän vuoksi mallien ymmärtämiseksi tarvitaan yksityiskohtaisia case-tutkimuksia. (Laughlin 1991.)

Laughlinin mallissa organisaatiota käsitellään tulkitsevien mallien (interpretive schemes), arkkityyppien (design archetypes) ja alijärjestelmien (sub-systems) yhdistelmänä. Organisaatiot koostuvat konkreettisista ja abstrakteista elementeistä. Abstraktit elementit määrittelevät organisaatiolle suunnan, merkityksen, luonteen ja tarkoituksen sekä liittävät ne yhteen konkreettisten elementtien kanssa. Konkreettisia elementtejä ovat esimerkiksi koneet ja rakennukset. Abstraktit elementit on jaettu kahteen näkymättömään osaan: arkkityyppiin ja tulkitsevaan malliin, jotka kumpikin ovat menneen ja/tai nykyisen organisaation jäsenten luomia ja ylläpitämiä. Arkkityyppi-elementtiin kuuluvat esimerkiksi organisaatorakenteet, päätöksenteko, kommunikointijärjestelmät ja laskentatoimi. Arkkityypit ovat muuttujia korkeamman tason arvojen ja alijärjestelmien konkreettisten elementtien välillä. (Laughlin 1991.)

Greenwoodin ja Hiningsin (1988) mukaan arkkityypit ovat järjestelmiä, jotka yhdistävät organisaation arvoja ja uskomuksia. Näitä arvoja ja uskomuksia voidaan kutsua tulkitseviksi malleiksi. Tulkitsevista malleista käytetään myös nimityksiä kulttuuri ja ideologia. Tulkitsevat mallit esittävät usein oletuksia siitä, miksi tapahtumat tapahtuvat siten, kuin ne tapahtuvat, ja miten ihmiset käyttäytyvät eri tilanteissa. (Greenwood & Hinings 1988.) Laughlinin (1991) mukaan tulkitsevat mallit voidaan jakaa kolmeen tasoon: kulttuuriin (culture), missioon (mission) ja ajattelutapaan (paradigm). Kulttuuritasolla ovat uskomukset, arvot ja normit. Missio, josta voidaan käyttää myös nimitystä toiminta-ajatus, liittyy tarkoituksen määrittelyyn, ja ajattelutapa antaa suuntaa missio- ja kulttuuritasolle. (Laughlin 1991.)



Kuva 2 Organisaation rakenne (Laughlin 1991.)

Kuvan 2 mukaan tulkitsevan mallin, arkkityypin ja alijärjestelmien välillä vallitsee dynaaminen tasapaino. Tasapaino voidaan saavuttaa konflikteista ja erimielisyyksistä huolimatta. Kun

tasapaino on saavutettu, organisaatio pyrkii ylläpitämään sitä. Ympäristön aiheuttamat ärsykkeet voivat kuitenkin muuttaa tasapainoa, jolloin organisaatiossa saavutettua tasapainon tilaa on muutettava. Muutoksen jälkeen organisaation tavoitteena on kuitenkin saavuttaa aina uusi tasapainon tila. Useimmat pyrkivät toiminnassaan tasapainoon. Sen säilyttäminen ei kuitenkaan ole helppoa, sillä monet organisaatioiden toimintaympäristössä vaikuttavat voimat horjuttavat tasapainoa ja aiheuttavat muutosten vastaista mielialaa. (Laughlin 1991.)

Muutos luo epävarmuutta ja epävakautta. Se vie pohjan pois järjestykseltä ja ennustettavuudelta ja saa aikaan epäsopua. Jotkut suhtautuvat muutokseen myönteisesti, koska he pitävät haasteista. Toisille muutos on epämieluisa, ja sitä on vastustettava. Ihminen vastustaa muutoksia luonnostaan. Tähän on monia syitä, esimerkiksi useimmat ihmiset haluavat toimia yhteisönsä tapojen ja odotusten mukaisesti. Kaikki, minkä tarkoituksena on muuttaa yhteisesti hyväksytyjä normeja, aiheuttaa vastustusta. Lisäksi muutos aiheuttaa epävakautta, ja useimmilla on tarve elää vakaisissa oloissa. Ihmiset eivät läheskään aina ymmärrä muutoksen seurauksia ja uskovat siksi, että niistä on enemmän haittaa kuin hyötyä. Muutosta vastustetaan myös silloin, kun yritysjohdon ja henkilöstön tavoitteet, normit ja arvokäsitykset eivät käy yksiin. Tällaisessa tilanteessa muutos koetaan uhkaksi niille malleille, joiden mukaan yksilö on tottunut toimimaan. (Armstrong 1994.)

Muutoksen eri dimensiot määritellään ensimmäisen ja toisen asteen muutoksiksi. Näillä muutoksilla on erilainen vaikutus. Ensimmäisen asteen muutos, jonka panee alulle ympäristön ärsyke, ei vaikuta tulkitseviin malleihin. Se voi kuitenkin aiheuttaa muutoksia alajärjestelmiin ja arkkityyppeihin. Toisen asteen muutokset vaikuttavat kaikkiin osiin, siis alijärjestelmiin, arkkityyppeihin ja tulkitseviin malleihin. Muutosmalleista torjuminen ja uudelleenorientoituminen ovat luonteeltaan ensimmäisen asteen muutoksia. Vakiinnuttaminen ja kehittyminen ovat puolestaan toisen asteen muutoksia. (Laughlin 1991.)

Ensimmäinen muutostilanne perustuu ulkoisista tekijöistä johtuvien muutosten torjumiseen, jolloin organisaatio voi pysyä sellaisena, kuin se oli ennen muutosta. Oletetaan, että muutosten torjunta saa aikaan joitakin muutoksia suunnittelun arkkityypissä. Toisessa muutostilanteessa, uudelleenorientoitumismallissa, ärsykettä ei pystytä torjumaan. Ärsyke on hyväksyttävä ja

sisäistettävä organisaatioon, mutta kuitenkin siten, että organisaation todellinen sydän (tulkitseva malli) pysyy koskemattomana. Muutos vaikuttaa sekä arkkityyppiin että alijärjestelmiin. Koska muutos ei vaikuta organisaation tulkitseviin malleihin, se on luonteeltaan ensimmäisen asteen muutos. (Laughlin 1991.)

Kolmas mahdollinen muutoksen malli on vakiinnuttaminen. Muutos on luonteeltaan toista astetta ja perustuu lähinnä Jürgen Habermasin² tutkimukseen yhteiskunnallisesta kehityksestä. Mallissa oletetaan, että ympäristön ärsyke johtaa muutoksiin arkkityypissä sekä alijärjestelmissä kuten myös tulkitsevassa mallissa, ja muuttaa koko organisaation luonteen. Muutoksessa pieni ryhmä käyttää ympäristön ärsykeitä hyväkseen ja aiheuttaa kestävä ja perusteellisen muutoksen sekä näkyvässä että näkymättömässä osassa. Muutos johtaa lopulta kokonaan uuteen ajattelutapaan. On kuin olisi tapahtunut vallankumous, joka aiheuttaa arkkityypin muutoksen. Uusi arkkityyppi muodostaa itseään tukevat tulkintamallit, jotka eivät välttämättä muistuta aikaisempia tulkintamalleja. Tällaisessa tilanteessa organisaation jäsenet joko jättävät organisaation tai jäävät ja suostuvat elämään uuden ajattelutavan mukaisesti. (Laughlin 1991.)

Vjimeinen muutos on kehittyminen. Se on toisen asteen muutos kuten vakiinnuttaminen. Muutoksen oletetaan olevan kaikkien organisaation jäsenten hyväksymä. Jotta malli olisi mahdollinen, pitää eri vaihtoehtoista keskustella ja sopia vapaasti ja avoimesti. Malli olettaa, että ärsyke aiheuttaa joitakin heijastumia tulkitsevassa mallissa, mikä saa aikaan keskustelua niiden rakenteesta. Tämä johtaa uuden ajattelutavan valitsemiseen. Lähestymistapa on yhteistoiminnallinen, ja se korostaa keskustelua ja avoimuutta. Uusi ajattelutapa muuttaa arkkityyppejä ja alijärjestelmiä, jotta ne olisivat yhtenäisiä uuden tulkintamallin kanssa. Muutosten loppuun vieminen voi viedä vuosia. Oleellista on, että muutos on kaikkien organisaation jäsenten hyväksymä. (Laughlin 1991.)

² Habermas on 1960-luvun lopulta lähtien ollut yksi maailman tunnetuimmista ja keskustelujimmista nykyfilosofeista. Habermasin ajattelun juuret ovat ns. Frankfurtin koulukunnan yhteiskuntateoriassa ja saksan klassisen filosofian perinteessä. (Suomalainen Tietosanakirja osa 2 1989, 430.)

Laughlinin mallia käytetään viitekehyksenä, kun case-yrityksen johdon laskentajärjestelmässä tapahtuneita muutoksia analysoidaan. Mallin avulla organisaatio jaetaan kolmeen eri osaan: tulkitseviin malleihin, arkkityyppiin ja alijärjestelmiin. Jaottelun avulla pyritään selventämään organisaation eri osissa, erityisesti organisaation arkkityypissä, tapahtuneita muutoksia ja muutoksiin vaikuttaneita tekijöitä.

3.2 Laskentatoimen muutoksen edisteet ja esteet

Tekijöitä, jotka edistävät tai estävät laskentatoimen muutosta, on käsitellyt Tamminen vuonna 1990 tekemässään strategian ja laskentatoimen yhteyksiä käsittelevässä kirjassa (Tamminen 1990, 110 - 112). Laskentatoimen edisteet ja esteet ovat tekijöitä, jotka joko edistävät laskentatoimen muuttumista niin, että se on yhteensopiva organisaation muiden elementtien kanssa tai estävät sitä muuttumasta. Laskentatoimen muutos on mahdollinen vain, jos organisaation jäsenet kykenevät poisoppimaan keskeisiä menettelytapoja sekä oppimaan niiden tilalle uusia. Hedbergin (1981, 18 - 20) mukaan poisoppiminen tapahtuu siten, että vanhan säännön mukaiset odotukset vähenevät asteittain ja uuden säännön mukaiset odotukset voimistuvat. Poisoppimisen voidaan katsoa tapahtuneen, kun jälkimmäiset ovat voimakkaammat.

Tammisen mukaan laskentatoimen muutoksen ilmeisimpänä edisteenä on *kriisi*. Tamminen mainitsee Colignon ja Covaleskin (1988) tutkimuksen, jonka esimerkkiyrityksessä kriisi johti tilanteeseen, jossa keskusjohto tiukensi otettaan osastoihinsa juuri laskentatoimen avulla. Myös Hopwood (1987) tuo esille tutkimuksissaan kriisin merkityksen muutoksen edistäjänä. Toinen muutosta edistävä voima on *taloudelliset* seikat. Näillä tarkoitetaan perusteluja, jotka nojaavat taloudellisiin seikkoihin ja niitä koskeviin kausaalimalleihin. Laskentatoimen pitäisi olla tarkoituksenmukainen. Mikäli laskentatoimi ei sovellu tilanteeseen, saatavat tiedot ovat vääriä, tiedot saadaan myöhässä, ja ne on laskettu virheellisesti. Tämän takia organisaatio menettää hyötyjä. Laskentajärjestelmän muuttamista katsotaan edistäväksi, jos pystytään osoittamaan, että uusi järjestelmä tuo taloudellista hyötyä.

Laskentatoimen muuttuminen voi perustua siihen, että strategian muutos tarjoaa jollekin ryhmittymälle mahdollisuuden vahvistaa asemaansa ja päästä käsiksi vallan vahvistamisen

kannalta tärkeään tietoon. Silloin laskentatointa muutetaan *poliittisista syistä*. Myös yksittäisillä *arvoilla* on merkitystä. Rationaalisuuden korostaminen on eräs keskeinen arvo. Oikeudenmukaisuutta koskevilla arvoilla on myös suuri merkitys laskentatoimelle. Oikeudenmukaisuuden vaihtoehtoisia eettisiä periaatteita on monia, ja eräs niistä on näkemys siitä, että ihmisiä on palkittava sen mukaan, missä määrin he ovat edistäneet organisaation tavoitteiden toteuttamista.

Voi olla *taloudellisten tavoitteiden* mukaista olla muuttamatta laskentatointa, vaikka strategia onkin muuttunut. Muutoksella on taloudelliset kustannukset, jotka voivat olla liian suuret. Taloudellisia kustannuksia ovat esimerkiksi uudet koneet ja uusi henkilökunta. Muutostilanteessa kustannukset ovat helposti nähtävissä, kun taas mahdolliset saatavat hyödyt on vaikea nähdä. Muutoksen esteenä voi olla myös laskentatoimen suunnittelua hallitsevien *käsitteellisten mallien, arkkityyppien*, pysyvyys. Luonteenomaista arkkityypeille on se, että ihmisen on vaikea muuttaa mielessään olevia järjestelmiä ja erityisen vaikeaa on muuttaa muiden mielessä olevia järjestelmiä. Kurunmäki (1993) havaitsi tutkittavassa yrityksessä hyvin yleisenä arkkityyppinä pidettävän, kuukausituloslaskelman laatimisen. Johtajien *ominaisuudet*, kuten kielitaito ja välineiden puuttuminen, voivat myös olla muutoksen esteitä. Jos laskentatoimi on aikaisemmin palvellut käyttäjiään hyvin, voi *aikaisempi menestys* olla poisoppimista hidastava tekijä, kuten myös asiaan liittyvien ryhmien *homogeenisyys*. Lisäksi *valikoivuus* voi aiheuttaa sen, että esimerkiksi strategiamuutoksia ei huomata, eikä ymmärretä niiden merkitystä. Muutoksen esteenä voivat olla myös *poliittiset syyt*, sillä muutos voi antaa kilpailijalle vahvemman aseman.

Tammisen esittämän viitekehityksen mukaan laskentatoimi voi muuttua, jos muutosta edistävät voimat ovat vahvempia kuin muutosta vastustavat voimat. Yhtälönä esitettyinä:

muutoksen edisteet > muutoksen esteet

Kuva 3 Muutosyhtälö (Tamminen 1990, 120.)

Muutokseen ei riitä, että yhtälö täyttyy jonkun yksilön kohdalla, vaan sen tulee täytyä koko organisaation näkökulmasta. Lopputulos on ennustamaton ja riippuu monien syntyvien paineiden keskinäisistä voimakkuuksista sekä siitä, missä järjestyksessä ja kenen toimesta aiheita otetaan keskusteluun ja millainen päätösprosessi organisaatiossa on.

4. METSÄTEOLLISUUS YRITYS- JA LASKENTAYMPÄRISTÖNÄ

Suomen kansantaloudessa metsäteollisuudella on keskeinen rooli. Koko teollisuuden jalostusarvosta metsäteollisuuden osuus on noin viidennes. Metsäteollisuuden merkitys Suomen kansantaloudelle tulee selvimmin esille viennissä. Suomen tavaraviennistä metsäteollisuuden osuus oli vuonna 1995 noin 34 prosenttia. Metsäteollisuudelle viennin kasvu on ensiarvoisen tärkeää niin kysynnän, hintakilpailukyvn kuin kotimaan työllisyyden kannalta. Suomen metsäteollisuuden viennin arvosta yli 2/3 tulee paperi- ja kartonkiteollisuudesta. Suomen metsäteollisuusyhtiöt hallitsevat Euroopan suurimpina kirjoitus- ja painopaperin tuottajina noin kolmannesta tuotantokapasiteetista. Suomen metsäteollisuuden päämarkkinat ovat tällä hetkellä Euroopassa. Vuonna 1995 Euroopan osuus Suomen metsäteollisuuden viennistä oli lähes 80 prosenttia. Kotimaan markkinat ovat tärkeät vain muutamissa tuoteryhmissä kuten sahatavarassa, osassa levytuotteista ja pehmopaperissa. (Metsäliitto ry 1996.)

Tarkasteltaessa metsäteollisuuteen vaikuttavia tekijöitä, on taloudellinen tilanne maailmalla yksi tärkeimmistä tekijöistä. Taloudellinen tilanne maailmalla vaikuttaa kysyntään ja kysynnän kautta tuotteiden hintaan. Lisääntynyt kysyntä kääntää usein hinnat nousuun ja päinvastoin. Toisaalta taas jos maailmanmarkkinahinnat romahtavat, sitä ei pysty kompensoimaan edes hyvä kysyntä, sen enempää kuin toimialan piirissä suoritettavat rationalisointitoimenpiteetkään. Suomen paperiteollisuudesta on sanottu, että se on kilpailukyvyssään suhdanteiden "vanki", sillä kilpailukyky seuraa lama- ja nousukausia. Nousukausina paperiteollisuus kykenee nostamaan massatuotantoaan, jolla on korkea jalostusaste. Vastaavasti lamakausina käyttöasteet putoavat, eikä päästä skaalaetuihin, tuotanto ajautuu tappiolliseksi, ja kilpailukyky heikkenee (Arto 1992, 40.)

Toinen metsäteollisuuden toimintaan vaikuttava tekijä on puun hinta. Jos molempia osapuolia, metsänomistajia ja puun ostajia, tyydyttävään ratkaisuun puun hinnasta ei päästä, joudutaan turvautumaan puun tuontiin. Puun kalleus onkin pakottanut metsäteollisuuden nostamaan jalostusastettaan, hankkimaan uusinta teknologiaa ja hakemaan suurtuotannon etuja. Näin kilpailuetu on parantunut. Muiden tuotantopanosten, kuten sellun ja energian hintakehitys

vaikuttavat myös kannattavuuteen. Sähkön hinta on ollut Suomen ainoa tuotannontekijä, jossa teollisuudella on ollut hintakilpailukykyä. (Lammi 1994, 26 - 47.) Kuitenkin useimpien tehtaiden käyttämä sellu tai energia valmistetaan pääasiassa niiden omilla tehtailla, joten tuotantopanosten kustannusten kasvu merkitsee vastaavasti resursseja tuottavien tehtaiden tuloksen kasvua.

Edellä mainittujen tekijöiden lisäksi paperiteollisuuden toiminnan kannalta avainasemassa olevia tekijöitä ovat: koneiden käyntiasteet ja tehokkuus sekä tuotteiden hinnat ja tuotannosta aiheutuneet kustannukset. Paperitehtaiden kannattavuuteen vaikuttaa hintakehityksen ohella myös valuuttakehitys. Markan vahvistuminen tai heikkeneminen vaikuttaa omalta osaltaan tuotteiden markkamääräiseen keskihintaan. Suomen runsaita puuvaroja pidetään Suomen paperiteollisuuden tuotantotekijäetuna. Lähes 80 prosenttia Suomen maapinta-alasta on metsää, neljä ja puoli hehtaaria kutakin asukasta kohti. Suomen metsätalous on ainutlaatuinen maailmassa, sillä kaksi kolmannesta metsistä on puolen miljoonan tavallisen suomalaisperheen omistuksessa. Yksityismetsistä saadaan yli 80 prosenttia teollisuuden kotimaisesta raakapuusta. Loppu jakaantuu tasan valtion ja yhtiöiden omien metsien kesken. Kotimaisen puun lisäksi teollisuus käyttää raaka-aineenaan tuontipuuta 7 - 8 miljoonaa kuutiometriä vuodessa. Tuontipuusta 2/3 on koivua, jota ei pystytä Suomessa hankkimaan teollisuuden tarvitsemia määriä. Tuontipuusta suurin osa, eli noin 80 prosenttia, tulee Venäjältä. (Sanomalehtien liitto 1995.) Muita suomalaisen paperiteollisuuden tuotantotekijäetuja ovat raaka-aineiden läheisyys, korkeatasoinen tuotantoteknologia ja paperinvalmistuksen tietämys. Haittoja ovat puolestaan korkeat työvoimakustannukset sekä Suomen periferinen sijainti, joka aiheuttaa aikaa vieviä kuljetuksia ja korkeita logistiikkakustannuksia. (Finnpap 1995.)

Kilpailukyvyn saavuttamiseksi ja ylläpitämiseksi on paperiteollisuuden kehitettävä prosesseja ja tuotteita. Tämä edellyttää suuria miljardiluokan investointeja. Investoinnit ovat strategisesti hyvin merkittäviä. Toiminnan kannalta strategisesti merkittävää on, että investoinneista koituvaa tulovirtaa kertyy lopullisesti vasta jopa vuosikymmenien kuluttua. (Artto 1992, 18 - 40.) Kotimaisia investointeja puoltaa vahvasti energian hinta Suomessa. Suomea investointimaana puolustavat myös kotimaisen klusterin edut; teknologian ja tuotannon helpompi hallinta

kotimaassa, vahvat tukialat (kemianteollisuus ja metsäkoneiden valmistus) ja metsäsuuntautunut koulutettu työvoima. (Lammi 1994, 5.)

Ympäristökysymykset vaikuttavat yhä näkyvämmiin metsäteollisuustuotteiden kysyntään. Varsinkin saksankielisissä maissa on selvä kilpailuetu sellaisella tuotannolla ja sellaisilla tuotteilla, joiden ympäristöä kuormittava vaikutus on vähäisempi kuin vaihtoehtoisten tuotteiden. Tästä syystä metsäteollisuusyritysten liiketoimintaan kuuluvat nykyään kiinteästi ympäristöasiat. Monet yritykset ovat ottaneet ympäristönsuojelun kilpailuvaltikseen. Suomalaisen metsäteollisuusyritysten kilpailuetuna voidaan pitää esimerkiksi päästöjen hyvää hallintaa. Tärkeää kaikessa ympäristönsuojeluun liittyvissä toimenpiteissä on myös tiedottaminen. (Metsäteollisuus ry 1996.)

Yksi metsäteollisuuden keskeinen historiallinen kehityspiirre Suomessa on ollut tuotteitten jalostusasteen jatkuva kohoaminen. Jalostusasteen nousua on mahdollistanut vertikaalisen integraation³ kehittäminen, mikä on ollut Suomen metsäteollisuuden avaintekijä viime vuosikymmeninä. Integroidussa tuotannossa massa- ja paperitehdas toimivat toistensa yhteydessä. Näin tehostetaan raaka-aineen käyttöä ja päästään taloudellisempaan tuotantoon. Integroituminen vaikuttaa yli valtioiden rajojen: massaa viedään myös ulkomaisten tytäryhtiöiden raaka-aineeksi. (Huolman 1992, 37 - 39.) Kajaanin tulosityksikön vertikaalista integraatiota käsitellään luvussa viisi.

4.1 Tulosityksikön luonne

Suomen paperiteollisuuden tähänastiset päästrategiat nojaavat jalostusasteeltaan korkeaan massatuotantoon, jonka avulla toivotaan saavutettavan alhaiset yksikkökustannukset ja siten skaalaetuihin perustuva kustannusjohtajuus. Päästrategiasta on seurannut muun muassa, että paperiteollisuuden rakennemuutos on johtanut yhä harvempiin ja suurempiin yrityskonaisuuksiin päin. (Artto 1992, 41.) Paperitoimialan yleisen liiketoimintamallin periaate on,

³ Vertikaalinen integraatio voi olla tuotannollista tai omistuksellista. Tuotannollisessa integraatiossa toiminnot ovat integroitu käytännössä samassa tuotantoyksikössä, omistuksellisessa eivät. (Huolman 1992, 38.)

että paperitehdas muodostaa tulosityksikön ja jokainen kone tulosityksikössä on tulosvastuullinen osasto.

Tulosityksikköorganisaatiota on luonnehdittu seuraavasti:

- yritys on jaettu yksiköihin, jotka ovat vastuussa joko markkamääräisestä tai sidottuun pääomaan suhteutetusta tuloksesta
- vastuuyksiköt sisältävät yrityksen päätoiminnot (esimerkiksi ostot, valmistus, markkinointi)
- yrityksellä on keskusjohto, jonka tehtävänä on vastata yrityskokonaisuuden toiminnasta
- vastuuyksikköjako on mahdollista tehdä erilaisin perustein (esimerkiksi tuotelinjoinnain)
- vastuuyksikköjen välillä voi esiintyä eriasteista keskinäistä riippuvuutta (Virtanen 1984, 19.)

Yrityksen ylin johto, jota kutsutaan keskusjohdoksi, delegoi tehtäviä, toimivaltaa ja vastuuta organisaation alemmille tasoille. Hajautetulle organisaatiolle on tunnusomaista se, että alayksikköjen johto on vastuussa kaikesta, tai ainakin suuresta osasta yksikköjen toimintoja. Riittävä autonomia tekee mahdolliseksi asettaa alayksikköiden johto vastuuseen myös yksikön toiminnan tuloksesta. Tämä edellyttää kuitenkin, että yksikön johdolle on delegoitu päätösvaltaa niin paljon, että se voi merkittävästi vaikuttaa yksikön tuloksen osatekijöihin. Organisaatorakenteen ja päätösvallan porrastamisen ohella keskusjohto käyttää apuna organisaation ohjausjärjestelmää. Ohjausjärjestelmällä tarkoitetaan niitä menettelytapoja ja välineitä, joiden avulla keskusjohto suuntaa vastuuyksikköjen toimintaa yrityksen kokonaistavoitteiden saavuttamiseksi. (Virtanen 1984, 24 - 25.)

Ohjausjärjestelmässä voidaan rakenteellisesti erottaa seuraavat osat: tavoitteiden asettamisjärjestelmä, suunnittelujärjestelmä, resurssien allokointijärjestelmä, rekisteröinti- ja raportointijärjestelmä, suorituksen arviointijärjestelmä ja johdon palkitsemisjärjestelmä. Laskentajärjestelmä on osa ohjausjärjestelmää. Tavoitteiden asettamisjärjestelmän puitteissa määritellään yritykselle ja sen vastuuyksiköille päämäärät ja tavoitteet, joiden varaan yksikköjen toimintasuunnitelmat rakentuvat. Yrityskokonaisuudelle ja yrityksen osa-alueille hahmotetaan pitkän tähtäyksen strategia ja laaditaan lyhyen tähtäyksen toimintasuunnitelmat ja budjetit suunnittelujärjestelmän avulla. (Virtanen 1984, 24 - 25.)

Suunnitelmat käydään aina muodossa tai toisessa läpi keskusyksikön ja alayksiköiden välillä. Prosessi voi olla luonteeltaan systemaattis-muodollinen tai epävirallinen. Muodollisessa strategiapalaverissa keskusjohdon vaikutustapa voi vaihdella hyväksymis- tai hylkäämiskannanotosta kriittisten kysymysten esittämiseen ja strategian suunnan ja oman filosofian korostamiseen. Epävirallisella suunnitelmien läpikäymisellä keskusjohto lisää normaalin kanssakäymisen yhteydessä tietämystään eri liiketoimintojen erityisluonteesta. Resurssien allokointijärjestelmän avulla yrityksen resurssit, erityisesti investointeihin käytettävissä oleva pääoma, kohdennetaan tulosyksiköille. Keskusjohto voi vaikuttaa tulosyksiköiden suunnitelmiin kohdentamalla investointeihin käytettävissä olevan pääoman tulosyksiköille. Priorisoimalla tiettyjä investointeja, hankkeita ja liiketoiminta-alueita keskusjohto pystyy tehokkaasti säätelemään tulosyksiköissä syntyneitä suunnitelmia. (Tainio 1990, 20.)

Yrityksen ja vastuuyksiköiden toiminnasta kerätään toteutumätietoja rekisteröinti- ja raportointijärjestelmän avulla ja tiedot välitetään yrityksen johdolle. Laskentatoimi on tämän osajärjestelmän keskeinen elementti. Yrityksen tavoitteiden kanssa sopusoinnussa olevat säännöt ja mittarit vastuuyksikköjen ja niiden johdon suorituksen arviointiin määritellään suorituksen arviointijärjestelmän puitteissa. Suorituksen arviointijärjestelmä on keskusjohdolle keino arvioida, miten tulosyksiköt ovat suorittaneet niille delegoidut tehtävät. Johdon palkitsemisjärjestelmän avulla määritellään ne periaatteet, joiden mukaan johdon toiminnastaan saama korvaus palkan ja muiden etuuksien muodossa kytketään johdon suoritukseen. Tulosyksikköorganisaatioiden ohjausjärjestelmille on ollut tunnusomaista se, että tulosyksikköjen toiminnan suunnittelussa ja valvonnassa sekä johdon aikaansaannosten arvioinnissa erilaisilla tulos- ja kannattavuusmittareilla on ollut keskeinen sija. Ohjausjärjestelmää on monesti luonnehdittu talouden ohjausjärjestelmäksi. Laskentatoimen rekisteröimä rahamääräinen informaatio ja siihen perustuvat raportit ovat toimineet keskusjohdon pääasiallisina ohjausvälineinä. (Virtanen 1984, 24 - 26.)

Tulosyksikön johtaminen tapahtuu tulosjohtamisen avulla. Tulosjohtaminen on kokonaisvaltainen johtamisjärjestelmä, joka kattaa niin suunnittelun, toteutuksen kuin seurannankin. Ensimmäinen vaihe tulosjohtamisessa on tulosten määrittäminen, joka koostuu analyysistä. Analyysiä seuraa määrittäminen, puhutaan tulosvaatimuksista, tulosodotuksista, avaintuloksista

ja tavoitteista. Toinen vaihe tulosjohtamisessa on tilannejohtamisprosessi, joka on ympäristön, asioiden ja ihmisten hallintaa. Luonteeltaan tilannejohtaminen on arkipäivän päivittäisjohtamista. Kolmas tulosjohtamisen osa on tulosten seuranta-prosessi, joka on toteamista, arviointia ja johtopäätöksiä. Se on vaihe, jossa tarkastellaan sitä "mitä tapahtui ja miksi tapahtui". (Näsi 1988, 121 - 122.)

Hajautettuun organisaatiomuotoon siirtymistä ja hajautetun organisaatiomuodon tehokkuutta ovat Hill ja Pickering (1986) perustelleet muun muassa seuraavasti. Yrityksen koon kasvaessa ja toiminnan diversifioituessa funktionaalinen organisaatio⁴ aiheuttaa ongelmia toiminnan koordinoinnissa, vastuun rajaamisessa ja valvonnassa. Ongelmat ovat ratkaistavissa siirtymällä hajautettuun organisaatorakenteeseen, jolloin yritys jaetaan liiketoiminta-alueiden perusteella tulosityksiköihin. Tulosityksiköillä on autonomia operatiivisen toiminnan osalta. Keskusjohto, joka ei osallistu yksikköjen operatiiviseen toimintaan, vastaa strategian kehittämisestä ja yksikköjen valvonnasta. Tulosityksikköorganisaatio on funktionaalista organisaatiota tehokkaampi organisaatiomuoto, koska se eriyttää strategisen ja operatiivisen päätöksenteon. Kun jokainen tulosityksikön vaikutus yrityksen kokonaistulokseen on todettavissa, lisää se mahdollisuuksia resurssien optimaaliseen kohdentamiseen yrityksen sisällä. (Hill & Pickering, 1986.) Toiminnan tehostaminen on avaintekijä parannettaessa metsäteollisuuden kilpailukykyä. Fuusioiden tuomat suuret tulosityksikköorganisaatiot tuovat mukanaan tärkeitä etuja. Synergiaa saavutetaan erikoistumisella sekä tehostamalla logistiikkaa ja markkinointia.

Tulosityksikköorganisaation etuina voidaan pitää myös päätöksenteon nopeutumista ja päätösten laadun parantumista. Päätösten laadun tulisi olla hyvä, koska päätöksen voi tehdä henkilö, joka tuntee tilanteen hyvin ja jolla on tilanteesta eniten tietoa. Päätöksenteko on nopeampaa, koska päätökset voidaan tehdä paikanpäällä, niiden henkilöiden toimesta, jotka tuntevat olosuhteet ja niissä tapahtuneet muutokset. Erityisesti metsäteollisuudessa tulosityksikköorganisaatioilla pyritään parantamaan kykyä reagoida asiakkaiden muuttuviin tarpeisiin. Vastuun antaminen

⁴ Funktionaalisisessa eli toimintokohtaisessa organisaatiossa keskeistä ovat toiminnot, jotka muodostavat työnjaon perustan kullekin eri organisaatiotasolle. Funktionaalisisista organisaatioista alkaa syntyä tulosityksikköorganisaatioita silloin, kun perinteisiä linjatoimintoja, kuten valmistusta ja markkinointia, aletaan siirtämään toiminta-alueiden sisään. (Näsi 1988, 165 - 170.)

tulosityksiköiden johdolle tekee johtajien työstä haastavan, mikä sitten ilmenee motivoituneena työpanoksena. Päätöksenteon vastuun hajauttaminen tulosityksikkötasolle mahdollistaa organisaation ylimmän johdon vapautumisen päivittäisten toimintojen johtamisesta strategiseen suunnitteluun. Haittana voidaan mainita mahdollinen tulosityksiköiden keskinäinen kilpailu, joka voi johtaa koko organisaation voittojen vähenemiseen. (Drury 1983, 731.) Vaikka tulosityksikkörakennetta usein luonnehditaan hajautetuksi johtamisrakenteeksi, saattaa se monissa tapauksissa merkitä pikemminkin keskittämistä. Tulosityksikköorganisaatio siirtää päätäntävaltaa konsernin johdolta tulosityksiköiden johdolle, mutta pakottaa samalla tulosityksiköt toimimaan keskitetysti johdettuina laitoksina, joille voidaan asettaa standardoidut tulosmitat. (Mintzberg 1979, 385.)

4.2 Tulosityksikköorganisaation eri toimintamuodot

Kaplan ja Atkinson (1982) ovat jakaneet tulosityksiköt viiteen ryhmään: standardikustannusvastuuyksikkö (standard cost centers), markkinointiyksikkö (revenue centers), kehitys- ja tutkimusmenoista vastaava yksikkö (discretionary expense centers), tulosityksikkö (profit centers) ja investointiyksikkö (investment centers). Yksiköt eroavat siinä, kuinka helposti suoritteita kyetään mittaamaan sekä valinnanvapaudessa, joka paikallisjohtajille annetaan panoksien hankkimisessa ja tuotettavien suoritteiden määrittämisessä. (Kaplan & Atkinson 1982, 529.)

Standardikustannusvastuuyksikön toiminnassa kyetään määrittämään ja mittaamaan tuotos sekä määrittämään, kuinka paljon panoksia tarvitaan kunkin tuotoksen tuottamiseen. Yleensä yksikköä pidetään valmistusoperaationa, jossa jokaista suoritetta varten on olemassa standardimäärä standardihintaista raaka-ainetta, työtä, energiaa ja avustavia palveluita. Yleisesti ottaen yksikön johtajia ei pidetä vastuussa toimintovaihtoehtojen määrästä yksikössään. He ovat vastuussa siitä tehokkuudesta, jolla he kohtaavat ulkopuolisen kysynnän niin kauan, kuin kysyntä on heidän yksikkönsä tuotantokapasiteetin rajoissa. Tehokkuutta mitataan niiden panosten määrässä, jotka kulutetaan tuotettaessa kysytty määrä suoritetta. (Kaplan & Atkinson 1982, 529 - 530.)

Tyypillistä markkinointiyksikölle on, että se hankkii valmiita tavaroita valmistusdivisioonalta ja on vastuussa näiden tavaroiden myynnistä ja jakelusta. Jos markkinointiyksiköllä on valinnanvapaus hinnanasettelussa, on se silloin vastuussa tuottamistaan bruttotuotoista. Kehitys- ja tutkimusmenoista vastaavat yksiköt tuottavat suoritteita, joita ei voida mitata rahamääräisissä mitoissa. Niiden toimintaa voidaan tarkastella tehokkuutta mittaamalla. Tämä voidaan määritellä siten, että katsotaan, onko asetetut tavoitteet saavutettu. (Kaplan & Atkinson 1982, 531 - 532.)

Vastuuyksikköä, jonka johdolla on vastuu sekä tuotannosta että myynnistä, kutsutaan tulosityksiköksi. Kun yksikön johdolle annetaan mahdollisuus vaikuttaa yksikön tuottoihin ja kustannuksiin, sille siirtyy samalla vastuu yksikön tuloksesta. Yksikön markkamääräinen kate tai tulos toimii tulosityksikön suorituksen mittarina. Investointiyksikön johto voi operatiivisen päätöksenteon ohella vaikuttaa myös yksikön sitoman pääoman määrään. Yleisesti käytettyjä tapoja investointiyksikön suorituksen mittaamisessa on yksikön tuloksen suhteuttaminen sen sitomaan pääomaan. (Kaplan & Atkinson 1982, 533.)

5. KAJAANIN PAPERITEHTAAN PERUSTAMINEN JA KEHITYKSEN PÄÄPIIRTEET⁵

Tutkimuksen kohteena on UPM-Kymmene Kajaanin tulosyksikkö. Kajaanin tulosyksiköllä on pitkät perinteet. Tehdas perustettiin nimellä Kajaanin Puutavara Oy vuonna 1907. Toiminta aloitettiin sahatavaran myynnillä. Myytävät tuotteet olivat sahattua ja höylättyä puutavaraa, ovien ja ikkunoiden kehyslautoja ja listoja. Alusta alkaen markkinoiden pääpaino oli ulkomailla. Toiminnan laajentumiseksi tehtiin suunnitelmia, ja niinpä vuonna 1910 valmistui sellutehdas. Sahan ja sellutehtaan ohella yhtiö rakensi niiden toimintaa tukevia laitoksia. Tehtaiden toimintakykyä parannettiin jatkuvasti, ja metsäomaisuutta hankittiin puunsaannin varmistamiseksi.

Vuonna 1917 päätettiin hiomon rakentamisesta ja yhtiön ensimmäisellä paperikoneella alkoi tuotanto vuonna 1919, joka oli sodan jälkeisen noususuhdanteen paras aallonharja. Yleisesti voidaan todeta, että yhtiö pystyi vuosina 1914 - 1922 rakentamaan huomattavasti uutta tuotantokykyä ilman, että velkaantumisaste olisi sanottavasti noussut. Oman pääoman suhde omaisuustaseen loppusummaan pysyi koko kauden jokseenkin samalla tasolla. Osakepääomaa korotettiin viisi kertaa: kolme maksullista osakeantia ja kaksi ilmaisiantia.

Lisää kasvua toimintaan ruvettiin hakemaan 1930-luvun puolivälin lähestyessä. Oulun sahojen yhteyteen suunniteltiin vuosisadan alusta asti sellutehdasta. Veitsiluoto-osakeyhtiö tiedusteli Kajaani-yhtiön kiinnostusta rakentaa yhteinen 80 000 tonnin sulfaattitehdas Ouluun. Silloinen Kajaani-yhtiön johtaja uskoi, että valtion yhtiön kanssa yhteistoiminnassa Kajaani-yhtiö saisi entistä paremman aseman valtion kanssa asioidessa. Toinen tärkeä näkökohta oli, ettei Oulujoen vesistöalue kestäisi kuin yhden tehtaan. Yhteisen tehtaan perustaminen sai kummankin yhtiön päättävien elinten kannatuksen. Oulu-osakeyhtiö perustettiin 1935, ja se aloitti toimintansa seuraavan vuoden alussa. Kajaani-yhtiö nousi 1930-luvulla maan johtavien sellunvalmistajien joukkoon. Se oli helposti valkaistavan sulfiittisellun markkinajohtaja Euroopassa. Sellutehtaan kehittäminen hallitsi yhtiön sisäistä pääomien käyttöä. Saha ja paperitehdas jäivät väkisin

⁵ Luvussa esitetyt tiedot on otettu pääosin Kajaani Oy:n historiikista, Puusta elävä Kajaani Oy 1907-1982, jonka on kirjoittanut Sakari Virtanen.

varjoon, sillä Veitsiluodon kanssa perustettu ja toimintaansa aloitteleva Oulu-yhtiö vaati osansa Kajaani-yhtiön aineellisista ja henkisistä voimavaroista. Kajaanissa yhtiö aloitti Ämmänkosken vesivoimalan rakennustyöt vuonna 1939, ja 1940 aloitettiin Koivukosken voimalan työt sekä ostettiin Tihisenniemen tehdasalue, missä yhtiö nykyisin sijaitsee. Toiminnan laajentuessa Kajaanin puutavara osakeyhtiön nimi muuttui vuoden 1945 alusta Kajaani Oy:ksi.

1950-luvun loppupuolella, kun metsäteollisuus yleensä vahvistui ja pystyi tarttumaan heti alusta alkaen kaupan vapautumisen tarjoamiin mahdollisuuksiin, Kajaani-yhtiön myyntimäärät ja liikevaihto polkivat paikoillaan. Velkaa yhtiöllä oli enemmän kuin vuosikymmenen alkupuolella. Paperitehdasajatusta viriteltiin kuitenkin vuonna 1960. Huhtikuussa 1961 johtokunta teki periaatepäätöksen Tihisenniemelle rakennettavasta 68 000 tonnin paperitehtaasta, jonka päätuote oli korkealaatuinen aikakausilehtipaperi. Myös uusi hiomo valmistui, ja vanhan toiminta oli tarkoitus lopettaa. Pk 2:n, kuten uutta paperikonetta kutsuttiin, rakentamista pidettiin tärkeänä, jotta paperitehtaan lisääntyvä sellunkäyttö nostaisi sellutehtaan tuotantoa ja parantaisi kannattavuutta. Tämä tavoite myös saavutettiin.

Periaatepäätös Pk 3:n rakentamisesta tehtiin vuonna 1966. Uuden koneen suunniteltu tuotantokkyky oli 125 000 tonnia sanomalehtipaperia vuodessa, mikä oli kaksi kertaa suurempi kuin Pk 2:n siihenastinen tuotantoennätys. Tuotanto uudella koneella alkoi kesäkuussa 1971. Suomussalmen Puu Oy:n pakkohuutokaupassa 1969 yhtiö osti sahan, ja vuonna 1974 Oulussa sijaitseva Toppila Oy:n sellutehdas sulautettiin Kajaani-yhtiöön. Toppilan tehtaan ostohalun takana oli kolme päänäkökohtaa. Toppilasta saataisiin oma, jo toimiva tukikohta rannikolle, metsäteollisuuden sisäiseen sopimukseen perustuva puun hankintaosuus suurenisi, ja uuden puunostajan tunkeutuminen Oulujoen vesistöalueelle voitaisiin torjua.

Yhtiö päätti vuonna 1970 laajentua uudelle teollisuuden alalle, elektroniikkateollisuuteen. Toiminta aloitettiin Kajaanissa yhteistyössä Oulun yliopiston kanssa. Kajaani-yhtiön elektroniikkateollisuuden toisena tuotantoyksikkönä aloitti vuonna 1977 toimintansa Kempeleen tehdas. Kaksi vuotta myöhemmin Kempeleen tehtaan toiminta siirrettiin Kajaaniin, kun Kajaanin teollisuuskylän toinen vaihe valmistui. Vuonna 1983 Kajaani Oy:n elektroniikasta muodostettiin kaksi itsenäistä yhtiötä Oy Edacom Ab ja Kajaanin Elektroniikka Oy. Vuodesta

toiseen jatkuneen raskaan tappiollisuuden vuoksi Kajaani-yhtiö katsoi parhaaksi luopua elektroniikkateollisuudesta. Irtaantuminen tapahtui kahdessa vaiheessa. Vuonna 1983 yhtiö jäi vähemmistöosakkaaksi perustettuihin elektroniikkayhtiöihin, koska haluttiin mahdollistaa elektroniikkateollisuuden pysyvyys ja elinkelpoisuus Kainuussa. Lopullinen ratkaisu tehtiin seuraavana vuonna, jolloin Kajaani-yhtiö myi uusien yhtiöiden kaikki osakkeensa Valmet Oy:lle.

Kajaani Oy:n liiketoiminnan määrälliseen kasvuun vaikuttivat 70-luvun alkupuoliskon kaksi rakennemuutosta, sanomalehtipaperituotannon lisäys sekä Toppilan sellutehtaan osto. Lähes koko vuosikymmenen ajan mekaanista metsäteollisuutta modernisoitiin ja laajennettiin sekä nostettiin jalostusastetta. Tärkein muutos oli sanomalehtipaperituotannon laajeneminen edelleen sekä sellutuotannon supistaminen. Tuotantolaitosten käyntiaste oli hyvä vain murto-osalla tehtaista 70-luvulla. Kun lisäksi tuotteiden maailmanmarkkinahinnat olivat kustannustasoon verrattuna liian alhaiset, metsäteollisuus koki sotien jälkeisen ajan pisimmän kriisikauden vuosina 1975 - 1978. Kajaani Oy:ssä, kuten muissakin metsäteollisuusyrityksissä, tuotevarastojen annettiin paisua ylisuuriksi ja uskottiin, että se voitaisiin helposti purkaa parin vuoden sisällä. Samalla haluttiin turvata henkilökunnan täystyöllisyys. Lama kuitenkin jatkui ja syveni. Varastot jouduttiin purkamaan pienentämällä tuotantolaitosten käyttöastetta, ja samalla jouduttiin puuttumaan palkkakustannuksiin lomauttamalla henkilökuntaa. Lamakausi kuitenkin opetti ainakin seuraavat asiat: tuottavuutta oli parannettava ja velkaisuutta sekä suhdanneherkkyyttä oli pienennettävä. (Saikkonen 1980.)

Yhtiön puutyötehtaat siirrettiin Petäisenniskan teollisuuskylään 1978, ja ne itsenäistyivät omaksi tulosityksikökseen vuonna 1979. Samana vuonna yhtiön johtokunta päätti, että Kajaaniin rakennetaan neljäs paperikone, jonka vuosituotanto on 170 000 tonnia sanomalehtipaperia. Samalla päätettiin, että Kajaanin sulfiittitehtaan toiminta lopetetaan Pk 4:n käynnistyessä. Pk 4:n vihkiäiset pidettiin elokuussa yhtiön 75-vuotisjuhlien yhteydessä. Seuraavana vuonna 1983 Pk 1:n tuotanto lopetettiin. Koneen valmistamien paperilaatujen kysyntä oli pudonnut jyrkästi. Uudistaminen ei ollut teknisesti eikä taloudellisesti mahdollista. Myös Toppilan tehdas suljettiin kannattamattomana vuonna 1985. Energiayhtiö Kainuun Voima Oy (Kavo) perustettiin vuonna 1986 yhteistyössä Kajaanin kaupungin kanssa turvaamaan yhtiön sähkön saanti.

Vuonna 1984 julkisuuteen tulleen, KOP:n malliksi nimitetyn, suunnitelman tarkoituksena oli Kajaanin, Kemin ja Oulu-yhtiöiden yhdistäminen. Yhdistämisellä oli pyritty siihen, että kilpailukyvyn parantamisen vaatimaa uudisrakentamista kyetään toteuttamaan kokonaisvaltaisesti ja riittävän suurella omarahoitusosuudella. Hanke sai poliittista väriä, kun sosiaalidemokraatit eivät voineet hyväksyä, että valtion eli Veitsiluoto Oy:n olisi luovuttava Oulu-yhtiöistä. Heidän mielestään Pohjois-Suomen metsäteollisuutta voidaan kehittää myös Veitsiluodon ympärille. Tämä ajatus sai vastaansa keskustalaiset, joiden mielestä Lapin puuhankintaa ei saa jättää yhden ostajan varaan. Yhdistymishanke kaatui myöhemmin.

Kajaani Oy:n toiminta laajeni nopeasti vuosina 1984 - 1989. Vientitoiminta oli vilkasta, ja yhtiön kannattavuus oli hyvä. Tehtaan saha modernisoitiin vuonna 1988, ja sen kannattavuus nousi uudistuksen myötä huomattavasti. Tehtaan tekninen taso oli saatu pitkäjänteisellä työllä kilpailukykyiseksi, ei ainoastaan kotimaisilla markkinoilla, vaan myös kansainvälisessä kilpailussa laitosten tulokset olivat hyvät. Selvimmin tämä näkyi paperikoneiden tuotannoissa ja toimituskyvyissä. (Valtanen 1989.)

Kajaani Oy:n sulautuminen Yhtyneet Paperitehtaat Oy:öön toteutui vuonna 1989. Kajaanin fuusioituminen Yhtyneisiin Paperitehtaisiin johtui omistus pohjasta, Yhtyneiden ja Kajaanin pääomistajat olivat Pohjola-yhtymä ja KOP. Entisestä Kajaani Oy:stä Kajaanin tulosyksikköön jäi vain energiaosasto ja Kajaanin kolme paperikonetta, jotka olivat itsenäisiä tulososastoja. Vuoden 1990 lopussa Yhtyneet Paperitehtaat Oy ja Rauma-Repola Oy yhdistettiin kombinaatiofuusiossa Repola Oy:ksi. Repola Oy aloitti neuvottelut fuusiosta Kymmenen kanssa jo vuoden 1993 puolella ja kesällä 1994 asia oli valmis päätettäväksi. Hanke kaatui kuitenkin aivan loppuvaiheessa osakkeiden vaihtosuhteeseen. Suurin yksittäinen tekijä oli Rauman arvostaminen. Raumalla ei ollut pörssissä noteerattua markkina-arvoa. Kun se saatiin vuoden 1995 kesällä, fuusio neuvoteltiin loppuun ripeässä tahdissa. Repola Oy:n ja Kymmenen Oy:n fuusio astui virallisesti voimaan 30.4.1996. Yhtiön uudeksi nimeksi tuli UPM-Kymmene Oy. Yhdistymistä edisti myös KOP:n ja Unitaksen yhtyminen Merita pankiksi keväällä 1995. Kymmenen ja Repolan pääomistajat olivat enimmäkseen samoja kuin uuden pankin omistajat.

6. KAJAANIN TULOSRYKSIKÖN JOHDON LASKENTAJÄRJESTELMÄN MUUTOKSET JA MUUTOKSIIN VAIKUTTANEET TEKIJÄT

Normatiivisen opin mukaan johdon tehtävät voidaan jakaa kolmeen eri tasoon: strategiseen suunnitteluun, johdon valvontaan ja operatiiviseen valvontaan. Nämä kaikki kolme funktiota sisältävät eri suhteessa johdon laskentatoimelle asetettuja tehtäviä, jotka ovat organisointi-, suunnittelu-, valvonta-, motivointi- ja kommunikointitehtävä. Luvussa tarkastellaan johdolle ja johdon laskentatoimelle asetettujen tehtävien toteuttamisessa avustavia laskelmia ja raportteja aikaisemmin käytettyjen menettelytapojen ja periaatteiden mukaan. Luvussa esitetyt raportit ja laskelmat havaittiin tutkimuksessa case-yrityksen johdon laskentajärjestelmän kannalta oleellisimmiksi.

6.1 Vuodet ennen Yhtyneitä Paperitehtaita: vuodesta 1984 vuoteen 1989

Yrityksen toiminnassa vuosina 1984 - 1989 ei tapahtunut mitään yrityksen ulkoisista tekijöistä johtuvaa muutosta. Ainoa organisaation sisäisistä tekijöistä johtuva merkittävä muutos oli laskentajärjestelmän kehittäminen. Kajaani Oy:n keskushallinto ja pääosa tuotantolaitoksista; paperitehdas, saha, höyryvoimala ja kaksi vesivoimalaa olivat Kajaanissa. Lisäksi yhtiöllä oli sahat myös Suomussalmella ja Sotkamossa sekä vesivoimalat Kuhmossa ja Sotkamossa. Kajaani Oy:n konserniin kuului edellä mainittujen emoyhtiön laitosten ohella Oulux Oy:n ikkunatehdas Oulussa, ovitehdas Kajaanissa, ulko-ovitehdas Toijalassa sekä ikkuna-ovitehdas Keiteleellä. Oulux Oy oli yhtiön kokonaan omistama tytäryhtiö samoin kuin arvopaperikauppaa harjoittava Oy Hasto Ab. (Valtanen 1989.) Paperin myynti maailmalle hoidettiin myyntiyhdistys Finnpapin välityksellä. Suomen myynnistä huolehti Suomen Paperi. Finnpapilla oli myyntikonttoreita ympäri maailmaa, ja ne huolehtivat suorat asiakaskontaktit ja asiakaslaskutuksen. Kajaanissa tehtiin ns. tehdaslaskutus, jossa tehdas veloitti Finnpapia myydystä määrästä. Finnpapilla oli tärkeä rooli myös kuljetustoiminnassa, hintatason määrittämisessä, budjetoinnissa ja tilausten saannissa, sillä tilaukset tulivat Finnpapin kautta tehtaille. Kaplanin ja Atkinsonin (1982) mukaan Finnpap voidaan luokitella toimintansa luonteen takia markkinointiyksiköksi.

Kajaani Oy:n yhtiöt jaettiin kahteen ryhmään tulosityksiköiksi ja kustannusyksiköiksi. Tulosityksiköitä olivat seuraavat osastot: paperitehdas paperikoneineen, sahateollisuus, energiaosasto ja puutyötehtaat. Metsäosastoa pidettiin toimintansa luonteen ja yleisen markkinahinnan puutteen takia kustannusyksikkönä, joka pyrki toiminnassaan kustannusten minimointiin. Metsäosaston tehtävänä oli huolehtia paperitehtaan tuotantoprosessissa tarvittavan puun hankinta. Kustannusyksiköksi oli määritelty sellaiset vastuuyksiköt, joiden suoritteita ei käytännön syistä voida markkamääräisesti mitata ja joihin kannattavuusmittarit eivät näin ollen sovellu. Muita tällaisia yksiköjä olivat mm. talous- ja hallinto-osasto, eräät tekniset osastot sekä yrityspalveluosasto (liite 1).

Kajaani Oy:n johtamismalli oli hyvin toimitusjohtaja- ja johtoryhmäpainotteinen. Ylimpään johtoon eli johtoryhmään kuuluivat toimitusjohtaja ja osastojen johtajat. Toiminnan suunnittelu, valvonta ja toimeenpano oli keskitetty johtoryhmälle. (Valtanen 1989.) Raportointivelvollisuus taloudellisista tapahtumista oli talousosastolla ja johtoryhmällä. Tuotannon tehtävänä oli tehdä tonneja. *"Paperitehtaan koettu vastuu oli hyvä hyötysuhde, hyvä tuotanto ja laatu."* (Ketonen 1997) Ruotsalaisen (1985) tekemässä tutkimuksessa, Kajaani Oy:n yrityskuva, tuli selvästi esiin paperitehtaan henkilökunnan tyytymättömyys organisaation keskitettyyn johtamistyyliin ja puutteelliseen tiedottamiseen. Puutteellinen tiedottaminen heijastui myös raportoinnissa. *"Raportointi oli hyvin rajoittunutta ja henkilökunnalle kerrottiin "se mitä haluttiin". Vain ylemmille toimihenkilöille pidettiin kuukausikokoukset, joissa jaettiin tietoa siitä, miten edellinen kuukausi oli mennyt. Tämä aiheutti sen, että tehtaalla syntyi runsaasti erilaista keskustelua siitä, millainen taloudellinen tulos oli kunkin kauden jälkeen."* (Heikkinen 1997) Normatiivisen opin mukaan strategisen suunnittelun suorittaa organisaation ylin johto, johdon valvontaa suoritetaan organisaation kaikilla tasoilla, ja operatiivisen valvonnan vastuu on työnjohdolla. Jaottelu on esitetty aikaisemmin luvussa 2.2. Kajaani Oy:ssä ei normatiivisen opin mukainen tulosityksikköorganisaationohjaus täyttnyt. Strategisen suunnittelun ja johdon valvonnan suoritti organisaation ylin johto. Operatiivisen valvonnan vastuu oli työnjohdolla.

Tulosjohtamisajattelun erilaisia tarkastelukulmia ovat tulosjohtamisen näkeminen johtamistyötä palvelevana prosessina, sidosryhmien hallintatapana, tulosvastuun ja vallan hierarkiana, inhimillisenä vuorovaikutusprosessina, systemaattisena johtamisjärjestelmänä tai jatkuvana

organisaation ja sen jäsenten kehitysprosessina (Santalainen, Voutilainen & Porenne 1988, 45). Kajaani Oy:n toimintaa ohjattiin ns. tulosjohtamisjärjestelmän avulla määrittelemällä yhtiölle ja sen osa-alueille toiminnan tavoitteet, eli tulostavoitteet, jotka olivat ohjeena ohjaamisvastuussa olevien henkilöiden päivittäisessä toiminnassa ja päätöksenteossa. Tärkeää tavoitteiden määrittelyssä katsottiin olevan, että ne olivat selkeästi määriteltyjä ja dokumentoituja sekä riittävän laajasti tiedostettuja. Näin uskottiin varmistettavan, että henkilöstö panostaa tavoitteiden saavuttamiseen. Lisäksi sen katsottiin motivoivan henkilöstöä paremmin. Tulostavoitteet muodostivat myös hyvän pohjan organisaation jatkuvalla kehittämiselle. (Valtanen 1989.)

Kajaani Oy:n yhtiötason perustavoitteet luokiteltiin neljään ryhmään; kannattavuus, rahoitus, kasvu ja kehitys ja sosiaaliset tavoitteet. *"Tavoitteiden asetannan tarkoituksena oli muodostaa yhteinen "kieli" yrityksen sisällä. Kun laskentasäännöt olivat yhtenäiset, mahdollisti se eri yksiköiden vertailun sekä antoi selvät raamit milloin voitiin puhua hyvästä tai huonosta tuloksesta."* (Ketonen 1997) Kannattavuusmittareita olivat katelaskelma, jonka viimeinen rivi muodosti varsinaisen mittarin, pääomantuotto prosentti (ROI), joka mahdollisti erilaisten liiketoimintojen suhteellisen kannattavuuden mittaamisen sekä oman pääoman tuotto prosentti, jonka oli oltava pitkällä tähtäimellä kilpailukykyinen sijoitusvaihtoehtojen kanssa (liite 2). Katelaskelmassa käytettiin seuraavia laskentaperiaatteita. Voitto laskettiin myynnin perusteella. Muuttuvat kustannukset laskettiin fifo-periaattein. Niin sanottujen yhteisten osastojen (keskushallinto, talous- ja hallinto-osasto, tekniset osastot, yrityspalveluosasto) kustannukset jaettiin sovittujen jakosääntöjen mukaan tulosityksikölle. Kuitenkin erikseen sovittavat tulosityksikköjen toimintaan liittymättömät kustannuserät jätettiin jakamatta. Poistot laskettiin indeksillä korjatuista alkuperäisistä hankintamenoista Suomen Metsäteollisuuden keskusliiton poistoaikasuositusten mukaisesti tasapoistoina. Korot otettiin huomioon todellisina. Yhtiön korot jaettiin tulosityksikölle liikepääoman osalta vuosittain etukäteen määrättävän korkoprosentin mukaisesti ja loput käyttöomaisuudelle indeksoitujen arvojen suhteessa. Myyntisaamisten kurssierot kohdistettiin tulosityksiköille aiheuttamisperiaatteen mukaisesti. Muut kurssierot käsiteltiin kuten korot. Elinkeinoverot huomioitiin todellisina ja jaettiin liikevaihdon suhteessa (liite 3). (Tulosmittarityöryhmän raportti 1987.)

Sidottu pääoma muodostui liikepääomasta ja käyttöomaisuudesta. Liikepääomaan luettiin rahoitusomaisuus, vaihto-omaisuus ja korottomat velat. Rahoitusomaisuuteen sisältyivät lainasaamiset. Muita korollisia saamia ei sisällytetty liikepääomaan. Liikepääoma jakaantui suoraan tulosityksiköille kohdistettaviin sekä ns. yhteisiin ja yhteisten osastojen liikepääomaeriin. Yhteiset liikepääomaerät kohdistettiin tulosityksiköille sovituin jakosäännöin. Kuluvan käyttöomaisuuden arvona käytettiin indeksillä korjattua alkuperäistä hankintamenoa, joka puolitettiin. Taustalla oli ajatusmalli, että kuluva käyttöomaisuudesta on aina keskimäärin puolet käyttöajasta jäljellä tai toisin sanoen puolet poistettu. *"Tällä laskentatavalla pyrittiin myös eliminoimaan n.s. ikäharha, johon todellinen poistamattoman hankintameno käyttää helposti johtaa."* (Ketonen 1997) Käyttöomaisuuteen luettiin kaikki vuosien aikana käyttöomaisuuteen aktivoituneet menot siihen asti, kunnes niiden em. pitoaika oli kulunut umpeen. Maa- ja vesialueiden, arvopapereiden ym. kulumattoman käyttöomaisuuden osalta käytettiin ns. käyvän arvon periaatetta. (Tulosmittarityöryhmän raportti 1987.)

Rahoituksen osalta tavoitemittarin asettaminen keskittyi kahteen pitkällä tähtäimellä oleelliseen näkökulmaan: rahoitusrakenne ja lainojen hoitokyky. Rahoitusrakenteen tunnuslukuna käytettiin omavaraisuusastetta, joka yhtiön sisäisessä laskennassa laskettiin laskennallisen oman pääoman mukaan. Heikkoutena oli lukuarvon vertailukelvottomuus ulkoiseen tilinpäätösanalyysiin sekä se, että vastaavaa lukua vertailua varten ei saatu muista tehtaista. Lainojen hoitokykyä mitattiin tunnusluvulla lainojen takaisinmaksuaika. (Tulosmittarityöryhmän raportti 1987.)

Yhtiön toiminnan jatkuminen pitkällä tähtäimellä edellytti toimintaosuuden säilyttämistä ja kasvattamista omalla toimialalla. Sen katsottiin tapahtuvan joko markkinaosuutta kasvattamalla, laadullista jalostusarvoa lisäämällä tai siirtymällä uusille tuote- ja markkina-alueille. Kasvun ja kehityksen tavoitemittarina käytettiin liikevaihdon kasvuprosenttia. (Tulosmittarityöryhmän raportti 1987.)

Yhtiön oman henkilöstön ja yhtiön eri sidosryhmien asenteellisten mielikuvien katsottiin vaikuttavan yhtiön ja sidosryhmien kanssakäymisen helppouteen. Positiivisina niiden katsottiin edistävän yhtiön kannalta myönteisiä toimintoja. Yhtiön sisäinen ja ulkoinen yrityskuva kuului

tärkeimpiin tavoitteisiin. Näistä periaatteista johdettiin tulosityksiköiden tavoitemittarit. (Tulosmittarityöryhmän raportti, 1987.) *"Mittarit eivät kuitenkaan toimineet hyvin käytännössä, niiden määrittelijöiltä löytyi enemmän intoa kuin taitoa käyttää mittareita käytännössä, lisäksi fuusioituminen Yhtyneisiin Paperitehtaisiin tapahtui kaksi vuotta tavoiteasetannan jälkeen".* (Heikkinen 1997)

6.1.1 Johdon laskentatoimi

Määrittelemällä johdon laskentatoimen periaatteet pyritään siihen, että tuotettu tieto on vertailukelpoista ja lukija ymmärtää raportin sisällön merkityksen. Budjetin merkitys yrityksen toiminnassa on merkittävä, sillä sen avulla asetetaan tavoitteita, motivoidaan toimijoita ja arvioidaan suorituksia. Budjetti muodostaa perustan tarkkailulaskelmien laatimiselle. Investointipäätöksillä on myös suuri merkitys yrityksen toiminnalle. Ne sitovat suuria summia rahaa pitkällä aikavälillä ja niistä saadaan tuloja yleensä vasta vuosien jälkeen. Ne ovat merkittäviä myös siten, että niillä luodaan yritykselle toimintamahdollisuuksia.

6.1.1.1 Laskentajärjestelmä

Vuonna 1984 Kajaani Oy:ssä aloitettiin laskentatoimen järjestelmien kehittäminen, ja uusi järjestelmä valmistui muutamia vuosia ennen fuusioitumista Yhtyneisiin Paperitehtaisiin. Laskentajärjestelmä oli ollut ajastaan jäljessä, tilikoodistot olivat monimukaisia; niitä oli pitänyt kehittää mahdollisuuksien mukaan liiketoiminnan kasvaessa ja monipuolistuessa. Koodien monimutkaisuuksien ja päällekkäisyyksien takia raporttien kokoaminen oli ollut työlästä käsityötä. Lisäksi järjestelmän ongelmat olivat olleet aikataulullisia ja laadullisia. Raportointi oli hidasta ja työlästä manuaalisesti suoritettavaa työtä. Lisäksi johto tarvitsi yhä enemmän tietoja sisäisestä laskennasta päätöstensä tueksi. (Valtanen 1989.)

Laskentajärjestelmien kehittämisen jälkeen tiedot syntyivät tehdasjärjestelmissä, joista ne tulivat tilityksinä laskentajärjestelmään. Siis tehdasjärjestelmä palveli muiden toimintojensa ohella laskentajärjestelmää. Tilityksiä tuli paperitehtaan tilausten käsittelyjärjestelmästä, sahan laskutusjärjestelmästä, osto-osastolla käytössä olevasta ostojärjestelmästä, osto-osaston

varastojärjestelmästä, palkkajärjestelmästä ja niin edelleen. Aineisto poimittiin niin sanotusta postilaatikosta sisäänlukuun ja moniin oikeudellisuustarkistuksiin. Sisäänluvussa aineisto muokattiin eri osajärjestelmiin sopiviksi aineistoiksi. (Valtanen 1989.)

6.1.1.2 Budjetointi

Budjetti on suunnitelma, joka tavallisimmin on esitetty rahamääräisenä ja yhtä vuotta varten. Budjetin laadinta on itse asiassa pitkän aikavälin suunnitelman ensimmäisen vuoden täsmennetty osa. Huomattava ero pitkän aikavälin suunnitelman ja budjetin välillä on, että budjetti jakautuu vastuualueittain eikä ohjelmittain. Budjetin tehtävänä on avustaa johtoa toiminnan tarkkailussa, motivoida johtajia laatimaan suunnitelmia siitä, mitä heidän odotetaan tekevän ja mitä saavuttavan, koordinoida organisaation eri toimintoja ja luoda standardit toteutuksen arvioimiseksi. On tärkeää, että vastuuhenkilöt kaikilta tasoilta osallistuvat budjetin laadintaan. (Anthony 1991, 15 - 92.)

Finnpapin markkinatutkimusosastolta saatiin erilaisia markkinatilannekatsauksia, jonka perusteella laadittiin käyntiastearviot seuraavalle vuodelle. Tämä arvio oli pohjana Kajaani Oy:n budjetissa. Finnpap ja tehdas keskustelivat myytävistä määristä sekä Finnpap määritteli myös hintatason, johon budjetti perustui. Kiinteiden kustannusten budjetointi jaettiin kahdeksi osabudjetiksi. Kunnossapitokustannusten budjetointi suoritettiin vastuuyksikkö ja kunnossapitolajitasalla. Budjetoitavia kunnossapitolajeja olivat; rakennusten, koneiden, sähkölaitteiden, instrumenttien, vesijohtojen ja viemäreiden sekä atk- ja kuljetuskaluston kunnossapito. Muut kiinteät kustannukset budjetoitiin osasto-, vastuuyksikkö-, toiminto- ja kustannuslajitarkkuuteen. Palkkajärjestelmä tuotti aineiston budjetteihin osasto-, vastuuyksikkö- ja henkilöryhmätasolla. Paperitehtaalla budjetoitiin myyntihinta maittain ja asiakkaittain sekä raaka-aineiden ja energian hinnat jne, joiden avulla saatiin paperitehtaan tuloslaskelmat ja eri tuotantolinjojen erilliset tuloslaskelmat. *“Finnpapin ja Kajaani Oy:n budjetit eivät olleet yhtenevät. Finnpapin budjetti oli tavoitteellisempi ja tehtaan realistisempi.”* (Korpi 1997) Lopullinen päätös budjetista tehtiin Kajaani Oy:n ylimmässä johdossa. (Valtanen 1989.)

Kaikista budjeteista koottiin budjettikirja, jonka yleisessä osassa käsiteltiin budjetin perusteet, kannattavuusyhdistelmä koko yhtiöstä, kaikkien osastojen tulosbudjetit, palkkabudjetit, henkilöstöbudjetit, kiinteiden- ja kunnossapitobudjettien yhdistelmät, investoinnit, tuloslaskelmat ja taseet sekä rahoituslaskelmat. Toteutuneet tiedot tulivat tilityksinä tuotanto- ja muilta osastoilta. Toteutuneet tiedot ohjautuivat budjettivertailutietoihin, joista ne saatiin vertailuraportointiin. Budjettitarkistuksia tehtiin vuoden aikana kaksi kertaa. Ensimmäinen tehtiin toukokuussa ja toinen elo-syyskuussa. Budjettitarkistusten tuloksena saatiin vuodelle tarkistettu budjetti, joka viimeisimpien olettamusten mukaan näytti toteutuvan tuloksen. Toukokuun tarkistuksessa pohjana oli toteutunut neljä kuukautta ja loput kahdeksan kuukautta suunniteltiin uudelleen. Syyskuun tarkistuksen pohjana oli kahdeksan toteutunutta ja neljä suunniteltua kuukautta. Budjettitarkistukset taltioitiin omiin versioihin ja toteutuneita tietoja verrattiin sekä alkuperäiseen budjettiin että tehtyyn tarkistukseen. Erot sekä budjettiin että tarkistukseen raportoitiin. (Valtanen 1989.)

6.1.1.3 Investoinnit

Investointihankkeet luokiteltiin pieniin, strategisiin ja kehittämishankkeisiin. Pienet hankkeet olivat alle 200 000 markkaa. Kehittämishankkeet olivat hankkeita, joilla tähdättiin uudistamiseen, menetelmien kehittämiseen ja tuottavuuden parantamiseen silloisilla tuotanto- ja toimintarakenteilla. Strategiset hankkeet olivat suuria hankkeita, joilla tähdättiin esimerkiksi merkittäviin volyymimuutoksiin, kokonaisvaltaiseen uudistamiseen ja uusiin aluevaltauksiin. Hankkeen kannattavuus perustui hankintamenoon, pitoaikaan, investoinnilla aikaansaatuun tuottoon ja laskentakorkoon. Laskentakorko päätettiin vuosittain budjetoinnin yhteydessä. Hankkeen varsinaisen hankintamenon lisäksi kannattavuuden laskemiseksi arvioitiin liikepääomavaikutus ja liitännäishankkeet. (Toimitusjohtajan pysyväisohje N:O15 1988.)

Investointihankkeissa koko konsernin toimitusjohtaja hyväksyi investointiehdotukset toteutettavaksi, paitsi ns. pieniä hankkeita, jotka yksikönjohtajat pystyivät hyväksymään toimitusjohtajan hyväksymän määrärahan puitteissa. Yksikön johtajan tehtävänä oli ohjata yksikkönsä investointitoimintaa ja hyväksyä esitykset edelleen toimitusjohtajalle esitettäväksi. Yksikönjohtajan tehtävänä oli myös valvoa investointihankkeiden toteutumista. Yksikön

vastuuhenkilöiden tehtävänä oli laatia investointiesitykset ja määritellä investointihankkeiden seurantatarkkuudet. He vastasivat myös hankkeiden toteuttamisesta ja hankintamenojen ennusteista. Rahoituspäällikön tehtävänä oli koota investointiesitykset ja esitellä ne toimitusjohtajalle yhdessä yksikönjohtajan kanssa. Rahoituspäällikön vastuuna oli myös rahoituksen toteuttaminen. Laskentaosasto hoiti seurantaraportoinnin osana johdon raportointia ja suoritti tarpeelliset kokonaistäsmäytykset. (Toimitusjohtajan pysyväisohje N:O15 1988.) Investointipäätösten tekemistä keskitetysti voidaan perustella siten, että ko. päätösten tekeminen edellyttää tiettyä kokonaisnäkemystä yrityksen asioista, ja tämä edellytys voidaan täyttää sitä paremmin, mitä korkeammalla tasolla organisaatiossa liikutaan. (Honko 1969, 197.)

Investointihankkeen hyväksymisen perustuessa kannattavuuteen laskettiin kannattavuus seuraavien menetelmien avulla: takaisinmaksuajan menetelmä, sisäisen korkokannan menetelmä ja nykyarvomenetelmä. Takaisinmaksuaika ilmoittaa, kuinka nopeasti hankintameno saadaan takaisin. Tällöin myös korkotekijä huomioidaan. Sisäinen korkokanta osoittaa prosentteina sen vuotuisen tuoton, jonka hanke antaa sijoitetulle pääomalle arvioidun käyttöikänsä aikana. Kun sisäinen korkokanta on suurempi kuin laskentakorkokanta, on hanke kannattava. Tuottavuushankkeiden keskinäinen järjestys määräytyi sisäisen korkokannan perusteella. Hankkeen tulevien tuottojen diskontattujen arvojen summa, eli nykyarvon ja hankintamenon erotus, ilmoittaa hankkeen pitoaikana antaman markkamääräisen nykyarvon kokonaistuoton. Diskonttaus tapahtui voimassa olevaa laskentakorkokantaa käyttäen. Päätökset hankkeiden toteuttamisesta tehtiin pääasiassa syksyllä vuosibudjetoinnin yhteydessä. Joissakin tapauksissa päätökset voitiin tehdä myös budjettitarkistusten yhteydessä sekä yksittäistapauksissa, erityisesti suurissa hankkeissa tai muissa nopeasti päätettävissä hankkeissa myös muina aikoina. (Toimitusjohtajan pysyväisohje N:O15 1988.)

6.1.1.4 Raportointi

Suunniteltujen tavoitteiden valvontaa varten tuotettiin Kajaani Oy:ssä erilaisia raportteja. Uusi laskentajärjestelmä mahdollisti sen, että raportit saatiin tulostettua suoraan järjestelmästä ja manuaalista työtä ei tarvittu. Raportti, joka palveli niin johdon kuin rahoituksen laskentatoimenkin tarpeita, oli konsernin tuloslaskelma. Tuloslaskelma on tilikaudelle kuuluvien tuottojen

ja kulujen kokoomalaskelma, joka kertoo yrityksen toiminnan tuloksen päätyneeltä kaudelta. Toteutuneita lukuja vertailtiin budjetoituihin lukuihin ja budjettitarkistuksen tuloksena saatuihin lukuihin (liite 4). Rahoituslaskelmassa vertailtiin kuluvan vuoden toteutuneita ja budjetoituja lukuja keskenään, ja näitä verrattiin vielä edellisen vuoden toteutuneisiin lukuihin. Rahoituslaskelma on selvitys varojen hankinnasta ja niiden käytöstä tilikauden aikana (liite 5). Kannattavuuslaskelma tehtiin koko konsernille sekä kullekin tulosyksikölle (liite 6). Käyttökate osoittaa, kuinka paljon varsinaisesta liiketoiminnasta jää käytettäväksi pitkävaikutteisiin tuotannon-tekijöihin, korkoihin, veroihin ja osinkoihin. Käyttökate laskettiin vähentämällä liikevaihdosta muuttuvat kustannukset sekä kiinteät kustannukset. Käyttökateen eroanalyysissä kerrottiin tulosyksiköiden budjetoitu ja toteutunut käyttökate sekä niiden ero (liite 7). Luottojen ja talletusten seuranta oli myös tarkkaa. Luotot eriteltiin lyhytaikaisiin ja pitkäaikaisiin. Ulkomaanrahamääräiset luotot raportoitiin erikseen päävaluutoittain, jotka olivat USD, GBP, DEM ja SEK. Investointien seurantaraportit kuuluivat myös yhtenä osana johdon raportteihin (liite 8). Graafiset raportit kuvasivat liikevaihtoa, käyttökateä, laskennallista tulosta, tuotantoa, toimituksia ja tuotevarastoja. Lisäksi oli raportteja osakkeiden keskikursseista, pörssivaihdosta ja myyntitoimitusten hinnoista koneittain ja sahatavaralajeittain.

Päivittäin tuotettavia raportteja olivat päivälmoitus, pakatun tuotannon vuorokausiraportti sekä varaston vuorokausi-ilmoitus. Nämä raportit palvelivat operatiivista valvontaa tulosyksikössä. Päivälmoitus kertoi tuotetun konebruttomäärän, hylät, pakatun neton, käyntiajan, koneen seisokit ja katkot sekä syyt näihin, hyötysuhteen, sekä varastotilanteen tehtaalla, satamissa ja asiakkailla. Lisäksi raportti kertoi koneen keskinopeuden, trimmileveyden ja keskineliömassan. Tuotettavat tiedot raporteissa olivat ko. vuorokaudelta, viikon alusta, kuukauden alusta, vuoden alusta sekä edellisen vuoden toteutuman (liite 9).

6.1.2 Yhteenvedo

Tutkimuksen ensimmäisessä vaiheessa, vuodesta 1984 vuoteen 1989, organisaatorakenne pysyi muuttumattomana; emoyhtiön organisaation konkreettiset elementit muodostuivat paperitehtaasta, sahasta, puusepänteollisuudesta, höyryvoimalasta ja neljästä vesivoimalasta. Organisaation arkkityypielementin ainoa merkittävä muutos verrattuna aikaisempaan

toimintaan oli laskentajärjestelmän kehittäminen. Muutoksen aiheuttivat yrityksen sisäiset tekijät. Yrityksen toiminta oli kasvanut, ja sen myötä tilijärjestelmiä oli kehitetty tarpeen mukaan. Tämän seurauksena koodistot olivat monimutkaisia ja manuaalinen raportointi oli työlästä. Yrityksessä havaittiin tarve muutokseen. Laskentajärjestelmän muutoksen edisteenä voidaan mainita taloudelliset seikat, sillä yrityksen toiminnan monipuolisuus oli aiheuttanut sen, ettei laskentajärjestelmä ollut enää ajan tasalla eikä yritys pystynyt enää vastamaan tarvittavan nopeasti asetettuihin raportointivaatimuksiin, ja tiedotkin tulivat myöhässä. Näistä syistä organisaatio menetti hyötyjä. Ympäristön ärsykkeistä johtuvia muutoksia ei löytynyt, joten mikään Laughlinin esittämä muutosmalli ei soveltunut tähän vaiheeseen.

Kuten Mellemvikin ym. (1988) tutkimus osoitti, laskentatoimi ilmaisee ne osat, joille organisaatio antaa vastuuta, ja toiminnot, joista eri osat ovat vastuullisia. Tämä näkyi myös Kajaani Oy:ssä hyvin selvästi. Vastuullisia tulosityksikköjä olivat paperitehdas ja paperikoneet, sahateollisuus, energiaosasto ja puutyötehtaat, jotka pyrkivät asetettuihin tavoitteisiin. Muita yksiköitä pidettiin kustannusyksikköinä, jotka pyrkivät kustannusten minimointiin eikä niiden tulosta voitu markkamääräisesti mitata.

Kajaani Oy:n toiminta täytti Virtasen (1984) esittämät tulosityksikköorganisaation piirteet. Konserni oli jaettu tulos- ja kustannusyksiköihin ja sillä oli keskusjohto, joka vastasi koko konsernin toiminnoista. Yksiköt vastasivat markkamääräisestä tuloksesta, ja yksiköt olivat myös riippuvaisia toisistaan. Esimerkiksi energiaosasto tuotti paperitehtaan paperintuotantoprosessissa tarvitseman sähkön. Tulosityksiköitä ei voida Kaplanin ja Atkinsonin (1982) mukaan pitää investointiyksikkönä, sillä yksikönjohtajilla ei ollut itsenäistä päätäntävaltaa käyttöomaisuus-investoinneista. Kajaani Oy:n kustannusyksiköt ovat Kaplanin ja Atkinsonin (1982) mukaan standardikustannusyksiköitä. Yksikön johtajat olivat vastuussa tehokkuudesta, jolla he kohtaavat Kajaani Oy:n kysynnän: metsäosaston tuli huolehtia paperiprosessissa tarvittavan puun riittävydestä. Virtanen (1984, 21) on esittänyt, että puhdasta investointi- tai tulosityksikköä ei todellisuudessa esiinny, sillä keskusjohto osallistuu suurissakin yrityksissä investointeja koskevaan päätöksentekoon.

Kajaani Oy:ssä laskentatoimea pidettiin myös selvästi vallan välineenä. Se oli keskittynyt keskushallintoon, ja taloudellisten tulosten raportointi oli talousosaston johdon ja ylimmän johdon vastuulla. Laskentatoimi täytti kuitenkin myös normatiivisen näkemyksen mukaiset tavoitteet. Tulosityksiköt raportoivat keskushallintoon, kuinka hyvin ne olivat onnistuneet tavoitteiden saavuttamisessa, ja johdon päätöksentekoprosessi perustui annettuihin tietoihin. Molempien yhteinen tavoite oli vähentää epävarmuutta päätöksenteossa.

Kajaani Oy:ssä pyrittiin tulosjohtamisen avulla määrittelemään yhtiön osa-alueille toiminnan tavoitteet, jotka olivat valvonnan kannalta keskeisessä asemassa. Tavoitteiden asetannan tarkoituksena oli muodostaa yhteinen laskentasäännöstö, joka mahdollisti eri yksiköiden vertailun keskenään sekä antoi selvät raamit, joiden perusteella voitiin puhua hyvästä tai huonosta tuloksesta. Asetettuja tavoitteita olivat kannattavuustavoite, rahoitukselliset tavoitteet, toiminnan kasvun tavoitteet ja sosiaaliset tavoitteet. Kannattavuusmittareita olivat katelaskelma sekä oman pääoman tuotto prosentti. Rahoituksen tavoitemittareita olivat omavaraisuusaste ja lainojen takaisinmaksuaika. Toiminnan kasvun tavoitemittarina käytettiin liikevaihdon kasvuprosenttia. Tavoiteasetannassa ei kuitenkaan onnistuttu, sillä niiden määrittelijät eivät osanneet käyttää mittareita tehokkaasti käytännössä, ja henkilöstö, joka pystyi olennaisesti vaikuttamaan tavoitteiden saavuttamiseen, ei ollut tavoiteasetannassa, eikä tulosten seurannassa mukana.

Johtaminen oli keskitetty johtoryhmälle. Johtamisen keskittyneisyys korostui strategisessa suunnittelussa ja budjetoinnissa. Johtoryhmä asetti päämäärät ja tavoitteet toiminnalle sekä laati budjetin yhdessä Finnpapin kanssa. Strateginen suunnittelu oli enemmän numeeriseen tiedon käsittelyä kuin pohdintaa tulevaisuuden näkymistä. Tämä näkyi siinä, että voimavaroja keskitettiin enemmän taloudellisten mittareiden ja raportoinnin kehittämiseen sekä talouden ja tuotannon seurantaan kuin pohdintaan tuotannollisten tekijöiden ja markkinoiden kehityksestä. Ainoa markkinakehitystä ennakoiva katsaus tuli Finnpapista. Strategisen suunnittelun keskeinen apuväline, investointipäätös, oli tiukasti ylimmän johdon valvonnassa ja toimitusjohtaja päätti yksikköjen investointibudjetin laajuudesta. Vain pienet hankkeet yksikönjohtaja pystyi hyväksymään toimitusjohtajan hyväksymän määrärahan sallimissa rajoissa. Muista investointiehdotuksista päätti toimitusjohtaja. Investointien seurantaraportointi toteutettiin osana johdon raportointia.

Toiminnan taloudellisia vaikutuksia vastuualueittain selvitettyä käytettiin apuna vastuulaskentaa. Sen tuottamia raportteja keskusjohto käytti tulosityksikköorganisaation ohjaamisessa sekä tulosityksikköjen ja niiden johdon suorituksen arvioinnissa. Vastuulaskennan periaatteet oli sovittu koko konsernin sisällä yhteisesti. Budjettitarkkailun toimeenpano oli johtoryhmän alaisuudessa. Budjettitarkistuksia tehtiin kaksi kertaa vuoden aikana. Tarkistuksen tuloksena saatiin vuodelle tarkistettu budjetti. Budjettitarkkailussa verrattiin toteutuneisiin lukuihin alkuperäistä ja tarkistettua budjettia. Tulosten seurantaan varten tuotettiin Kajaani Oy:ssä erilaisia raportteja, jotka toimivat samalla tulosityksiköiden johdon suorituksen arviointiperustana. Suoritusten arviointi perustui tuloslaskelmaan, laskennalliseen tulokseen, rahoituslaskelmaan, kannattavuuslaskelmaan ja käyttökateeseen. Keskeisin suorituksen arvioinnin mittari oli käyttökate.

Tulosityksiköiden johdon tehtävät koskivat operatiivista valvontaa ja siihen liittyviä päätöksiä. Yksiköiden johto ei voinut päättää tuotteiden myyntihinnoista, koska paperin hinnoitteli Finnapp. Myös myynti-, maksu- ja luottoehdoista päättäminen oli Finnappin tehtävä. Päivittäisjohtamisessa yksiköiden johto huolehti tuotannolle asetettujen tavoitteiden saavuttamisesta sille annettujen resurssien mukaan. Valvonnassa mitattiin tuotosta panokseen, ja suorituksia arvioitiin suhteessa asetettuihin tavoitteisiin. Valvonnan apuna käytettiin laskentajärjestelmän tuottamia raportteja: päivälmoitus, pakatun tuotannon vuorokausiraportti sekä varaston vuorokausi-ilmoitus. Raportit kertoivat ainoastaan tuotantoon liittyviä tavoitteita ja toteutumia.

6.2 Yhtyneiden Paperitehtaiden aika: vuodesta 1989 vuoden 1996 kevääseen

Toisessa vaiheessa voidaan tunnistaa useita muutoksia. Suurin koko organisaatiota koskeva muutos oli organisaatiomuutos, josta seurasi muitakin muutoksia. Näitä muutoksia olivat johtamisessa ja laskentajärjestelmässä tapahtuneet muutokset sekä sisäisten laskentaperiaatteiden muutos.

Kajaani Oy:n sulautuminen Yhtyneet Paperitehtaat Oy:öön toteutui vuonna 1989. Yhtyneiden Paperitehtaiden ja Rauma-Repola Oy:n fuusiossa vuonna 1990 tuotannollinen toiminta

ryhmitettiin kolmeen alakonserniin: metsäteollisuutta harjoittavaan Yhtyneet Paperitehtaat Oy:öön, metalliteollisuutta harjoittavaan Rauma Oy:öön ja Oy Rosenlew Ab:hen, jonka toimiala on muovipakkausteollisuus. Repolasta tehtiin omistusyhtiö kahdesta syystä: ovet haluttiin jättää auki tuleville järjestelyille, ja haluttiin turvata Rauman imago ja itsenäisyys. Entisestä Kajaani Oy:stä Kajaanin tulosityksikköön jäi vain energiaosasto ja Kajaanin kolme paperikonetta, jotka olivat itsenäisiä tulososastoja: SC⁶-paperitehdas (paperikone 2), erikoissanomalehtipaperitehdas (paperikone 3) ja sanomalehtipaperitehdas (paperikone 4). Näiden toimintaa tukivat kuitu- ja voimaosasto, tehdaspalvelu, kehitysosasto, henkilöstöosasto ja talousosasto (liite 10). Paperikoneiden yhteenlaskettu tuotantokyky oli 550 000 tonnia paperia vuodessa. Tulosityksikön henkilöstön määrä oli noin 850 henkilöä. Yhtyneet Paperitehtaat Oy:n keskushallinto sijaitsi Valkeakoskella. Konsernin Suomen sahateollisuus keskitettiin Yhtyneiden Paperitehtaiden tytäryhtiölle Yhtyneet Sahat Oy:lle. Paperi myytiin edelleen myyntiyhdistys Finnpapin välityksellä. Ainoa muutos Finnpapin roolissa oli se, että tehtaat ottivat nyt suoraan yhteyttä myyntikonttoreihin niin tilausten, toimitusten kuin rahaliikenteenkin hoitamisessa. Tämä uusi toimintamalli, New Operating model (NOM), alkoi jo Kajaani Oy:n aikana, ja Kajaanin yhdistyessä Yhtyneisiin Paperitehtaisiin projekti saatettiin loppuun.

"Kun Kajaani-yhtiö fuusioitiin Yhtyneisiin, Kajaanissa vallitsi melkoisen epävarmuuden aika. Ei oltu varmoja, jatkaako uusi omistaja tehtaan pyörittämistä, sillä Yhtyneet Paperitehtaat ei ollut kiinnostunut ylläpitämään yksiköitä, jotka eivät olleet kannattavia. Lisäksi Kajaani oli ollut oma itsenäinen yhteisö, joka sijaitsi Kainuussa. Nyt määräykset ja päätökset tulivat Valkeakoskelta." (Heikkinen 1997)

Tulosityksikköorganisaatiossa alinna ovat operatiivisesta toiminnasta vastaavat tulosityksiköt, jotka vastaavat toiminnan sujumisesta ja kehittymisestä tietyllä markkina-alueella pääasiassa olemassa olevien tuotteiden ja toimintamuotojen pohjalta. Näiden yläpuolella on liiketoiminta-alueiden johto, joka vastaa kilpailusta ja toiminnan ja tuotteiden kehittämisestä tietyllä liiketoiminnan alueella. Liiketoiminta-alueiden johdon yläpuolella on konsernin keskusjohto, jonka tehtävänä oli varmistaa, että yrityksen liiketoiminnoista muodostuu tehokas ja synerginen

⁶ SC = (super calendered) kalanterilla kiillotettu, mekaanisesta massasta valmistettu hienopaperi

kokonaisuus. (Virkkunen 1990, 92.) Yhtyneiden Paperitehtaiden liiketoiminta organisoitiin vuoden 1995 alusta toimialoiksi. Painopapereita valmistavat yksiköt muodostivat sanomalehtipaperi- ja aikakauslehtipaperitoimialat, UPM Newsin ja UPM Magazinen. Koska toimialoilla oli yhteisiä tulosityksiköitä, raportit tehtiin koko painopaperiteollisuudesta, UPM Printistä. Pakkausmateriaaleihin erikoistuneista yksiköistä koostui pakkaustoimiala, UPM Pack. Sahatuotteet, puuteollisuustuotteet ja rakennustarvikkeiden kauppa muodostivat mekaanisen metsäteollisuuden toimialan, UPM Timberin. Lisäksi konserniin kuuluivat tarralaminaattia, kuivapaperia ja paperistotuotteita valmistavat erikoistuoteyksiköt sekä mm. metsäosaston, sellun ja energiatuotannon käsittävät resurssituotantoyksiköt. Uudistuksella pyrittiin tehokkaampaan strategiseen suunnitteluun ja toimintojen ja tuloksen raportoinnin yksinkertaistamiseen. Lisäksi uudistuksella pyrittiin suurten toimialojen johtamiseen kokonaisuuksina sekä päätöksenteon hajauttamiseen. Johtajiston toiminta muuttui olennaisesti, koska suuri osa johtajistossa käsitellyistä asioista käsiteltiin nyt toimialojen hallintoelimissä. Keskushallinto supistui huomattavasti organisaatiouudistuksessa.

Yhtyneiden Paperitehtaiden johtamismalli korosti suhteellisen itsenäisiä tulosityksiköitä. Talouden koordinointi keskitettiin talousosastolle, ja johtamisessa vallitsi tulosajattelu. Päätösvaltaa ja vastuuta hajautettiin tulososastoille. Tämän seurauksena jokainen osasto sai oman myynti- ja markkinointiosastonsa. Tuotekehitys sekä strategiaratkaisut tehtiin osastoilla, jotka integroitiin myöhemmin yksikkö- ja toimialatasolla. Yhtyneissä Paperitehtaissa oli käytäntönä avoin tiedottaminen: taloudellisesta tuloksesta informoitiin koko henkilökuntaa. Avoimella tiedottamisella vähennettiin epätietoisuutta ja turhia puheita.

Kajaanin tulosityksikkö vastasi tekemistään strategiaehdotuksista ja budjeteistaan sekä niiden toimeenpanosta koko liiketoiminta-alueellaan konsernin toimintaperiaatteita noudattaen. Tulosityksikön johtaja oli linjavastuussa toimialajohtajalle. Tulosityksikön johtajan apuna toimi Kajaanin tulosityksikön johtoryhmä (Kajo), johon kuuluivat osastojen johtajat ja henkilöstöryhmien edustajat. Tulosjohtamisen tarkoituksena oli keväällä laadittujen, strategiaan liittyvien, alustavien tavoitteiden ja kehitysideoiden pohjalta sopia yhteisesti budjettivuoden

IMA-tavoitteet⁷, vastuut ja toimenpiteet tulosityksikössä, osastoilla ja niiden toiminnoissa. Lisäksi tarkoituksena oli laatia kolmen vuoden LT-suunnitelma, jossa yksityiskohtainen vuosibudjetti oli jatkettu kaksi seuraavaa vuotta eteenpäin kevään tarkistettujen kolmen vuoden puitetavoitteiden mukaisesti. Tulosityksikköjen johtajat valvoivat kuukausittain budjetteja ja kevään välituloseskusteluilla IMA-vuositalavoitteita. IMA:n tarkoituksena on kilpailukyvyyn kehittäminen muuttuvassa ympäristössä. IMA integroi yritysjohtamisen tiedonkeruu-, päätös- ja toteutusprosessin strategisella ja operatiivisella tasolla. IMA:n avulla saavutetaan yhdensuuntaistunut, sitoutunut näkemys tulosityksikön liiketoiminnoista, tarvittavista resursseista ja kunkin roolista kilpailukyvyyn kehittämisessä sekä tuloksen teossa. (ISO 9000⁸-laatukäsikirja.) Integrointi voidaan jakaa kahteen eri tasoon. Integrointia tapahtuu ajallisesti, kun lyhyen ja pitkän tähtäimen toimintasuunnitelmat integroidaan toisiinsa. Integrointia tapahtuu myös organisaation eri yksiköiden välillä, jolloin tulosityksiköiden toimintasuunnitelmat integroidaan toimialatasolla sekä tulosityksikön sisällä.

Kajaanin tulosityksikön IMA-tavoitteet jaettiin kehitettäviin osa-alueisiin, joita olivat tuotanto, markkinointi, laadun kehittäminen, investoinnit ja henkilöstö. Lisäksi tulosityksikön taloudelliselle tulokselle asetettiin oma tavoite. Tulostavoite sisälsi tavoitteita kuten liikevaihto, käyttökateprosentti, operatiivinen tulos ja oman pääoman tuotto-%. Tavoiteasetannassa määriteltiin, mitä on tehtävä, jotta asetettuihin tavoitteisiin päästään, sekä kuka on vastuuhenkilö. Lisäksi tavoiteasetannassa kartoitettiin asian tila sillä hetkellä ja määriteltiin tavoiteaika sekä määrä tai muu tavoitteeseen vaikuttava seikka. Esimerkiksi liikevaihdon osalta tavoitteen saavuttamiseksi avainasemassa olivat toimitusten määrä tonneissa, hinta sekä muuttuvat ja kiinteät kustannukset. Tuotannon osalta tavoitteita asetettiin seuraaville alueille: tuotannon tehokkuus, nopeus, hyötysuhde, laatu sekä mahdolliset uusinnat. Markkinoinnin osalta tavoitteita asetettiin koskien tilauskanta, tuote- ja markkinamix, hinta, asiakassuhteet ja työntekijöiden työkykyyn vaikuttaminen. (ISO 9000-laatukäsikirja.)

⁷ IMA = integroitu johtaminen

⁸ ISO 9000 = International Standards Organization, kansainvälinen standardoimisorganisaatio, jonka merkittäviä standardeja on muun muassa laatustandardi ISO 9000 (Nyky-suomen tietosanakirja 1993, 542.)

Kajaanin tulosityksikön laskentatoimi huolehti johtamisessa tarvittavan tulosityksikön kannattavuutta ja taloutta kuvaavan tiedon tuottamisesta. Tähän sisältyi myös toimintoon kuuluvien päivittäistehtävien hoito. Näitä ovat kirjanpito, maksuliikenne, saatavien valvonta ja veroasiat. Laskentatoimen tehtäviin kuului myös taloudellisen ympäristötiedon hankinta ja tuottaminen tulosityksikön käyttöön. Laskentatoimen tuli antaa aktiivisesti ja omaa toimintaansa jatkuvasti kehittämällä johdolle tarpeelliset tiedot tulosityksikön ja sen toimintojen kannattavuuden parantamiseksi. Laskentatoimessa käytettiin tietotekniikkaa, joka oli kehitetty johdon laskentaan yksikkötasolla ja ulkoiseen laskentaan yhtiötasolla. Peruseriaatteet oli sovitettu yhteneviksi yhtiön muiden vastaavien yksikköjen kanssa yhtiötason hallittavuuden parantamiseksi ja benchmarkingin mahdollistamiseksi yhtiön sisällä. (ISO 9000-laatuksikirja.)

6.2.1 Johdon laskentatoimi

Johdon valvontajärjestelmän on oltava kaikin osin yhdenmukainen, koska sen eri osat kootaan yhdeksi informaatiokokonaisuudeksi. Järjestelmän on oltava sisäisesti yhdenmukainen ja sen terminologian on oltava sama koko organisaatiossa. (Anthony 1991, 17.)

6.2.1.1 Laskentajärjestelmä

Yhtyneiden paperitehtaiden sisällä oli määritelty laskentajärjestelmän koostumus ja sen organisointi. Laskentajärjestelmä koostui tiedon keruusta, tallentamisesta, käsittelystä ja raportoinnista. Sen tuli palvella taloudellisen toiminnan perustehtäviä kuten suunnittelua, päätöksentekoa, ohjausta ja valvontaa. Erityisesti laskentajärjestelmän tuli palvella ulkoista ja sisäistä laskentaa, johdon informaatiotarpeita, rahoitusta ja valvontaa. Laskentajärjestelmän tuli sisältää ja tuottaa informaatiota mm. seuraavia raportointitarpeita varten:

- juokseva kirjanpito, liiketapahtumat kirjataan aikajärjestyksessä peruskirjoille ja asijärjestyksessä pääkirjoille
- tilinpäätös, oikeiden ja riittävien tietojen antaminen kirjanpitovelvollisen toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta
- verotus, välillinen ja välitön verotus

- käyttöomaisuuskirjanpito, kirjanpidon, operatiivisen laskennan ja verotuksen käyttöomaisuuskirjanpito
- operatiivinen laskenta, sisäinen kustannuslaskenta ja budjetointi. (Tattari 1995.)

Yhtyneiden Paperitehtaiden ulkoisen laskennan järjestelmien tietojenkäsittely hoidettiin keskushallinnon tietojenkäsittelykeskuksesta, joka sijaitsi Valkeakoskella. Järjestelmää käyttivät keskushallinnon talousosastot ja yksiköiden kirjanpito-/talousosastot. Laskentajärjestelmien tarkastelun tasoina olivat Yhtyneet Paperitehtaat ja tulosityksiköt. Konsernin tasolla hoidettiin keskitetyllä järjestelmällä reskontrat, liikekirjanpito ja käyttöomaisuuskirjanpito. Ulkoisen laskennan osalta tulosityksiköillä oli yhtenäiset tilipuitteet ja laskentajärjestelmät, mutta jokainen tulosityksikkö muodosti järjestelmässä oman kirjanpitoyksikkönsä. Kajaanissa johdon laskentatoimi oli tulosityksikön vastuulla, ja Kajaanissa käytettiin omaa ohjelmistoa. (Tattari 1995.)

Yhtyneiden sisällä oli käytössä laskentakäsikirja, jonka tarkoituksena oli tarjota käyttäjille yleisesti hyväksytyt laskentatoimen periaatteet yrityksen sisällä. Tulosityksiköksi koko konsernissa katsottiin tehtaat, ja tulosvastuullisia osastoja olivat kaikki tulosityksikköjen koneet. Jako noudattaa paperitoimialan yleistä liiketoimintamallia. Kannattavuus laskettiin käyttäen seuraavia periaatteita. Myyntihinta oli bruttomyynti lopulliselle asiakkaalle ennen myynnin vähennyseriä. Vähennyseriä olivat ehdottomat alennukset ja ehdolliset alennukset, määräämään kustannukset, komissiot sekä myynnin oikaisuerät. Myynnin oikaisueriä olivat valitukset, kuljetusvahingot, ja kurssierot. Muuttuvia kustannuksia olivat toimituskustannukset, joita olivat mm. kuljetusvakuutus, merikuljetus, lastaussataman kustannukset ja kotimaan kuljetuskustannukset. Tästä saatiin ex mill myyntiarvo eli tavaran arvo ajoneuvossa tehtaalla. Ex mill-hinnasta vähennettiin tuotantokustannukset ja huomioitiin varaston muutos. Varaston arvostuksessa käytettiin fifo-menetelmää. Kiinteisiin kustannuksiin sisällytettiin palkat, sähkö, höyry, muut ylläpitokustannukset ja muut kiinteät kustannukset. Kajaani joutui nyt kantamaan osan Valkeakosken keskushallinnon kustannuksista niin kuin muutkin Yhtyneiden Paperitehtaiden yksiköt. Käyttökatteesta vähennettiin poistot. Suunnitelmanmukaiset poistot laskettiin käyttöomaisuuskirjanpidon poistoikasääntöjen mukaisesti (ei indeksoituna). Käyttöomaisuuden poistokohteet oli luokiteltu niin, että niistä ilmeni poistoprosentti ja käyttöaika. Luokkia olivat

mm. koneet, jotka oli jaettu raskaisiin, keskiraskaisiin ja kevyisiin sekä energiaa tuottaviin koneisiin, kulkuneuvot, rakennukset, sillat ja muut aineelliset varat. Liikevoitosta vähennettiin operatiivinen korko, joka laskettiin keskushallinnon rahoitusosaston määrittämien korkoprosenttien ja sidotun pääoman perusteella. Liikepääomalla oli ns. lyhytkorko valuutoittain ja käyttöomaisuudella pitkä korko. Lisäksi laskettiin sidotun pääoman tuotto prosentti (ROI) (liite 11).

6.2.1.2 Budjetointi

Yhtyneiden Paperitehtaiden budjetti muodostui tulosityksikkökohtaisten budjettien kokoamisesta. Fuusion jälkeistä budjetointiprosessia kuvattiin eripuraiseksi. *"Jokainen yksikkö ajoi omaa etua ja jokaisen tehtaan johtaja ajoi omien koneiden etua. Kysymys oli käytännössä siitä, kuka sai parhaat tilaukset. Tämä johtui osaksi siitä, että Yhtyneiden Paperitehtaiden toiminnassa korostui tulosityksikköjen itsenäisyys. Kaikki tehtaat halusivat pitää kiinni niistä lajeista, joita ne olivat tuottaneet ennenkin, oli niiden tuottaminen sitten kannattavanpaa keskittää toiselle tehtaalte pitkällä tähtäimellä vai ei. Esimerkiksi Kajaanin PK 4 piti kauan kiinni siitä periaatteesta, että koneella ajetaan myös luettelopapereita. Lisäksi jokaisella tehtaallla oli oma yrityskulttuuri, joka luo paikallista osaamista ja ylpeyttä, mutta joka vaikeutti yhteistyötä huomattavasti."* (Heikkinen 1997) Jokaisella organisaatiolla on kulttuurinsa, ilmapiirinsä, tunne siitä, mitä asenteita kannatetaan ja mitä ei. Kulttuurinormit johtuvat osaksi perinteistä ja osaksi myös ylimmän johdon asenteista. Eräs kulttuuriin liittyvä tekijä on organisaation jäsenten pyrkimys vastustaa muutosta. Jotkut toimintatavat ovat muodostuneet "rituaaleiksi", toiset ovat "tabuja". Muuttaessa käytäntöä yritykset kohtaavat vastustusta ja mitä laajempi ja vanhempi organisaatio, sitä voimakkaampi vastustus on. (Anthony 1991, 79.)

Budjetointiprosessi oli pitkä. Budjetointi alkoi lyhyen tähtäimen suunnittelulla. Se sisälsi osastojen strategiset suunnitelmat ja Finnpapin käyntiastearvion. Sen jälkeen tehtiin päätös alustavista käyntiasteista, minkä jälkeen jokaiselle paperikoneelle tehtiin käyntisuunnitelma kuukausittain. Tästä seurasi alustavan tuotantobudjetin laskenta, jonka osastojen johtajat käsittelivät ja jonka he hyväksyivät tai muuttivat. Hyväksytyt tuotantobudjetin pohjalta pystyttiin määrittelemään puun, energian, sellun ja kaoliinin käyttömäärät sekä keskimääräinen

tuotanto ja käyntiaste. Sen jälkeen tehtiin alustava myyntibudjettisuunnitelma lajiryhmittäin ja maittain. Suunnitelman pohjana oli Finnrapin alustavat myyntibudjettitiedot. Tämän jälkeen tehtiin lajikohtainen myyntibudjetointi, jonka johtoryhmä hyväksyi. Kun hyväksyntä oli saatu, budjetoitiin muuttuvat kustannukset ja kiinteät kustannukset. Muuttuvia kustannuksia varten tarvittiin tietoja puun, sellun, energian ja muiden raaka-aineiden hinnoista. Kiinteitä kustannuksia varten budjetoitiin palkat, kunnossapitokustannukset, keskushallinnon kustannukset, sähkön ja höyryn kiinteät kustannukset sekä muut kiinteät kustannukset.

Kiinteät kustannukset jaettiin osastoille, minkä jälkeen osastojen tulosbudjetointi tehtiin käyttökatteeseen asti. Jälleen johtoryhmä hyväksyi budjetin. Tämän jälkeen budjetoitiin pääomakustannukset ja tehtiin rahoitusbudjetti. Nämä tarvitsivat myös johtoryhmän hyväksynnän. Sen jälkeen tehtiin kahden seuraavan vuoden LT-suunnitelma, joka meni myös johtoryhmän hyväksyntään. LT-suunnitelma ja yksikön budjetti koottiin ja ne menivät vielä johtoryhmän hyväksyntään. Tämän jälkeen budjetin käsitteli toimitusjohtaja, joka myös hylkäsi tai hyväksyi budjetin. Hyväksynnän jälkeen koko konsernin budjettikansio koottiin, jonka jälkeen budjetit menivät johtajiston sekä hallituksen käsittelyyn.

6.2.1.3 Investoinnit

Yhtyneiden perinteeseen kuuluu matala organisaatio ja yksiköiden suuri itsenäisyys investointipäätöksissä. Tulosyksiköillä oli "omaa rahaa", tuloksen mukaisesti. Rahaa ei ollut pakko käyttää heti, vaan sen voitiin pitää myös konsernikassassa kasvamassa sisäistä korkoa. Investointipäätösten lisäksi yksiköt hoitivat itsenäisesti tuotannon, tuotekehityksen ja markkinoinnin. (Virta 1994.)

Keskeinen tapa, jolla keskusjohto voi vaikuttaa tulosyksiköiden suunnitelmiin, on resurssien, erityisesti investointeihin käytettävissä olevan pääoman, kohdentaminen tulosyksiköille. Priorisoimalla tiettyjä investointeja, hankkeita ja liiketoiminta-alueita keskusjohto pystyy hajautetussakin järjestelmässä säätämään tehokkaasti tulosyksiköissä syntyviä suunnitelmia. (Tainio 1990, 20.) Yhtyneissä Paperitehtaissa investoinnit jaettiin KH-investointeihin (keskushallinnon päätösvallassa olevat investoinnit), isoihin YMR-investointeihin (yksikön

määräraha-investoinnit, jotka perustuivat yksikön tulokseen) ja pieniin YMR-investointeihin. *"YMR-säännösten mukaisesti yksikön johto, tuloksen perusteella, pystyi itsenäisesti tekemään investointipäätöksiä siten, että puolet tuloksesta tuli yksikön päätöksentekoon ja toinen puoli yhtiön strategisten investointien rahoittamiseen."* (Ketonen 1997) KH-investoinnit hyväksyi toimitusjohtaja tai hallitus, ja vasta hyväksymispäätöksen jälkeen tulosityksikkö pystyi aloittamaan investoinnin toteutuksen. Isot YMR-investoinnit (> 2 milj. mk) oli ennen toteutuksen alkua informoitava johtajistolle, ja vasta vahvistuksen jälkeen investoinnin toteutus voitiin aloittaa. Pienet YMR-investoinnit (alle 2 milj. markkaa) päätti tulosityksikön johtaja kuukausittain Kajon kokouksessa. Investointien osasto- tai vastuuyksikkökohtaiset ehdotukset koottiin tulosityksikössä lokakuun alkupuolella yhteenvetoa varten. Tulosityksikön johtaja teki Kajossa päätökset LT-suunnitelmaan sisällytettävistä investointihankkeista lokakuussa. (Investointien käsittelyn organisaatio ja vastuut tulosityksikössä 1991.)

Yhtiötasolla toimitusjohtaja päätti yleensä tammikuun alussa koko yhtiön tärkeimmistä investoinneista, investointitasosta sekä mahdollisista lisäselvityksistä. Tulosityksikön johtaja hyväksyi YMR-investoinnit ja teki esitykset johtajistolle KH-investoinneista. Osastonjohtajat tekivät esitykset osastojensa investointihankkeista ja ohjasivat ja valvoivat osastonsa investoinnin suunnittelua, toteutusta ja tavoitteiden saavuttamista. Investointien vastuuhenkilöt tekivät KH- ja isoista YMR-investoinneista investointilomakkeet ja syöttivät tiedot järjestelmään. Heidän tehtävänä oli myös tehdä kuukausittain esitykset osastonjohtajalle Kajo-käsittelyyn tulevista pienistä YMR-investoinneista. Investointien vastuuhenkilöt vastasivat investointien toteutuksesta ja asetettujen tavoitteiden saavuttamisesta sekä investointihankkeiden kustannusarvion ajantasalla pidosta. Kehitysjohtajan tehtävänä oli koordinoita tulosityksikön investointitoimintaa ja valvoa uudishankkeiden tavoitteiden toteutumista. Kehitysjohtaja vastasi investointien vuosisuunnittelusta sekä raportoinnista. Hänen tehtävänä oli myös hoitaa keskitetysti pienten YMR-investointien taloussuunnittelu, hyväksyminen ja toteutuminen. Osastojen suunnittelupäällikön tehtävänä oli johtaa keskitetysti projektien tukitoimintaa sekä ohjata, valvoa ja hoitaa keskitetysti projektikohtaista suunnittelua. Toteutuksen valvonta sekä jälkiseuranta kuuluivat myös hänelle. Talousosasto vastasi ja hoiti valmiin ja keskeneräisen käyttöomaisuuskirjanpidon. He avustivat myös vastuuhenkilöitä investointeihin liittyvissä taloudellisissa asioissa. (Investointien käsittelyn organisaatio ja vastuut tulosityksikössä 1991.)

6.2.1.4 Kustannuslaskenta

Kustannuslaskennan peruslähtökohtana ovat liikekirjanpidon tapahtumat: myynti-, varastonotto-, investointi- ja ostotapahtumat. Kustannuslaskenta poikkeaa kirjanpidosta siten, että kirjanpito perustuu tositteisiin, ja kustannuslaskenta perustuu osin myös ennakointiin, pyrkimyksenä on löytää kullekin kaudelle kuuluvat menot. Raaka-ainekustannukset tulevat varastosta ottojen perusteella. Jos raaka-ainetta ei voida kohdistaa ostotilanteessa suoraan vastuuyksiköille, tehdään jako käsin kustannuslaskennassa. Jakoperusteena on tällöin esimerkiksi tuotanto tai jokin kulutusmittari. Varastonmuutos lasketaan täyskattelisena eli se sisältää jaetut kiinteät kustannukset. Kiinteät kustannukset tulevat liikekirjanpidon mukaan paitsi silloin kun kausijaksotukseen on tulossa isoja eroja. Tällöin kiinteät kustannukset jaksotetaan.

6.2.1.5 Raportointi

Yhtyneiden Paperitehtaiden aikana johdon raportointi koostui sekä päivittäisestä raportoinnista että kuukausitasolla tapahtuvasta raportoinnista. Operatiivista valvontaa palveli tulososastojen päivittäin tekemä päiväilmoitus, joka sisälsi bruttotuotannon, hylkymäärän, nettotuotannon, käyntiajan, seisokit, katkot, hyötysuhteen, lähetetyn määrän sekä varastotilanteen tehtaalla, asiakkailta ja satamissa. Lisäksi raportista näkyivät koneen keskinopeus, trimmileveys ja keskineliömassa. Vuorokauden toteutunutta lukua vertailtiin kaikkien edellämainittujen tekijöiden osalta, viikon, kuukauden ja vuoden alusta sekä edellisen vuoden toteutuneeseen tietoon.

Kuukauden vaihteessa heti kuukauden ensimmäisenä arkipäivänä johdon valvontatarpeisiin tehtiin pikaraportti. Markkamääräiset tiedot eivät pikaraportissa perustu kirjanpitoon, vaan ovat arvioita. Raportti sisältää tuotannot, toimitukset ja valmisteverastot koneittain. Muita raportoitavia asioita oli liikevaihto, myynnin ex mill -hintaa, käyttökate, käyttökateprosentti, liikevoitto, operatiivinen tulos, henkilöstö sekä koneiden käyntiaste prosentteina. Toteutuneita lukuja verrattiin budjetoituihin lukuihin sekä edellisen vuoden toteutumaan. Pikaraportti sekä tulosityhteenvedo, joka on kuukausiraportti, ja sen tiedot perustuvat kirjanpitoon, jaettiin koko henkilökunnalle. Tulosityhteenvedossa oli jokaisen osaston ja koko yksikön liikevaihto, käyttökate-

te, suunnitelmanmukaiset poistot, liikevoitto, operatiivinen tulos, tuotannon käyntiaste, sidottu pääoma sekä sidotun pääoman tuotto prosentti (liite 12). Muita raportteja olivat kannattavuuslaskelma, eroanalyysi, ja katelaskelma, liikepääoma ja rahoituslaskelma sekä muuttuvat kustannukset, laatukustannukset ja investoinnit. Graafisia raportteja olivat: tuotanto, sellun käyttö, hylky, katkot ja seisokit sekä hyötysuhde koneittain. Graafiset raportit jaettiin organisaation jäsenille.

Hiomojen, hiertämöiden, sähkön ja höyryn osalta laskettiin myös tulos kuukausittain. Hiomojen ja hiertämöiden sisäisestä laskutuksesta, joka tapahtui omakustannushintaan, vähennettiin muuttuvat kustannukset sekä kiinteät kustannukset, minkä jälkeen saatiin käyttökate, joka siirtohinnoitteluperiaatteen mukaan on nolla. Lisäksi raportoitiin tuotantomäärä tonneina, käyntiaika vuorokausina sekä käyntiaste prosentteina. Sähkön ja höyryn liikevaihto muodostui myynnistä konsernin ulkopuolelle ja sisäpuolelle. Konsernin sisäpuolisessa myynnissä käytettiin omakustannushintaa. Liikevaihdosta vähennettiin sisäinen laskutus, minkä jälkeen saatiin osaston liikevaihto. Liikevaihdosta vähennettiin muuttuvat sekä kiinteät kulut (liitteet 13 ja 14).

Johdon valvonnan uusi elementti oli laatukustannusten seuranta. Laatukustannusten seuranta liittyi ISO-9000 laatujärjestelmään. Laatukustannukset ovat kustannuksia, joihin tehdas pystyy vaikuttamaan. Ne eivät ole kustannuksia siinä mielessä, että niistä löytyisi kirjanpitomerkintä, vaan ne ovat laskennallisia kustannuksia, ja niiden tarkoituksena on kertoa, paljonko toiminnan laadulliset heikkoudet (esimerkiksi hylky) merkitsevät rahassa. Laatukustannuksiin liittyy yksi laskentatoimen perusongelmista; arvostus. Tulosityksikkö käytti toteutunutta myyntikatetta laskentaperusteena. Tämä aiheutti keskustelua mm. johtoryhmässä. Sillä jos paperin hinta on alhaalla, on rahamääräinen menetys pienempi kuin hintatason ollessa korkealla. Toisaalta voidaan sanoa, että hylky on sitä arvokkaampaa, mitä korkeampi paperin hinta on. Hintatason vaihtelu on kuitenkin otettava huomioon rinnastettaessa laatukustannuksia eri vuosina. Laatukustannusten yhteenlaskettu summa koostui seuraavista kustannuksista: reklamaatiokustannukset, kuljetusvauriot, suunnitellut seisokit, katkot, hylky/katemenetys ja hylky/lisäkustannus.

6.2.2 Yhteenveto

Laughlinin mallin mukaan Kajaanin tulosityksikön toisessa vaiheessa tapahtuneet muutokset olivat toisen asteen muutoksia. Ne olivat suunnittelemattomia ja organisaation ulkoisesta tekijästä johtuvia. Tapahtuneet muutokset vaikuttivat organisaation alijärjestelmiin, arkkityyppeihin sekä tulkitseviin malleihin. Tämän vuoksi toista kehitysvaihetta voidaan pitää Laughlinin organisaatiomuutosten mallin mukaisena vakiinnuttamisena.

Kajaanin tulosityksiköstä tuli osa Yhtyneet Paperitehtaat konsernia, jonka keskushallinto sijaitsi Valkeakoskella. Toimintaperiaatteena Yhtyneissä Paperitehtaissa oli itsenäiset tulosityksiköt tulososastoinen. Organisaation konkreettiset elementit muodostuivat nyt kolmesta paperikoneesta ja niiden toimintaa tukevista osastoista: kuitu- ja voimaosasto, tehdaspalvelu, kehitysosasto, henkilöstöosasto ja talousosasto. Organisaatorakenne muuttui täysin, kun kolmesta koneesta tehtiin tulosvastuullisia osastoja ja jokaisella tulososastolla oli oma myynti- ja markkinointiosastonsa sekä tuotekehitys. Päätöksenteko muuttui siten, että tulosvastuullisten osastojen johtajille annettiin enemmän vastuuta, mutta suuremmissa asioissa, kuten KH-investoinneissa, päätös tehtiin Valkeakoskella. Kommunikointia tarvittiin lisää niin tulosityksikön sisällä kuin tulosityksikön ja keskushallinnon välilläkin, sillä konsernin koon kasvaessa tiedonkulkua oli parannettava, jotta kaikki organisaation tasot pystyivät toteuttamaan valvontatehtävänsä. Näin ollen voidaan todeta, että organisaatiomuutos vaikutti organisaation perusrakenteisiin ja tulkitseviin malleihin.

Yhtyneiden Paperitehtaiden tulosityksikkörakenne oli kaksiportainen. Yrityksen toiminta oli ensin jaettu tulosvastuullisiin ryhmiin toimialan perusteella. Tulosityksikköorganisaation tunnusmerkkejä Virtasen (1984) mukaan on yrityksen tehtävien, toimivallan ja vastuun delegointi organisaation alemmille tasoille. Yrityksen tiettyyn osa-alueeseen liittyvät toiminnot on eriytetty yrityksen muista toiminnoista itsenäiseksi kokonaisuudeksi. Yrityksen sisään on näin muodostunut alayksiköitä, joilla on itsenäistä päätösvaltaa ja jotka joissakin tapauksissa toimivat lähes itsenäisen yrityksen tavoin. (Virtanen 1984, 18.) Näiden tulosvastuullisten ryhmien puitteissa toimivat tulosvastuulliset toimintayksiköt. Konsernin liiketoimintojen uudelleenorganisoinnilla vuonna 1995 pyrittiin tehokkaaseen strategiseen suunnitteluun sekä toimintojen ja

tuloksen raportoinnin yksinkertaistamiseen. Lisäksi tavoitteena oli päätöksenteon hajauttaminen; suurin osa johtajistossa käsitellyistä asioista käsiteltiin nyt toimialojen hallintoelimissä. Uudelleenorganisointi vaikutti konsernin ja tulosityksikön välillä käytävään päätöksenteko- ja kommunikointiprosessiin siten, että suurin osa päätöksistä tehtiin nyt oman toimialan hallintoelimissä. Strategisen suunnittelun osalta tulosityksikkö laati strategiset päämäärät, asetti tavoitteet ja esitti kehitysideat. Keskusjohdolla oli kuitenkin mahdollisuus vaikuttaa lopullisiin strategia- ja budjettipäätöksiin.

Kajaani Oy:llä oli ollut oma yrityskulttuurinsa, joka nyt kohtasi Yhtyneiden Paperitehtaiden yrityskulttuurin. Kulttuurimuutosta ei organisaatiossa pystytty heti sisäistämään vaan se kohtasi vastustusta ja loi epävarmuutta. Scheinin (1987, 23) mukaan kulttuuri on syvälinen monitahoinen ja vaikeaselkoinen ilmiö, mutta sitä kannattaa ymmärtää, sillä siten selkiytyvät monet selittämättömät organisatoriset ilmiöt. Epävarmuus tulosityksikössä väheni, kun havaittiin, että Yhtyneiden Paperitehtaiden toiminnassa tulosityksiköt saivat toteuttaa toimintaansa itsenäisesti. Lisäksi avoimen tiedottamisen ja henkilöstöryhmien edustajien mukaanotolla johtoryhmään pyrittiin organisaatiossa luomaan osallistuvaa ja avointa ilmapiiriä.

Organisaationmuutos aiheutti organisaation arkkityypin muuttumisen: laskentajärjestelmää ja laskentaperiaatteita kehitettiin. Organisaatiossa nähtiin konkreettinen tarve muutokseen. Tamminsen (1993, 28) mukaan yrityksessä käytetään yhteensopivuuden periaatetta, eli luodaan kokonaisuus, jonka osat ovat yhteensopivia keskenään ja joka on yhteensopiva ympäristön kanssa. Ulkoisen laskennan järjestelmien tietojenkäsittely järjestettiin niin, että se hoidettiin keskushallinnon tietojenkäsittelykeskuksesta, joka sijaitsi Valkeakoskella. Sisäinen laskenta hoidettiin yksikön omilla järjestelmillä. Laskentajärjestelmien tarkastelun tasoina olivat Yhtyneet Paperitehtaat ja tulosityksiköt. Konsernin tasolla hoidettiin keskitetyllä järjestelmällä reskontrat, liikekirjanpito ja käyttöomaisuuskirjanpito. Johdon laskenta oli tulosityksikön vastuulla. Konsernin alkuvaiheessa laskentaperiaatteita muutettiin niin, että ne olivat yhteneviä koko konsernin sisällä. Edistäviä tekijöitä olivat poliittiset syyt, sillä yhteiset periaatteet tekivät ymmärrettävämmiksi eri yksiköiden raportit ja vaikuttivat siten keskusteluun sekä mahdollistivat vertailun eri yksiköiden välillä. Lisäksi edistävä tekijä oli yhteisen kielen puuttuminen. Keskusteluissa huomattiin, ettei puhuttu samoista asioista, kun laskentaperiaatteissa oli eroja.

Organisaatiomuutoksen myötä johtamisessa näkyi selvemmin tulosjohtamisen ominaispiirteitä. Kajaanin tulosityksikössä vastuuta annettiin kolmelle tulososastolle, joille myös muodostettiin omat myynti- ja markkinointiosastot. Myös tuotekehitys tapahtui osastoilla. Alustavat strategiaratkaisut ja budjetit tehtiin tulososastoilla. Johtoryhmässä, johon kuului osastojen johtajat ja henkilöstöryhmien edustajat, hyväksyttiin osastoilla tehdyt budjetit, jotka integroitiin yksikkötasolla. Tulostenmäärittäminen tapahtui johtoryhmässä, missä sovittiin strategioihin ja budjettiin liittyvät yhteiset tavoitteet, vastuut ja toimenpiteet. Strategian ja budjetin toimeenpanosta ja valvonnasta vastasivat tulosityksikön tulosvastuullisten osastojen johtajat. Osastot olivat vastuussa tavoitteiden saavuttamisesta, jota valvottiin välituloseskusteluilla. Tavoitteiden ja toteutumien osalta tiedottaminen oli avointa ja koko henkilökuntaa koskevaa. Investointipäätösten osalta ratkaisuvalltaa oli jaettu yksikön määrärahajärjestelmän (YMR) avulla: KH-investointeihin, isoihin YMR-investointeihin ja pieniin YMR-investointeihin. Päätävällä oli sidottuna luokitukseen siten, että pienet YMR-investoinnit olivat tulosityksikön johtajan päätävässä. Isoihin YMR-investointeihin tarvittiin keskusjohtajan vahvistus ennen toteutuksen aloittamista. YMR-investointeihin käytettävissä oleva raha perustui yksikön tulokseen. KH-investoinnit olivat täysin keskusjohtajan päätävässä. Tulosityksikön kehitysjohtaja koordinoi investointitoimintaa ja valvoi tavoitteiden toteutumista.

Uuden tulososastoajattelun myötä laskentatoimi ilmaisi yhä selvemmin ne osat, joille vastuuta annettiin, sekä ne toiminnot, joista nämä osat ovat vastuullisia. Koska vastuuta hajautettiin organisaation ylemmiltä tasoilta alemmille tasoille, ilmaisi laskentatoimi myös ne henkilöt, jotka olivat vastuullisia saavutetuista tuloksista. Erityisesti vastuun hajauttamisella pyrittiin siihen, että laskentatoimella voidaan vaikuttaa yksilön suoriin, koska jokainen oli mukana tulosten asetannassa sekä analysoinnissa. Lisäksi hajauttamisella estettiin ristiriitoja, koska koneet eivät kilpailleet keskenään yhteisistä resursseista, vaan jokainen osasto pystyi kehittämään toimintaansa haluttuun suuntaan osaston omien resurssien puitteissa.

Valvontaa varten tuotettiin johdolle erilaisia raportteja. Raportoinnissa käytettiin vastuulaskentaa, joka selvitti yrityksen toiminnan taloudelliset vaikutukset vastuualueittain. Vastuulaskennan periaatteet olivat yhtenäiset koko konsernin sisällä. Päivittäinen raportointi kertoi, kuinka tehokkaasti tuotanto oli viimeisen vuorokauden aikana toiminut. Tehoa mitataan

vertaamalla tuotosta panokseen. Organisaatiomuutoksen myötä kuukausittaisesta tuloksesta tiedotettiin johtoa kahdella eri raportilla: välittömästi kuukauden vaihtuessa (luvut perustuivat arvioon) sekä myöhemmin kirjanpitoon perustuvalla raportoinnilla. Kuukausitasolla tehtävät raportit sisälsivät tietoa tulososastojen taloudellisista aikaansaannoksista. Raporttien avulla keskusjohto pyrki varmistamaan, että yksikössä toimittiin koko yrityksen päämäärien saavuttamiseksi ja selvittämään missä määrin johto on kyennyt saavuttamaan yksikön toiminnalle asetetut tavoitteet. Budjettitavoitteiden saavuttaminen oli tärkein kriteeri toiminnan tuloksia arvioitaessa. Taloudellisten vaikutusten mittaamisessa käytettiin arviointiperustana pääoman tuottoastetta. Taloudellisia aikaansaannoksia mittaavia tekijöitä olivat katelaskelma, liikevaihto, käyttökate, liikevoitto ja operatiivinen tulos. Muita raportoitavia asioita olivat tuotanto (erityisesti hyötysuhde), toimitukset, varaston määrä ja koneiden käyntiaste.

6.3 UPM-Kymmenen aika: keväästä 1996 kevääseen 1997

Kaikki fuusion aiheuttamat muutokset eivät vielä ole tapahtuneet, eikä niitä kaikkia osata ennakoida. Talouspäällikön mukaan pysyvää on vain jatkuva muutoksen tila, sillä fuusiot tuovat mukanaan aina erilaisia käytäntöjä.

Vuonna 1995 Repola Oy ja Kymmene Oy fuusioituivat. Yhtiön uudeksi nimeksi tuli UPM-Kymmene Oy. UPM-Kymmene on liikevaihdoltaan Suomen sekä Euroopan suurin ja maailmalla viidenneksi suurin metsäteollisuusyhtiö. UPM-Kymmenen vienti on viidennes Suomen koko viennistä. (Lilius 1996) UPM-Kymmenen metsäteollisuuden liiketoiminta on organisoitu seitsemäksi toimialaksi. Sen malli otettiin Yhtyneiden Paperitehtaiden vuonna 1995 tehdystä liiketoiminnan uudelleenorganisoinnista; aikakausilehtipaperit, sanomalehtipaperit, hienopaperit, pakkausmateriaalit, sahateollisuus, vaneriteollisuus ja erikoistuoteyhtiöt. Erikoistuoteyhtiöihin kuuluvat erikoispaperit, tarralaminaatit, kuivapaperit ja paperistotuotteet. Konsernin muu toiminta käsittää kiinteistöt, huolintayhtiön, logistiikkayhtiöitä sekä Swan-valtameripurjeveneitä valmistavan Oy Nautor Ab:n. Henkilöstöä konsernissa on noin 45 000, joista Suomessa 29 000. Kolmella suurella paperidivisioonalla, eli sanomalehtipaperilla, aikakausilehtipaperilla ja hienopapereilla, on kullakin oma markkinoinnin johto-organisaationsa. Avustavat toiminnot, kuten logistiikka ja talous, ovat yhteisiä. Kajaanin paperitehtaalla on kolme tulososastoa: SC-

paperitehdas, erikoissanomalehtipaperitehdas ja sanomalehtipaperitehdas. Näiden toimintaa tukevat kuitu- ja voimaosasto, tehdaspalvelu, kehitysosasto, henkilöstöosasto ja talousosasto (liite 15) . UPM-Kymmenen keskushallinto sijaitsee Helsingissä.

Yhtyneiden Paperitehtaiden ja Kymmenen yhdistyessä myös niiden markkinointi yhdistettiin. Tilanne oli uusi, sillä Kymmene oli eronnut myyntiyhdistys Finnpapista vuonna 1991 ja perustanut oman myyntiverkoston maailmalle. Tuloksena oli Finnpapin alasajo ja myynnin keskittäminen omalle myyntiverkostolle. Tärkeimmissä asiakasmaissa perustettiin omat myyntiyhtiöt, joiden resurssit koottiin sekä Kymmenen että Finnpapin myyntiverkostosta. Tehtaat hoitavat laskutuksen myyntiyhtiöille, myyntiyhtiöt asiakkaille. Logistiikkapalvelut on keskitetty tuloyksikköjä avustavalle logistiikkayksikölle. Kotimaan myynti siirtyi tehtaille jo vuonna 1996 ja Suomen Paperi lakkautettiin. Tämä merkitsi sitä, että tehtaille siirtyivät myös kotimaan asiakkaiden luottoriskit, jotka Suomen paperi oli aikaisemmin kantanut.

UPM-Kymmenen fuusio koettiin Kajaanissa mahdollisuutena. Tehdasta kehitetään ja siitä ollaan tekemässä entistäkin tehokkaampaa yksikköä mm. kasvattamalla koneiden tuotantokapasiteettia. Erityisenä muutosten edistäjänä nähdään tuloyksikön johtaja. *"Nykyisen johtajan aikana tulososastokohtainen ajattelu on syventynyt. Ennen ajateltiin Kajaania yhtenä paperitehtaana nyt kolmena paperikoneena. Nykyinen yksikön johtaja käy myös kerran kuussa tuloskeskusteluja jokaisen osaston kanssa. Raportointivastuu on tulososaston johtajilla, jotka tiedottavat oman osaston henkilökuntaa strategiasta, budjetista ja senhetkisestä tilanteesta. Jokainen talossa työskentelevä on tänä päivänä tietoinen yksikön taloudellisesta tuloksesta".* (Heikkinen 1997) Beerin ym. (1990) organisaation muutosta selvittäneen tutkimuksen mukaan joissakin yrityksissä tapahtui onnistunut muutos. Niissä muutos alkoi tavallisesti jossain organisaation periferiassa, kaukana keskusjohdosta sijaitsevassa yksikössä tai tuotantolaitoksessa. Muutoksen johdossa oli tavallisesti jokin alemman tason paikallisjohtaja. (Beer, Eisenstat & Spector 1990.)

Kajaanin tuloyksikössä voidaan selvästi havaita normatiivisen opin mukainen johdon tehtävien jako organisaatiossa. Kajaanin tuloyksikkö vastaa strategiaehdotuksista ja budjeteista sekä niiden toimeenpanosta. Tuloyksikön johtaja on linjavastuussa toimialajohtajalle. Tuloyksikön johtajan apuna toimii Kajo (Kajaanin johtoryhmä). Tulosjohtamisen avulla sovitaan yhteisesti

budjettivuoden tavoitteet, vastuut ja toimenpiteet tulosityksikössä ja osastoilla. Tulosityksiköiden johtajat valvovat budjetteja ja tavoitteita kuukausittain käytävissä keskusteluissa. Tuloskeskustelua varten jokaisella tulososastolla tehdään kirjallinen kuukausikatsaus, jossa käsiteltävät asiat on sovittu Kajossa. Osastot voivat esittää myös muita, toimintansa kannalta keskeisiä asioita. Yleisimmät raportoitavat asiat ovat: käyttökate, käyttökateprosentti ja operatiivinen tulos. Lisäksi raportoidaan markkinakatsaus, joka sisältää toimitukset, varastot, tilauskannan ja ex mill -hinnan sekä asiakaspalaute, kehitysasiat, tuotantoasiat ja tuotannon katkot. Koska päätöksentekoa ja vastuuta on siirretty organisaation alemmille tasoille, ovat ihmiset kiinnostuneempia taloudellisista numeroista. Tämän vuoksi talousosaston rooli on myös muuttunut. Se ei ole enää pelkästään taloudellisten lukujen tuottaja vaan se toimii myös konsulttina avustaen taloudellisten lukujen analysoinnissa.

Suunnittelu ulottuu tänä päivänä yhä pidemmälle aikavälille. Kajaanin tulosityksikön taloussuunnittelu koostuu strategialaskelmista, optimointilaskelmista, scenariosta eli ennustelaskelmista, viimeisimmästä arviosta ja budjetoinnista. Strategialaskelmat ovat tuotantopoliittisia vaihtoehtolaskelmia, joissa vertaillaan koneittain eri tuotteiden kustannuksia ja kannattavuutta. Optimointilaskelmat optimoivat tehtaiden tuote- ja markkinamixejä. Ennustelaskelmien perusteet tulevat keskushallinnosta. Ennusteita tehdään kolmella eri tasolla: optimistinen, realistinen ja pessimistinen. Ennustelaskelmat ovat vaihtoehtolaskelmia ja niissä pyritään ennustamaan mahdollisimman hyvin kaikkien tuotteen kannattavuuteen vaikuttavien tekijöiden kehitystä. Viimeisin arvio eli latest estimate tehdään neljännesvuosittain. Se on viimeinen arvio myyntihinnasta, puun, sellun ja energian hinnasta.

"Uusia johtamisen näkökulmia ovat tiimityöskentelyn kehittäminen ja "winning with customers"-projekti". (Ketonen 1997) Tiimi- eli joukkuetyössä töitä tehdään itsenäisesti yhteisiin tavoitteisiin sitoutuneissa pienissä ryhmissä. Itsenäisyys ei tarkoita eristäytymistä, vaan kykyä ja valtuuksia tehdä päätöksiä itsenäisesti. Tavoitteena tiimityöskentelyssä on yhteistyön ja tiedonvälityksen lisääntyminen organisaation muiden osien kanssa. Työntekijöiden vastuun ja valtuuksien kasvaminen ovat keinoja saavuttaa tavoitteita. Tiimin jäsenet työskentelevät koko tiimin yhteisen tavoitteen eteen. Koska tiimin jäsenet kokevat olevansa yhteisesti vastuussa tuloksistaan kohdistuvat kehitystoimenpiteet tiimien tehtävä kokonaisuuteen eivätkä yksittäisiin

työvaiheisiin. (Lanning 1996, 10 - 11.) Toisen johtamisen uuden näkökulman "Winning with customers"-projektin avulla pyritään asiakas- ja tuotekohtaiseen kannattavuuteen. Projektin lähtökohtana on ollut tutkimus, jonka avulla on kartoitettu asiakkaiden mielipiteitä UPM-Kymmenen nykyisestä sekä odotuksia tulevasta toiminnasta. Projektin tavoitteena on parantaa tulosityksiköiden ymmärtämystä asiakaskannattavuudesta sekä saavuttaa pitkäkestoisia asiakas-suhteita. Projektin tarkoituksena on myös kehittää toimintoja organisaation sisällä kuten parantaa keskinäistä kommunikaatiota. Projekti aloitettiin vuoden 1997 alussa.

6.3.1 Johdon laskentatoimi

Organisaatiomuutoksessa tulee organisaation ohjausjärjestelmää harkita uudelleen. On tärkeää varmistaa, että käytetyt mittaustavat ovat sopivia uudessa organisaatiossa. Organisaatorakenne on ensisijainen muodollinen keino organisaation valvontaprosessissa, rahamääräinen valvontajärjestelmä on toinen ja näiden kahden tulee olla yhtenevät. (Anthony, Dearden & Vancil 1972, 395.)

6.3.1.1 Sisäisen laskennan periaatteet

Sisäistä laskentaa voidaan käyttää eri tavoin. Yhtenä tarkoituksena voi olla budjetin toteutumisen seuranta tarkemmin kuin kirjanpidossa. (Andersson, Gabrielson & Ekström 1994, 112.) UPM-Kymmenessä laskentatoimen säännökset on harmonisoitu divisioonatasolla kuten myös kuukausittainen raportointikäytäntö. Raportointi keskushallintoon tapahtuu konsernin sisäisen laskentajärjestelmän Hyperionin avulla, jonka kautta tarvittavat tiedot keskushallintoon lähetetään. Tiedot poimitaan omasta laskentajärjestelmästä raportointia varten. Raportoitavat asiat on määritelty yhteisesti konsernin sisällä, ja tulosityksiköiden tulee käyttää raportoinnissaan konsernin sisällä yhteisesti määriteltyjä laskentatoimen säännöksiä.

Tulosityksikön kannattavuuslaskelmassa käytetään seuraavia periaatteita. Myyntihinnalla tarkoitetaan bruttomyyntiä ennen myynnin vähennyseriä. Vähennyseriä ovat ehdolliset ja ehdottomat alennukset. Asiakaslaskutuksesta vähennetään ehdolliset alennukset, valitukset ja kuljetusvahingot. Liikevaihto vastaa pääasiassa ulkoisen laskennan liikevaihtokäsitettä. Erot

ovat sisäisen laskennan myynnin jaksotuksessa, kurssierojen käsittelyssä ja ulkomaisten varastojen vaihto-omaisuuskäsittelyssä. Sisäisen laskennan myynnin jaksotus perustuu vientitoimituksissa laivan lähtöpäivään Suomesta. Kurssierot käsitellään sisäisessä laskennassa rahoituskuluissa ja ulkoisessa laskennassa myynnin oikaisuerissä. Muuttuviksi kustannuksiksi katsotaan määrämaakulut, myyntiyhtiöiden rahoituskulut, komissiot, kuljetuskustannukset ja muut oikaisuerät. Ex mill -myynti tarkoittaa myynnin arvoa ajoneuvossa tehtaalla. Tuotannon muuttuvia kustannuksia ovat mm. sellukustannukset, raaka-aineet, tarvikkeet, sähkö ja höyry. Varastojen muutos lasketaan kotimaan valmisteverastoista täyskatteellisena. Kiinteisiin kustannuksiin sisältyvät paperikoneen omat kiinteät kustannukset sekä jako-osuudet yhteisten osastojen kiinteistä kustannuksista. Suunnitelman mukaiset poistot lasketaan yhtiössä käyttöomaisuuskirjanpidon poistoaikasääntöjen mukaisesti. Rahoituskulut sisältävät operatiiviset korot. Operatiiviset korot ovat käyttö-omaisuuden jäännösarvojen ja liikepääoman perusteella laskettuja laskennallisia korkoja. Paperikoneille korko kohdistetaan sidotun pääoman suhteessa. Kurssieroihin sisältyvät ostojen ja myyntien realisoituneet valuuttojen kurssimuutokset. Rahoituskulujen korkoprosentin määrittää keskushallinto (liite 16).

6.3.1.2 Budjetointi

Ensimmäinen UPM-Kymmene budjetointiprosessi on hyvin samankaltainen kuin Yhtyneissä Paperitehtaissa. Tämä johtuu siitä, että fuusio tuli voimaan toukokuun ensimmäinen päivä 1996, ja budjetointiprosessi aloitettiin jo samana kesänä, eikä uusia sääntöjä ollut ehditty laatia. Muutosta kuitenkin tapahtui sen verran, että ensimmäistä kertaa myyntiyhtiössä, toimialahallinnossa ja tehtaalla on samat tiedot ja tavoitteet budjetissa.

6.3.1.3 Investoinnit

Investointiehdotusten teko on hajautettu osastoille. Pääoman käytön raportointi kuuluu osastojen kuukausittaiseen raportointiin. Investoinnit ovat osa pidemmän tähtäyksen suunnittelua. Investointeina pidetään kirjanpito- ja elinkeinoverolakien mukaisia käyttöomaisuuden uushankintoja ja perusparannuksia. Käyttöomaisuutta ovat: maa- ja vesialueet, rakennukset ja rakennelmat, koneet ja kalusto, muut aineelliset hyödykkeet, osuudet ja osakkeet ja muut

pitkävaikutteiset menot. Poikkeuksena on tutkimustoiminnan koneet ja laitteet, joita käsitellään vuosikuluina. Vain jo päätetyt investoinnit saivat olla budjetissa mukana. Investoinnit jaettiin kahteen ryhmään: corporate-investoinnit (CO) ja earnings related-investoinnit (ER). CO-investoinnit ovat yleensä isoja strategisia investointeja, jotka lisäävät päätuotantolinjan tuotantokykyä huomattavasti (> 30%) tai muuttavat merkittävästi tuotesuuntaa. CO-investoinnit hyväksyy konsernin hallitus. ER-investoinnit ovat ylläpito- ja kehitysinvestointeja, ja ne jaetaan pieniin sekä isoihin ER-investointeihin. Raja pienien ja isojen ER-investoinnin välillä on 6 Mmk. Pienet ER-investoinnit (0,5 - 6 Mmk) päättää yksikönjohtaja Kajossa ER-budjetin puitteissa edellyttäen, että yksiköllä on ER-resurssia. Pienet ER-investoinnit, jotka ovat alle 0,5 Mmk päätetään osastojen johtoryhmissä Kajossa päätettyjen määrärahojen puitteissa. Isoista ER-investoinneista, jotka ovat välillä 6 - 20 Mmk, päättää toimialan johtoryhmässä toimialajohtaja ER-budjetin puitteissa. ER-investoinneista, jotka ovat välillä 20 - 100 Mmk, päättää toimialan hallitus. ER-investoinnit, jotka ovat kustannukseltaan yli 100 Mmk, hyväksyy konsernin hallitus. (ISO 9000 laatukäsikirja.)

CO-investointien ja isojen ER-investointien investointi-ideat ja tarpeet syntyvät yksikön ja osastojen strategiatyöskentelyn (IMA) tuloksena. Alustavat investointiehdotukset laaditaan investointiehdotuslomakkeelle. Isojen ER-investointien ja CO-investointien osalta suunnitelmat tehdään neljäksi seuraavaksi vuodeksi. Pienten ER-investointien suunnitelma laaditaan seuraavaa vuotta varten. Hankkeet listataan tärkeysjärjestyksessä kustannusarvioineen. Ehdotus yksikön investointisuunnitelmasta toimitetaan investointihallintoon toukokuun loppuun mennessä. CO- ja isoista ER-investoinneista, jotka on konsernin hallinnossa alustavasti hyväksytyt sisällytettäväksi seuraavan vuoden budjettiin, laaditaan tarkistettu investointiehdotus elokuun loppuun mennessä. Myöskin pienten ER-investointien budjettiehdotus tarkistetaan. Budjetin hyväksymisen jälkeen investoinnista laadittu lopullinen investointiehdotus toimitetaan osastonjohtajan allekirjoittamana kehitysosaston johtajalle. Kehitysosaston johtaja tarkistaa kustannusarvion, kannattavuuslaskelman ja tietojen riittävyyden, minkä jälkeen yli 0,5 Mmk:n investoinnit menevät Kajon käsittelyyn. Kajon hyväksymät CO-investoinnit ja isot ER-investoinnit lähetetään yksikönjohtajan allekirjoittamina painopaperitoimialan investointien koordinaattorille edelleen käsiteltäväksi ja päätettäväksi. Investointien toteutus alkaa välittömästi sen jälkeen, kun ne on asianmukaisesti hyväksytyt. Investointien kustannusten

kehittymistä seurataan kuukausittain laadittavalla, keskeneräiset investoinnit kattavalla raportilla. (ISO 9000 laatukäsikirja.)

6.3.1.4 Kustannuslaskenta

Kustannuslaskennan jakoperusteet eivät muuttuneet UPM-Kymmenen myötä. Kustannusseuranta on lisätty siten, että nyt seurataan määräämään kustannuksia tarkasti. Kustannuslaskennan raportointi on muuttunut siten, että keskushallinnon raportit lähetetään omaa tietokantajärjestelmää hyväksi käyttäen. Aikataulut ovat nopeutuneet, ja erillislaskentapyyntöjä on tullut myös lisää. Ne koskevat esimerkiksi useimpien vuosien rinnastamista. Koska aikaisempina vuosina katelaskelmien sisältö on kuitenkin ollut eri, on laskelmat muutettava nykykäytännön mukaiseksi.

6.3.1.5 Raportointi

Kajaanin sisäiseen johdon raportointiin, jotka kutsutaan myös sisäiseksi laskennaksi, kuuluu mm. seuraavat raportit. Kuten Yhtyneiden Paperitehtaiden aikanaan yksikössä tuotetaan pikaraportti heti kuukauden vaihteen ensimmäisenä arkipäivänä. Pikaraportti sisältää tuotannot, toimitukset varastot, liikevaihdon, myynnin ex mill -hinnan per tonni sekä myynnin arvon ex mill hintaan koneittain. Lisäksi raportoidaan koneittain käyttökate, käyttökateprosentti, liikevoitto, operatiivinen tulos, henkilöstön määrä ja käyttöaste prosentteina. Kaikki raportit sisältävät kuukauden budjetoidun ja toteutuneen tiedon sekä niiden eron. Lisäksi vuoden alusta budjetoidun ja toteutuneen luvun sekä niiden eron ja edellisen vuoden toteutuman. Raportti lähetetään toimialahallintoon englanninkielisenä, kun yksikön sisäinen pikaraportti on suomeksi.

Muut raportoitavat tiedot ovat myös samat kuin Yhtyneiden Paperitehtaiden aikana. Raportoitavat asiat ovat; kannattavuuslaskelma, eroanalyysi, joka muodostuu budjetin ja toteutuneiden tietojen vertailusta, koneiden käyntivuorokausi ja tuotanto, katelaskelmat, keskimääräisesti muuttuvat kustannukset, markan vahvistumisen vaikutukset, liikepääoma, rahoituslaskelma, tulosvertailu, investointiraportti ja laatukustannukset. Tulosityhteenvedossa on osastoittain ja koko yksikön liikevaihto, käyttökate, suunnitelmanmukaiset poistot, liikevoitto, operatiivinen

tulos, tuotannon käyntiaste, sidottu pääoma sekä sidotun pääoman tuotto prosentti. Tulosityksikössä tullaan ottamaan käyttöön voittopalkkiolisä, joka määräytyy sidotun pääoman perusteella⁹. Seuraavien tekijöiden osalta tehtiin lisäksi varianssianalyysi: myyntihinta, myynnin oikaisuerät, tuotanto, muutokset varastotasossa, raaka-aineiden hinnat, raaka-aineiden kulutus, kemikaalit, sähkön kiinteät kustannukset, myyntikate, brutto voitto, poistot, liikevoitto, rahoituksen kulut ja operatiivinen tulos. Graafisesti esitetään tuotanto, sellun käyttö, tuotettu hylky, katkot, seisokit ja hyötysuhde. Lisäksi päivittäin tehtävät raportit, tuotannon päivälmoitus, varaston vuorokausi-ilmoitus ja pakatun tuotannon vuorokausi-ilmoitus, jotka palvelevat operatiivista valvontaa.

Vaikka hiomot ja hiertämöt sekä energia- ja höyryosasto eivät ole tulosvastuullisia yksiköitä, niiden tulos lasketaan kuukausittain. Hiomojen ja hiertämöiden osalta sisäisestä laskutuksesta vähennetään muuttuvat sekä kiinteät kustannukset, minkä jälkeen saadaan osastoille käyttökateet. Lisäksi tuloksen yhteydessä raportoidaan toteutunut tuotantomäärä, käyntiaika sekä käyntiaste. Sähköä ja höyryä myydään sekä konsernin ulkopuolelle että sisäpuolelle. Keskuhallinnon energiaosasto veloittaa energian käytöstä markkinahinnan. Osastojen liikevaihdosta vähennetään sisäinen laskutus sekä muuttuvat ja kiinteät kustannukset.

6.3.2 Yhteenveto

Tutkimuksen kolmannen vaiheen, keväästä 1996 kevääseen 1997, muutokset olivat Laughlinin mallin mukaan organisaation sisäisistä tekijöistä johtuvia suunniteltuja muutoksia ja organisaation ulkoisista tekijöistä johtuvia suunnittelemattomia muutoksia. Kolmannen vaiheen ulkoisista tekijöistä johtuvat muutokset vaikuttivat organisaation alijärjestelmiin ja arkkityyppeihin, mutta eivät tulkitseviin malleihin. Kolmatta vaihetta voidaan pitää Laughlinin organisaatiomuutoksen mallin mukaisena uudellenorientoitumisena.

⁹ Kaplan ym. (1987) ovat kritisoineet ROI:ta. Heidän mukaansa johto saattaa ROI tavoitteen saavuttaakseen tehdä päätöksiä, jotka vaarantavat yrityksen menestymismahdollisuuksia pitkällä aikavälillä. ROI tavoitteeseen pyrkiminen voi johtaa muun muassa investoinneista pidättäytymiseen. (Kaplan & Johnson 1987.)

Organisaation sisäisistä tekijöistä johtuva muutos oli tulosjohtamisen syveneminen. Muutoksen edisteenä voidaan mainita tulosityksikön johtajan ominaisuudet. Hän on ottanut organisaation kokonaisuudessaan mukaan toiminnan kehittämiseen ja tulosten arviointiin. Tulosjohtamisen syvenemisen myötä laskentajärjestelmän tuottaman tiedon merkitys on kasvanut. Tulosjohtamisessa on nyt selvästi havaittavissa tavoitteiden asettamisjärjestelmä, jossa johtaja vuorovaikutuksessa muiden organisaation jäsenten kanssa määrittelee yksikölle päämäärät, tavoitteet ja tulokset. Osastoille ja koko yksikölle hahmotetaan pitkän tähtäyksen strategia ja laaditaan lyhyen tähtäyksen toimintasuunnitelma. Suunnittelujärjestelmässä käytetään hyväksi laskentatoimen järjestelmien tarjoamia vaihtoehtolaskelmia ja analyysejä. Analyysien ja vaihtoehtolaskelmien avulla pyritään löytämään yrityksen menestystekijät sekä ennakoimaan yrityksen ympäristössä tapahtuvia muutoksia ja yrityksen kannattavuuteen ja kilpailukykyyn vaikuttavien tekijöiden kehitystä. Suunnittelun avulla pyritään myös vähentämään epävarmuutta päätöksenteossa. Suunnittelussa käytettävä laskentatoimi auttaa olennaisesti muodostamaan visioita tulevaisuuden kehityksestä. Laskentatoimen avulla muodostetaan myös odotuksia ja uskomuksia yrityksen taloudellisesta tulevaisuudesta.

Rekisteröinti- ja raportointijärjestelmän tuottamien tietojen avulla toteutetaan suoritusarviointia. Vastuulliset osastot raportoivat, kuinka hyvin ne ovat onnistuneet resurssien allokoimisissa ja tavoitteiden saavuttamisessa. Osastojen suorituksen arviointiin osallistuu osaston koko henkilökunta kuukausittain käytävissä keskusteluissa. Keskusteluissa käytettävä kieli on laskentatoimi. Jotta kieltä ymmärrettäisiin oikein, toimii talousosasto konsulttina. Laskentatoimen tuottamien raporttien perusteella suorituksesta palkitaan uudella voittopalkkiolisällä myötä. Raportoinnilla ja palkitsemisella pyritään myös tehokkaasti vaikuttamaan osastojen ja henkilökunnan suorituksiin.

Tulosjohtamiseen on otettu mukaan kaksi uutta näkökulmaa: tiimityöskentely ja "winning with customers"-projekti. Tiimityöskentely tukee hyvin tulosjohtamista. Tiimityöskentelyssä toimitaan pienissä ryhmissä, jotka Kajaanin tulosityksikössä muodostavat tulososastojen eri toiminnot kuten myynti ja markkinointi sekä tuotanto ja kunnossapito. Työskentelyn tavoitteena on lisätä yhteistyötä ja tiedonvälitystä organisaatiossa. Tiimityöskentelyn periaatteena on kasvattaa vastuuta ja valtuuksia tiimeissä, ja tavoitteena on yhteisten päämäärien saavuttaminen.

"Winning with customers"-projektin avulla pyritään asiakaslähtöiseen toimintaan niin johtamisessa kuin jokapäiväisessä työssäkin. Projekti vaikuttaa alkuvaiheessa organisaation arkkityyppiin. Kuitenkin onnistuneen projektin läpiviemisen mahdollistaminen vaatii, että muutosta tapahtuu myös organisaation tulkitsevilla malleilla.

Organisaatiomuutos aiheutti muutoksen organisaation alijärjestelmissä. Organisaatiomuutoksen myötä tehtiin myynnin osalta uudelleenjärjestelyjä. Myyntiyhdistys Finnpap ja Suomen Paperi, joka oli hoitanut kotimaan myynnin, lakkautettiin. Kotimaan asiakkaiden laskutus siirrettiin vähitellen hoidettavaksi suoraan tehtailta. Ulkomaisten asiakkaiden osalta tehtaat hoitavat laskutuksen myyntiyhtiöille ja myyntiyhtiöt asiakkaille. Tämä merkitsi kommunikointi- ja myyntijärjestelmän uudelleen organisointia tehtaiden ja myyntiyhtiöiden sekä tehtaiden ja kotimaan asiakkaiden välillä. Tavoiteasetannan osalta ensimmäistä kertaa myyntiyhtiöissä, toimialahallinnossa ja tehtailla olivat samat tavoitteet budjetissa. Yhteiset tavoitteet helpottavat seuranta- ja toteutuneiden saavutusten analysointia.

Keskusjohdon tavoiteseuranta varten luotiin uusi järjestelmä Hyperion. Järjestelmää käytettiin vain raportoitaessa keskusjohdolle. Raportoitavat asiat poimitaan omasta laskentajärjestelmästä. Raportoitavat asiat ja niiden laskennassa käytettävät menetelmät on sovittu yhteisesti, jotta tietojen vertailukelpoisuus voidaan taata. Uuden kannattavuuslaskelman periaatteiden pyrkimyksenä oli tuote- ja asiakaskohtaisen kannattavuuslaskennan aikaansaaminen. Uusien laskentaperiaatteiden edisteenä olivat taloudelliset tavoitteet: uusien periaatteiden tarkoituksena on yksityiskohtaisempi kannattavuuden selvittäminen, ja näin pyritään suurempiin voittoihin. Voidaan siis todeta, että organisaatiomuutos aiheutti muutoksen organisaation arkkityypissä.

6.4 Tulevaisuus

Organisaation ulkoisista ja sisäisistä tekijöistä johtuvia muutoksia on vaikea ennustaa. Hopwoodin (1987) tutkimuksissa laskentatoimen muutoksen käyttäytymisestä organisaatiossa ei löytynyt mitään yhtenäistä mallia eikä mitään yksiselitteistä laskentatoimen muutosta liikkeellepanevaa voimaa. Muutosprosessien muutosvoimat ja muutosta ohjaavat tekijät olivat erilaisia. Tutkimukset osoittavat, miten organisaation rakenteet ja toiminnot luovat olosuhteet

muutokselle, ja millä tavalla ne ohjaavat muutosta. Se, miten muutos etenee, ja millainen on sen lopputulos, riippuu kulloinkin kyseessä olevan organisaation olosuhteista ja erityispiirteistä. (Hopwood 1987.)

Kajaanin tulosityksikössä pyritään, ennustamisen vaikeudesta huolimatta, strategiatyöskentelyn avulla ennakoimaan muutoksia, jotta niihin osattaisiin varautua ja arvioida niiden vaikutuksia yrityksen toimintaan arvioida. Tärkeimmät ympäristössä tapahtuvat muutokset, joita voidaan ennakoida ja jotka vaikuttavat tulosityksikön johdon laskentajärjestelmään, ovat Euroopan valuuttojen yhdentyminen ja ympäristölaskennalle asetetut vaatimukset. Näiden muutosten lisäksi konsernin toiminta muotoutuu jatkuvasti ja tulosityksikkö kehittää omaa toimintaansa. (Talousosaston funktiostrategia 1998 - 2002.)

Euroopan valuutta, Euro, tulee mahdollisesti käyttöön vuoden 1999 alusta. Markalle tulee kiinteä vaihtosuhte Euroon, ja markasta on luovuttava viimeistään 1.7.2002. Euro-setelit ja kolikot otetaan käyttöön viimeistään 1.1.2002. Siirtymäkauden aikana käytetään kahta valuuttaa rinnakkain. UPM-Kymmenen oletetaan siirtyvän raportoinnissa ja kirjanpidossa Euroon heti vuoden 1999 alusta lähtien. Tämä asettaa laskentatoimelle uusia haasteita. Rahoituksen laskentatoimen osalta on päätettävä, missä valuutassa myyntilaskutus sekä erilaiset maksut hoidetaan, ja miten käsitellään kurssierot. Lisäksi on huomioitava, milloin ja miten tehdään tilinpäätökset euroina. Huomioitava on myös, missä valuutassa viranomaisraportointi kuten veroilmoitukset ja ennakonpidätykset suoritetaan. Sisäisen laskennan osalta on merkittävää, raportoidaanko joinakin vuosina sekä markkoina että euroina, ja miten vertailutiedot muunnetaan euroiksi. Euroopan valuuttaunioniin liittyminen asettaa myös uusia vaatimuksia tietojärjestelmille, joihin tarvittavat muutokset on tehtävä ajoissa ja uusien järjestelmien hankinnassa valuuttamuutos on otettava huomioon jo hankintavaiheessa. (Talousosaston funktiostrategia 1998 - 2002.) Euroopan valuutta ja sen tuomat muutokset vaikuttavat voimakkaimmin organisaation arkkityyppielementtiin.

Ympäristöasiat ovat yhä näkyvämmiin esillä metsäteollisuudessa. Euroopan ympäristötietoiset asiakkaat osaavat vaatia tuotteita, joiden ympäristöä kuormittava vaikutus on mahdollisimman vähäinen. Huomiota on saanut myös metsäyhtiöiden puunhankinta. Vaikka ympäristöraportointi

liitetään usein ulkoiseen tiedottamiseen ja imagokysymyksiin, se ei ole enää sitä. Tällä hetkellä hyvä raportointi kertoo yrityksen kannalta positiivisten ympäristöasioiden lisäksi myös mahdollisista epäonnistumisista ja ympäristöriskeistä, jotka liittyvät yrityksen toimintaan. Hyvä raportti viestittää, että yritys on tiedostanut onnistumisensa ja riskinsä, ja että se myös tekee ympäristöasioiden eteen töitä. (Karttunen 1997.) Niskalan ja Mätäsahon (1996) mielestä yrityksen kokonaisvaltaisen ympäristöjohtamisen onnistuminen edellyttää ympäristölaskentatoimen hyödyntämistä strategisen ja operationaalisen johtamisen apuna. Yhdistettäessä ympäristöä koskeva informaatio johdon päätöksentekoon ovat kustannus- ja investointilaskenta sekä tuotesuunnittelu keskeisiä välineitä. Lisäksi he liittävät tuotteen elinkaarianalyysin ja ympäristövaikutusten arvottamisen johdon ympäristölaskentatoimeen. Ulkoisessa laskentatoimessa heidän mukaansa edellytetään ympäristökirjanpitoa ja ympäristöraportointia. Yrityksen tulisi kyetä lisäksi laatimaan ympäristötilinpäätös. (Niskala & Mätäsaho 84, 1996.) Ympäristöasioista ja ympäristölaskennasta johtuvat muutokset vaikuttavat organisaation arkkityyppiin sekä tulkitseviin malleihin. Ympäristöasiat ja -laskentatoimi asettavat vaatimuksia sekä uudelleenlaiselle laskentajärjestelmälle että ajattelutavalle.

Konsernin ja toimialan sisällä suunnitellut muutokset vaikuttavat voimakkaimmin organisaation arkkityyppiin. Konsernin piirissä suunniteltu organisaation arkkityypin muutos on nykyisen Valkeakosken kirjanpitoyksikön purkaminen asteittain. Tulosityksikköihin tulevat omat kirjanpito-, reskontra- ja maksatusjärjestelmät. Liikekirjanpidon tililuettelo tulee olemaan yksikkökohtainen. Sisäisen laskennan periaatteet ja raportointi tullaan päättämään toimialatasoisesti. (Talousosaston funktiostrategia 1998 - 2002.)

Toimialan ja tulosityksikön sisällä pyritään tulevaisuudessa säännölliseen tuote/asiakaskohtainen kannattavuusseurantaan. Tämä tuo omia vaatimuksia laskentatoimen järjestelmille. Päättäjät tarvitsevat tarkkaa asiakaskohtaista tietoa mm. alennuksista, myydyistä määristä, myynnin kuluista kuten varastointi, huolinta sekä rahoitus. Suomessa on viime aikoina puhuttu paljon toimintolaskennasta (Activity Based Accounting=ABC). Toimintolaskenta on kustannuslaskentamenetelmä, jossa aiheuttamisperiaatetta pyritään noudattamaan mahdollisimman pitkälle. ABC-laskennan väitetään johtavan tarkempaan tuotekohtaiseen kustannuslaskentaan ja siten taloudellisesti järkevämpiin hinnoittelu- ja tuotevalintaratkaisuihin. Toimintolaskenta on yksi

käytettävissä oleva tapa toteuttaa kannattavuusseurantaa. (Talousosaston funktiostrategia 1998 - 2002.)

7. YHTEENVETO JA TUTKIMUKSEN JOHTOPÄÄTÖKSET

Tämän tutkimuksen tavoitteena oli kuvata, miten organisaatiomuutokset ovat muuttaneet case-yrityksen laskentajärjestelmää. Lisäksi tutkimuksessa on pyritty hahmottamaan, mitkä tekijät ovat vaikuttaneet laskentajärjestelmän muutoksiin.

Tutkimuksen ensimmäisessä vaiheessa, vuodesta 1984 vuoteen 1989, tulosityksikön organisaatorakenne pysyi muuttumattomana. Ainoa organisaatiossa tapahtunut muutos oli laskentajärjestelmän kehittäminen. Muutoksen aiheuttivat yrityksen sisäiset tekijät. Muutosta edistivät taloudelliset seikat; yrityksen toiminnan monipuolistuessa laskentajärjestelmä ei ollut enää ajan tasalla, eikä yritys pystynyt vastamaan asetettuihin raportointivaatimuksiin, ja tiedot tulivat myöhässä. Näistä syistä organisaatio menetti hyötyjä. Ympäristön ärsykeistä johtuvia muutoksia ei ensimmäisessä vaiheessa löytynyt, joten mikään Laughlinin muutosmalli ei soveltunut tilanteeseen.

Toisessa vaiheessa, vuodesta 1989 vuoden 1996 kevääseen, tapahtui Laughlinin mallin mukainen vakiinnuttaminen, sillä muutokset tapahtuivat organisaation alijärjestelmissä, arkkityypeissä ja tulkitsevilla malleilla. Uutena johtamismallina olivat itsenäiset tulosityksiköt tulososastoinen, joissa korostettiin avointa tiedottamista ja yhteistyötä. Organisaation konkreettiset elementit muodostuivat kolmesta paperikoneesta ja niiden toimintaa tukevista osastoista. Organisaatorakenne muuttui täysin, kun kolmesta koneesta tehtiin tulosvastuullisia osastoja. Jokaiselle tulososastolle muodostettiin oma myynti- ja markkinointiosasto sekä tuotekehitys. Tulosvastuullisten osastojen johtajille annettiin enemmän vastuuta, mutta suuremmissa kysymyksissä päätös tehtiin konsernin keskushallinnossa Valkeakoskella. Organisaatiomuutos toi esiin laskentajärjestelmän ja laskentaperiaatteiden kehittämistarpeen. Organisaatiossa nähtiin konkreettinen tarve muutoksiin. Ulkoisen laskennan järjestelmien tietojenkäsittely järjestettiin niin, että se hoidettiin keskushallinnon tietojenkäsittelykeskuksesta. Sisäinen laskenta hoidettiin yksikön omilla järjestelmillä. Laskentaperiaatteita muutettiin niin, että ne olivat yhteneviä konsernin sisällä. Yhtenäisten laskentaperiaatteiden edistäviä tekijöitä olivat poliittiset syyt sekä yhteisen kielen puuttuminen.

Kolmannessa vaiheessa tapahtuneet muutokset johtuivat sekä organisaation sisäisistä että ulkoisista tekijöistä. Ulkoisista tekijöistä johtuvat muutokset vaikuttivat organisaation alijärjestelmiin ja arkkityyppeihin. Muutosta voidaan pitää Laughlinin muutosmallin mukaisena uudelleenorientoitumisena. Sisäisistä tekijöistä johtuva muutos oli tulosjohtamisen syveneminen. Tulosjohtamisen syvenemisen myötä suunnitelmallisuus korostui, ja se aiheutti laskentajärjestelmien tuottaman tiedon merkityksen kasvamisen. Suunnittelussa käytetään hyväksi laskentajärjestelmien tuottamia vaihtoehtolaskelmia ja analyysejä. Muutosta edistivät tulosityksikön johtajan ominaisuudet. Organisaatiomuutoksen myötä tehtiin konsernissa myynnin osalta uudelleenjärjestelyjä, joiden seurauksena organisaation arkkityypissä tapahtui muutos. Myyntiyhdistys Finnpap ja Suomen Paperi lakkautettiin. Organisaation alijärjestelmissä tapahtui kaksi muutosta: tavoiteseurantaa varten luotiin uusi järjestelmä Hyperion ja toimialan sisällä yhtenäistettiin laskentaperiaatteita. Hyperion-järjestelmää käytetään vain keskusjohdolle raportoitaessa. Laskentaperiaatteiden muutoksella pyritään tuote- ja asiakaskohtaisen kannattavuuslaskentaan. Laskentaperiaatteiden muutoksen edisteenä voidaan mainita taloudelliset tavoitteet.

Tulevaisuudessa organisaation ulkoisista tekijöistä johtuvat muutokset, joita voidaan ennustaa, ovat Euroopan valuuttojen yhdentyminen ja ympäristölaskennalle asetettavat vaatimukset. Suunniteltuja, organisaation sisäisistä tekijöistä johtuvia muutoksia tulevat olemaan nykyisen Valkeakosken kirjanpitoyksikön purkaminen, tulosityksiköiden omat kirjanpito-, reskontra- ja maksastusjärjestelmät sekä sisäisen laskennan periaatteiden uudistaminen. Tulosityksikön sisällä pyritään kehittämään eteenpäin tuote- ja asiakaskohtaista kannattavuusseurantaa. Nämä muutokset tulevat vaikuttamaan organisaation arkkityyppiin ja tulkitseviin malleihin.

Tutkimuksen perusteella voidaan todeta, että yrityksen koon kasvu fuusioiden kautta on merkinnyt raportointisäännösten kehittämistä ja yhtenäistämistä. Edistäviä tekijöitä ovat olleet yhteisen kielen puuttuminen ja tietojen vertailukelvottomuus sekä tietotekniikan nopea kehitys. Lisäksi laskentaperiaatteiden muutoksessa on havaittavissa siirtyminen tuotantokeskeisestä laskennasta tuote- ja asiakaskeskeisyyteen. Toimintaa halutaan kehittää asiakaslähtöiseksi. Organisaation ohjausjärjestelmissä on havaittavissa siirtyminen seurannasta suunnitteluun, joka yhä tiiviimmin liitetään yrityksen pitkän tähtäimen strategiaan. Strateginen suunnittelu on tulosityksikön

vastuulla. Strategisesti suurien investointihankkeiden päätäntävalta on keskusjohdolla. Suunnittelussa johdon laskentajärjestelmien tuottamien raporttien merkitys on kasvanut. Suunnittelua varten tuotetaan analyysyjä ja ennusteita yrityksen taloudelliseen tulokseen vaikuttavien tekijöiden kehityksestä. Johtamisessa on tapahtunut muutosta keskitetystä johtamisesta hajautettuun johtamiseen. Tulosvastuuta on annettu laajasti organisaation sisällä ja organisaation kaikki jäsenet osallistuvat toiminnan kehittämiseen. Tiedottaminen on avointa ja toiminta yhteistyötä korostavaa.

Tutkimuksen aikana en pystynyt tunnistamaan esteitä laskentajärjestelmän muutokselle. Syynä tähän on mielestäni se, että tulosityksiköiden toiminnassa keskusjohdon näkemys on ratkaiseva. Toiseksi tutkimuksessa käytettiin hyvin paljon kirjallista materiaalia ja haastatteluja. Käytetyillä menetelmillä oli hyvin hankalaa saada esiin negatiivista ilmaisuja tapahtuneista muutoksista. Lisäksi tutkittu aikaperiodi ulottui kymmenen vuoden päähän. Haastateltavien oli ajoittain vaikea hahmottaa kaukaisempia tapahtumia. Tuoreimpina muistissa olivat lähiajan tapahtumat. Tutkimuksen aikana ilmeni ajoittain hyvin selvästi, että jatkuvat muutokset koettiin raskaiksi. Erityisesti laskentatoimen parissa työskenteleviltä vaadittiin uudistamishalua ja -kykyä.

Voidaan todeta, että johdon laskentajärjestelmän muutokselle luovat paineita niin organisaation sisäiset kuin ulkoisetkin tekijät. Johdon laskentajärjestelmässä tapahtuneet muutokset ovat moninaisia, ja muutosten ennakoiminen on vaikeaa. Pysyvää on ainoastaan jatkuva muutoksen tila.

LÄHDELUETTELO

Andersson, J-O & Gabrielsson, A & Ekström, C. 1994. Kannattavuussuunnittelu ja -laskenta - budjetointi ja kannattavuus laskuesimerkein. Helsinki: Painatuskeskus Oy.

Anthony, R.N. 1965. Planning and Control Systems - a Framework for Analysis. Boston: Harvard University.

Anthony, R.N. 1991. Johdon valvontafunktiot. Tummavuoren kirjapano: Rastor-julkaisu.

Anthony, R.N. & Dearden, J. & Vancil, R.F. 1972. Management Control Systems - Text Cases and Readings. Illinois: Irwin.

Anthony, R.N. & Reece, J.S. 1989. Accounting: Text and Cases. Illinois: Irwin.

Armstrong, M. 1994. Muutos. Yritystalous 4, 13-18.

Arto, E. 1992. Paperiteollisuuden kannattavuus ja kilpailukyky Suomi, Kanada ja Amerikan Yhdysvallat 1983-1989: konsernipohjainen tarkastelu. Helsinki: Helsingin kauppakorkeakoulu.

Beer, M. & Eisenstat, R.A. & Spector, B. 1990. Why Change Programs - Don't Produce Change. Harvard Business Review.

Drury, C. 1983. Management and Cost Accounting. London: Chapman & Hall.

Erneq, J.M. 1992. Planned and Unplanned Organizational Change - Consequences and Implications. Teoksessa Hosking-Anderson (toim.) Organizational Change and Innovation. New York: Chapman and Hall Inc., 276-287.

Grenwood, R. Hinings, C.R. 1988. Organizational Design Types, Tracks and the Dynamics of Strategic Change. Organizational Studies 9/3, 293-316.

Hedberg, B. 1981. How Organizations Learn and Unlearn. Teoksessa Nyström-Starbuck (toim.) Handbook of Organizational Design: Volume I. New York: Oxford University Press.

Hill, C.W.L. & Pickering, J.F. 1986. Divisionalization, Decentralization and Performance of Large United Kingdom Companies. Journal of Management Studies 23/1, 26-50.

Honko, J. 1965. Investointien suunnittelu ja tarkkailu. Porvoo: Werner Söderström Osakeyhtiön painossa.

Hopwood, A.G. 1987. The Archeology of Accounting Systems. Accounting, Organizations and Society 12 (3), 207-234.

Huolman, M. 1992. Metsäteollisuusyritykset Suomessa ja Ruotsissa, kasvustrategiat vuosina 1973-1989. Helsingin Kauppakorkeakoulun julkaisuja D-150.

Kalela, J. 1976. Historian tutkimusprosessi metodinen opas oman ajan historiaa tutkiville. Jyväskylä: Gummerus Oy.

Kaplan, R.S. & Atkinson, A.A. 1982. Advanced Management Accounting. Englewood Cliffs: N.J. Prentice-Hall.

Kaplan, R.S. & Johson, H.T. 1987. The Rise and Fall of Management Accounting. Management Accounting 1/7, 22-30.

Karttunen, H. 1997. Pörssiyhtiöt panostavat ympäristöraportointiin. Kauppalehti.

Kurunmäki, L. 1993. Erään yrityksen laskentajärjestelmän kehittäminen, kehittämismahdollisuuksien analysointi. Jyväskylän taloustieteen laitos, Working Paper-sarja 125. Jyväskylä: Jyväskylän yliopisto.

Lanning, H. 1996. Organisaatiomuutoksen toteuttaminen - kehittämisprojektien tyypilliset ongelmat ja niiden välttäminen. Teknillinen korkeakoulu, raportti no:166/1996/Teta: Forssa.

Lammi, M. 1994. Paperin, koneiden ja osaamisen menestystarina. Metsäklusterin kilpailukyky. Helsinki: Taloustieto Oy.

Laughlin, R.C. 1991. Environmental Disturbances and Organizational Transitions and Transformations. *Organizations Studies* 12/2, 209-232.

Lilius, A. 1996. UPM-Kymmene ei ole edes tarpeeksi suuri. *Talouselämä* 13, 18-21.

Mellemvik, F. & Monsen, N. & Olson, O. 1988. Functions of Accounting - a Discussion. *Scandinavian Journal of Management* 3/4 (4), 101-119.

Mintzberg, H. 1979. *The Structuring of Organizations - a Synthesis of the Research*. Engelwood Cliffs.

Mäkinen, V. 1993. Caset johdon laskentatoimen tutkimuksessa. Yrityksen taloustieteen ja yksityisoikeuden laitoksen julkaisuja, sarja A3: työpapereita 22. Tampere: Tampereen yliopisto jäljennepalvelu.

Niskala, M & Metäsaho, R. 1996. *Ympäristölaskentatoimi*. Porvoo: Weilin+Göös.

Nykysuomen tietosanakirja. 1993. Porvoo: WSOY

Näsi, J. 1988. *Liikkeenjohdon viisastenkivet*. Espoo: Weilin + Göös.

Näsi, J. 1983. Tieteelliset tutkimusotteet ja suomalainen liiketaloustiede, hallinto. Viitekehyksen konstruointi ja historiallis-pradigmaattinen analyysi. Tampereen yliopiston yrityksen taloustieteen ja yksityisoikeuden laitoksen julkaisuja, sarja A2: tutkielmia ja raportteja 24. Tampere: Tampereen yliopisto.

Rayan, B. & Scapens, R.W. & Theobald, M. 1992. *Research Method and Methodology*. Finance and Accounting.

Riistama, V. & Jyrkkiö, E. 1991. Operatiivinen laskentatoimi. Jyväskylä: Gummerus Kirjapaino Oy.

Ruotsalainen, A. 1985. Kajaani Oy:n yrityskuva 1985. Oulun yliopiston raportteja, No 22. Oulu: Oulun yliopisto.

Saikkonen, S. 1980. 70-luvun tuottavuustarina Kajaani Oy:n näkökulmasta. Esitelmä Ratioinalisointiliitto ry:n järjestämällä XXI Tuottavuuden päivillä 11.2-12.3.1980

Santalainen, T. & Voutilainen, E. & Porenne, P. 1988. Tulosjohtaminen uudistuu ja uudistaa. Espoo: Weilin + Göös.

Schein, E. H. 1987. Organisaatiokulttuuri ja johtaminen. Espoo: Weilin + Göös.

Suomalainen Tietosanakirja. 1989. 2. osa. Espoo: Weilin + Göös.

Tainio, R. 1990. Tulosityksikkörakenne ja kehitys suomalaisissa yrityksissä. Valtion painatuskeskus: Helsinki.

Tamminen, R. 1990. Laskentatoimi ja strategia. Jyväskylän yliopisto, taloustieteen laitos, julkaisuja N:o 80. Jyväskylä: Jyväskylän yliopisto.

Uusivuori, J. 1992. Metsäsektorin tulevaisuudenkuva. Espoo: Pellervon taloudellinen tutkimuslaitos.

Valtanen, T. 1989. Laskenta- ja raportointijärjestelmän kehittäminen Kajaani Oy:ssä 1984-1986.

Virkkunen, J. 1990. Johtamisen rationalisointi vai kehityksen hallinta - tulosjohtamisen tehokkuuskäsitys ja sen ylittämisen mahdollisuudet. Helsinki: Hakapaino Oy.

Virta, I. 1994. Kymmene ja Yhtyneet nousevat eri papereilla. Talouselämä 8, 28-31.

Virtanen, K. 1984. Tulosityksikköorganisaation ohjaus. Helsinki: Helsingin Liikekirjapaino Oy.

Virtanen, S. 1984. Puusta elävä, Kajaani Oy 1907-1982. Helsinki: Oy Kirjapaino F.G.Lönnberg.

Yin, R. 1994. Case Study Research Design and Methods. Thousand Oaks: Sage publications Inc.

MUU MATERIAALI

Avain Suomen metsäteollisuuteen, Metsäliitto ry 1996

Finance day UPM-Kymmene 4.6.1996, Helsinki

Finance day UPM-Kymmene 5.9.1996, Helsinki

Finnpap 1995

ISO 9000-laatukäsikirja

Kajaani Oy 1988, Toimitusjohtajan pysyväisohje N:o 15 uudishanke-ehdotusten käsittely ja uudishankkeiden tarkkailu

Kajaani Oy Tulosittojärjestelmän raportti 1987

Kajaani Oy tulosvertailut 1976-1988

Sanomalehti ja ympäristö, Sanomalehtien liitto 1995

Talososaston funktiostrategia 1998-2002

Tattari, E. 1995. Laskentajärjestelmä. Yhtyneet Paperitehtaat Oy (sisäinen)

UPM-Kymmene yritysesite 1996

Uudistuva tekijä, Metsäteollisuus ry 1996

Yhtyneet Paperitehtaat Oy Kajaani, Investointien käsittelyn organisaatio ja vastuut tulosyksikössä 1991

Yhtyneet Paperitehtaat yritysesitteet 1989-1995

HAASTATTELUT

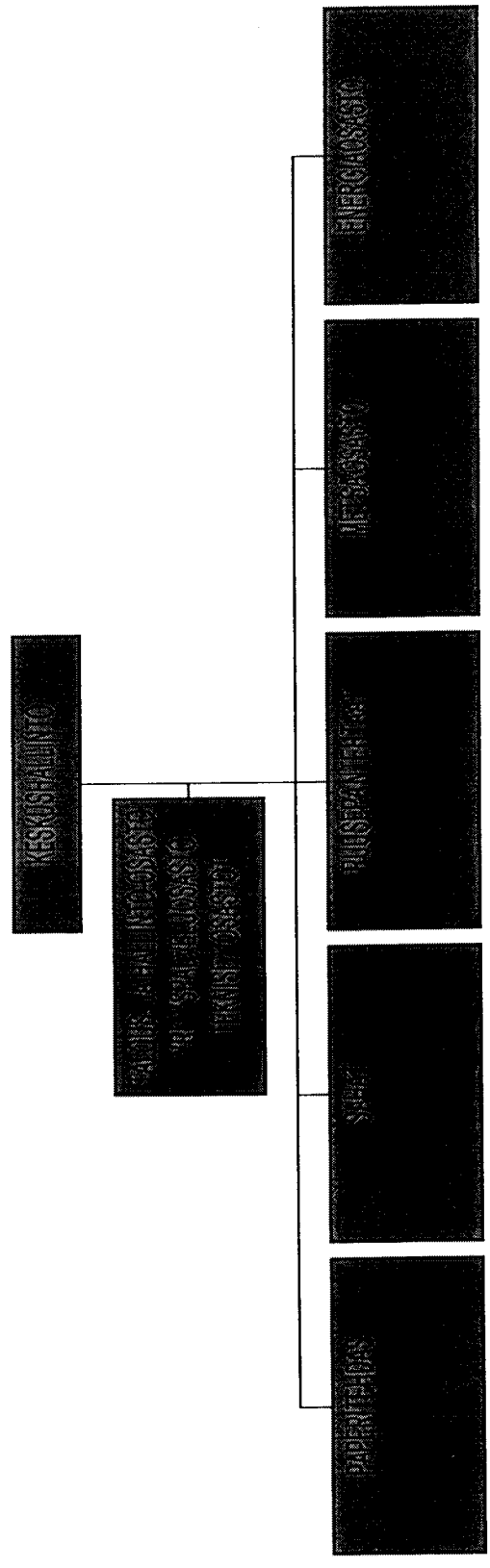
Heikkinen Jorma, 30.1.1997, 26.2.1997. Taloussuunnittelupäällikkö, UPM-Kymmene, Kajaani.

Juntunen Tarja, 28.1.1997. Kustannuslaskija, UPM-Kymmene, Kajaani.

Ketonen Markku, 10.3.1997, 19.7.1997. Talouspäällikkö, UPM-Kymmene, Kajaani.

Korpi Merja, 25.2.1997. Myyntipäällikkö, UPM-Kymmene, Kajaani.

KAJAANI OY



KAJAANI OY

Tunnusluvun laskentakaava

$$\text{Oman pääoman tuotto prosentti} = \frac{100 * \text{tulos}}{\text{oma pääoma} + \text{varaukset (keskiarvo)}}$$

KANNATTAVUUSLASKELMA 1984-1988

LIIKEVAIHTO

Sisäinen laskutus

Osaston liikevaihto

Valmistuskustannukset

Valmisteveraston muutos

MYYNTIKATE

Kiinteät kustannukset

KÄYTTÖKATE

Korkokulut

Myynnin kurssierot

Verot

RAHOITUSTULOS

Laskennalliset poistot

LASKENNALLINEN TULOS

KAJANI OY

KONSERNIN TULOSLASKELMA (MILJ.MK)

	1986	1987	BUDJETTI 1987	SYYSK. TARK. 1987
	%	%	%	%
LIKEVAIHTO				
KULUT				
KAYTTOKATE				
SUUNNITELMAN MUKAISET POISTOT				
RAHOITUSKULUT ./. RAHOITUSTUOTOT				
KURSSIEROT				
MUUT TUOTOT JA KULUT				
TULOS ENNEN TILINPAATOSSIIIRTOJA JA VEROJA				

KAJAANI OY

TULOSVERTAILU 1987

Tammikuu - joulukuu

RAHOITUSLASKELMA

milj.mk

	Kuluva vuosi Vuoden alusta		Edellinen vuosi Vuoden alusta
	<u>Budj.</u>	<u>Tot.</u>	<u>Tot.</u>
Käyttökate			
Liikepääoman muutos			
Nettokorot			
Kurssierot			
Verot			
Varsinaisen toiminnan tulo-rahoitus			
Käyttöomaisuuden myynnit			
Tulo-rahoitus yhteensä			
Investoinnit			
Korollisten velkojen muutos			
Arvostuserien muutos			
Maksetut osingot			
Muut oman pääoman muutokset			
Liikepääoman muutos			
- Rahoitusomaisuus (väh.+, lis.-)			
- Vaihto-omaisuus (väh.+, lis.-)			
- Korottomat velat (lis.+, väh.-)			
Yhteensä			

KAJAANI OY

TULOSVERTAILU 1987

Tammi - joulukuu

KANNATTAVUUSLASKELMA, milj.mk

Koko yhtiö	Paperi- tehdas	Sahat	Puutö- tehtaat	Energia- osasto	Muut (sis.metsäos.)		
Suunn.	Toteut.	Suunn.	Toteut.	Suunn.	Toteut.	Suunn.	Toteut.

Liikevaihto

Sisäinen laskutus

Osaston liikevaihto

Valmistuskustannukset

Valmisteveraston muutos

Myyntikate

" % lv:sta

Tuotantolaitosten

kiinteät kustannukset

Tehdaskate

" % lv:sta

Teknisten osastojen

kiinteät kustannukset

Keskushallinnon

kiinteät kustannukset

Yrityspalveluosaston

kiinteät kustannukset

Osastojen käyttökate

Metsätalouden nettotulos

Osastoille kohdistamattomat

Käyttökate

" % lv:sta

Korkokulut (netto)

Myyntiin kurssierot

Muut kurssierot

Verot

Rahoitustulos

Laskennalliset poistot

Laskennallinen tulos

KAJAANI OY

TULOSVERTAILU 1987

KÄYTTÖKATTEEN EROANALYYSI
Tammikuu - joulukuu
Milj. mk

	<u>Budjetoitu</u>	<u>Toteutunut</u>	<u>Ero</u>	<u>Hintaero</u>	<u>Määräero</u>	<u>Sis. laskutus</u>	<u>Yhteensä</u>	MUUTTUVIEN KUSTANNUSTI EROT
--	-------------------	-------------------	------------	-----------------	-----------------	----------------------	-----------------	-----------------------------------

MYYNNTIKATE

LASKUTUSEROT

Paperitehdas

Sahat

Puutyötehtaat

Energiaosasto

Muut

Yhteensä

Keskushallinto

Paperitehdas

Sahat

Puutyötehtaat

Energiaosasto

Tekniset osastot

Yrityspalveluosasto

Muut

Yhteensä

Nettokantoraha

Osastoille kohdistamattomat

YHTIÖN KÄYTTÖKATE

KAJAANI OY

LUOTOT JA TALLETUKSET

LUOTOT Mmk			
		<u>Toteutunut</u>	
		<u>31.12.1986</u>	

		<u>Toteutunut</u>	
		<u>31.12.1987</u>	

		<u>Muutos</u>	
		<u>vuoden alusta</u>	

Lyhytaikaiset			
Pitkäaikaiset			

TALLETUKSET Mmk

Avista

Määräaikaiset

ULKOMAANRAHAN
MÄÄRÄISET LUOTOT

USD	
GBP	
DEM	
SEK	

Prosentteina luotoista

VALUUTTAKURSSIEN MUUTOKSIA

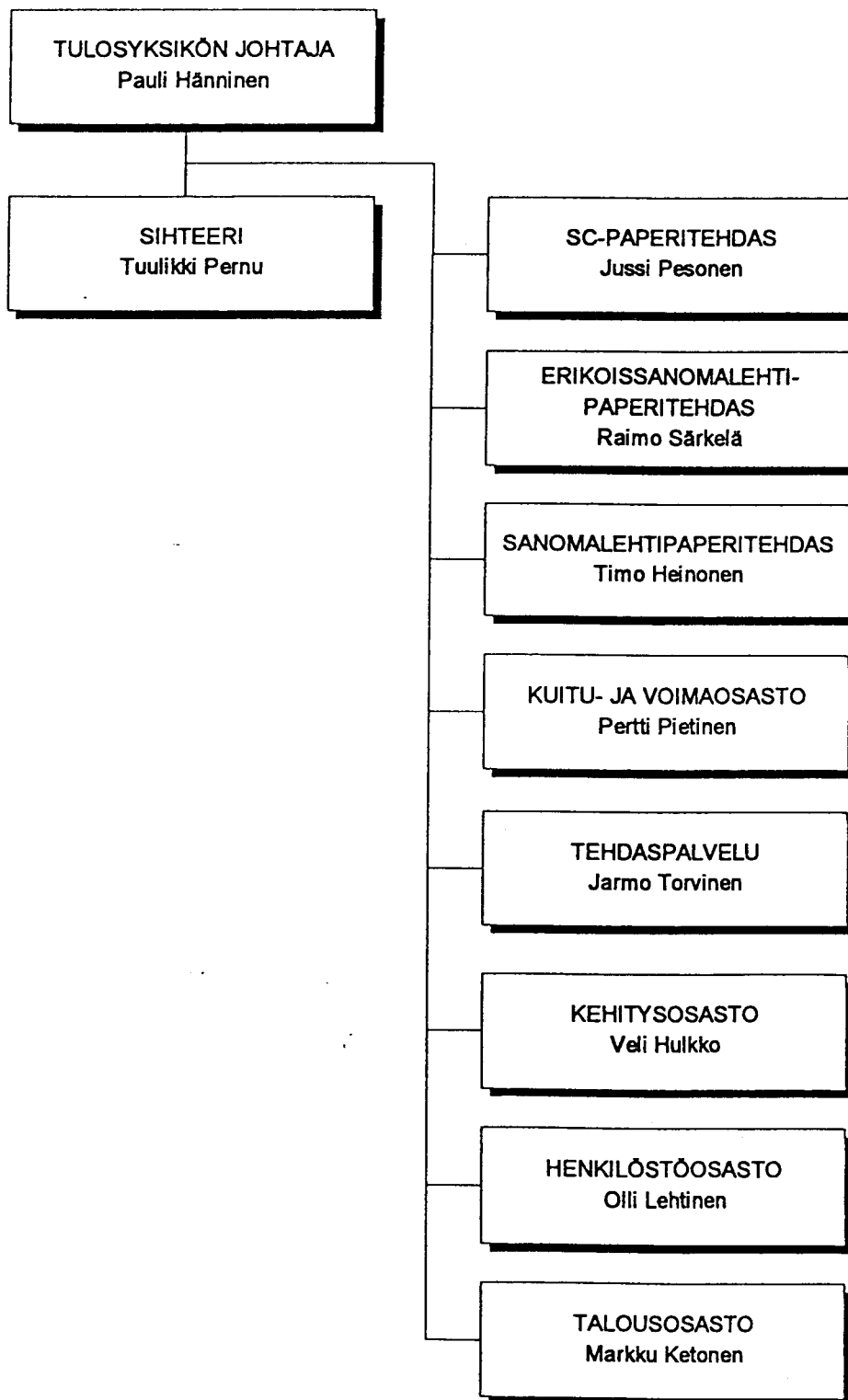
USD	
GBP	
DEM	
SEK	
FRF	
NI G	

PÄIVÄILMOITUS

Kajaani	:Vrk:ssa	:Vko:n alusta	:KK:n alusta	:Vuoden alusta	: Ed.v.:				
*	: Tot	Tav:	Tot	Tav :	Tot	Tav:	Tot	Tav:	Tot:

Konebrutto	t:								
Konebrutto	t/d:								
Leikattu brutto	t:								
	:								
Hylky	t:								
Hylky	%:								
	:								
Pakattu netto	t:								
Pakattu netto	t/d:								
Pakattu	kpl:								
	:								
Käyntiaika (TES)	h:								
Til uspulaseis.	h:								
Seisokit	h min:								
Seisokki	%:								
Katkot	h min:								
Katko	%:								
Tu . aika	h min:								
	:								
Hyötysuhde	%:								
	:								
Lähetetty	t:								
Varasto teht.	t:								
Varasto sat.	t:								
Varasto asiakas	t:								

Keskinopeus	m/min:								
Trimmileveys	mm:								
Keskineliöm.	g/m2:								

KAJAANIN TULOSYKSIKÖN PERUSORGANISAATIO

YHTYNEET PAPERITEHTAAT OY KAJAANI 1989-1995

KANNATTAVUUSLASKELMA

BRUTTOMYYNTI

Ehdottomat alennukset
 Määrämaan kustannukset
 Komissiot
 Myynnin oikaisuerät

LIIKEVAIHTO

Muuttuvat kustannukset

MYYNNIN EX MILL

Tuotantokustannukset
 Hioke
 Sellu
 Kaoliini
 Talkki
 Pihkatalkki
 Kemikaalit
 Sähkö
 Höyry
 Pakkaustarvikkeet
 Viirat ja huovat
 Muut muuttuvat kustannukset

VARASTON MUUTOS

MUUTTUVAT KUSTANNUKSET YHTEENSÄ

MYYNTIKATE

Kiinteät kustannukset
 Palkat (tuotanto)
 Palkat (kunnossapito)
 Muut kunnossapitopalkat
 Toimihenkilöpalkat
 Sähkön kiinteät

KIINTEÄT KUSTANNUKSET YHTEENSÄ

KÄYTTÖKATE

Poistot

LIIKEVOITTO

Operatiivinen korko

OPERATIIVINEN TULOS

TULOSYHTEENVETO MILL.MK

LIKEVAIHTO			KÄYTTÖKATE				Suunn.m. poistot			LIIKE-VOITTO			OPERATIIVINEN TULOS			
Tot. mmk	Ero mmk		Tot. mmk	%/Lv	Ero mmk	%/Lv	Tot. mmk	Ero mmk	%/Lv	Tot. mmk	Ero mmk	%/Lv	Tot. mmk	Ero mmk	%/Lv	
0,0	0,0		0,0	0,0%	0,0	0,0%	0,0	0,0	0,0%	0,0	0,0	0,0%	0,0	0,0	0,0%	
0,0	0,0		0,0	0,0%	0,0	0,0%	0,0	0,0	0,0%	0,0	0,0	0,0%	0,0	0,0	0,0%	
0,0	0,0		0,0	0,0%	0,0	0,0%	0,0	0,0	0,0%	0,0	0,0	0,0%	0,0	0,0	0,0%	
0,0	0,0		0,0	0,0%	0,0	0,0%	0,0	0,0	0,0%	0,0	0,0	0,0%	0,0	0,0	0,0%	
0,0	0,0		0,0	0,0%	0,0	0,0%	0,0	0,0	0,0%	0,0	0,0	0,0%	0,0	0,0	0,0%	
0,0	0,0		0,0	0,0%	0,0	0,0%	0,0	0,0	0,0%	0,0	0,0	0,0%	0,0	0,0	0,0%	
0,0	0,0		0,0	0,0%	0,0	0,0%	0,0	0,0	0,0%	0,0	0,0	0,0%	0,0	0,0	0,0%	
0,0	0,0		0,0	0,0%	0,0	0,0%	0,0	0,0	0,0%	0,0	0,0	0,0%	0,0	0,0	0,0%	
0,0	0,0		0,0	0,0%	0,0	0,0%	0,0	0,0	0,0%	0,0	0,0	0,0%	0,0	0,0	0,0%	
0,0	0,0		0,0	0,0%	0,0	0,0%	0,0	0,0	0,0%	0,0	0,0	0,0%	0,0	0,0	0,0%	
0,0	0,0		0,0	0,0%	0,0	0,0%	0,0	0,0	0,0%	0,0	0,0	0,0%	0,0	0,0	0,0%	
0,0	0,0		0,0	0,0%	0,0	0,0%	0,0	0,0	0,0%	0,0	0,0	0,0%	0,0	0,0	0,0%	

SIKKÖ

TUOTANTO		KÄYNTIASTE			SIDOTTU PÄÄOMA			Sid.poin tuotto-%	
Tot. 1.000 t	Ero 1.000 t	Tot. %	Ero %	Tot. Mmk	Ero Mmk	Tot. Mmk	Tot. %		
0,0	0,0	0,00%	0,00%	0,0	36,7			0,0%	
0,0	0,0	0,00%	0,00%	0,0	26,4			0,0%	
0,0	0,0	0,00%	0,00%	0,0	24,2			0,0%	
0,0	0,0	0,00%	0,00%						
0,0	0,0	0,00%	0,00%						
0,0	0,0	0,00%	0,00%						
0,0	0,0	0,00%	0,00%						
0,0	0,0	0,00%	0,00%						
0,0	0,0	0,00%	0,00%						
0,0	0,0	0,00%	0,00%						
0,0	0,0	0,00%	0,00%						
0,0	0,0	0,00%	0,00%						

SIKKÖ

TULOS

Kajaani

HIERTÄMÖ

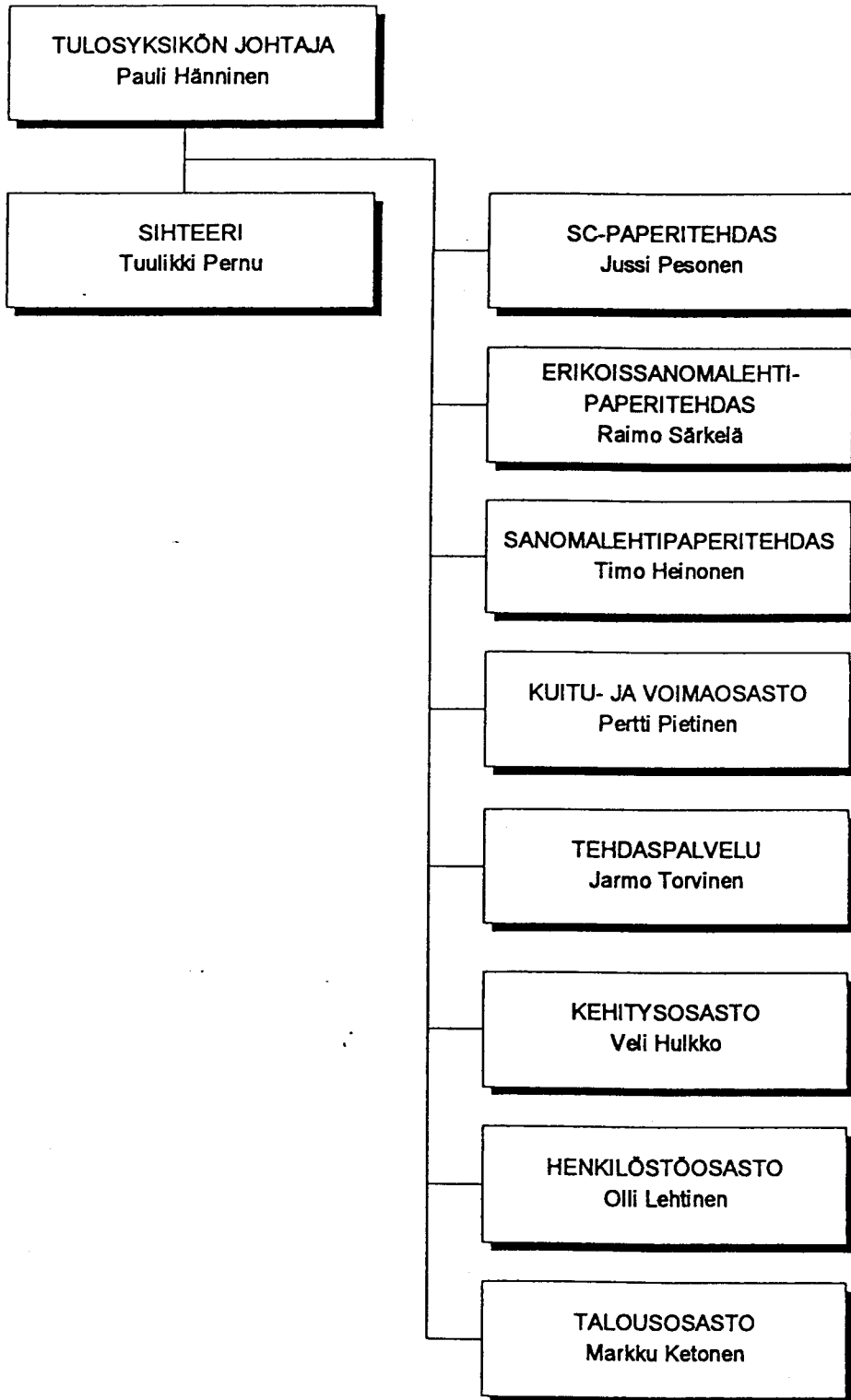
	TOTEUMA			KO. KUUKAUSI			TOT. VUODEN ALUSTA			POIKKEAMA		
	määrä	1000mk	mk/t	POIKKEAMA			määrä	1000mk	mk/t	määrä	1000mk	mk/t
				määrä	1000mk	mk/t						
SISÄINEN LASKUTUS	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
MUUTTUVAT KUSTANNUKSET												
Puuraaka-aine	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Sähkö	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Lämmön talteenotto	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Muut tarveaineet	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Biopolttoainehyvytykset	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
MUUTTUVAT KUST./tuotanto	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
MYYNTIKATE	0,0%	0	0	0,0%	0	0	0,0%	0	0	0,0%	0	0
Käyttöpalkat		0	0		0	0		0	0		0	0
Kunnossapitopalkat		0	0		0	0		0	0		0	0
Muut kunnossapitokust.		0	0		0	0		0	0		0	0
Toimihenkilöpalkat		0	0		0	0		0	0		0	0
Sähkön kiinteät		0	0		0	0		0	0		0	0
Osaston muut yhteiset		0	0		0	0		0	0		0	0
OSASTON KIINTEÄT KUST.		0	0		0	0		0	0		0	0
KÄYTTÖKATE		0	0		0	0		0	0		0	0
TUOTANTOMÄÄRÄT, t	0			0			0			0		
KÄYNTIAIKA, VRK	0,0			0,0			0,0			0,0		
KÄYNTIASTE (%)	0,0			0,0			0,0			0,0		

TULOS

Kajaani

SÄHKÖN KEHITYS

	KO. KUUKAUSI											
	TOTEUMA			POIKKEAMA			TOT. VUODEN ALUSTA			POIKKEAMA		
	määrä	1000mk	mk/Mwh	määrä	1000mk	mk/MWh	määrä	1000mk	mk/MWh	määrä	1000mk	mk/MWh
Myynti konsernin ulkopuolelle		0			0	0		0	0		0	0
Myynti Porin Puuosa Oy:lle		0	0		0	0		0	0		0	0
Myynti Yhtyn. Sahat Oy:lle		0	0		0	0		0	0		0	0
LIKEVAIHTO		0	0		0	0		0	0		0	0
SISÄINEN LASKUTUS		0	0		0	0		0	0		0	0
OSASTON LIKEVAIHTO		0	0		0	0		0	0		0	0
YP:n tilaussähkö		0	0		0	0		0	0		0	0
YP:n korv.- ja huoltosähkö		0	0		0	0		0	0		0	0
KAVO:n sähkö		0	0		0	0		0	0		0	0
Vesisähkö, liijoki						0					0	0
Vesisähkön täyd. energia						0					0	0
Muu ostosähkö		0			0	0		0	0		0	0
Oma vastapainesähkö		0			0	0		0	0		0	0
Oma lauhdesähkö		0			0	0		0	0		0	0
Höyryosaston sähkö		0	0		0	0		0	0		0	0
Vesisähkö		0	0		0	0		0	0		0	0
MUUTTUVAT KUST./tuotanto		0	0		0	0		0	0		0	0
MYYNTIKATE		0	0		0	0		0	0		0	0
YP:n tilaussähkön kiinteät		0	0		0			0			0	
YP:n yht. käyttö ja valvomo		0			0			0			0	
Sähkön siirtokulut		0			0			0			0	
KAVO:n sähkön kiinteät		0			0			0			0	
Käyttöpalkat		0			0			0			0	
Kunnossapitopalkat		0	0		0			0			0	
Muut kunnossapitokust.		0	0		0			0			0	
Osaston muut yhteiset		0	0		0			0			0	
OSASTON KIINTEÄT KUST.		0	0		0	0		0	0		0	0
OSASTOKUST./tuotanto		0	0		0	0		0	0		0	0
KÄYTTÖKATE		0	0		0	0		0	0		0	0
SÄHKÖN HANKINTA, 1000 MWh												
YP:n tilaussähkö		0,0			0,0			0,0			0,0	
YP:n korv.- ja huoltosähkö		0,0			0,0			0,0			0,0	
KAVO:N vastapainesähkö		0,0			0,0			0,0			0,0	
KAVO:N lauhdesähkö		0,0			0,0			0,0			0,0	
Muu ostosähkö		0,0			0,0			0,0			0,0	
Oma vastapainesähkö		0,0			0,0			0,0			0,0	
Oma lauhdesähkö		0,0			0,0			0,0			0,0	
Vesisähkö		0,0			0,0			0,0			0,0	
Sähkön hankinta yhteensä		89,0			0,0			0,0			0,0	

KAJAANIN TULOSYKSIKÖN PERUSORGANISAATIO

UPM-KYMMENE KAJAANI KANNATTAVUUSLASKELMA 1996-1997

BRUTTOMYYNTI

Alennukset

ASIAKASLASKUTUS

Alennukset

Valitukset

Kuljetusvahingot

LIIKEVAIHTO

Muuttuvat kustannukset

Määrämaakulut

NOM-rahoituskulut

Komissiot

Kuljetuskustannukset

Muut oikaisuerät

MYYNTI EX MILL

TUOTANNON MUUTTUVAT KUSTANNUKSET

Sellu

SC-hioke

KUITUKULUTUS YHTEENSÄ

Kaoliini

Talkki

Pihkatalkki

AINEKULUTUS YHTEENSÄ

Kemikaalit

Sähkö

Höyry

Huovat ja viirat

Pakkaustarvikkeet

Muut tarveaineet

MUUTTUVAT KUSTANNUKSET/tuotanto

VARASTON MUUTOS

MUUTTUVAT KUSTANNUKSET/LASKUTUS

MYYNTIKATE

Käyttöpalkat

Kunnossapitopalkat

Muut kunnossapitopalkat

Toimihenkilöpalkat

Höyry kiinteät

Sähkö kiinteät

Muut kiinteät kustannukset

KIINTEÄT KUSTANNUKSET

KÄYTTÖKATE

Suunnitelman mukaiset poistot

LIIKEVOITTO

Terminointi

Operatiiviset korot

Kurs sierot

OPERATIIVINEN TULOS

Kaikista budjeteista koottiin budjettikirja, jonka yleisessä osassa käsiteltiin budjetin perusteet, kannattavuusyhdistelmä koko yhtiöstä, kaikkien osastojen tulosbudjetit, palkkabudjetit, henkilöstöbudjetit, kiinteiden- ja kunnossapitobudjettien yhdistelmät, investoinnit, tuloslaskelmat ja taseet sekä rahoituslaskelmat. Toteutuneet tiedot tulivat tilityksinä tuotanto- ja muilta osastoilta. Toteutuneet tiedot ohjautuivat budjettivertailutietoihin, joista ne saatiin vertailuraportointiin. Budjettitarkistuksia tehtiin vuoden aikana kaksi kertaa. Ensimmäinen tehtiin toukokuussa ja toinen elo-syyskuussa. Budjettitarkistusten tuloksena saatiin vuodelle tarkistettu budjetti, joka viimeisimpien olettamusten mukaan näytti toteutuvan tuloksen. Toukokuun tarkistuksessa pohjana oli toteutunut neljä kuukautta ja loput kahdeksan kuukautta suunniteltiin uudelleen. Syyskuun tarkistuksen pohjana oli kahdeksan toteutunutta ja neljä suunniteltua kuukautta. Budjettitarkistukset taltioitiin omiin versioihin ja toteutuneita tietoja verrattiin sekä alkuperäiseen budjettiin että tehtyyn tarkistukseen. Erot sekä budjettiin että tarkistukseen raportoitiin. (Valtanen 1989.)

6.1.1.3 Investoinnit

Investointihankkeet luokiteltiin pieniin, strategisiin ja kehittämishankkeisiin. Pienet hankkeet olivat alle 200 000 markkaa. Kehittämishankkeet olivat hankkeita, joilla tähdättiin uudistamiseen, menetelmien kehittämiseen ja tuottavuuden parantamiseen silloisilla tuotanto- ja toimintarakenteilla. Strategiset hankkeet olivat suuria hankkeita, joilla tähdättiin esimerkiksi merkittäviin volyymimuutoksiin, kokonaisvaltaiseen uudistamiseen ja uusiin aluevaltauksiin. Hankkeen kannattavuus perustui hankintamenoon, pitoaikaan, investoinnilla aikaansaatavaan tuottoon ja laskentakorkoon. Laskentakorko päätettiin vuosittain budjetoinnin yhteydessä. Hankkeen varsinaisen hankintamenon lisäksi kannattavuuden laskemiseksi arvioitiin liikepääomavaikutus ja liitännäishankkeet. (Toimitusjohtajan pysyväisohje N:O15 1988.)

Investointihankkeissa koko konsernin toimitusjohtaja hyväksyi investointiehdotukset toteutettavaksi, paitsi ns. pieniä hankkeita, jotka yksikönjohtajat pystyivät hyväksymään toimitusjohtajan hyväksymän määrärahan puitteissa. Yksikön johtajan tehtävänä oli ohjata yksikkönsä investointitoimintaa ja hyväksyä esitykset edelleen toimitusjohtajalle esitettäväksi. Yksikönjohtajan tehtävänä oli myös valvoa investointihankkeiden toteutumista. Yksikön

vastuuhenkilöiden tehtävänä oli laatia investointiesitykset ja määritellä investointihankkeiden seurantaraportit. He vastasivat myös hankkeiden toteuttamisesta ja hankintamenojen ennusteista. Rahoituspäällikön tehtävänä oli koota investointiesitykset ja esitellä ne toimitusjohtajalle yhdessä yksikönjohtajan kanssa. Rahoituspäällikön vastuuna oli myös rahoituksen toteuttaminen. Laskentaosasto hoiti seurantaraportoinnin osana johdon raportointia ja suoritti tarpeelliset kokonaistasmäytykset. (Toimitusjohtajan pysyväisohje N:O15 1988.) Investointipäätösten tekemistä keskitetyksi voidaan perustella siten, että ko. päätösten tekeminen edellyttää tiettyä kokonaisnäkemyksiä yrityksen asioista, ja tämä edellytys voidaan täyttää sitä paremmin, mitä korkeammalla tasolla organisaatiossa liikutaan. (Honko 1969, 197.)

Investointihankkeen hyväksymisen perustuessa kannattavuuteen laskettiin kannattavuus seuraavien menetelmien avulla: takaisinmaksuajan menetelmä, sisäisen korkokannan menetelmä ja nykyarvomenetelmä. Takaisinmaksuaika ilmoittaa, kuinka nopeasti hankintameno saadaan takaisin. Tällöin myös korkotekijä huomioidaan. Sisäinen korkokanta osoittaa prosentteina sen vuotuisen tuoton, jonka hanke antaa sijoitetulle pääomalle arvioidun käyttöikänsä aikana. Kun sisäinen korkokanta on suurempi kuin laskentakorkokanta, on hanke kannattava. Tuottavuushankkeiden keskinäinen järjestys määräytyi sisäisen korkokannan perusteella. Hankkeen tulevien tuottojen diskontattujen arvojen summa, eli nykyarvon ja hankintamenoerotus, ilmoittaa hankkeen pitoaikana antaman markkamääräisen nykyarvon kokonaistuoton. Diskonttaus tapahtui voimassa olevaa laskentakorkokantaa käyttäen. Päätökset hankkeiden toteuttamisesta tehtiin pääasiassa syksyllä vuosibudjetoinnin yhteydessä. Joissakin tapauksissa päätökset voitiin tehdä myös budjettitarkistusten yhteydessä sekä yksittäistapauksissa, erityisesti suurissa hankkeissa tai muissa nopeasti päätettävissä hankkeissa myös muina aikoina. (Toimitusjohtajan pysyväisohje N:O15 1988.)

6.1.1.4 Raportointi

Suunniteltujen tavoitteiden valvontaa varten tuotettiin Kajaani Oy:ssä erilaisia raportteja. Uusi laskentajärjestelmä mahdollisti sen, että raportit saatiin tulostettua suoraan järjestelmästä ja manuaalista työtä ei tarvittu. Raportti, joka palveli niin johdon kuin rahoituksen laskentatoimenkin tarpeita, oli konsernin tuloslaskelma. Tuloslaskelma on tilikaudelle kuuluvien tuottojen

ja kulujen kokoomalaskelma, joka kertoo yrityksen toiminnan tuloksen päättyneeltä kaudelta. Toteutuneita lukuja vertailtiin budjetoituihin lukuihin ja budjettitarkistuksen tuloksena saatuihin lukuihin (liite 4). Rahoituslaskelmassa vertailtiin kuluvan vuoden toteutuneita ja budjetoituja lukuja keskenään, ja näitä verrattiin vielä edellisen vuoden toteutuneisiin lukuihin. Rahoituslaskelma on selvitys varojen hankinnasta ja niiden käytöstä tilikauden aikana (liite 5). Kannattavuuslaskelma tehtiin koko konsernille sekä kullekin tulosityksikölle (liite 6). Käyttökate osoittaa, kuinka paljon varsinaisesta liiketoiminnasta jää käytettäväksi pitkävaikutteisiin tuotannon-tekijöihin, korkoihin, veroihin ja osinkoihin. Käyttökate laskettiin vähentämällä liikevaihdosta muuttuvat kustannukset sekä kiinteät kustannukset. Käyttökateen eroanalyysissä kerrottiin tulosityksiköiden budjetoitu ja toteutunut käyttökate sekä niiden ero (liite 7). Luottojen ja talletusten seuranta oli myös tarkkaa. Luotot eriteltiin lyhytaikaisiin ja pitkäaikaisiin. Ulkomaanrahamääräiset luotot raportoitiin erikseen päävaluutoittain, jotka olivat USD, GBP, DEM ja SEK. Investointien seurantaraportit kuuluivat myös yhtenä osana johdon raportteihin (liite 8). Graafiset raportit kuvasivat liikevaihtoa, käyttökateä, laskennallista tulosta, tuotantoa, toimituksia ja tuotevarastoja. Lisäksi oli raportteja osakkeiden keskipursseista, pörssivaihdosta ja myyntitoimitusten hinnoista koneittain ja sahatavaralajeittain.

Päivittäin tuotettavia raportteja olivat päiväilmoitus, pakatun tuotannon vuorokausiraportti sekä varaston vuorokausi-ilmoitus. Nämä raportit palvelivat operatiivista valvontaa tulosityksikössä. Päiväilmoitus kertoi tuotetun konebruttomäärän, hylät, pakatun neton, käyntiajan, koneen seisokit ja katkot sekä syyt näihin, hyötysuhteen, sekä varastotilanteen tehtaalla, satamissa ja asiakkailla. Lisäksi raportti kertoi koneen keskinopeuden, trimmileveyden ja keskineliömassan. Tuotettavat tiedot raporteissa olivat ko. vuorokaudelta, viikon alusta, kuukauden alusta, vuoden alusta sekä edellisen vuoden toteutuman (liite 9).

6.1.2 Yhteenveto

Tutkimuksen ensimmäisessä vaiheessa, vuodesta 1984 vuoteen 1989, organisaatorakenne pysyi muuttumattomana; emoyhtiön organisaation konkreettiset elementit muodostuivat paperitehtaasta, sahasta, puusepänteollisuudesta, höyryvoimalasta ja neljästä vesivoimalasta. Organisaation arkkityyppelementin ainoa merkittävä muutos verrattuna aikaisempaan

toimintaan oli laskentajärjestelmän kehittäminen. Muutoksen aiheuttivat yrityksen sisäiset tekijät. Yrityksen toiminta oli kasvanut, ja sen myötä tilijärjestelmiä oli kehitetty tarpeen mukaan. Tämän seurauksena koodistot olivat monimutkaisia ja manuaalinen raportointi oli työlästä. Yrityksessä havaittiin tarve muutokseen. Laskentajärjestelmän muutoksen edisteenä voidaan mainita taloudelliset seikat, sillä yrityksen toiminnan monipuolisuus oli aiheuttanut sen, ettei laskentajärjestelmä ollut enää ajan tasalla eikä yritys pystynyt enää vastamaan tarvittavan nopeasti asetettuihin raportointivaatimuksiin, ja tiedotkin tulivat myöhässä. Näistä syistä organisaatio menetti hyötyjä. Ympäristön ärsykkeistä johtuvia muutoksia ei löytynyt, joten mikään Laughlinin esittämä muutosmalli ei soveltunut tähän vaiheeseen.

Kuten Mellempikin ym. (1988) tutkimus osoitti, laskentatoimi ilmaisee ne osat, joille organisaatio antaa vastuuta, ja toiminnot, joista eri osat ovat vastuullisia. Tämä näkyi myös Kajaani Oy:ssä hyvin selvästi. Vastuullisia tulosityksiköitä olivat paperitehdas ja paperikoneet, sahateollisuus, energiaosasto ja puutyötehtaat, jotka pyrkivät asetettuihin tavoitteisiin. Muita yksiköitä pidettiin kustannusyksikköinä, jotka pyrkivät kustannusten minimointiin eikä niiden tulosta voitu markkamääräisesti mitata.

Kajaani Oy:n toiminta täytti Virtasen (1984) esittämät tulosityksikköorganisaation piirteet. Konserni oli jaettu tulos- ja kustannusyksiköihin ja sillä oli keskusjohto, joka vastasi koko konsernin toiminnoista. Yksiköt vastasivat markkamääräisestä tuloksesta, ja yksiköt olivat myös riippuvaisia toisistaan. Esimerkiksi energiaosasto tuotti paperitehtaan paperintuotantoprosessissa tarvitseman sähkön. Tulosityksiköitä ei voida Kaplanin ja Atkinsonin (1982) mukaan pitää investointiyksikkönä, sillä yksikönjohtajilla ei ollut itsenäistä päätäntävaltaa käyttöomaisuus-investoinneista. Kajaani Oy:n kustannusyksiköt ovat Kaplanin ja Atkinsonin (1982) mukaan standardikustannusyksiköitä. Yksikön johtajat olivat vastuussa tehokkuudesta, jolla he kohtaavat Kajaani Oy:n kysynnän: metsäosaston tuli huolehtia paperiprosessissa tarvittavan puun riittävydestä. Virtanen (1984, 21) on esittänyt, että puhdasta investointi- tai tulosityksikköä ei todellisuudessa esiinny, sillä keskusjohto osallistuu suurissakin yrityksissä investointeja koskevaan päätöksentekoon.

Kajaani Oy:ssä laskentatoimea pidettiin myös selvästi vallan välineenä. Se oli keskittynyt keskushallintoon, ja taloudellisten tulosten raportointi oli talousosaston johdon ja ylimmän johdon vastuulla. Laskentatoimi täytti kuitenkin myös normatiivisen näkemyksen mukaiset tavoitteet. Tulosityksiköt raportoivat keskushallintoon, kuinka hyvin ne olivat onnistuneet tavoitteiden saavuttamisessa, ja johdon päätöksentekoprosessi perustui annettuihin tietoihin. Molempien yhteinen tavoite oli vähentää epävarmuutta päätöksenteossa.

Kajaani Oy:ssä pyrittiin tulosjohtamisen avulla määrittelemään yhtiön osa-alueille toiminnan tavoitteet, jotka olivat valvonnan kannalta keskeisessä asemassa. Tavoitteiden asetannan tarkoituksena oli muodostaa yhteinen laskentasäännöstö, joka mahdollisti eri yksiköiden vertailun keskenään sekä antoi selvät raamit, joiden perusteella voitiin puhua hyvästä tai huonosta tuloksesta. Asetettuja tavoitteita olivat kannattavuustavoite, rahoitukselliset tavoitteet, toiminnan kasvun tavoitteet ja sosiaaliset tavoitteet. Kannattavuusmittareita olivat katelaskelma sekä oman pääoman tuotto prosentti. Rahoituksen tavoitemittareita olivat omavaraisuusaste ja lainojen takaisinmaksuaika. Toiminnan kasvun tavoitemittarina käytettiin liikevaihdon kasvuprosenttia. Tavoiteasetannassa ei kuitenkaan onnistuttu, sillä niiden määrittelijät eivät osanneet käyttää mittareita tehokkaasti käytännössä, ja henkilöstö, joka pystyi olennaisesti vaikuttamaan tavoitteiden saavuttamiseen, ei ollut tavoiteasetannassa, eikä tulosten seurannassa mukana.

Johtaminen oli keskitetty johtoryhmälle. Johtamisen keskittyneisyys korostui strategisessa suunnittelussa ja budjetoinnissa. Johtoryhmä asetti päämäärät ja tavoitteet toiminnalle sekä laati budjetin yhdessä Finnrapin kanssa. Strateginen suunnittelu oli enemmän numeeriseen tiedon käsittelyä kuin pohdintaa tulevaisuuden näkymistä. Tämä näkyi siinä, että voimavaroja keskitettiin enemmän taloudellisten mittareiden ja raportoinnin kehittämiseen sekä talouden ja tuotannon seurantaan kuin pohdintaan tuotannollisten tekijöiden ja markkinoiden kehityksestä. Ainoa markkinakehitystä ennakoiva katsaus tuli Finnrapista. Strategisen suunnittelun keskeinen apuväline, investointipäätös, oli tiukasti ylimmän johdon valvonnassa ja toimitusjohtaja päätti yksikköjen investointibudjetin laajuudesta. Vain pienet hankkeet yksikönjohtaja pystyi hyväksymään toimitusjohtajan hyväksymän määrärahan sallimissa rajoissa. Muista investointiehdotuksista päätti toimitusjohtaja. Investointien seurantaraportointi toteutettiin osana johdon raportointia.

Toiminnan taloudellisia vaikutuksia vastuualueittain selvitettäessä käytettiin apuna vastuulaskentaa. Sen tuottamia raportteja keskusjohto käytti tulosityksikköorganisaation ohjaamisessa sekä tulosityksikköjen ja niiden johdon suorituksen arvioinnissa. Vastuulaskennan periaatteet oli sovittu koko konsernin sisällä yhteisesti. Budjettitarkkailun toimeenpano oli johtoryhmän alaisuudessa. Budjettitarkistuksia tehtiin kaksi kertaa vuoden aikana. Tarkistuksen tuloksena saatiin vuodelle tarkistettu budjetti. Budjettitarkkailussa verrattiin toteutuneisiin lukuihin alkuperäistä ja tarkistettua budjettia. Tulosten seurantaan varten tuotettiin Kajaani Oy:ssä erilaisia raportteja, jotka toimivat samalla tulosityksiköiden johdon suorituksen arviointiperustana. Suoritusten arviointi perustui tuloslaskelmaan, laskennalliseen tulokseen, rahoituslaskelmaan, kannattavuuslaskelmaan ja käyttökatteeseen. Keskeisin suorituksen arvioinnin mittari oli käyttökate.

Tulosityksiköiden johdon tehtävät koskivat operatiivista valvontaa ja siihen liittyviä päätöksiä. Yksiköiden johto ei voinut päättää tuotteiden myyntihinnoista, koska paperin hinnoitteli Finnapap. Myös myynti-, maksu- ja luottoehdoista päättäminen oli Finnpapin tehtävä. Päivittäisjohtamisessa yksiköiden johto huolehti tuotannolle asetettujen tavoitteiden saavuttamisesta sille annettujen resurssien mukaan. Valvonnassa mitattiin tuotosta panokseen, ja suorituksia arvioitiin suhteessa asetettuihin tavoitteisiin. Valvonnan apuna käytettiin laskentajärjestelmän tuottamia raportteja: päivälmoitus, pakatun tuotannon vuorokausiraportti sekä varaston vuorokausi-ilmoitus. Raportit kertoivat ainoastaan tuotantoon liittyviä tavoitteita ja toteutumia.

6.2 Yhtyneiden Paperitehtaiden aika: vuodesta 1989 vuoden 1996 kevääseen

Toisessa vaiheessa voidaan tunnistaa useita muutoksia. Suurin koko organisaatiota koskeva muutos oli organisaatiomuutos, josta seurasi muitakin muutoksia. Näitä muutoksia olivat johtamisessa ja laskentajärjestelmässä tapahtuneet muutokset sekä sisäisten laskentaperiaatteiden muutos.

Kajaani Oy:n sulautuminen Yhtyneet Paperitehtaat Oy:öön toteutui vuonna 1989. Yhtyneiden Paperitehtaiden ja Rauma-Repola Oy:n fuusiossa vuonna 1990 tuotannollinen toiminta

ryhmitettiin kolmeen alakonserniin: metsäteollisuutta harjoittavaan Yhtyneet Paperitehtaat Oy:öön, metalliteollisuutta harjoittavaan Rauma Oy:öön ja Oy Rosenlew Ab:hen, jonka toimiala on muovipakkausteollisuus. Repolasta tehtiin omistusyhtiö kahdesta syystä: ovet haluttiin jättää auki tuleville järjestelyille, ja haluttiin turvata Rauman imago ja itsenäisyys. Entisestä Kajaani Oy:stä Kajaanin tulosityksikköön jäi vain energiaosasto ja Kajaanin kolme paperikonetta, jotka olivat itsenäisiä tulososastoja: SC⁶-paperitehdas (paperikone 2), erikoissanomalehtipaperitehdas (paperikone 3) ja sanomalehtipaperitehdas (paperikone 4). Näiden toimintaa tukivat kuitu- ja voimaosasto, tehdaspalvelu, kehitysosasto, henkilöstöosasto ja talousosasto (liite 10). Paperikoneiden yhteenlaskettu tuotantokyky oli 550 000 tonnia paperia vuodessa. Tulosityksikön henkilöstön määrä oli noin 850 henkilöä. Yhtyneet Paperitehtaat Oy:n keskushallinto sijaitsi Valkeakoskella. Konsernin Suomen sahateollisuus keskitettiin Yhtyneiden Paperitehtaiden tytäryhtiölle Yhtyneet Sahat Oy:lle. Paperi myytiin edelleen myyntiyhdistys Finnpapin välityksellä. Ainoa muutos Finnpapin roolissa oli se, että tehtaat ottivat nyt suoraan yhteyttä myyntikonttoreihin niin tilausten, toimitusten kuin rahaliikenteenkin hoitamisessa. Tämä uusi toimintamalli, New Operating model (NOM), alkoi jo Kajaani Oy:n aikana, ja Kajaanin yhdistyessä Yhtyneisiin Paperitehtaisiin projekti saatettiin loppuun.

"Kun Kajaani-yhtiö fuusioitiin Yhtyneisiin, Kajaanissa vallitsi melkoisen epävarmuuden aika. Ei oltu varmoja, jatkaako uusi omistaja tehtaan pyörittämistä, sillä Yhtyneet Paperitehtaat ei ollut kiinnostunut ylläpitämään yksiköitä, jotka eivät olleet kannattavia. Lisäksi Kajaani oli ollut oma itsenäinen yhteisö, joka sijaitsi Kainuussa. Nyt määräykset ja päätökset tulivat Valkeakoskelta."
(Heikkinen 1997)

Tulosityksikköorganisaatiossa alinna ovat operatiivisesta toiminnasta vastaavat tulosityksiköt, jotka vastaavat toiminnan sujumisesta ja kehittymisestä tietyllä markkina-alueella pääasiassa olemassa olevien tuotteiden ja toimintamuotojen pohjalta. Näiden yläpuolella on liiketoiminta-alueiden johto, joka vastaa kilpailusta ja toiminnan ja tuotteiden kehittämisestä tietyllä liiketoiminnan alueella. Liiketoiminta-alueiden johdon yläpuolella on konsernin keskusjohto, jonka tehtävänä oli varmistaa, että yrityksen liiketoiminnoista muodostuu tehokas ja synerginen

⁶ SC = (super calendered) kalanterilla kiillotettu, mekaanisesta massasta valmistettu hieno-paperi

kokonaisuus. (Virkkunen 1990, 92.) Yhtyneiden Paperitehtaiden liiketoiminta organisoitiin vuoden 1995 alusta toimialoiksi. Painopapereita valmistavat yksiköt muodostivat sanomalehtipaperi- ja aikakauslehtipaperitoimialat, UPM Newsin ja UPM Magazinen. Koska toimialoilla oli yhteisiä tulosityksiköitä, raportit tehtiin koko painopaperteollisuudesta, UPM Printistä. Pakkausmateriaaleihin erikoistuneista yksiköistä koostui pakkaustoimiala, UPM Pack. Sahatuotteet, puuteollisuustuotteet ja rakennustarvikkeiden kauppa muodostivat mekaanisen metsäteollisuuden toimialan, UPM Timberin. Lisäksi konserniin kuuluivat tarralaminaattia, kuivapaperia ja paperistotuotteita valmistavat erikoistuoteyksiköt sekä mm. metsäosaston, sellun ja energiatuotannon käsittävät resurssituotantoyksiköt. Uudistuksella pyrittiin tehokkaampaan strategiseen suunnitteluun ja toimintojen ja tuloksen raportoinnin yksinkertaistamiseen. Lisäksi uudistuksella pyrittiin suurten toimialojen johtamiseen kokonaisuuksina sekä päätöksenteon hajauttamiseen. Johtajiston toiminta muuttui olennaisesti, koska suuri osa johtajistossa käsitellyistä asioista käsiteltiin nyt toimialojen hallintoelimissä. Keskushallinto supistui huomattavasti organisaatiouudistuksessa.

Yhtyneiden Paperitehtaiden johtamismalli korosti suhteellisen itsenäisiä tulosityksiköitä. Talouden koordinointi keskitettiin talousosastolle, ja johtamisessa vallitsi tulosajattelu. Päätösvaltaa ja vastuuta hajautettiin tulososastoille. Tämän seurauksena jokainen osasto sai oman myynti- ja markkinointiosastonsa. Tuotekehitys sekä strategiaratkaisut tehtiin osastoilla, jotka integroitiin myöhemmin yksikkö- ja toimialatasolla. Yhtyneissä Paperitehtaissa oli käytäntönä avoin tiedottaminen: taloudellisesta tuloksesta informoitiin koko henkilökuntaa. Avoimella tiedottamisella vähennettiin epätietoisuutta ja turhia puheita.

Kajaanin tulosityksikkö vastasi tekemistään strategiaehdotuksista ja budjeteistaan sekä niiden toimeenpanosta koko liiketoiminta-alueellaan konsernin toimintaperiaatteita noudattaen. Tulosityksikön johtaja oli linjavastuussa toimialajohtajalle. Tulosityksikön johtajan apuna toimi Kajaanin tulosityksikön johtoryhmä (Kajo), johon kuuluivat osastojen johtajat ja henkilöstöryhmien edustajat. Tulosjohtamisen tarkoituksena oli keväällä laadittujen, strategiaan liittyvien, alustavien tavoitteiden ja kehitysideoiden pohjalta sopia yhteisesti budjettivuoden

IMA-tavoitteet⁷, vastuut ja toimenpiteet tuloyksikössä, osastoilla ja niiden toiminnoissa. Lisäksi tarkoituksena oli laatia kolmen vuoden LT-suunnitelma, jossa yksityiskohtainen vuosibudjetti oli jatkettu kaksi seuraavaa vuotta eteenpäin kevään tarkistettujen kolmen vuoden puitetavoitteiden mukaisesti. Tuloyksikköjen johtajat valvoivat kuukausittain budjetteja ja kevään välitulokeskusteluilla IMA-vuositavoitteita. IMA:n tarkoituksena on kilpailukyvyen kehittäminen muuttuvassa ympäristössä. IMA integroi yritysjohdon tiedonkeruu-, päätös- ja toteutusprosessin strategisella ja operatiivisella tasolla. IMA:n avulla saavutetaan yhdensuuntaistunut, sitoutunut näkemys tuloyksikön liiketoiminnoista, tarvittavista resursseista ja kunkin roolista kilpailukyvyen kehittämisessä sekä tuloksen teossa. (ISO 9000⁸-laatukäsikirja.) Integrointi voidaan jakaa kahteen eri tasoon. Integrointia tapahtuu ajallisesti, kun lyhyen ja pitkän tähtäimen toimintasuunnitelmat integroidaan toisiinsa. Integrointia tapahtuu myös organisaation eri yksiköiden välillä, jolloin tuloyksiköiden toimintasuunnitelmat integroidaan toimialatasolla sekä tuloyksikön sisällä.

Kajaanin tuloyksikön IMA-tavoitteet jaettiin kehitettäviin osa-alueisiin, joita olivat tuotanto, markkinointi, laadun kehittäminen, investoinnit ja henkilöstö. Lisäksi tuloyksikön taloudelliselle tulokselle asetettiin oma tavoite. Tulostavoite sisälsi tavoitteita kuten liikevaihto, käyttökateprosentti, operatiivinen tulos ja oman pääoman tuottoprosentti. Tavoiteasetannassa määriteltiin, mitä on tehtävä, jotta asetettuihin tavoitteisiin päästään, sekä kuka on vastuuhenkilö. Lisäksi tavoiteasetannassa kartoitettiin asian tila sillä hetkellä ja määriteltiin tavoiteaika sekä määrä tai muu tavoitteeseen vaikuttava seikka. Esimerkiksi liikevaihdon osalta tavoitteen saavuttamiseksi avainasemassa olivat toimitusten määrä tonneissa, hinta sekä muuttuvat ja kiinteät kustannukset. Tuotannon osalta tavoitteita asetettiin seuraaville alueille: tuotannon tehokkuus, nopeus, hyötysuhde, laatu sekä mahdolliset uusinnat. Markkinoinnin osalta tavoitteita asetettiin koskien tilauskanta, tuote- ja markkinamix, hinta, asiakassuhteet ja työntekijöiden työkykyyn vaikuttaminen. (ISO 9000-laatukäsikirja.)

⁷ IMA = integroitu johtaminen

⁸ ISO 9000 = International Standards Organization, kansainvälinen standardoimisorganisaatio, jonka merkittäviä standardeja on muun muassa laatustandardi ISO 9000 (Nykysuomen tietosanakirja 1993, 542.)

Kajaanin tulosityksikön laskentatoimi huolehti johtamisessa tarvittavan tulosityksikön kannattavuutta ja taloutta kuvaavan tiedon tuottamisesta. Tähän sisältyi myös toimintoon kuuluvien päivittäistehtävien hoito. Näitä ovat kirjanpito, maksuliikenne, saatavien valvonta ja veroasiat. Laskentatoimen tehtäviin kuului myös taloudellisen ympäristötiedon hankinta ja tuottaminen tulosityksikön käyttöön. Laskentatoimen tuli antaa aktiivisesti ja omaa toimintaansa jatkuvasti kehittäen johdolle tarpeelliset tiedot tulosityksikön ja sen toimintojen kannattavuuden parantamiseksi. Laskentatoimessa käytettiin tietotekniikkaa, joka oli kehitetty johdon laskentaan yksikkötasolla ja ulkoiseen laskentaan yhtiötasolla. Peruseriaatteet oli sovitettu yhteneviksi yhtiön muiden vastaavien yksikköjen kanssa yhtiötason hallittavuuden parantamiseksi ja benchmarkingin mahdollistamiseksi yhtiön sisällä. (ISO 9000-laatukäsikirja.)

6.2.1 Johdon laskentatoimi

Johdon valvontajärjestelmän on oltava kaikin osin yhdenmukainen, koska sen eri osat kootaan yhdeksi informaatiokokonaisuudeksi. Järjestelmän on oltava sisäisesti yhdenmukainen ja sen terminologian on oltava sama koko organisaatiossa. (Anthony 1991, 17.)

6.2.1.1 Laskentajärjestelmä

Yhtyneiden paperitehtaiden sisällä oli määritelty laskentajärjestelmän koostumus ja sen organisointi. Laskentajärjestelmä koostui tiedon keruusta, tallentamisesta, käsittelystä ja raportoinnista. Sen tuli palvella taloudellisen toiminnan perustehtäviä kuten suunnittelua, päätöksentekoa, ohjausta ja valvontaa. Erityisesti laskentajärjestelmän tuli palvella ulkoista ja sisäistä laskentaa, johdon informaatiotarpeita, rahoitusta ja valvontaa. Laskentajärjestelmän tuli sisältää ja tuottaa informaatiota mm. seuraavia raportointitarpeita varten:

- juokseva kirjanpito, liiketapahtumat kirjataan aikajärjestyksessä peruskirjoille ja asiajärjestyksessä pääkirjoille
- tilinpäätös, oikeiden ja riittävien tietojen antaminen kirjanpitovelvollisen toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta
- verotus, välillinen ja välitön verotus

- käyttöomaisuuskirjanpito, kirjanpidon, operatiivisen laskennan ja verotuksen käyttöomaisuuskirjanpito
- operatiivinen laskenta, sisäinen kustannuslaskenta ja budjetointi. (Tattari 1995.)

Yhtyneiden Paperitehtaiden ulkoisen laskennan järjestelmien tietojenkäsittely hoidettiin keskushallinnon tietojenkäsittelykeskuksesta, joka sijaitsi Valkeakoskella. Järjestelmää käyttivät keskushallinnon talousosastot ja yksiköiden kirjanpito-/talousosastot. Laskentajärjestelmien tarkastelun tasoina olivat Yhtyneet Paperitehtaat ja tulosityksiköt. Konsernin tasolla hoidettiin keskitetyllä järjestelmällä reskontrat, liikekirjanpito ja käyttöomaisuuskirjanpito. Ulkoisen laskennan osalta tulosityksiköillä oli yhtenäiset tilipuitteet ja laskentajärjestelmät, mutta jokainen tulosityksikkö muodosti järjestelmässä oman kirjanpitoyksikkönsä. Kajaanissa johdon laskentatoimi oli tulosityksikön vastuulla, ja Kajaanissa käytettiin omaa ohjelmistoa. (Tattari 1995.)

Yhtyneiden sisällä oli käytössä laskentakäsikirja, jonka tarkoituksena oli tarjota käyttäjille yleisesti hyväksytyt laskentatoimen periaatteet yrityksen sisällä. Tulosityksiköksi koko konsernissa katsottiin tehtaat, ja tulosvastuullisia osastoja olivat kaikki tulosityksikköjen koneet. Jako noudattaa paperitoimialan yleistä liiketoimintamallia. Kannattavuus laskettiin käyttäen seuraavia periaatteita. Myyntihinta oli bruttomyynti lopulliselle asiakkaalle ennen myynnin vähennyseriä. Vähennyseriä olivat ehdottomat alennukset ja ehdolliset alennukset, määrärahan kustannukset, komissiot sekä myynnin oikaisuerät. Myynnin oikaisueriä olivat valitukset, kuljetusvahingot, ja kurssierot. Muuttuvia kustannuksia olivat toimituskustannukset, joita olivat mm. kuljetusvakuutus, merikuljetus, lastaussataman kustannukset ja kotimaan kuljetuskustannukset. Tästä saatiin ex mill myyntiarvo eli tavarahan arvo ajoneuvossa tehtaalla. Ex mill-hinnasta vähennettiin tuotantokustannukset ja huomioitiin varaston muutos. Varaston arvostuksessa käytettiin fifo-menetelmää. Kiinteisiin kustannuksiin sisällytettiin palkat, sähkö, höyry, muut ylläpitokustannukset ja muut kiinteät kustannukset. Kajaani joutui nyt kantamaan osan Valkeakosken keskushallinnon kustannuksista niin kuin muutkin Yhtyneiden Paperitehtaiden yksiköt. Käyttökatteesta vähennettiin poistot. Suunnitelmanmukaiset poistot laskettiin käyttöomaisuuskirjanpidon poistoikasääntöjen mukaisesti (ei indeksoituna). Käyttöomaisuuden poistokohteet oli luokiteltu niin, että niistä ilmeni poistoprosentti ja käyttöaika. Luokkia olivat

mm. koneet, jotka oli jaettu raskaisiin, keskiraskaisiin ja kevyisiin sekä energiaa tuottaviin koneisiin, kulkuneuvot, rakennukset, sillat ja muut aineelliset varat. Liikevoitosta vähennettiin operatiivinen korko, joka laskettiin keskushallinnon rahoitusosaston määrittämien korkoprosenttien ja sidotun pääoman perusteella. Liikepääomalla oli ns. lyhytkorko valuutoittain ja käyttöomaisuudella pitkä korko. Lisäksi laskettiin sidotun pääoman tuotto prosentti (ROI) (liite 11).

6.2.1.2 Budjetointi

Yhtyneiden Paperitehtaiden budjetti muodostui tulosityksikkökohtaisten budjettien kokoamisesta. Fuusion jälkeistä budjetointiprosessia kuvattiin eripuraiseksi. *"Jokainen yksikkö ajoi omaa etua ja jokaisen tehtaan johtaja ajoi omien koneiden etua. Kysymys oli käytännössä siitä, kuka sai parhaat tilaukset. Tämä johtui osaksi siitä, että Yhtyneiden Paperitehtaiden toiminnassa korostui tulosityksikköjen itsenäisyys. Kaikki tehtaat halusivat pitää kiinni niistä lajeista, joita ne olivat tuottaneet ennenkin, oli niiden tuottaminen sitten kannattavanpaa keskittää toiselle tehtaalte pitkällä tähtäimellä vai ei. Esimerkiksi Kajaanin PK 4 piti kauan kiinni siitä periaatteesta, että koneella ajetaan myös luettelopapereita. Lisäksi jokaisella tehtaalte oli oma yrityskulttuuri, joka luo paikallista osaamista ja ylpeyttä, mutta joka vaikeutti yhteistyötä huomattavasti."* (Heikkinen 1997) Jokaisella organisaatiolla on kulttuurinsa, ilmapiirinsä, tunne siitä, mitä asenteita kannatetaan ja mitä ei. Kulttuurinormit johtuvat osaksi perinteistä ja osaksi myös ylimmän johdon asenteista. Eräs kulttuuriin liittyvä tekijä on organisaation jäsenten pyrkimys vastustaa muutosta. Jotkut toimintatavat ovat muodostuneet "rituaaleiksi", toiset ovat "tabuja". Muuttaessa käytäntöä yritykset kohtaavat vastustusta ja mitä laajempi ja vanhempi organisaatio, sitä voimakkaampi vastustus on. (Anthony 1991, 79.)

Budjetointiprosessi oli pitkä. Budjetointi alkoi lyhyen tähtäimen suunnittelulla. Se sisälsi osastojen strategiset suunnitelmat ja Finnpapin käyntiastearvion. Sen jälkeen tehtiin päätös alustavista käyntiasteista, minkä jälkeen jokaiselle paperikoneelle tehtiin käyntisuunnitelma kuukausittain. Tästä seurasi alustavan tuotantobudjetin laskenta, jonka osastojen johtajat käsittelivät ja jonka he hyväksyivät tai muuttivat. Hyväksytyt tuotantobudjetin pohjalta pystyttiin määrittelemään puun, energian, sellun ja kaoliinin käyttömäärät sekä keskimääräinen

tuotanto ja käyntiaste. Sen jälkeen tehtiin alustava myyntibudjettisuunnitelma lajiryhmittäin ja maittain. Suunnitelman pohjana oli Finnrapin alustavat myyntibudjettitiedot. Tämän jälkeen tehtiin lajikohtainen myyntibudjetointi, jonka johtoryhmä hyväksyi. Kun hyväksyntä oli saatu, budjetoitiin muuttuvat kustannukset ja kiinteät kustannukset. Muuttuvia kustannuksia varten tarvittiin tietoja puun, sellun, energian ja muiden raaka-aineiden hinnoista. Kiinteitä kustannuksia varten budjetoitiin palkat, kunnossapitokustannukset, keskushallinnon kustannukset, sähkön ja höyryn kiinteät kustannukset sekä muut kiinteät kustannukset.

Kiinteät kustannukset jaettiin osastoille, minkä jälkeen osastojen tulosbudjetointi tehtiin käyttökatteeseen asti. Jälleen johtoryhmä hyväksyi budjetin. Tämän jälkeen budjetoitiin pääomakustannukset ja tehtiin rahoitusbudjetti. Nämä tarvitsivat myös johtoryhmän hyväksynnän. Sen jälkeen tehtiin kahden seuraavan vuoden LT-suunnitelma, joka meni myös johtoryhmän hyväksyntään. LT-suunnitelma ja yksikön budjetti koottiin ja ne menivät vielä johtoryhmän hyväksyntään. Tämän jälkeen budjetin käsitteli toimitusjohtaja, joka myös hylkäsi tai hyväksyi budjetin. Hyväksynnän jälkeen koko konsernin budjettikansio koottiin, jonka jälkeen budjetit menivät johtajiston sekä hallituksen käsittelyyn.

6.2.1.3 Investoinnit

Yhtyneiden perinteeseen kuuluu matala organisaatio ja yksiköiden suuri itsenäisyys investointipäätöksissä. Tulosyksiköillä oli "omaa rahaa", tuloksen mukaisesti. Rahaa ei ollut pakko käyttää heti, vaan sen voitiin pitää myös konsernikassassa kasvamassa sisäistä korkoa. Investointipäätösten lisäksi yksiköt hoitivat itsenäisesti tuotannon, tuotekehityksen ja markkinoinnin. (Virta 1994.)

Keskeinen tapa, jolla keskusjohto voi vaikuttaa tulosyksiköiden suunnitelmiin, on resurssien, erityisesti investointeihin käytettävissä olevan pääoman, kohdentaminen tulosyksiköille. Priorisoimalla tiettyjä investointeja, hankkeita ja liiketoiminta-alueita keskusjohto pystyy hajautetussakin järjestelmässä säätämään tehokkaasti tulosyksiköissä syntyviä suunnitelmia. (Tainio 1990, 20.) Yhtyneissä Paperitehtaissa investoinnit jaettiin KH-investointeihin (keskushallinnon päätösvallassa olevat investoinnit), isoihin YMR-investointeihin (yksikön

määräraha-investoinnit, jotka perustuivat yksikön tulokseen) ja pieniin YMR-investointeihin. *"YMR-säännösten mukaisesti yksikön johto, tuloksen perusteella, pystyi itsenäisesti tekemään investointipäätöksiä siten, että puolet tuloksesta tuli yksikön päätöksentekoon ja toinen puoli yhtiön strategisten investointien rahoittamiseen."* (Ketonen 1997) KH-investoinnit hyväksyi toimitusjohtaja tai hallitus, ja vasta hyväksymispäätöksen jälkeen tulosityksikkö pystyi aloittamaan investoinnin toteutuksen. Isot YMR-investoinnit (> 2 milj. mk) oli ennen toteutuksen alkua informoitava johtajistolle, ja vasta vahvistuksen jälkeen investoinnin toteutus voitiin aloittaa. Pienet YMR-investoinnit (alle 2 milj. markkaa) päätti tulosityksikön johtaja kuukausittain Kajon kokouksessa. Investointien osasto- tai vastuuyksikkökohtaiset ehdotukset koottiin tulosityksikössä lokakuun alkupuolella yhteenvetoa varten. Tulosityksikön johtaja teki Kajossa päätökset LT-suunnitelmaan sisällytettävistä investointihankkeista lokakuussa. (Investointien käsittelyn organisaatio ja vastuut tulosityksikössä 1991.)

Yhtiötasolla toimitusjohtaja päätti yleensä tammikuun alussa koko yhtiön tärkeimmistä investoinneista, investointitasosta sekä mahdollisista lisäselvityksistä. Tulosityksikön johtaja hyväksyi YMR-investoinnit ja teki esitykset johtajistolle KH-investoinneista. Osastonjohtajat tekivät esitykset osastojensa investointihankkeista ja ohjasivat ja valvoivat osastonsa investoinnin suunnittelua, toteutusta ja tavoitteiden saavuttamista. Investointien vastuuhenkilöt tekivät KH- ja isoista YMR-investoinneista investointilomakkeet ja syöttivät tiedot järjestelmään. Heidän tehtävänä oli myös tehdä kuukausittain esitykset osastonjohtajalle Kajo-käsittelyyn tulevista pienistä YMR-investoinneista. Investointien vastuuhenkilöt vastasivat investointien toteutuksesta ja asetettujen tavoitteiden saavuttamisesta sekä investointihankkeiden kustannusarvion ajantasalla pidosta. Kehitysjohtajan tehtävänä oli koordinoita tulosityksikön investointitoimintaa ja valvoa uudishankkeiden tavoitteiden toteutumista. Kehitysjohtaja vastasi investointien vuosisuunnittelusta sekä raportoinnista. Hänen tehtävänä oli myös hoitaa keskitetysti pienten YMR-investointien taloussuunnittelu, hyväksyminen ja toteutuminen. Osastojen suunnittelupäällikön tehtävänä oli johtaa keskitetysti projektien tukitoimintaa sekä ohjata, valvoa ja hoitaa keskitetysti projektikohtaista suunnittelua. Toteutuksen valvonta sekä jälkiseuranta kuuluivat myös hänelle. Talousosasto vastasi ja hoiti valmiin ja keskeneräisen käyttöomaisuuskirjanpidon. He avustivat myös vastuuhenkilöitä investointeihin liittyvissä taloudellisissa asioissa. (Investointien käsittelyn organisaatio ja vastuut tulosityksikössä 1991.)

6.2.1.4 Kustannuslaskenta

Kustannuslaskennan peruslähtökohtana ovat liikekirjanpidon tapahtumat: myynti-, varastonotto-, investointi- ja ostotapahtumat. Kustannuslaskenta poikkeaa kirjanpidosta siten, että kirjanpito perustuu tositteisiin, ja kustannuslaskenta perustuu osin myös ennakointiin, pyrkimyksenä on löytää kullekin kaudelle kuuluvat menot. Raaka-ainekustannukset tulevat varastosta ottojen perusteella. Jos raaka-ainetta ei voida kohdistaa ostotilanteessa suoraan vastuuyksiköille, tehdään jako käsin kustannuslaskennassa. Jakoperusteena on tällöin esimerkiksi tuotanto tai jokin kulutusmittari. Varastonmuutos lasketaan täyskatteellisena eli se sisältää jaetut kiinteät kustannukset. Kiinteät kustannukset tulevat liikekirjanpidon mukaan paitsi silloin kun kausijaksotukseen on tulossa isoja eroja. Tällöin kiinteät kustannukset jaksotetaan.

6.2.1.5 Raportointi

Yhtyneiden Paperitehtaiden aikana johdon raportointi koostui sekä päivittäisestä raportoinnista että kuukausitasolla tapahtuvasta raportoinnista. Operatiivista valvontaa palveli tulososastojen päivittäin tekemä päiväilmoitus, joka sisälsi bruttotuotannon, hylkymäärän, nettotuotannon, käyntiajan, seisokit, katkot, hyötysuhteen, lähetetyn määrän sekä varastotilanteen tehtaalla, asiakkailta ja satamissa. Lisäksi raportista näkyivät koneen keskinopeus, trimmileveys ja keskineliömassa. Vuorokauden toteutunutta lukua vertailtiin kaikkien edellämainittujen tekijöiden osalta, viikon, kuukauden ja vuoden alusta sekä edellisen vuoden toteutuneeseen tietoon.

Kuukauden vaihteessa heti kuukauden ensimmäisenä arkipäivänä johdon valvontatarpeisiin tehtiin pikaraportti. Markkamääräiset tiedot eivät pikaraportissa perustu kirjanpitoon, vaan ovat arvioita. Raportti sisältää tuotannot, toimitukset ja valmistevarastot koneittain. Muita raportoitavia asioita oli liikevaihto, myynnin ex mill -hintaa, käyttökate, käyttökateprosentti, liikevoitto, operatiivinen tulos, henkilöstö sekä koneiden käyntiaste prosentteina. Toteutuneita lukuja verrattiin budjetoituihin lukuihin sekä edellisen vuoden toteutumaan. Pikaraportti sekä tulosityhteenvedo, joka on kuukausiraportti, ja sen tiedot perustuvat kirjanpitoon, jaettiin koko henkilökunnalle. Tulosityhteenvedossa oli jokaisen osaston ja koko yksikön liikevaihto, käyttöka-

te, suunnitelmanmukaiset poistot, liikevoitto, operatiivinen tulos, tuotannon käyntiaste, sidottu pääoma sekä sidotun pääoman tuotto prosentti (liite 12). Muita raportteja olivat kannattavuuslaskelma, eroanalyysi, ja katelaskelma, liikepääoma ja rahoituslaskelma sekä muuttuvat kustannukset, laatukustannukset ja investoinnit. Graafisia raportteja olivat: tuotanto, sellun käyttö, hylky, katkot ja seisokit sekä hyötysuhde koneittain. Graafiset raportit jaettiin organisaation jäsenille.

Hiomojen, hiertämöiden, sähkön ja höyryn osalta laskettiin myös tulos kuukausittain. Hiomojen ja hiertämöiden sisäisestä laskutuksesta, joka tapahtui omakustannushintaan, vähennettiin muuttuvat kustannukset sekä kiinteät kustannukset, minkä jälkeen saatiin käyttökate, joka siirtohinnoitteluperiaatteen mukaan on nolla. Lisäksi raportoitiin tuotantomäärä tonneina, käyntiaika vuorokausina sekä käyntiaste prosenteina. Sähkön ja höyryn liikevaihto muodostui myynnistä konsernin ulkopuolelle ja sisäpuolelle. Konsernin sisäpuolisessa myynnissä käytettiin omakustannushintaa. Liikevaihdosta vähennettiin sisäinen laskutus, minkä jälkeen saatiin osaston liikevaihto. Liikevaihdosta vähennettiin muuttuvat sekä kiinteät kulut (liitteet 13 ja 14).

Johdon valvonnan uusi elementti oli laatukustannusten seuranta. Laatukustannusten seuranta liittyi ISO-9000 laatujärjestelmään. Laatukustannukset ovat kustannuksia, joihin tehdas pystyy vaikuttamaan. Ne eivät ole kustannuksia siinä mielessä, että niistä löytyisi kirjanpitomerkintä, vaan ne ovat laskennallisia kustannuksia, ja niiden tarkoituksena on kertoa, paljonko toiminnan laadulliset heikkoudet (esimerkiksi hylky) merkitsevät rahassa. Laatukustannuksiin liittyy yksi laskentatoimen perusongelmista; arvostus. Tulosityksikkö käytti toteutunutta myyntikatetta laskentaperusteena. Tämä aiheutti keskustelua mm. johtoryhmässä. Sillä jos paperin hinta on alhaalla, on rahamääräinen menetys pienempi kuin hintatason ollessa korkealla. Toisaalta voidaan sanoa, että hylky on sitä arvokkaampaa, mitä korkeampi paperin hinta on. Hintatason vaihtelu on kuitenkin otettava huomioon rinnastettaessa laatukustannuksia eri vuosina. Laatukustannusten yhteenlaskettu summa koostui seuraavista kustannuksista: reklamaatiokustannukset, kuljetusvauriot, suunnitellut seisokit, katkot, hylky/katemenetys ja hylky/lisäkustannus.

6.2.2 Yhteenveto

Laughlinin mallin mukaan Kajaanin tulosityksikön toisessa vaiheessa tapahtuneet muutokset olivat toisen asteen muutoksia. Ne olivat suunnittelemattomia ja organisaation ulkoisesta tekijästä johtuvia. Tapahtuneet muutokset vaikuttivat organisaation alijärjestelmiin, arkkityyppisiin sekä tulkitseviin malleihin. Tämän vuoksi toista kehitysvaihetta voidaan pitää Laughlinin organisaatiomuutosten mallin mukaisena vakiinnuttamisena.

Kajaanin tulosityksiköstä tuli osa Yhtyneet Paperitehtaat konsernia, jonka keskushallinto sijaitsi Valkeakoskella. Toimintaperiaatteena Yhtyneissä Paperitehtaissa oli itsenäiset tulosityksiköt tulososastoinen. Organisaation konkreettiset elementit muodostuivat nyt kolmesta paperikoneesta ja niiden toimintaa tukevista osastoista: kuitu- ja voimaosasto, tehdaspalvelu, kehitysosasto, henkilöstöosasto ja talousosasto. Organisaatorakenne muuttui täysin, kun kolmesta koneesta tehtiin tulosvastuullisia osastoja ja jokaisella tulososastolla oli oma myynti- ja markkinointiosastonsa sekä tuotekehitys. Päätöksenteko muuttui siten, että tulosvastuullisten osastojen johtajille annettiin enemmän vastuuta, mutta suuremmissa asioissa, kuten KH-investoinneissa, päätös tehtiin Valkeakoskella. Kommunikointia tarvittiin lisää niin tulosityksikön sisällä kuin tulosityksikön ja keskushallinnon välilläkin, sillä konsernin koon kasvaessa tiedonkulkua oli parannettava, jotta kaikki organisaation tasot pystyivät toteuttamaan valvontatehtävänsä. Näin ollen voidaan todeta, että organisaatiomuutos vaikutti organisaation perusrakenteisiin ja tulkitseviin malleihin.

Yhtyneiden Paperitehtaiden tulosityksikkörakenne oli kaksiportainen. Yrityksen toiminta oli ensin jaettu tulosvastuullisiin ryhmiin toimialan perusteella. Tulosityksikköorganisaation tunnusmerkkejä Virtasen (1984) mukaan on yrityksen tehtävien, toimivallan ja vastuun delegointi organisaation alemmille tasoille. Yrityksen tiettyyn osa-alueeseen liittyvät toiminnot on eriytetty yrityksen muista toiminnoista itsenäiseksi kokonaisuudeksi. Yrityksen sisään on näin muodostunut alayksiköitä, joilla on itsenäistä päätösvaltaa ja jotka joissakin tapauksissa toimivat lähes itsenäisen yrityksen tavoin. (Virtanen 1984, 18.) Näiden tulosvastuullisten ryhmien puitteissa toimivat tulosvastuulliset toimintayksiköt. Konsernin liiketoimintojen uudelleenorganisoinnilla vuonna 1995 pyrittiin tehokkaaseen strategiseen suunnitteluun sekä toimintojen ja

tuloksen raportoinnin yksinkertaistamiseen. Lisäksi tavoitteena oli päätöksenteon hajauttaminen; suurin osa johtajistossa käsitellyistä asioista käsiteltiin nyt toimialojen hallintoelimissä. Uudelleenorganisointi vaikutti konsernin ja tulosityksikön välillä käytävään päätöksenteko- ja kommunikointiprosessiin siten, että suurin osa päätöksistä tehtiin nyt oman toimialan hallintoelimissä. Strategisen suunnittelun osalta tulosityksikkö laati strategiset päämäärät, asetti tavoitteet ja esitti kehitysideat. Keskusjohdolla oli kuitenkin mahdollisuus vaikuttaa lopullisiin strategia- ja budjettipäätöksiin.

Kajaani Oy:llä oli ollut oma yrityskulttuurinsa, joka nyt kohtasi Yhtyneiden Paperitehtaiden yrityskulttuurin. Kulttuurimuutosta ei organisaatiossa pystytty heti sisäistämään vaan se kohtasi vastustusta ja loi epävarmuutta. Scheinin (1987, 23) mukaan kulttuuri on syvälinen monitahoinen ja vaikeaselkoinen ilmiö, mutta sitä kannattaa ymmärtää, sillä siten selkiytyvät monet selittämättömät organisatoriset ilmiöt. Epävarmuus tulosityksikössä väheni, kun havaittiin, että Yhtyneiden Paperitehtaiden toiminnassa tulosityksiköt saivat toteuttaa toimintaansa itsenäisesti. Lisäksi avoimen tiedottamisen ja henkilöstöryhmien edustajien mukaanotolla johtoryhmään pyrittiin organisaatiossa luomaan osallistuvaa ja avointa ilmapiiriä.

Organisaationmuutos aiheutti organisaation arkkityypin muuttumisen: laskentajärjestelmää ja laskentaperiaatteita kehitettiin. Organisaatiossa nähtiin konkreettinen tarve muutokseen. Tamminsen (1993, 28) mukaan yrityksessä käytetään yhteensopivuuden periaatetta, eli luodaan kokonaisuus, jonka osat ovat yhteensopivia keskenään ja joka on yhteensopiva ympäristön kanssa. Ulkoisen laskennan järjestelmien tietojenkäsittely järjestettiin niin, että se hoidettiin keskushallinnon tietojenkäsittelykeskuksesta, joka sijaitsi Valkeakoskella. Sisäinen laskenta hoidettiin yksikön omilla järjestelmillä. Laskentajärjestelmien tarkastelun tasoina olivat Yhtyneet Paperitehtaat ja tulosityksiköt. Konsernin tasolla hoidettiin keskitetyllä järjestelmällä reskontrat, liikekirjanpito ja käyttöomaisuuskirjanpito. Johdon laskenta oli tulosityksikön vastuulla. Konsernin alkuvaiheessa laskentaperiaatteita muutettiin niin, että ne olivat yhteneviä koko konsernin sisällä. Edistäviä tekijöitä olivat poliittiset syyt, sillä yhteiset periaatteet tekivät ymmärrettävämmiksi eri yksiköiden raportit ja vaikuttivat siten keskusteluun sekä mahdollistivat vertailun eri yksiköiden välillä. Lisäksi edistävä tekijä oli yhteisen kielen puuttuminen. Keskusteluissa huomattiin, ettei puhuttu samoista asioista, kun laskentaperiaatteissa oli eroja.

Organisaatiomuutoksen myötä johtamisessa näkyi selvemmin tulosjohtamisen ominaispiirteitä. Kajaanin tulosityksikössä vastuuta annettiin kolmelle tulososastolle, joille myös muodostettiin omat myynti- ja markkinointiosastot. Myös tuotekehitys tapahtui osastoilla. Alustavat strategiaratkaisut ja budjetit tehtiin tulososastoilla. Johtoryhmässä, johon kuului osastojen johtajat ja henkilöstöryhmien edustajat, hyväksyttiin osastoilla tehdyt budjetit, jotka integroitiin yksikkötasolla. Tulostenmäärittäminen tapahtui johtoryhmässä, missä sovittiin strategioihin ja budjettiin liittyvät yhteiset tavoitteet, vastuut ja toimenpiteet. Strategian ja budjetin toimeenpanosta ja valvonnasta vastasivat tulosityksikön tulosvastuullisten osastojen johtajat. Osastot olivat vastuussa tavoitteiden saavuttamisesta, jota valvottiin välituloskeskusteluilla. Tavoitteiden ja toteutumien osalta tiedottaminen oli avointa ja koko henkilökuntaa koskevaa. Investointipäätösten osalta ratkaisuvalltaa oli jaettu yksikön määrärahajärjestelmän (YMR) avulla: KH-investointeihin, isoihin YMR-investointeihin ja pieniin YMR-investointeihin. Päätäntävalta oli sidottuna luokitukseen siten, että pienet YMR-investoinnit olivat tulosityksikön johtajan päätäntävallassa. Isoihin YMR-investointeihin tarvittiin keskusjohtajan vahvistus ennen toteutuksen aloittamista. YMR-investointeihin käytettävissä oleva raha perustui yksikön tulokseen. KH-investoinnit olivat täysin keskushallinnon päätäntävallassa. Tulosityksikön kehitysjohtaja koordinoi investointitoimintaa ja valvoi tavoitteiden toteutumista.

Uuden tulososastojatteluun myötä laskentatoimi ilmaisi yhä selvemmin ne osat, joille vastuuta annettiin, sekä ne toiminnot, joista nämä osat ovat vastuullisia. Koska vastuuta hajautettiin organisaation ylemmiltä tasoilta alemmille tasoille, ilmaisi laskentatoimi myös ne henkilöt, jotka olivat vastuullisia saavutetuista tuloksista. Erityisesti vastuun hajauttamisella pyrittiin siihen, että laskentatoimella voidaan vaikuttaa yksilön suorituksiin, koska jokainen oli mukana tulosten asetannassa sekä analysoinnissa. Lisäksi hajauttamisella estettiin ristiriitoja, koska koneet eivät kilpailleet keskenään yhteisistä resursseista, vaan jokainen osasto pystyi kehittämään toimintaansa haluttuun suuntaan osaston omien resurssien puitteissa.

Valvontaa varten tuotettiin johdolle erilaisia raportteja. Raportoinnissa käytettiin vastuulaskentaa, joka selvitti yrityksen toiminnan taloudelliset vaikutukset vastuualueittain. Vastuulaskennan periaatteet olivat yhtenäiset koko konsernin sisällä. Päivittäinen raportointi kertoi, kuinka tehokkaasti tuotanto oli viimeisen vuorokauden aikana toiminut. Tehoa mitataan

vertaamalla tuotosta panokseen. Organisaatiomuutoksen myötä kuukausittaisesta tuloksesta tiedotettiin johtoa kahdella eri raportilla: välittömästi kuukauden vaihtuessa (luvut perustuivat arvioon) sekä myöhemmin kirjanpitoon perustuvalla raportoinnilla. Kuukausitasolla tehtävät raportit sisälsivät tietoa tulososastojen taloudellisista aikaansaannoksista. Raporttien avulla keskusjohto pyrki varmistamaan, että yksikössä toimittiin koko yrityksen päämäärien saavuttamiseksi ja selvittämään missä määrin johto on kyennyt saavuttamaan yksikön toiminnalle asetetut tavoitteet. Budjettitavoitteiden saavuttaminen oli tärkein kriteeri toiminnan tuloksia arvioitaessa. Taloudellisten vaikutusten mittaamisessa käytettiin arviointiperustana pääoman tuottoastetta. Taloudellisia aikaansaannoksia mittaavia tekijöitä olivat katelaskelma, liikevaihto, käyttökate, liikevoitto ja operatiivinen tulos. Muita raportoitavia asioita olivat tuotanto (erityisesti hyötysuhde), toimitukset, varaston määrä ja koneiden käyntiaste.

6.3 UPM-Kymmeneen aika: keväästä 1996 kevääseen 1997

Kaikki fuusion aiheuttamat muutokset eivät vielä ole tapahtuneet, eikä niitä kaikkia osata ennakoita. Talouspäällikön mukaan pysyvää on vain jatkuva muutoksen tila, sillä fuusiot tuovat mukanaan aina erilaisia käytäntöjä.

Vuonna 1995 Repola Oy ja Kymmene Oy fuusioituivat. Yhtiön uudeksi nimeksi tuli UPM-Kymmene Oy. UPM-Kymmene on liikevaihdoltaan Suomen sekä Euroopan suurin ja maailmalla viidenneksi suurin metsäteollisuusyhtiö. UPM-Kymmenen vienti on viides Suomen koko viennistä. (Lilius 1996) UPM-Kymmenen metsäteollisuuden liiketoiminta on organisoitu seitsemäksi toimialaksi. Sen malli otettiin Yhtyneiden Paperitehtaiden vuonna 1995 tehdystä liiketoiminnan uudelleenorganisoinnista; aikakauslehtipaperit, sanomalehtipaperit, hienopaperit, pakkausmateriaalit, sahateollisuus, vaneriteollisuus ja erikoistuoteyhtiöt. Erikoistuoteyhtiöihin kuuluvat erikoispaperit, tarralaminaatit, kuivapaperit ja paperistotuotteet. Konsernin muu toiminta käsittää kiinteistöt, huolintayhtiön, logistiikkayhtiöitä sekä Swan-valtameripurjeveneitä valmistavan Oy Nautor Ab:n. Henkilöstöä konsernissa on noin 45 000, joista Suomessa 29 000. Kolmella suurella paperidivisioonalla, eli sanomalehtipaperilla, aikakauslehtipaperilla ja hienopapereilla, on kullakin oma markkinoinnin johto-organisaationsa. Avustavat toiminnot, kuten logistiikka ja talous, ovat yhteisiä. Kajaanin paperitehtaalla on kolme tulososastoa: SC-

paperitehdas, erikoissanomalehtipaperitehdas ja sanomalehtipaperitehdas. Näiden toimintaa tukevat kuitu- ja voimaosasto, tehdaspalvelu, kehitysosasto, henkilöstöosasto ja talousosasto (liite 15). UPM-Kymmenen keskushallinto sijaitsee Helsingissä.

Yhtyneiden Paperitehtaiden ja Kymmenen yhdistyessä myös niiden markkinointi yhdistettiin. Tilanne oli uusi, sillä Kymmene oli eronnut myyntiyhdistys Finnpapista vuonna 1991 ja perustanut oman myyntiverkoston maailmalle. Tuloksena oli Finnpapin alasajo ja myynnin keskittäminen omalle myyntiverkostolle. Tärkeimmissä asiakasmaissa perustettiin omat myyntiyhtiöt, joiden resurssit koottiin sekä Kymmenen että Finnpapin myyntiverkostosta. Tehtaat hoitavat laskutuksen myyntiyhtiöille, myyntiyhtiöt asiakkaille. Logistiikkapalvelut on keskitetty tulosityksikköjä avustavalle logistiikkayksikölle. Kotimaan myynti siirtyi tehtaille jo vuonna 1996 ja Suomen Paperi lakkautettiin. Tämä merkitsi sitä, että tehtaille siirtyivät myös kotimaan asiakkaiden luottoriskit, jotka Suomen paperi oli aikaisemmin kantanut.

UPM-Kymmenen fuusio koettiin Kajaanissa mahdollisuutena. Tehdasta kehitetään ja siitä ollaan tekemässä entistäkin tehokkaampaa yksikköä mm. kasvattamalla koneiden tuotantokapasiteettia. Erityisenä muutosten edistäjänä nähdään tulosityksikön johtaja. *"Nykyisen johtajan aikana tulososastokohtainen ajattelu on syventynyt. Ennen ajateltiin Kajaania yhtenä paperitehtaana nyt kolmena paperikoneena. Nykyinen yksikön johtaja käy myös kerran kuussa tuloskeskusteluja jokaisen osaston kanssa. Raportointivastuu on tulososaston johtajilla, jotka tiedottavat oman osaston henkilökuntaa strategiasta, budjetista ja senhetkisestä tilanteesta. Jokainen talossa työskentelevä on tänä päivänä tietoinen yksikön taloudellisesta tuloksesta".* (Heikkinen 1997) Beerin ym. (1990) organisaation muutosta selvittäneen tutkimuksen mukaan joissakin yrityksissä tapahtui onnistunut muutos. Niissä muutos alkoi tavallisesti jossain organisaation periferiassa, kaukana keskusjohdosta sijaitsevassa yksikössä tai tuotantolaitoksessa. Muutoksen johdossa oli tavallisesti jokin alemman tason paikallisjohtaja. (Beer, Eisenstat & Spector 1990.)

Kajaanin tulosityksikössä voidaan selvästi havaita normatiivisen opin mukainen johdon tehtävien jako organisaatiossa. Kajaanin tulosityksikkö vastaa strategiaehdotuksista ja budjeteista sekä niiden toimeenpanosta. Tulosityksikön johtaja on linjavastuussa toimialajohtajalle. Tulosityksikön johtajan apuna toimii Kajo (Kajaanin johtoryhmä). Tulosjohtamisen avulla sovitaan yhteisesti

budjettivuoden tavoitteet, vastuut ja toimenpiteet tulosityksikössä ja osastoilla. Tulosityksiköiden johtajat valvovat budjetteja ja tavoitteita kuukausittain käytävissä keskusteluissa. Tuloskeskustelua varten jokaisella tulososastolla tehdään kirjallinen kuukausikatsaus, jossa käsiteltävät asiat on sovittu Kajossa. Osastot voivat esittää myös muita, toimintansa kannalta keskeisiä asioita. Yleisimmät raportoitavat asiat ovat: käyttökate, käyttökateprosentti ja operatiivinen tulos. Lisäksi raportoidaan markkinakatsaus, joka sisältää toimitukset, varastot, tilauskannan ja ex mill -hinnan sekä asiakaspalaute, kehitysasiat, tuotantoasiat ja tuotannon katkot. Koska päätöksentekoa ja vastuuta on siirretty organisaation alemmille tasoille, ovat ihmiset kiinnostuneempia taloudellisista numeroista. Tämän vuoksi talousosaston rooli on myös muuttunut. Se ei ole enää pelkästään taloudellisten lukujen tuottaja vaan se toimii myös konsulttina avustaen taloudellisten lukujen analysoinnissa.

Suunnittelu ulottuu tänä päivänä yhä pidemmälle aikavälille. Kajaanin tulosityksikön taloussuunnittelu koostuu strategialaskelmista, optimointilaskelmista, scenariosta eli ennustelaskelmista, viimeisimmästä arviosta ja budjetoinnista. Strategialaskelmat ovat tuotantopoliittisia vaihtoehtolaskelmia, joissa vertaillaan koneittain eri tuotteiden kustannuksia ja kannattavuutta. Optimointilaskelmat optimoivat tehtaiden tuote- ja markkinamixejä. Ennustelaskelmien perusteet tulevat keskushallinnosta. Ennusteita tehdään kolmella eri tasolla: optimistinen, realistinen ja pessimistinen. Ennustelaskelmat ovat vaihtoehtolaskelmia ja niissä pyritään ennustamaan mahdollisimman hyvin kaikkien tuotteen kannattavuuteen vaikuttavien tekijöiden kehitystä. Viimeisin arvio eli latest estimate tehdään neljännesvuosittain. Se on viimeinen arvio myyntihinnasta, puun, sellun ja energian hinnasta.

"Uusia johtamisen näkökulmia ovat tiimityöskentelyn kehittäminen ja "winning with customers"-projekti". (Ketonen 1997) Tiimi- eli joukkuetyössä töitä tehdään itsenäisesti yhteisiin tavoitteisiin sitoutuneissa pienissä ryhmissä. Itsenäisyys ei tarkoita eristäytymistä, vaan kykyä ja valtuuksia tehdä päätöksiä itsenäisesti. Tavoitteena tiimityöskentelyssä on yhteistyön ja tiedonvälityksen lisääntyminen organisaation muiden osien kanssa. Työntekijöiden vastuun ja valtuuksien kasvaminen ovat keinoja saavuttaa tavoitteita. Tiimin jäsenet työskentelevät koko tiimin yhteisen tavoitteen eteen. Koska tiimin jäsenet kokevat olevansa yhteisesti vastuussa tuloksistaan kohdistuvat kehitystoimenpiteet tiimien tehtävä kokonaisuuteen eivätkä yksittäisiin

työvaiheisiin. (Lanning 1996, 10 - 11.) Toisen johtamisen uuden näkökulman "Winning with customers"-projektin avulla pyritään asiakas- ja tuotekohtaiseen kannattavuuteen. Projektin lähtökohtana on ollut tutkimus, jonka avulla on kartoitettu asiakkaiden mielipiteitä UPM-Kymmenen nykyisestä sekä odotuksia tulevasta toiminnasta. Projektin tavoitteena on parantaa tulosyksiköiden ymmärtämystä asiakaskannattavuudesta sekä saavuttaa pitkäkestoisia asiakas-suhteita. Projektin tarkoituksena on myös kehittää toimintoja organisaation sisällä kuten parantaa keskinäistä kommunikaatiota. Projekti aloitettiin vuoden 1997 alussa.

6.3.1 Johdon laskentatoimi

Organisaatiomuutoksessa tulee organisaation ohjausjärjestelmää harkita uudelleen. On tärkeää varmistaa, että käytetyt mittaustavat ovat sopivia uudessa organisaatiossa. Organisaatorakenne on ensisijainen muodollinen keino organisaation valvontaprosessissa, rahamääräinen valvontajärjestelmä on toinen ja näiden kahden tulee olla yhtenevät. (Anthony, Dearden & Vancil 1972, 395.)

6.3.1.1 Sisäisen laskennan periaatteet

Sisäistä laskentaa voidaan käyttää eri tavoin. Yhtenä tarkoituksena voi olla budjetin toteutumisen seuranta tarkemmin kuin kirjanpidossa. (Andersson, Gabrielson & Ekström 1994, 112.) UPM-Kymmenessä laskentatoimen säännökset on harmonisoitu divisioonatasolla kuten myös kuukausittainen raportointikäytäntö. Raportointi keskushallintoon tapahtuu konsernin sisäisen laskentajärjestelmän Hyperionin avulla, jonka kautta tarvittavat tiedot keskushallintoon lähetetään. Tiedot poimitaan omasta laskentajärjestelmästä raportointia varten. Raportoivat asiat on määritelty yhteisesti konsernin sisällä, ja tulosyksiköiden tulee käyttää raportoinnissaan konsernin sisällä yhteisesti määriteltyjä laskentatoimen säännöksiä.

Tulosyksikön kannattavuuslaskelmassa käytetään seuraavia periaatteita. Myyntihinnalla tarkoitetaan bruttomyyntiä ennen myynnin vähennyseriä. Vähennyseriä ovat ehdolliset ja ehdottomat alennukset. Asiakaslaskutuksesta vähennetään ehdolliset alennukset, valitukset ja kuljetusvahingot. Liikevaihto vastaa pääasiassa ulkoisen laskennan liikevaihtokäsitettä. Erot

ovat sisäisen laskennan myynnin jaksotuksessa, kurssierojen käsittelyssä ja ulkomaisten varastojen vaihto-omaisuuskäsittelyssä. Sisäisen laskennan myynnin jaksotus perustuu vientitoimituksissa laivan lähtöpäivään Suomesta. Kurssierot käsitellään sisäisessä laskennassa rahoituskuluissa ja ulkoisessa laskennassa myynnin oikaisuerissä. Muuttuviksi kustannuksiksi katsotaan määrämaakulut, myyntiyhtiöiden rahoituskulut, komissiot, kuljetuskustannukset ja muut oikaisuerät. Ex mill -myynti tarkoittaa myynnin arvoa ajoneuvossa tehtaalla. Tuotannon muuttuvia kustannuksia ovat mm. sellukustannukset, raaka-aineet, tarvikkeet, sähkö ja höyry. Varastojen muutos lasketaan kotimaan valmistevarastoista täyskatteellisena. Kiinteisiin kustannuksiin sisältyvät paperikoneen omat kiinteät kustannukset sekä jako-osuudet yhteisten osastojen kiinteistä kustannuksista. Suunnitelman mukaiset poistot lasketaan yhtiössä käyttöomaisuuskirjanpidon poistoaikasääntöjen mukaisesti. Rahoituskulut sisältävät operatiiviset korot. Operatiiviset korot ovat käyttö-omaisuuden jäännösarvojen ja liikepääoman perusteella laskettuja laskennallisia korkoja. Paperikoneille korko kohdistetaan sidotun pääoman suhteessa. Kurssieroihin sisältyvät ostojen ja myyntien realisoituneet valuuttojen kurssimuutokset. Rahoituskulujen korkoprosentin määrittää keskushallinto (liite 16).

6.3.1.2 Budjetointi

Ensimmäinen UPM-Kymmene budjetointiprosessi on hyvin samankaltainen kuin Yhtyneissä Paperitehtaissa. Tämä johtuu siitä, että fuusio tuli voimaan toukokuun ensimmäinen päivä 1996, ja budjetointiprosessi aloitettiin jo samana kesänä, eikä uusia sääntöjä ollut ehditty laatia. Muutosta kuitenkin tapahtui sen verran, että ensimmäistä kertaa myyntiyhtiössä, toimialahallinnossa ja tehtaalla on samat tiedot ja tavoitteet budjetissa.

6.3.1.3 Investoinnit

Investointiehdotusten teko on hajautettu osastoille. Pääoman käytön raportointi kuuluu osastojen kuukausittaiseen raportointiin. Investoinnit ovat osa pidemmän tähtäyksen suunnittelua. Investointeina pidetään kirjanpito- ja elinkeinoverolakien mukaisia käyttöomaisuuden uushankintoja ja perusparannuksia. Käyttöomaisuutta ovat: maa- ja vesialueet, rakennukset ja rakennelmat, koneet ja kalusto, muut aineelliset hyödykkeet, osuudet ja osakkeet ja muut

pitkävaikutteiset menot. Poikkeuksena on tutkimustoiminnan koneet ja laitteet, joita käsitellään vuosikuluina. Vain jo päätetyt investoinnit saivat olla budjetissa mukana. Investoinnit jaettiin kahteen ryhmään: corporate-investoinnit (CO) ja earnings related-investoinnit (ER). CO-investoinnit ovat yleensä isoja strategisia investointeja, jotka lisäävät päätuotantolinjan tuotantokykyä huomattavasti (> 30%) tai muuttavat merkittävästi tuotesuuntaa. CO-investoinnit hyväksyy konsernin hallitus. ER-investoinnit ovat ylläpito- ja kehitysinvestointeja, ja ne jaetaan pieniin sekä isoihin ER-investointeihin. Raja pienien ja isojen ER-investoinnin välillä on 6 Mmk. Pienet ER-investoinnit (0,5 - 6 Mmk) päättää yksikönjohtaja Kajossa ER-budjetin puitteissa edellyttäen, että yksiköllä on ER-resurssia. Pienet ER-investoinnit, jotka ovat alle 0,5 Mmk päätetään osastojen johtoryhmissä Kajossa päätettyjen määrärahojen puitteissa. Isoista ER-investoinneista, jotka ovat välillä 6 - 20 Mmk, päättää toimialan johtoryhmässä toimialajohtaja ER-budjetin puitteissa. ER-investoinneista, jotka ovat välillä 20 - 100 Mmk, päättää toimialan hallitus. ER-investoinnit, jotka ovat kustannukseltaan yli 100 Mmk, hyväksyy konsernin hallitus. (ISO 9000 laatukäsikirja.)

CO-investointien ja isojen ER-investointien investointi-ideat ja tarpeet syntyvät yksikön ja osastojen strategiatyöskentelyn (IMA) tuloksena. Alustavat investointiehdotukset laaditaan investointiehdotuslomakkeelle. Isojen ER-investointien ja CO-investointien osalta suunnitelmat tehdään neljäksi seuraavaksi vuodeksi. Pienten ER-investointien suunnitelma laaditaan seuraavaa vuotta varten. Hankkeet listataan tärkeysjärjestyksessä kustannusarvioineen. Ehdotus yksikön investointisuunnitelmasta toimitetaan investointihallintoon toukokuun loppuun mennessä. CO- ja isoista ER-investoinneista, jotka on konsernin hallinnossa alustavasti hyväksytyt sisällytettäväksi seuraavan vuoden budjettiin, laaditaan tarkistettu investointiehdotus elokuun loppuun mennessä. Myöskin pienten ER-investointien budjettiehdotus tarkistetaan. Budjetin hyväksymisen jälkeen investoinnista laadittu lopullinen investointiehdotus toimitetaan osastonjohtajan allekirjoittamana kehitysosaston johtajalle. Kehitysosaston johtaja tarkistaa kustannusarvion, kannattavuuslaskelman ja tietojen riittävyyden, minkä jälkeen yli 0,5 Mmk:n investoinnit menevät Kajon käsittelyyn. Kajon hyväksymät CO-investoinnit ja isot ER-investoinnit lähetetään yksikönjohtajan allekirjoittamina painopaperitoimialan investointien koordinaattorille edelleen käsiteltäväksi ja päätettäväksi. Investointien toteutus alkaa välittömästi sen jälkeen, kun ne on asianmukaisesti hyväksytyt. Investointien kustannusten

kehittymistä seurataan kuukausittain laadittavalla, keskeneräiset investoinnit kattavalla raportilla. (ISO 9000 laatukäsikirja.)

6.3.1.4 Kustannuslaskenta

Kustannuslaskennan jakoperusteet eivät muuttuneet UPM-Kymmenen myötä. Kustannusseuranta on lisätty siten, että nyt seurataan määräämään kustannuksia tarkasti. Kustannuslaskennan raportointi on muuttunut siten, että keskushallinnon raportit lähetetään omaa tietokantajärjestelmää hyväksi käyttäen. Aikataulut ovat nopeutuneet, ja erillislaskentapyyntöjä on tullut myös lisää. Ne koskevat esimerkiksi useimpien vuosien rinnastamista. Koska aikaisempina vuosina katelaskelmien sisältö on kuitenkin ollut eri, on laskelmat muutettava nykykäytännön mukaiseksi.

6.3.1.5 Raportointi

Kajaanin sisäiseen johdon raportointiin, jotka kutsutaan myös sisäiseksi laskennaksi, kuuluu mm. seuraavat raportit. Kuten Yhtyneiden Paperitehtaiden aikanakin yksikössä tuotetaan pikaraportti heti kuukauden vaihteen ensimmäisenä arkipäivänä. Pikaraportti sisältää tuotannot, toimitukset varastot, liikevaihdon, myynnin ex mill -hinnan per tonni sekä myynnin arvon ex mill hintaan koneittain. Lisäksi raportoidaan koneittain käyttökate, käyttökateprosentti, liikevoitto, operatiivinen tulos, henkilöstön määrä ja käyttöaste prosentteina. Kaikki raportit sisältävät kuukauden budjetoidun ja toteutuneen tiedon sekä niiden eron. Lisäksi vuoden alusta budjetoidun ja toteutuneen luvun sekä niiden eron ja edellisen vuoden toteutuman. Raportti lähetetään toimialahallintoon englanninkielisenä, kun yksikön sisäinen pikaraportti on suomeksi.

Muut raportoitavat tiedot ovat myös samat kuin Yhtyneiden Paperitehtaiden aikana. Raportoitavat asiat ovat; kannattavuuslaskelma, eroanalyysi, joka muodostuu budjetin ja toteutuneiden tietojen vertailusta, koneiden käyntivuorokausi ja tuotanto, katelaskelmat, keskimääräisesti muuttuvat kustannukset, markan vahvistumisen vaikutukset, liikepääoma, rahoituslaskelma, tulosvertailu, investointiraportti ja laatukustannukset. Tulosityhteenvedossa on osastoittain ja koko yksikön liikevaihto, käyttökate, suunnitelmanmukaiset poistot, liikevoitto, operatiivinen

tulos, tuotannon käyntiaste, sidottu pääoma sekä sidotun pääoman tuotto prosentti. Tulosityksikössä tullaan ottamaan käyttöön voittopalkkiolisä, joka määräytyy sidotun pääoman perusteella⁹. Seuraavien tekijöiden osalta tehtiin lisäksi varianssianalyysi: myyntihinta, myynnin oikaisuerät, tuotanto, muutokset varastotasossa, raaka-aineiden hinnat, raaka-aineiden kulutus, kemikaalit, sähkön kiinteät kustannukset, myyntikate, brutto voitto, poistot, liikevoitto, rahoituksen kulut ja operatiivinen tulos. Graafisesti esitetään tuotanto, sellun käyttö, tuotettu hylky, katkot, seisokit ja hyötysuhde. Lisäksi päivittäin tehtävät raportit, tuotannon päivailmoitus, varaston vuorokausi-ilmoitus ja pakatun tuotannon vuorokausi-ilmoitus, jotka palvelevat operatiivista valvontaa.

Vaikka hiomot ja hiertämöt sekä energia- ja höyryosasto eivät ole tulosvastuullisia yksiköitä, niiden tulos lasketaan kuukausittain. Hiomojen ja hiertämöiden osalta sisäisestä laskutuksesta vähennetään muuttuvat sekä kiinteät kustannukset, minkä jälkeen saadaan osastoille käyttökateet. Lisäksi tuloksen yhteydessä raportoidaan toteutunut tuotantomäärä, käyntiaika sekä käyntiaste. Sähköä ja höyryä myydään sekä konsernin ulkopuolelle että sisäpuolelle. Keskuhallinnon energiaosasto veloittaa energian käytöstä markkinahinnan. Osastojen liikevaihdosta vähennetään sisäinen laskutus sekä muuttuvat ja kiinteät kustannukset.

6.3.2 Yhteenveto

Tutkimuksen kolmannen vaiheen, keväästä 1996 kevääseen 1997, muutokset olivat Laughlinin mallin mukaan organisaation sisäisistä tekijöistä johtuvia suunniteltuja muutoksia ja organisaation ulkoisista tekijöistä johtuvia suunnittelemattomia muutoksia. Kolmannen vaiheen ulkoisista tekijöistä johtuvat muutokset vaikuttivat organisaation alijärjestelmiin ja arkkityyppeihin, mutta eivät tulkitseviin malleihin. Kolmatta vaihetta voidaan pitää Laughlinin organisaatiomuutoksen mallin mukaisena uudellenorientoitumisena.

⁹ Kaplan ym. (1987) ovat kritisoineet ROI:ta. Heidän mukaansa johto saattaa ROI tavoitteen saavuttaakseen tehdä päätöksiä, jotka vaarantavat yrityksen menestymismahdollisuuksia pitkällä aikavälillä. ROI tavoitteeseen pyrkiminen voi johtaa muun muassa investoinneista pidättäytymiseen. (Kaplan & Johnson 1987.)

Organisaation sisäisistä tekijöistä johtuva muutos oli tulosjohtamisen syveneminen. Muutoksen edisteenä voidaan mainita tulosityksikön johtajan ominaisuudet. Hän on ottanut organisaation kokonaisuudessaan mukaan toiminnan kehittämiseen ja tulosten arviointiin. Tulosjohtamisen syvenemisen myötä laskentajärjestelmän tuottaman tiedon merkitys on kasvanut. Tulosjohtamisessa on nyt selvästi havaittavissa tavoitteiden asettamisjärjestelmä, jossa johtaja vuorovaikutuksessa muiden organisaation jäsenten kanssa määrittelee yksikölle päämäärät, tavoitteet ja tulokset. Osastoille ja koko yksikölle hahmotetaan pitkän tähtäyksen strategia ja laaditaan lyhyen tähtäyksen toimintasuunnitelma. Suunnittelujärjestelmässä käytetään hyväksi laskentatoimen järjestelmien tarjoamia vaihtoehtolaskelmia ja analyysejä. Analyysien ja vaihtoehtolaskelmien avulla pyritään löytämään yrityksen menestystekijät sekä ennakoimaan yrityksen ympäristössä tapahtuvia muutoksia ja yrityksen kannattavuuteen ja kilpailukykyyn vaikuttavien tekijöiden kehitystä. Suunnittelun avulla pyritään myös vähentämään epävarmuutta päätöksenteossa. Suunnittelussa käytettävä laskentatoimi auttaa olennaisesti muodostamaan visioita tulevaisuuden kehityksestä. Laskentatoimen avulla muodostetaan myös odotuksia ja uskomuksia yrityksen taloudellisesta tulevaisuudesta.

Rekisteröinti- ja raportointijärjestelmän tuottamien tietojen avulla toteutetaan suoritusten arviointia. Vastuulliset osastot raportoivat, kuinka hyvin ne ovat onnistuneet resurssien allokoimisissa ja tavoitteiden saavuttamisessa. Osastojen suoritusten arviointiin osallistuu osaston koko henkilökunta kuukausittain käytävissä keskusteluissa. Keskusteluissa käytettävä kieli on laskentatoimi. Jotta kieltä ymmärrettäisiin oikein, toimii talousosasto konsulttina. Laskentatoimen tuottamien raporttien perusteella suorituksesta palkitaan uudella voittopalkkiolisällä myötä. Raportoinnilla ja palkitsemisellä pyritään myös tehokkaasti vaikuttamaan osastojen ja henkilökunnan suorituksiin.

Tulosjohtamiseen on otettu mukaan kaksi uutta näkökulmaa: tiimityöskentely ja "winning with customers"-projekti. Tiimityöskentely tukee hyvin tulosjohtamista. Tiimityöskentelyssä toimitaan pienissä ryhmissä, jotka Kajaanin tulosityksikössä muodostavat tulososastojen eri toiminnot kuten myynti ja markkinointi sekä tuotanto ja kunnossapito. Työskentelyn tavoitteena on lisätä yhteistyötä ja tiedonvälitystä organisaatiossa. Tiimityöskentelyn periaatteena on kasvattaa vastuuta ja valtuuksia tiimeissä, ja tavoitteena on yhteisten päämäärien saavuttaminen.

"Winning with customers"-projektin avulla pyritään asiakaslähtöiseen toimintaan niin johtamisessa kuin jokapäiväisessä työssäkin. Projekti vaikuttaa alkuvaiheessa organisaation arkkityyppiin. Kuitenkin onnistuneen projektin läpiviemisen mahdollistaminen vaatii, että muutosta tapahtuu myös organisaation tulkitsevilla malleilla.

Organisaatiomuutos aiheutti muutoksen organisaation alijärjestelmissä. Organisaatiomuutoksen myötä tehtiin myynnin osalta uudelleenjärjestelyjä. Myyntiyhdistys Finnpap ja Suomen Paperi, joka oli hoitanut kotimaan myynnin, lakkautettiin. Kotimaan asiakkaiden laskutus siirrettiin vähitellen hoidettavaksi suoraan tehtailta. Ulkomaisten asiakkaiden osalta tehtaat hoitavat laskutuksen myyntiyhtiöille ja myyntiyhtiöt asiakkaille. Tämä merkitsi kommunikointi- ja myyntijärjestelmän uudelleen organisointia tehtaiden ja myyntiyhtiöiden sekä tehtaiden ja kotimaan asiakkaiden välillä. Tavoiteasetannan osalta ensimmäistä kertaa myyntiyhtiöissä, toimialahallinnossa ja tehtailla olivat samat tavoitteet budjetissa. Yhteiset tavoitteet helpottavat seuranta- ja toteutuneiden saavutusten analysointia.

Keskusjohdon tavoiteseuranta varten luotiin uusi järjestelmä Hyperion. Järjestelmää käytettiin vain raportointia varten keskusjohdolle. Raportoitavat asiat poimitaan omasta laskentajärjestelmästä. Raportoitavat asiat ja niiden laskennassa käytettävät menetelmät on sovittu yhteisesti, jotta tietojen vertailukelpoisuus voidaan taata. Uuden kannattavuuslaskelman periaatteiden pyrkimyksenä oli tuote- ja asiakaskohtaisen kannattavuuslaskennan aikaansaaminen. Uusien laskentaperiaatteiden edisteenä olivat taloudelliset tavoitteet: uusien periaatteiden tarkoituksena on yksityiskohtaisempi kannattavuuden selvittäminen, ja näin pyritään suurempiin voittoihin. Voidaan siis todeta, että organisaatiomuutos aiheutti muutoksen organisaation arkkityypissä.

6.4 Tulevaisuus

Organisaation ulkoisista ja sisäisistä tekijöistä johtuvia muutoksia on vaikea ennustaa. Hopwoodin (1987) tutkimuksissa laskentatoimen muutoksen käyttäytymisestä organisaatiossa ei löytynyt mitään yhtenäistä mallia eikä mitään yksiselitteistä laskentatoimen muutosta liikkeellepanevaa voimaa. Muutosprosessien muutosvoimat ja muutosta ohjaavat tekijät olivat erilaisia. Tutkimukset osoittavat, miten organisaation rakenteet ja toiminnot luovat olosuhteet