

# **Tilinpäätösprosessin arvioiminen ketterän viitekehyksen avulla**

**Jyväskylän yliopisto  
Kauppakorkeakoulu**

**Pro gradu -tutkielma**

**2024**

**Tekijä: Noora Aarrekorpi  
Oppiaine: Laskentatoimi  
Ohjaaja: Kati Pajunen**



JYVÄSKYLÄN YLIOPISTO

## TIIVISTELMÄ

<i>Tekijä</i> Noora Aarrekorpi	
<i>Työn nimi</i> Tilinpäätösprosessin arvioiminen ketterän viitekehyyksen avulla	
<i>Oppiaine</i> Laskentatoimi	<i>Työn laji</i> Pro gradu -tutkielma
<i>Aika (pvm.)</i> 26.3.2024	<i>Sivumäärä</i> 52
<i>Tiivistelmä – Abstract</i> <p>Yritysten toimintaympäristöt ja tilinpäätökseen kohdistuvat säännöt muuttuvat jatkuvasti. Muutosten seuraaminen ja niihin reagointi vaatii tilinpäätösprosessilta joustavuutta sekä ketteryyttä. Tässä tutkielmassa on tutkittu, voidaanko tilinpäätöksen tekemisessä hyödyntää ketteriä viitekehyyksiä. Tutkimuksen painopiste on ollut jatkuvassa kehittämisessä. Ketterien viitekehysten tarkoitus on helpottaa yrityksiä reagoimaan toimintaympäristöjen muutoksiin nopeammin ja pienemmillä resursseilla. Tilinpäätös mielletään yleensä kankeaksi prosessiksi, joka laaditaan samalla tavalla vuosi toisensa perään. Tutkielma on toteutettu halusta tutkia, voidaanko tilinpäätöksestä tehdä joustavampaa sekä liittää siihen uusia toimintatapoja. Päättökäytännön ongelmaa on syvennetty tutkimalla, aiheuttaako tilinpäätösprosessin muuttaminen muutosvastarintaa.</p> <p>Teoreettisessa viitekehyyksessä tarkastellaan tilinpäätöstä prosessina ja siihen liittyviä haasteita. Sen jälkeen esitellään ketterät viitekehyykset, niihin liittyvät mahdollisuudet sekä haasteet. Viimeisessä teoriaosuudessa yhdistetään tilinpäätös ja ketterät viitekehyykset. Tutkielma on toteutettu kvalitatiivisena tapaustutkimuksena. Aineisto on kerätty haastattelulla, tiimiläisille tehdyllä Webropol -kyselyllä sekä osallistuvalla havainnoinnilla. Analysointi tehtiin teemoittelun avulla vertaamalla havainnoinnin, haastattelun ja kyselyn tuloksia toisiinsa sekä yhdistämällä ne aiempaan tutkimusnäyttöön. Tutkimukseen valittiin Scrum -viitekehys. Se on tunnettu ketterä viitekehys, jonka tarkoitus on toteuttaa projekti pienissä vaiheissa.</p> <p>Tulosten mukaan Scrumia voidaan hyödyntää tilinpäätöksen tekemisessä, koska se on riittävän yksinkertainen ja helppo omaksua. Aineiston mukaan tilinpäätös muodostuu monista samanaikaisista projekteista, jolloin ketterän viitekehyyksen käyttäminen voi olla haastavaa. Scrumista voidaan kuitenkin ottaa tapahtumia, joita käytetään tilinpäätösprosessin aikana. Ketterän viitekehyyksen käyttöön suhtauduttiin positiivisesti, kun käyttöönotto tehdään hallittavissa osissa. Johtopäätös on, että Scrumin ja ketterien viitekehysten käyttö voisi auttaa tilinpäätösprosessia. Ne voisivat edistää kommunikaatiota sekä kehittää prosessia jatkuvasti.</p>	
<i>Asiasanat</i> tilinpäätös, ketterä viitekehys, Scrum, muutossuhtautuminen	
<i>Säilytyspaikka</i>	Jyväskylän yliopiston kirjasto



# SISÄLLYS

TIIVISTELMÄ .....	2
SISÄLLYS.....	4
1 JOHDANTO.....	1
1.1 Tutkimusongelma ja -menetelmä.....	2
1.2 Case -yritysten taloushallinnon esittely .....	2
1.3 Tutkielman viitekehys.....	3
2 TIILINPÄÄTÖS JA KETTERÄT VIITEKEHYKSET .....	7
2.1 Tilinpäätöksen tarkoitus .....	7
2.2 Tilinpäätöksen haasteet .....	8
2.3 Ketterät viitekehukset .....	10
2.3.1 Mitä ovat ketterät viitekehukset?.....	10
2.3.2 Ketteriin viitekehysiin liittyvät hyödyt .....	14
2.3.3 Ketterien viitekehysten haasteet .....	15
2.3.4 Lean -ajattelu ja sen yhteys ketteryyteen.....	15
2.4 Laskentatoimen ja ketterien viitekehysten yhdistäminen .....	17
2.4.1 Suhtautuminen ketteriin viitekehysiin .....	19
3 AINEISTO JA MENETELMÄ.....	21
3.1 Menetelmä .....	21
3.2 Aineisto ja sen käsittely.....	22
3.3 Tutkielman luotettavuus .....	25
4 TUTKIMUKSEN TULOKSET .....	26
4.1 Tilinpäätöksen ketterän viitekehysten esittely .....	26
4.2 Tilinpäätökselle laadittu ketterä viitekehys.....	28
4.3 Nykyinen toimintatapa .....	29
4.4 Näkemykset ketteristä viitekehysistä.....	32
4.5 Näkemys muutokseen .....	36
5 JOHTOPÄÄTÖKSET JA ARVIOINTI.....	39
5.1 Johtopäätökset.....	39
5.2 Tulokset hyödyntäen aiempaa tutkimusnäyttöä .....	42
5.3 Mahdolliset jatkotutkimusaiheet.....	45
LÄHTEET.....	46
LIITTEET.....	51

## KUVIOLUETTELO

KUVIO 1 Tutkielman viitekehys .....	6
KUVIO 2 Vesiputousmalli (Halttunen, 2021) .....	11
KUVIO 3 Scrum -viitekehys (Fulmore, ei pvm.) .....	12
KUVIO 4 Ketterän viitekehyyksen toimintalogiikka (SAFe, 2023).....	13
KUVIO 6 SAFe 2023 – Innovation Accounting (SAFe, 2023) .....	18
KUVIO 7 Tilinpäätöksen sujuminen nykyisellä toteutustavalla .....	30
KUVIO 8 Tilinpäätösprosessin tunteminen.....	30
KUVIO 9 Tilinpäätöksen läpikäynti .....	32
KUVIO 10 Tilinpäätöksen arviointi .....	32
KUVIO 11 Ketterien viitekehysten tunnettavuus .....	33
KUVIO 12 Aiempi kokemus ketteristä viitekehysistä .....	34
KUVIO 13 Voisiko ketterä viitekehys auttaa tilinpäätöstä? .....	36

# 1 JOHDANTO

Laskentatoimea säätelevät lait ja asetukset sekä sidosryhmien odotukset ja tarpeet. Uusien säädösten ja informaation tuotantotapojen takia laskentatoimen on mukauduttava ympäristön vaatimuksiin. (Akisik, 2014.) Mukautumista ohjaa organisaation sisäinen kehittyminen (Hopwood, 1987). Muutoksen myötä laskentatoimen asiantuntijoiden roolit ovat muuttuneet. Asiantuntijoilta vaaditaan yhä enemmän ymmärrystä yrityksen liiketoiminnasta, mikä edellyttää liiketoimintaympäristön huomioimista. (Burns & Baldvinsdottir, 2007.) Erityisesti finanssi-kriisi muutti toimintaympäristöä ennalta-arvaamattomaksi, minkä takia yritysten on keskityttävä entistä enemmän yrityskulttuuriin ja toimintatapoihin (Lynch, Mason, Beresford & Found, 2012).

Sopeutuminen on tärkeä tekijä yrityksen menestymisessä muuttuvassa liiketoimintaympäristössä (Morris, Altman, Weissman & Pitt, 1999). Merkittävä osa sopeutumisesta on oppiminen. Toimiminen vaatii innovatiivisuutta sekä nykyaikaisia toimintatapoja. Menestymisen perustana on kokeilusta seuraava kehittyminen sekä siitä saatavan tietopääoman integroiminen yrityskulttuuriin ja toimintatapoihin. Jatkuvan oppimisen kulttuuri luo hyvät mahdollisuudet yrityksen menestymiselle. (Levinthal, 2016.) Esimerkiksi laskentatoimeen kohdistuu entistä enemmän vaatimuksia raportoinnin suhteen. Vaatimukseen pystytään sopeutumaan hyödyntämällä opittua tietoa. (Fertakis, 1969.)

Raportoinnin pitää olla riittävän kattavaa, jotta se täyttää sidosryhmien tarpeet. Muuttuvat lait ja säädökset edellyttävät asiantuntijoilta entistä laajempaa osaamista ja kykyä hahmottaa kokonaisuuksia. Tilinpäätösprosessin haaste on kokonaisuuksien hallinnassa, sillä vaiheet ovat irrallisia ja niiden dokumentointi on osittaista. (Karim & Holder, 2011.)

Kokonaisuuden hallinnan lisäksi tilinpäätös on usein henkilösidonnaista. Tiimeissä voi olla jäseniä, joilla on ammattitaitoa, jota muilla ei ole. Näiden henkilöiden tehtäviä eivät välttämättä pysty muut tiiminjäsenet tekemään. Tiimin yksipuolisen osaamisen jakaantuminen voi hidastaa merkittävästi tilinpäätöksen etenemisestä. Tämä aiheuttaa henkilöriippuvuudesta johtuvan riskin. (Deshmukh & Holzmeier, 2023.) Putta, Uludağ, Paasivaara & Hong (2021) tukevat Deshmukhia ja Holzmeieriä (2023) tilinpäätöksen henkilösidonnaisuudesta. Usein tiimiläisille ei ole määritelty selviä vastuualueita

tai tehtäviä. Puttan ym., (2021) mukaan tilannetta voidaan selkeyttää hyödyntämällä ketterää viitekehystä.

Ketterät viitekehukset ovat alun perin esitetty Agile Manifestossa (2001), joka julkaistiin ohjelmistokehityksessä. Viitekehyksistä saatavien hyötyjen ansiosta ketterien viitekehysten käyttö on laajentunut myös muille aloille. Viitekehyksistä voidaan saada työkaluja ja metodeja, joilla voidaan arvioida prosessin onnistumista ja kehityskohteita. (Putta ym., 2021.)

Tutkielma on toteutettu mielenkiinnosta tarkastella ketterien viitekehysten sopivuutta tilinpäätökseen sekä esiintyykö ketteriä viitekehymiä kohtaan muutosvastaisuutta. Jotta tutkielmaan on saatu tarkastelunmukainen viitekehys, on täytynyt yhdistellä aiempaa tutkimusnäyttöä tilinpäätöksestä ja ketteristä viitekehymistä. Yleisesti tilinpäätöksen ketteröittäminen liittyy lähinnä taloushallinnon teknologiaratkaisuihin eikä prosessin kehittämiseen. Vastaavasti ketterien viitekehysten tutkimusnäyttö painottuu ohjelmistokehityksen tai yleiseen organisationaaliseen näkökulmaan.

## **1.1 Tutkimusongelma ja -menetelmä**

Tutkimusongelma on, voidaanko ketterää viitekehystä käyttää tilinpäätösprosessin kehittämiseksi ja miten ketterän viitekehymisen avulla voidaan mahdollistaa tilinpäätösprosessin jatkuva kehittyminen. Tarkoitus on selvittää, miten ketterän viitekehymisen avulla voidaan arvioida tilinpäätösprosessia jatkuvan kehittymisen näkökulmasta. Tutkimusongelmaa syvennetään tutkimalla, aiheuttaako ketterän viitekehymisen käyttöönotto muutosvastarintaa.

Tutkimus perustuu laadulliseen tapaustutkimukseen. Aineisto on kerätty monimenetelmäisyydellä eli käyttäen useampaa metodologiaa. Haastattelun avulla kerättiin aineistoa case -yritysten nykyisistä tilinpäätösprosesseista sekä asiantuntijan suhtautumisesta ketteriin viitekehymiin. Haastattelun lisäksi tilinpäätökseen osallistuville henkilöille laadittiin sähköinen kysely Webropolissa. Kysely tehtiin puolistrukturoituun muotoon, joka sisälsi vapaamuotoisia tekstiosioita sekä kyllä / ei -vastauksia. Aineiston keruutapana hyödynnettiin myös osallistuvaa havainnointia erityisesti muutossuhtautumisen tarkasteluun.

## **1.2 Case -yritysten taloushallinnon esittely**

Tutkielmassa on päätetty pitää kohdeyritykset anonyymeinä. Yritykset toimivat Suomessa, joista kaksi ovat emoyrityksen tytäryhtiöitä ja yksi on sivuliike. Yritysten toimialat ovat automaatio-, liikenne- ja tietoliikennetekniikka. Yritykset ovat osa kansainvälistä konsernia, joka työllistää noin 320 000 työntekijää. Emoyritys perustettiin 1800-luvun lopulla ja on sen jälkeen kasvattanut aktiivisesti liiketoimintaansa.

Taloushallinnon tiimi muodostuu Suomessa ja Baltiassa olevista tiimiläisistä. Tilinpäätöksen laatimiseen osallistuvat kaikki jäsenet esimerkiksi toimittamalla tilintarkastusmateriaaleja. Keskeisin vastuu julkaistavien tilinpäätösdokumenttien laatimisella on kolmella Suomen tiimin jäsenellä. Tiimiläisistä yksi on harjoittelija ja loput ovat asiantuntijoita.

Tiimin toimintatapaan kuuluvat viikoittaiset tapaamiset, joille on varattu aikaa tunti. Tapaamisten tarkoitus on luoda keskustelutilaisuus ja antaa tilaa kysymysten esittämiselle. Keskustelutilaisuus on tärkeä tiedonantohetki ja yhteistyötä lisäävä tekijä. Viikoittaisen kokoontumisen lisäksi tiimiläiset osallistuvat kahteen isompaan tapaamiseen. Kerran kuussa järjestetään noin tunnin mittainen tapaaminen, johon osallistuvat taloushallinnon lisäksi teknisemmästä alueesta vastaavat henkilöt. He tiedottavat muun muassa toiminnanohjausjärjestelmiä koskevista infoista sekä auttavat teknisemmissä asioissa. Toinen kvartaaleittain järjestettävä tapaaminen kattaa noin 70 henkilön tiedotustilaisuuden. Sen aikana esitellään tärkeiden projektien, kuten uusien tietojärjestelmien tai toimintatapojen, statukset.

Taloushallintotiimin keskeiset ohjelmistot / järjestelmät ovat SAP ja Excel. Tiimiläisten tulee itse muodostaa Excel -raportit niin, että ne ovat Suomen lainsäädännön mukaiset. Prosessit eivät ole siis automatisoituja. SAP:n ja Excelin lisäksi tiimiläiset hyödyntävät SaaS-pohjaista Business Intelligence-ohjelmistoa. Tiimillä on valmiiksi rakennettuja raportointipohjia, jotka päivitetään uuden tilikauden tilinpäätöstä varten.

### 1.3 Tutkielman viitekehys

Lean -ajattelun nähdään syntyneen Toyotan tuotantotavoista. Tuotannon havaittiin sisältävän ylimääräistä kuormaa aiheuttavia prosesseja. Suorituskykymittojen avulla selvitettiin, mikä tuotannon prosessiketjussa on tehotonta tai kokonaan tarpeetonta. Tuotannon kehittämisfilosofiasta syntyi ajatus ”tehdään enemmän vähemmällä”. Lean -ajattelun yleisenä tarkoituksena on kehittää mahdollisimman resurssitehokas ja tuottava arvovirtaus. Se luodaan jatkuvan kehittymisen avulla, mikä perustuu prosessien hukakkohtien tunnistamiseen. (Womack & Jones, 1996; Bittencourt, Alves & Leão, 2019; Piotrowicz, Ryciuk & Szymczak, 2021.)

Miten lean voidaan yhdistää tilinpäätökseen? Lean -ajattelun periaatteisiin kuuluu hyödykkeiden tuottaminen määritellyissä aikavaatimuksissa. Kirjanpitolaki (Kirjanpitolaki 2004/1304) määrittelee tilinpäätöksen laatimisajaksi neljä kuukautta. Lean -ajattelun avulla voidaan tunnistaa tilinpäätösprosessista tehotomat kohdat (Womack & Jones, 1996). Tunnistamisen jälkeen prosessia kehitetään niin, että se saadaan valmiiksi entistä tehokkaammin lain määräämässä neljässä kuukaudessa.

Leanin yhteydessä puhutaan usein ketteryydestä. Se tarkoittaa reaktiivisuutta ja sopeutuvuutta epävarmoissa toiminta- ja markkinaympäristöissä. Sopeutuminen edellyttää toimintaympäristön mahdollisuuksiin tarttumista, kuten



investointikohteiden löytämistä. Jokainen yritys määrittelee oman toimialansa ja taloudellisen asemansa mukaisen sopeutumisen. Jotta yritys on kykenevä sopeutumaan, sen on tarkasteltava sen suorituskykyä. Tarkastelussa on hyvä kiinnittää huomiota tiimiläisten yhteistyökykyyn, prosessin joustavuuteen, läpinäkyvyyteen ja jatkuvaan oppimiseen. (Piotrowicz ym., 2021.)

Lean ja ketteryys eivät ole synonyymeja toisilleen, vaikka ne usein mielletään samaksi asiaksi. Lean tarkoittaa tehottomien ja tarpeettomien operaatioiden vähentämistä tai eliminointia. Se rakentaa yhteentoimivan prosessikonaisuuden, joka tuottaa arvoa yritykselle ja asiakkaalle. Ketteryys on kykyä sopeutua muutoksiin epävarmassa toimintaympäristössä. Sen tarkoitus on jakaa työstettävä projekti pienempiin vaiheisiin, mikä tekee muutosreagoimisesta nopeampaa. Lean -ajattelua ja ketteryyttä voidaan hyödyntää yhdessä yrityskulttuurin kehittämiseksi. (Narasimhan, Swink & Kim, 2006; Goldsby, Griffis & Roath, 2011.)

Lean -ajattelusta ja ketteryydestä on tehty viitekehyksiä toimintatapojen kehittämiseksi. Viitekehykset auttavat yrityksiä kehittymään jatkuvasti ja innovoimaan tehokkaampia tapoja toimia. (de Koning, Does & Bisgaard, 2008.) Voidaan siis muodostaa hypoteesi, että tilinpäätösprosessin kehittämiseksi on mahdollista hyödyntää kyseisiä viitekehyksiä. Niiden avulla tilinpäätöstä voidaan kehittää jokaisen tilikauden päätyttyä sekä seuraavien tilikausien aikana.

Tilinpäätöksen tarkoitus on tuottaa lakisääteiset raportit annetun aikataulun rajoissa. Yritykset voivat lisäksi julkaista vapaaehtoisia raportteja. Tyypillinen tilinpäätösprosessi rakentuu seuraavista vaiheista: 1. pääkirjaan syötetään transaktiosummat, 2. valitaan ja toteutetaan laskentaperiaatteet, 3. pääkirjaan syötetään päiväkirjaukset, 4. kirjataan toistuvat ja kertaluonteiset oikaisut sekä 5. laaditaan tilinpäätös ja siihen liittyvät tiedot. Prosessiin onnistumiseen vaikuttavat yhteistyökyvykkyys, valmistelutyön arviointi ja uusien säännösten sisällyttäminen. (Janvrin & Mascha, 2014.)

Tilinpäätösprosessin uudistaminen ketterien viitekehysten avulla tarkoittaa prosessin tarkastelua ja dokumentointia kehityskohteiden löytämiseksi. Tilinpäätösprosessin kehittämisessä olisi hyvä huomioida liiketoiminnan tarpeet. Kehitystyö tulee tehdä yrityskohtaisesti. Jokaisen yrityksen on mietittävä juuri sille sopivat tavat toimia. (Sharifi & Zhang, 2001.)

Ketterien viitekehysten yksi keskeisimmistä hyödyistä on tiimityöskentelyn parantuminen. Tasaisin väliajoin järjestetyt tapaamiset ovat keskustelutilaisuuksia, joiden aikana tiimiläiset auttavat toisiaan. Avunsaamisen lisäksi tiimiläiset ovat tietoisia projektin etenemisestä. He saavat välittömän palautteen mahdollisista ongelmista ja pystyvät tekemään korjauksia nopeasti. Toimintatapa mahdollistaa projektin riittävän aikaisen muutoskorjaamisen. Se pitää tiimiläisten motivaation korkealla, sillä nopealla puuttumisella vältetään ylimääräisiltä korjaustoilta. Nopea reagoiminen vähentää lisäksi odottamattomien tilanteiden määrää, koska ennakoitavuus paranee. (Ringstad, Dingsøyr & Moe, 2011.)

Tapaamisia järjestetään ennen projektin aloittamista, päivittäin projektin aikana sekä projektin jälkeen. Viimeisimmästä eli projektin jälkeisestä tapaamisesta puhutaan retrospektinä. Sen aikana on tarkoitus käydä läpi, mikä onnistui ja mikä vaatii kehittämistä. Retrospektiin kuuluu tyypillisesti tiimiläisten tekemä itsearviointi, jota analysoidaan lopuksi yhdessä. Itsearvioinnit kertovat, mitkä vaiheet onnistuivat hyvin ja mitkä koetaan kehittämisen arvoisiksi. Tietoa

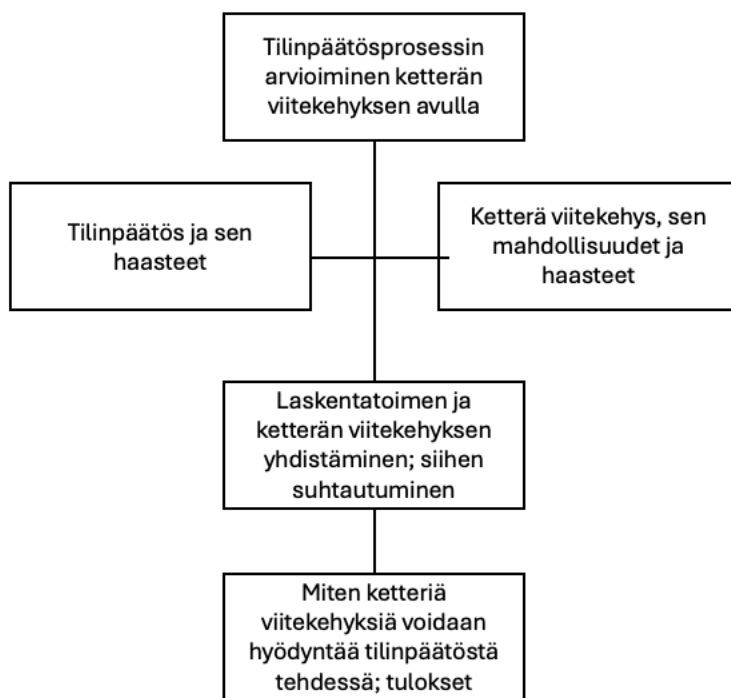
hyödynnetään seuraavaan projektiin tehden siihen liittyvien tiimiläisten työskentelystä entistä tehokkaampaa. Tällaista toimintatapaa, jossa tietoa käytetään kehittämistyöhön, kutsutaan tiedolla johtamiseksi. Ohjelmistokehityksessä puhutaan termistä *postmortem*, joka kuvaa kollektiivista oppimista. Oppiminen tapahtuu refleктоimalla projektin aikana tapahtuneita tilanteita, joiden avulla kehitetään työskentelyä tulevia projekteja varten. (Ringstad, Dingsøy & Moe, 2011; Dingsøy 2004.)

Jatkuva kehittyminen ja oppiminen ovat tärkeässä osassa ketterissä viitekehityksissä. Esimerkiksi Qumerin ja Henderson-Sellerin (2007) luomassa ketterässä viitekehityksessä arvioidaan yrityksen ketteryyttä keskittymällä oppimiseen ja sen mahdollistavan ilmapiirin luomiseen. Scaled Agile (2023), joka on luonut SAFe -viitekehityksen, sisällyttää viitekehitysversioihinsa jatkuvan oppimisen kulttuurin. Keskeistä on jatkuva kehittyminen eli opitun tiedon jakaminen ja hyödyntäminen välittömästi sen hetkessä sekä seuraavissa projekteissa. Tutkijoiden (2007) ja Scaled Agilen (2023) viitekehityksissä oppiminen seuraa onnistumisista ja ongelmien ratkaisusta.

Ketterien viitekehitysten suhtautumiseen voivat vaikuttaa ala ja työtehtävien luonne. Esimerkiksi ohjelmistokehityksen ympäristö on hyvin aktiivisesti muuttuvaa, joten alalle muutos on pysyvä olotila (Meade, O’Keffee, Lyons & Lynch, 2019). Verrattuna ohjelmistokehitykseen, laskentatoimen alalla esiintyy juurtuneita ajattelutapoja. Ne näkyvät muutosvastaisina ajattelumalleina, vaikka muutos voisi tuoda positiivisia vaikutuksia. (Chua, 1986.) On mahdollista, että ketterät viitekehitykset koetaan liian monimutkaisina tai tarpeettomina. Scapensin ja Robertsin (1993) mukaan merkittävin syy uusien menetelmien vastustamiselle on käyttäjien unohtaminen alusta alkaen. Jos heidän tarpeitaan ja vaatimuksiaan ei huomioida, seuraamuksena on negatiivinen suhtautuminen.

Tutkimuksen aiheesta on hyvin niukasti aiempaa tutkimusnäyttöä. Aiempi tutkimusmateriaali osoittaa, että ketterien viitekehitysten ja tilinpäätöksen yhdistäminen on hyvin harvinaista. Aiheita käsitellään tutkimuksissa erillään, joten tämän tutkielman viitekehitystä varten tutkimusnäyttöä tilinpäätöksestä ja ketteristä viitekehityksistä on pitänyt yhdistellä. Tutkimusmateriaali osoittaa, että ketterien viitekehitysten käyttäminen on mahdollista alasta riippumatta. Tämän johdosta tähän tutkielmaan on valittu ketteristä viitekehityksistä Scrum, jota myötäillen tilinpäätökselle on laadittu oma ketterä viitekehitys.

Tämän tutkielman viitekehitys tulee noudattamaan kuviossa 1 esiteltyä rakennetta. Teoriaosa alalukuineen käsittelee tilinpäätöstä ja ketterää viitekehitystä sekä niiden yhdistämistä. Tutkimusongelmaa on syvennetty käsittelemällä muutossuhtautumista. Tämän jälkeen esitellään tutkimustulokset. Tuloksia käsitellään teemoittain, jotka ovat nykyinen tilinpäätöstapa, ketterät viitekehitykset ja muutossuhtautuminen.



KUVIO 1 Tutkielman viitekehys

## 2 TIILINPÄÄTÖS JA KETTERÄT VIITEKEHYKSET

### 2.1 Tilinpäätöksen tarkoitus

Tilinpäätös tarkoittaa tilikauden päättymistä eli yrityksen kykyä päättää sen liiketoimintavuosi. Tilikaudesta tuotetaan raportteja niin sisäistä kuin ulkoista käyttöä varten. Tilinpäätökselle on annettu lain määräämä aikaraja, jonka aikana se tulee saattaa valmiiksi. (Janvrin & Mascha, 2014.)

Tilinpäätöksen tehtävä on antaa oikea ja riittävä kuva yrityksen taloudellisesta tilanteesta tietynä ajanhetkenä. Tilinpäätökseen vaadittavat dokumentit ovat lakiperusteisia. Liiketoiminnan ja henkilöstömäärän koko määräävät, mitä ja kuinka laajasti dokumentteja julkaistaan. Tilinpäätöksessä vaaditaan esitettäväksi tase, tuloslaskelma ja niitä täydentävät tiedot. Näiden lisäksi on raportoitava toimintakertomus ja rahoituslaskelma, jos entiteetin koko sitä edellyttää. Tase kertoo yrityksen varallisuuden, oman ja vieraan pääoman määrän tietynä ajanhetkenä. Sen avulla voidaan arvioida muun muassa yrityksen maksukykyä ja vakavaraisuutta. Tuloslaskelma kuvaa tilikauden voiton tai tappion määrän. Tuloslaskelman rakenteessa tuotot ja kulut ovat esitetty helposti luettavaksi. (Haaramo, Palmuaro & Peill, 2018; Ikäheimo, Malmi & Walden, 2019.)

Tilinpäätöksestä julkaistavaa informaatiota on paljon, joten Khondkarin ja Holderin (2011) mukaan toiminnanohjaus- ja konsolidointijärjestelmien käyttö on tarpeellista. Heidän mukaansa järjestelmien avulla voidaan parantaa suurten tietomäärien hallintaa sekä tietojen siirtymistä eri sovellusten välillä. Lisäksi järjestelmien hyödyntäminen voi parantaa tiedon laatua. Khondkar ja Holder (2011) huomauttavat, miten tiedon käsitteleminen manuaalisesti kasvattaa inhimillisen virheen todennäköisyyttä. Sen takia järjestelmien käyttö on suositeltavaa automatisoimalla prosesseja

Tilinpäätöksen tarkoitus on tuottaa tietoa yrityksen liiketoiminnasta ja taloudellisesta asemasta sidosryhmille. Eri sidosryhmillä on omat tarpeensa, jotka he selvittävät analysoimalla tilinpäätösdokumentteja. Sijoittajia eli omistajia kiinnostavat muun muassa liiketoiminnan ja johdon toiminta sekä sijoituksiin kohdistuvat tuotot ja riskit. Lainanantaja on kiinnostunut yrityksen kyvystä hoitaa

maksuvelvoitteensa sekä lainanlyhennykset- ja korot. On huomattava, että tietotarpeet vaihtelevat sidosryhmien kesken. Tilinpäätöstä ohjaava regulaatio on pyrittävä laatimaan niin, että se antaa oikean ja riittävän kuvan entiteetin taloudellisesta asemasta. Tällöin tilinpäätöksen tunnusluvut ja osat ovat tarpeellisia sekä merkityksellisiä. (Ikäheimo, Malmi & Walden, 2019.)

Tilinpäätöstä säätelevät useat lait, joista keskeisin on kirjanpitolaki. Tase- ja tuloslaskelmakaavan johdonmukaisuutta tarkastellaan Euroopan yhteisön yhtiöoikeudellisen direktiivin avulla. (Ikäheimo yms., 2019.) Euroopan unionin talousalueella toimivaa julkista osakeyhtiötä velvoittaa kansainvälisten tilinpäätösstandardien (*International Financial Reporting Standards, IFRS*) noudattaminen. IFRS-säätiö on perustettu laatimaan uusia standardeja ja valvomaan niiden noudattamista. Standardien tarkoitus on tehdä yrityksen toiminnasta läpinäkyvää ja vähentää riskillisen liiketoiminnan piilottamista. (IFRS, ei pvm.) Páucan (2015) on selvittänyt standardien vaikutusten vaihtelevan tilinpäätöksen raportoinnin laadussa. Standardien sijaan yrityksen toimintamaalla ja toimialalla on merkittävämpi vaikutus. Heikon sijoittajaturvaamisympäristö ja vahvaa johtajavaltaa suosiva yrityskulttuuri vaikuttavat enemmän raportoinnin laatuun, kuin IFRS:ien noudattaminen. (Páucan, 2015.)

Tilinpäätökseen tulee vaikuttamaan vuonna 2024 voimaan astuva ESG-raportointi. Suurien ja listattujen yhtiöiden tulee raportoida niiden liiketoiminnan mahdollisista sosiaali- ja ympäristöriskeistä. Raportoinnin tarkoitus on antaa kuvaus, millainen vaikutus liiketoiminnalla on ympäristöön ja ihmisiin. Keskeinen idea on auttaa sidosryhmiä arvioimaan sijoitettuihin pääomiinsa kohdistuvia vastuullisuuden mahdollisuuksia ja riskejä. Uusi ESG-direktiivi on osa eurooppalaista vihreää sopimusta, joka tarkastelee yhtiöiden kestävyys suorituskykyä. Yhtiöiden raportointia sääntelevät ESRS-standardit. (EC, ei pvm.)

## 2.2 Tilinpäätöksen haasteet

Tilinpäätöksen yksi merkittävimmistä haasteista on päättää tilikausi lain määräämässä aikataulussa (Lynch ym., 2012). Yhdysvaltain arvopaperi- ja pörssikomission (SEC, 2005) mukaan yritysten raportoinnissa ilmenee kontrollin heikko taso tilinpäätöksen aikana. Talousalan ammattilaiset työskentelevät entistä volatilisemmassa ympäristössä, minkä takia he joutuvat kohtaamaan uusia tilinpäätöksen haasteita (Lynch ym., 2012).

Tilinpäätösprosessin loppupuolella ilmenee usein kontrollin tason heikkeneminen. Päätöstoimenpiteiden iteratiivisuus sekä formalisointi vähenevät. Tyyppillisesti loppuvaiheet ovat manuaalisesti suoritettavia analyttisiä välivaiheita. Ne saattavat olla heikosti yhteydessä toisiinsa. Heikko yhteys voi tarkoittaa sitä, että joko tieto ei siirry täydellisenä tai se siirtyy virheellisenä tai vanhentuneena. Automaattisessa prosessissa yhden vaiheen päivittäminen päivittää välittömästi seuraavat vaiheet. Manuaalisesti työstettävät vaiheet eivät välttämättä linkity toisiinsa, jolloin yhden vaiheen päivittäminen ei päivitä toista. Tästä seuraa, että tietoja pitää kopioida käsin, joka altistaa virheiden syntymiselle. Tämä aiheuttaa merkittäviä kuluja niin sisäisen kontrollin kuin tilintarkastuksen osalta.

Puutteellinen päätöksen prosessin rakenne yhdessä dokumentoimattomuuden kanssa heikentää informaation laatua ja luotettavuutta. (Khondkar & Holder, 2011; Deshmukh & Holzmeier, 2023.)

Tilinpäätöksen informaatio haetaan useasta käytettävästä järjestelmästä, joiden välinen tiedon integraatio voi olla puutteellista. Vajavainen integraatio aiheuttaa haavoittuvuuden. Jonkin järjestelmän toimimattomuus voi hidastaa merkittävästi tilinpäätösprosessia. Lisäksi useista alikirjoista haettavien tietojen oikeellisuuden varmistaminen voi olla vaikeaa. Tästä voi seurata tiedon olennainen virheellisyys, mikä on tyypillisimpiä tilinpäätöksen haasteita. (Janvin ja Mascha, 2014.)

Monissa taloushallinnon tiimeissä tietoa tuotetaan taulukkolaskenta- sekä tekstinkäsittelyohjelmistoilla. Nämä ohjelmistot perustuvat manuaaliseen työhön eivätkä ne tue automatisoitua tiedontuottamista. Tällöin inhimillisen virheen todennäköisyys kasvaa. Jatkuva korjaaminen sekä tiedon tarkistaminen aiheuttavat ylimääräisiä työvaiheita. Virallisten dokumenttien tarkastuksen jälkeinen korjaaminen voi aiheuttaa huomattavia haittoja ulkoiselle maineelle uskottavuuden ja markkina-arvon osalta. Virheet syntyvät usein transaktiosysteemien ja tilinpäätösraporttien välillä. Tämä tarkoittaa, että sisäinen kontrolli ei kata riittäväällä laajuudella koko prosessia. (Khondkar & Holder, 2011.)

Tilinpäätösprosessia laativien henkilöiden riittämätön kommunikointi sekä puutteellinen työn koordinaatio rajoittavat prosessin tehokasta sujuvuutta sekä aiheuttavat ylimääräisiä työvaiheita. Niukka kommunikointi estää tiimien välisen tietovirran. Jäsenten on vaikea tietää, onko käytettävä tieto muuttunut jollakin tapaa tai onko siihen lisätty jotakin. Tyypillisesti tällaisissa tilanteissa ylimääräistä aikaa menee dokumenttien ajantasaisuuden selvittämiseen, josta seuraa prosessin hidastuminen. (Janvrin & Mascha, 2014; Deshmukh & Holzmeier, 2023.)

Jotta kommunikointia voidaan parantaa, Janvrin ja Mascha (2014) ehdottavat tiimejä laatimaan tarkastuslistoja tehtävien ja menettelytapojen selkeyttämiseksi. Kommunikoinnin vähäisyys voi haitata tiimin jäsenten tehokasta työskentelyä. Suuri työtehtävien määrä kuormittaa tiimiläisiä ja joissakin tapauksissa heiltä puuttuu yleinen ymmärrys raportointia koskevista standardeista. Usein pienemmissä ja alimitoitetuissa tiimeissä kärsitään henkilövajeesta. Se johtaa ylikuormittaviin tehtävämääriin ja prosessin hidastumiseen. (Janvrin & Mascha, 2014.) Toisin sanoen sisäisten kontrollien puute aiheuttaa ongelmia.

Riittävä kommunikointi luo tiimeille yhteistyöhön kannustavan ilmapiirin. Yhteistyötä voidaan edistää järjestämällä etukäteen suunniteltuja tapaamisia tai jakamalla jäsenten kesken tehtäviä. Yhteistyön tehokkuutta saattaa haitata jonkun jäsenen poisjäänti tai työpanoksen väheneminen. Tästä seuraa tietopääoman häviäminen sekä tilannetieto työn alla olevista tehtävistä. Ratkaisuna on pidetty ohjelmistoja, jotka sisältävät yhteistyötä edistäviä ominaisuuksia. Yhteistyön riittämättömyyttä ei kuitenkaan pystytä korvaamaan pelkästään teknologiaratkaisujen avulla. Niukasta yhteistyötä seuraa ongelmia. Tärkeä tieto ei saavuta tiimin muita jäseniä. Tällöin haasteena on informaation ajantasaisuuden ja validiuden selvittäminen. (Janvrin & Mascha, 2014.)

Tilinpäätösprosessia säätelevät säädökset, standardit ja lait. Näiden lisäksi on vapaaehtoisia raportointidokumentteja, joiden julkaiseminen ei ole pakollista. (Haaramo, Palmuaro & Peill, 2018.) Vapaaehtoisten dokumenttien julkaiseminen

on Janvrin ja Maschan (2014) mukaan kannattavaa, sillä niillä on arvoa sidosryhmille. Vastuullisuudesta on muodostunut uusi teema, josta raportointi on ollut toistaiseksi vapaaehtoista (, Mostafa, Hassanein, Shariff & Al-Shattarat, 2023). Laskentatoimen ammattilaisten tulee olla tietoisia, mitä tilinpäätösraportoimiselta odotetaan ja hallita siitä seuraavia muutoksia (Janvrin ja Mascha, 2014). Jotta muutoksenhallinta sujuisi mahdollisimman hyvin, tiimiläisten kommunikaation ja yhteistyön tulee olla riittävällä tasolla.

Tilinpäätöstä ohjaavien lakien kehitykseen ovat vaikuttaneet merkittävästi skandaalit, kuten Enron ja WorldCom. Esimerkiksi Yhdysvalloissa lanseerattiin vuonna 2002 SOX -laki estämään vastaavat talousrikokset. Tiukentuneiden aikataulujen lisäksi regulaatiot, kuten SOX ja IFRS -standardit, lisäävät tilinpäätösprosessin haasteita. Lisääntynyt viranomaisvalvonta on johtanut pienistäkin virheistä vaadittaviin oikaisutoimenpiteisiin. (Khondkar & Holder, 2011.)

Haasteista seuraa kumuloituvia kustannuksia sekä heikentynyt työilma-  
piiri. Yhteistyön ja kommunikoinnin vähäisyys aiheuttaa tehtävien päällekkäisyyttä, puutteellisuutta tai tekemättä jättämistä. Tiimien koordinointi vaatii järjestyä ja aktiivista seuranta. Liian alhainen työntekijöiden määrä lisää jäsenten työkuormitusta ja aiheuttaa huolimattomuusvirheitä. Tiimien ja jäsenten välisessä seurannassa manuaalisesti päivitettävät työkalut ovat alttiita inhimillisille virheille kuten myös vanhentuneelle tiedolle. Tilinpäätöksen ensisijainen tarkoitus on toimittaa oikeellista ja ajantasaista tietoa. Sen olennaiset virheet tai myöhästyminen vaativat korjaustoimenpiteitä. Korjauksia vaativat ongelmat voidaan korjata tilinpäätösprosessin aikana, mutta tiukan aikapaineen takia prosessin aikaiset korjaukset kuormittavat jäseniä. (Khondkar & Holder, 2011.)

## **2.3 Ketterät viitekehykset**

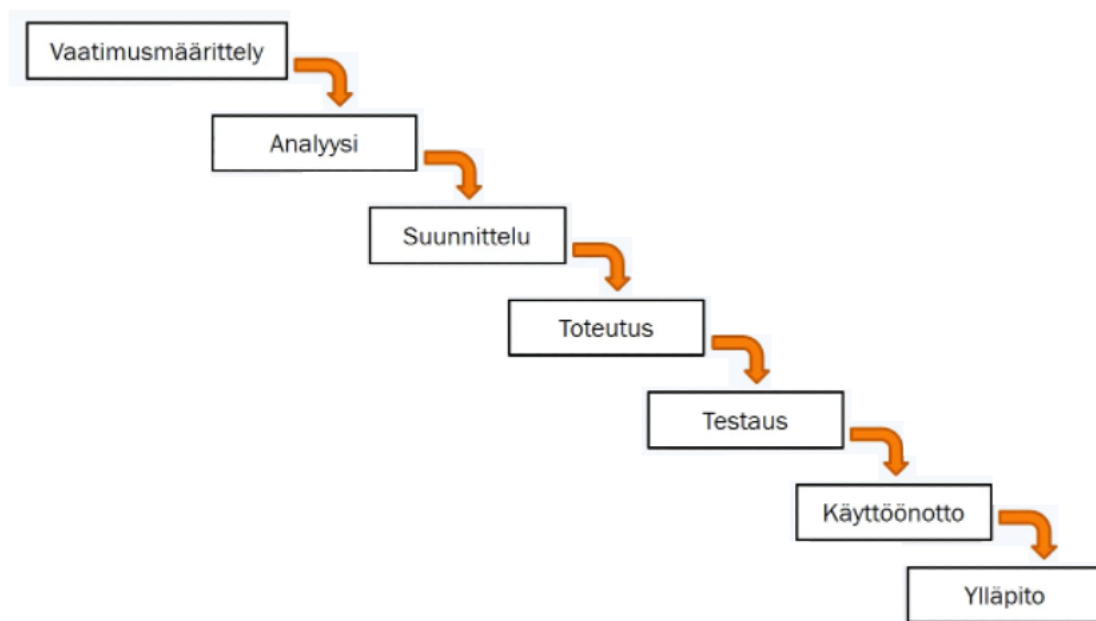
### **2.3.1 Mitä ovat ketterät viitekehykset?**

Ketterät viitekehykset ovat saaneet alkunsa ohjelmistokehityksen manifestista, joka määrittelee ketteryyden peruseriaatteen. Ketteryydelle koettiin tarvetta, koska perinteiset menetelmät olivat kankeita eivätkä ne vastanneet muuttuneen ohjelmistokehityksen tarpeisiin. Manifesti määrittelee ketteryyden muodostuvan seuraavista tekijöistä: korostetaan yksilöitä ja kanssakäymistä mieluummin kuin prosesseja ja työkaluja, toimiva ohjelmisto kattavan dokumentaation sijaan sekä asiakasyhteistyö eli sopimusneuvotteluihin ja muutoksiin reagoiminen suunnitelman tarkan noudattamisen sijasta. (Agile Manifesto, 2001.)

Ketterien viitekehysten ajatus on jakaa projekti pienempiin vaiheisiin. Dingsøyr, Nerur, Balijepally & Moe (2012) esittelevät yleisesti ketterien viitekehysten toimintalogiikkaa. Tyypillisesti yksi vaihe kestää yhdestä viikosta neljään viikkoon. Projektin jakaminen pienempiin työvaiheisiin mahdollistaa ohjelmiston nopeamman ja helpomman muuttamisen asiakkaan tarpeisiin. Lyhyemmät vaiheet antavat kuvan, sisältääkö projekti asiakkaan vaatimukset sekä eteneekö projekti kohti haluttua lopputulosta. Ketterien viitekehysten oleellinen osa on jatkuva oppiminen ja kehittyminen. Se toteutuu jokaisessa vaiheessa järjestettävillä

arvioinneilla, joissa tiimiläiset antavat vaiheen onnistumisesta arvosanan. Arviointi toteutetaan myös projektin valmistumisen jälkeen. Arvosanojen avulla kartoitetaan, missä onnistuttiin ja mitä kehityskohteita projektin aikana löydettiin. Kehityskohteille etsitään ratkaisut ja ne implementoidaan seuraavaan vaiheeseen ja projektiin. (Dingsøyr, Nerur, Balijepally & Moe 2012.)

Ketterät menetelmät ovat kehitetty korjaamaan perinteisten ohjelmakehitysmallien heikkouksia. Perinteisessä malleissa, kuten vesiputousmallissa, vaatimukset on laadittu ennakkoon ja ne toteutetaan peräkkäisjärjestyksessä. Ongelma tällaisen mallin kanssa on uusien vaatimusten hankala implementoiminen sekä laajemmassa projektissa suunnittelun pitkä kesto. Asiakkaan uusia vaatimuksia ei välttämättä pystytä enää huomioimaan projektin alettua. Tällöin vaatimuksia ei voida toteuttaa tai projektin aikana on palattava edellisiin vaiheisiin. (Hohl, Klünder, van Bennekum, Lockard, Gifford, Münch, Stupperich & Schneider, 2018.)



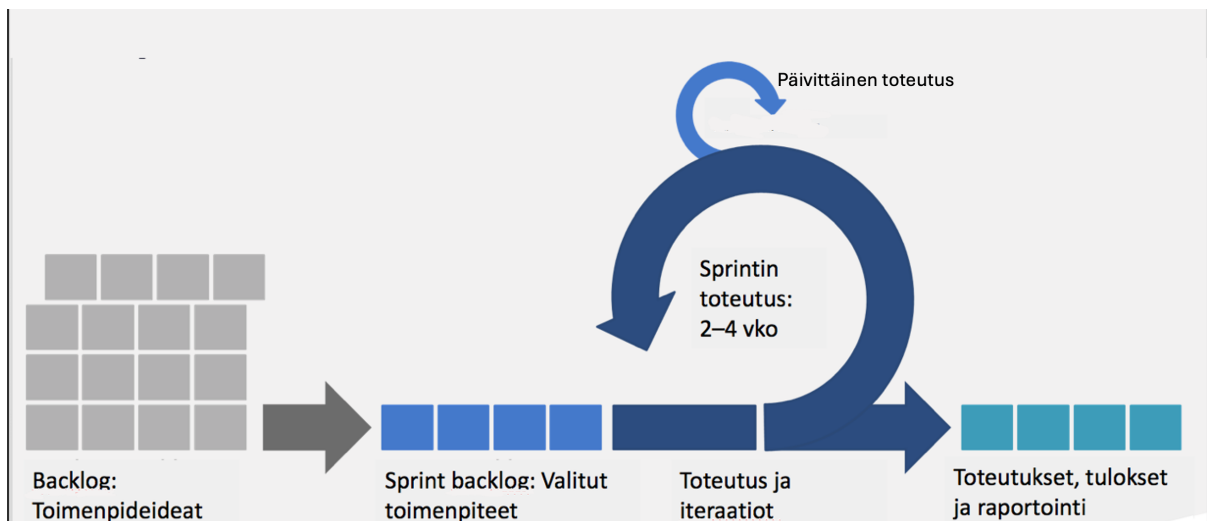
KUVIO 2 Vesiputousmalli (Halttunen, 2021)

Ketteriä menetelmiä on monia. Tunnettuja ovat muun muassa Extreme programming (XP), Scrum, PRINCE2, Kanban ja SAFe. Menetelmän valintaan vaikuttavat muun muassa yrityskulttuuri, tiimin koko sekä projektin aikataulu. (Rasnacis & Berzisa, 2016.)

Scrum on ketteristä viitekehyksistä yksi kevyimmistä. Scrumin kehittäjien Schwaberin ja Sutherlandin (2020) mukaan projekti alkaa tehtävien kartoittamisesta. Tehtävistä tehdään kehitysjonon. Projektia kehitetään ja edistetään sprinteissä, joiden aikana tehdään sprinttiin kuuluvat kehitysjonon tehtävät. Jokaisen sprintin jälkeen tehdään arviointi, joka otetaan huomioon seuraavia sprinttejä toteuttaessa. Keskeistä Scrum-viitekehyksessä on tiimin jäsenten välinen yhteistyö ja vuorovaikutus. (Schwaber & Sutherland, 2020.)



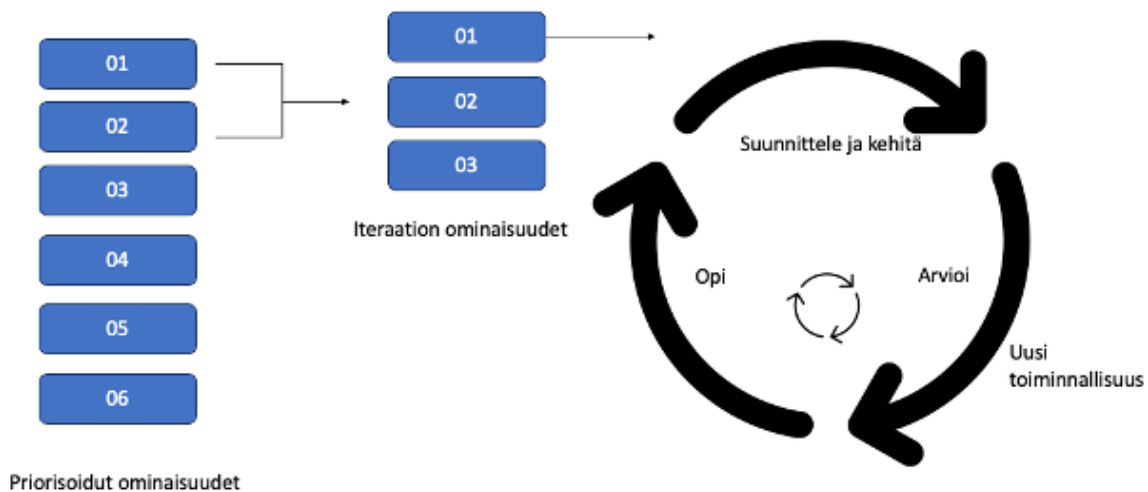
Koska Scrum on selkeä viitekehys, jota on helppo skaalata eri toimialoihin ja kehityskohteisiin, sitä tullaan esittelemään seuraavaksi tarkemmin. Scrumin logiikka on esitelty kuviossa 3. Scrum muodostuu useista tapahtumista, joiden tarkoitus on kehittää projektia kuin myös opettaa siihen osallistuvia tiimejä koko projektin aikana. Ensimmäinen tapahtuma on sprinttisuunnittelu. Suunnittelua ohjaavat seuraavat kysymykset: miksi tämä sprintti on arvokas, mitä tämän sprintin aikana voidaan tehdä ja miten valitut tehtävät saadaan tehtyä. Suunnittelun aikaikkuna on kahdeksasta tunnista yhteen kuukauteen. Toinen tapahtuma on sprintit, joiden aikana tapahtuu projektin varsinainen kehittäminen. Niiden aikana asiakkaan vaatimuksista tehdään konkreettisia kokonaisuuksia ohjelmitoon. Sprintit kestävät ennalta sovitun ajan, tyypillisesti yhdestä neljään viikkoa. Liian pitkä sprintti hidastaa ketterää kehittämistä sekä heikentää kehittäjien ja asiakkaan välistä dialogia. Uusi sprintti alkaa välittömästi edellisen valmistuttua. Jokaista sprinttiä varten tiimit listaavat tehtävät, jotka halutaan saada toteutetuiksi sprintin aikana. Tätä tehtävälisterä kutsutaan backlogiksi. Sprintit ovat ydin, jonka aikana tehtävät toteutetaan. Kolmas tapahtuma ovat päivittäiset tapaamiset, dailyt, jotka ovat maksimissaan 15 minuuttia kestäviä tilaisuuksia. Ne järjestetään aina samaan aikaan samassa paikassa. Dailyt ovat vapaamuotoisia keskustelutilaisuuksia, mitä tiimien jäsenet ovat tehneet ja onko heillä kysymyksiä tai kehitysehdotuksia muille tiimien jäsenille. Päivittäiset dailyt parantavat yhteistyötä, nopeuttavat päätöksentekoa ja vähentävät ylimääräisten tapaamisten tarvetta. Tiimiläiset keskustelevat, millainen sprintin lopputulos oli ja mitä tulevaisuutta varten on kannattavaa huomioida. Keskeistä on, että tilaisuus pysyy keskusteluna eikä kehity yksinpuheluksi. Tämä varmistaa tehokkaan kommunikation sprintin parantamiseksi. Viimeinen osio on sprintin retrospektiivinen tarkastelu. Sen aikana käydään läpi, miten sprintti onnistui jäsenten, yhteistyön, prosessien ja työkalujen osalta. Tiimit keskustelevat, mitä haasteita jäsenet kokiivat ja saatiinko ne ratkaistua. (Schwaber & Sutherland, 2020.)



KUVIO 3 Scrum -viitekehys (Fulmore, ei pvm.)

Laanti (2014) vertaa kahta tunnettua ketterää viitekehystä, Scrumia ja SA-Fea. Hänen mukaansa Scrum edustaa virtaviivaisuutta ohjelmistokehityksen

päämäärien, roolien ja tekemisen suhteen. SAFe on taas kokonaisvaltaisempi ketterä viitekehys, joka huomioi laajemman organisaatiovaikutuksen. Sillä on sama ajatus ja toimintalogiikka kuin Scrumilla. SAFea voidaan kuitenkin skaalata suurempien organisaatioiden tai tiimien käyttöön. Sillä on 20 perusajatusta, joista ydinasiat ovat yhteistyö, palaute, tehdyn työn sisältö ja liiketoimintaketteryys. Ongelmat saadaan ratkaistua nopeammin yhteistyöllä ja projekti kehittyy osavien tiimiläisten toimesta. Tiimien palaute konkretisoi onnistumiset ja kehityskohteet. Se on edellytys jatkuvalla kehittymisellä. Työn sisältö syntyy palautteen ja tietopääoman avulla. Valmiit iteraatiot tuottavat kassavirtaa ja ovat osoitus asiakkaalle edistyvästä työstä. Scrum ja SAFEn toimintalogiikka on sama (kuvio 4). Työstöön valitaan priorisoidut ominaisuudet, joista osa valitaan tiettyyn sprinttiin. Sprinttien aikana tapahtuu tekeminen, jonka lopputuloksena on uusi toiminnallisuus eli inkrementti. (Laanti, 2014.)



KUVIO 4 Ketterän viitekehysten toimintalogiikka (SAFe, 2023)

Vaikka ketterien viitekehysten juuret ovat ohjelmistokehityksessä, niiden suosio ja käyttöönotto on levinnyt ohjelmistokehityksen ulkopuolelle. Cockburn ja Highsmith (2001) vahvistavat ilmiötä kuvaamalla ketteryyden syntyvän pitkälti sen parissa työskentelevistä tiimiläisistä. Heidän tärkeitä piirteitään ovat taidot, kommunikaatio, kunniahimoisuus ja lahjakkuus. Ketteryys ei ole täten alapidonnaista. Tiimien toiminta perustuu yhteistyöhön, luottamukseen ja kyvykkyyteen toimia epävarmoissa tilanteissa. Toimivat tiimit tarvitsevat toimintaympäristökseen ketteryyden ymmärtävän sekä mahdollistavan organisaation. Keskeistä on poistaa tiimien työskentelyä hidastavia esteitä ja asettaa tavoitteita. (Cockburn & Highsmith, 2001.)

Boehm ja Turner (2005) tukevat Cockburnia ja Highsmithiä (2001) siinä, että ketteryys on otettu käyttöön laaja-alaisesti eri toimialoilla. Konflikteja kuitenkin syntyy, kun ketteriä viitekehysiä yritetään ottaa käyttöön perinteisissä ylhäältä-alas ohjatuissa organisaatiokulttuureissa. Onnistunut ketteryyden integrointi

tapahtuu löytämällä organisaation sisäinen tasapaino perinteisten ja ketterien toimintatapojen välillä. (Boehm & Turner, 2005.)

Ketteryys on kykyä reagoida muutoksiin epävarmassa toimintaympäristössä (Piotrowicz, Ryciuk & Szymczak, 2021). Dove (2001) määrittelee ketteryyden olevan fundamentaalinen edellytys jokaisessa organisaatiossa. Se mahdollistaa tehokkuuden ja kehityskohteiden löytämisen tekemällä prosesseista läpinäkyviä. Täten organisaation muutoskyvykkyyttä voidaan kasvattaa nopeammalla ja tehokkaammalla tavalla. Malmi ja Brown (2008) sekä Taipaleenmäki (2017) argumentoivat laskentatoimen järjestelmien ja toteutustapojen olevan kriittisessä osassa ketteryyden tehokkaassa toteutumisessa.

### 2.3.2 Ketteriin viitekehyksiin liittyvät hyödyt

Ketterien viitekehysten esittelystä voidaan tehdä yhteenveto, että tarkoitus on suorittaa iteraatioita ja kehittää niitä palautteen avulla. Menetelmä mahdollistaa nopean muutosmukautumisen sekä parantaa iteraatioiden laatua. Tiimien tehokkuuden parantuminen näkyy positiivisesti organisaation liiketoiminnassa. (Gustavsson, 2016.)

Ketterien viitekehysten etu on loppukäyttäjiltä saatavat säännölliset palautteet. Palaute analysoidaan heti, jolloin iteraatioita pystytään arvioimaan ja kehittämään nopeasti. Yhden iteraation parantuminen heijastuu seuraavaan. Tällä toimintatavalla saadaan kevennettyä prosessin kuormitusta. Läpinäkyvyyden ansiosta riskejä voidaan arvioida kokonaisvaltaisemmin, mikä tuo liiketoiminta-arvoa. (Shankarmani, Manthan, Pawar ja Babu, 2012.) Agile Manifeston (2001) mukaan ketteryyden kustannusvaikutukset ovat pienet, sillä tiimit ovat itseohjautuvia. Shankarmani ym. (2012) ovat samaa mieltä Manifeston ideasta järjestää tiimien päivittäisiä tapaamisia. Ne kannustavat palautteen jakamiseen, jolloin tiimin jäsenet kykenevät tekemään nopeita muutoksia. Muutosten tekeminen prosessin aikana on kustannustehokkaampaa kuin loppuun saatetun prosessin muuttaminen. Keskeistä on valmiin projektin loppuarviointi. Jokainen tiimin jäsen arvioi omaa suoriutumistaan esimerkiksi arvosanalla ja kuvailee onnistumisia ja haasteita. Kommentit kootaan ja niistä opitut asiat hyödynnetään heti seuraavassa sprintissä tai projektissa. (Shankarmani ym., 2012.)

Gustavsson (2016) on analysoinut työntekijöiden kokemia ketterän viitekehysten hyötyjä. Merkittävämmäksi hyödyksi nimitettiin yhteistyön parantuminen. Sen lisäksi asiakkaan kanssa käytävä vuorovaikutus on kasvanut. Muut hyödyt ovat parantunut tuottavuus ja tehokkuus, joustavuus, sopeutuminen muutoksiin sekä parempi ymmärrys tavoitteista ja tehtävistä. (Gustavsson, 2016.) Kuten Shankarmani ym. (2012) edellä kuvasivat, tiimien yhteistyön parantumisen myötä luottamus kasvaa. Tämä rohkaisee jäseniä avoimeen kanssakäymiseen. Iteraatioiden ja prosessien arvioiminen paranee, jolloin kehityskohteita on helpompi löytää. (Shankarmani ym., 2012.)

### 2.3.3 Ketterien viitekehysten haasteet

Ketterien viitekehysten käyttöönotto on parantanut tiimityöskentelyä sekä muutostreagointia. Ne ovat yhteydessä liiketoiminnan kehittymiseen. Ketterät viitekehukset eivät kuitenkaan ole yksiselitteisesti ongelmattomia. Usein niiden implementointiin ei panosteta riittävästi. (Gustavsson, 2016; Michalides, Bursac, Nicklas, Weiss & Paetzold, 2023.)

Boehm ja Turner (2005) raportoivat sen puolesta, että merkittävin haaste on ihmisissä. Ongelmien juuret ovat johtamisessa ja avoimuudessa. Johtoasemissa toimivilla on tapana ajatella työntekijät keskenään vaihtokelpoisiksi sekä yhden roolin liittyvän yhteen työntekijään. Tämä vaikeuttaa ketterien tiimien työskentelyä, joissa tyypillisesti yhdellä jäsenellä voi olla monta roolia. Avoimuuden haasteena on haluttomuus muutokselle. Osa kieltäytyy toimimasta uusien toimintatapojen mukaisesti, mikä vahingoittaa luottamusta ja tiedonjakoa tiimien sisällä. (Boehm & Turner, 2005.)

Putta, Paasivaara ja Lassenius (2018) jatkavat samalla linjalla Boehmin ja Turnerin (2005) kanssa. Heidän mukaansa yleinen haaste on ihmisten suhtautumisessa ketteriin viitekehyksiin. Ennako-oletukset aiheuttavat negatiivisen suhtautumisen jo ennen käyttöönottoa. Tämä on selitettävissä ihmisluonteen taipumuksella vastustaa muutosta. Ajatuksen taustalla on usein käsitys uuden asian monimutkaistavan jo toimivia ratkaisuja.

Shankarmani ym. (2012) korostavat haasteista ketteryyden väärinymmärtämisen, väärintekemisen ja paineen. Agile Manifeston (2001) prinssiipit ovat asiakkaan vahva sisällyttäminen projektin aikana, muutokseen reagoiminen suunnitelman tarkan noudattamisen sijaan ja yksilöihin keskittyminen työkalujen ja prosessien yli. Ongelmat ilmaantuvat, kun prinssiipit ymmärretään tarkoituksellisesti tai tahattomasti väärin. Väärintekeminen tarkoittaa, että uusille menettelytavoille ei osata valita oikeita toimintatapoja Aikaisemmat tavat tulee korvata menetelmillä, jotka sisällyttävät ketteryyden tiimin työskentelyyn. Ketterät menetelmät tekevät toiminnasta läpinäkyvää, jolloin jokaisen tiimiläisen panos on selkeästi nähtävissä. Tämä luo paineita jäsenille. Kaikki eivät tahdo olla vastuussa jokapäiväisestä toiminnastaan niin, että heidän työnsä jälki on selkeästi nähtävillä. Toisaalta tämä myös mahdollistaa sen, että tiimissä on helpompi nähdä, jos joku ei hoida osuuttaan. (Shankarmani ym., 2012.)

Ketterän viitekehysten implementointi tarvitsee panostusta ja tietopääomaa. Liian suuri kertahyppy liian alhaisella osaamisella aiheuttaa ongelmia ja edistymisen hidastumista. Vanhoista tavoista ei osata tai haluta päästää irti. Se johtaa helposti vääriin käyttöönottomenetelmiin. Organisaation negatiivinen suhtautuminen voi estää kokonaan ketterän viitekehysten käyttöönottamisen. Onnistumista edistää tiimiläisten riittävä ohjeistaminen ja kannustava suhtautuminen uusiin toimintatapoihin. (Shankarmani ym., 2012.)

### 2.3.4 Lean -ajattelu ja sen yhteys ketteryyteen

Ennusteiden paikkansapitävyyttä on hankala arvioida ja valmiin tuotoksen halutaan olevan nopeasti jakelukelpoinen. Näistä syntyi ajatus lyhentää tilausprosessia. Lyhentäminen tapahtuu etsimällä ja eliminoimalla prosessia turhaan

hidastavia tai kuormittavat vaiheita. (Hartanti, Gunawan, Mulyana & Herwinarso, 2022.) Näihin tiivistyy lean -ajattelu.

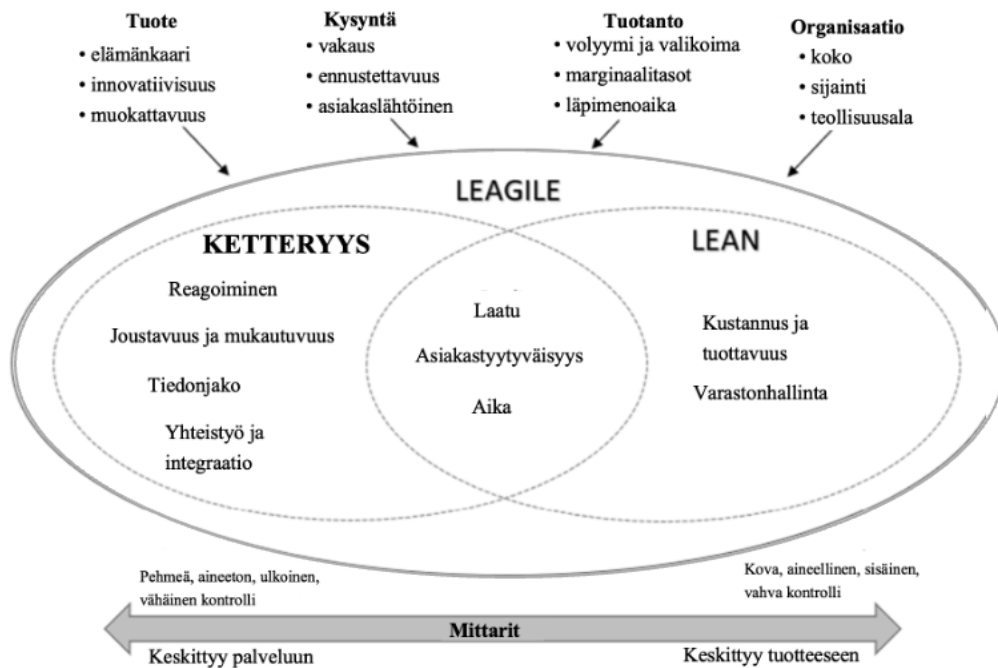
Womack ja Jones (1996) määrittelevät lean -ajattelun perustuvan viiteen peruspilariin. Ensiksi aloitetaan arvomäärittelystä, ja se tapahtuu vain lopullisen käyttäjän toimesta. Arvoketju on täsmennettävä eli kaikki ne vaiheet, jotka vaaditaan hyödykkeen saamiseksi asiakkaalle. Vaiheiden tulee olla yhteydessä toisiinsa. Arvoa luovien vaiheiden tulee virrata. Valmiiden tuotteiden on oltava arvokkaita asiakkaalle. Viimeisenä on täydellisyyden tavoittelu: jatkuva parantuminen on päättymätöntä. Parantamisen kohteita löydetään oppimalla annetusta palautteesta. (Womack & Jones, 1996.)

Nykyisen toimintatavan lean-suoriutumista arvioidaan suorituskykymittareiden avulla. Mittarit valikoidaan alan luonteeseen sopiviksi. Tärkeimmät mittarit liittyvät varaston- ja kustannustenhallintaan sekä tuottavuuteen, tehokkuuteen ja toimitukseen. (Piotrowicz ym., 2021.)

Lean-ajattelua on ehdotettu ketteryuden laajennusosaksi, sillä niiden mitaamiseen käytettyjä suorituskykymittareita on helppo tarkastella yhdessä. Lean-ajattelun ja ketteryuden yhdistämisellä on Kissin ja Rossin (2018) mukaan pystytty lyhentämään toimitusaikaa, parantamaan virtausta eli vähentää töiden päällekkäisyyttä, kehittyä jatkuvasti sekä parantaa vikojen korjausastetta. Viat löytyvät nopeammin, jolloin ne korjataan myös nopeammin (Kiss & Rossi, 2018).

Lean ja ketteryys eivät ole sama asia, vaikka ne niin voidaan helposti ymmärtää. Niistä on on laadittu niin kutsuttu hybridimuoto. Bittencourt, Alves ja Leão (2019) esittelevät hybridimuodon perustuvan kustannusten vähentämiseen ja tuottavuuden kasvattamiseen. Lean edistää prosessien kehittämistä pohtimalla parempia toteutustapoja. Lean -ajattelua hyödynnetään uusien tapojen tai kokonaisuuksien implementoimiseen. Esimerkiksi teollisuus 4.0:n avulla voidaan kasvattaa kilpailukykyä tekemällä tuotannosta dynaamista ja autonomista. (Bittencourt, Alves & Leão, 2019.)

Ketteryyttä ja lean -ajattelun yhteensopivuutta voidaan tarkastella niille yhteisesti sopivilla mittareilla (Piotrowicz ym., 2021). Kuviossa 5 on esitelty ketterydelle, leanille ja niiden yhdistämiselle sopivat suorituskykymittarit. Soltan ja Mostafa (2015) ovat samaa mieltä Piotrowiczin ym. (2021) kanssa laadun, asiakastyytyväisyyden ja ajan olevan sopivia mittareita molempien tarkasteluun. On tyypillistä, että kokonaisvaltainen suoriutuminen paranee, kun yritys hyödyntää sekä leania että ketteryyttä. Yhdessä käytettynä menetelmät ovat tärkeitä työkaluja kilpailuilla markkinoilla. Lean keskittyy arvoa tuottamattomien aktiviteettien poistamiseen ja ketteryys havainnoimis- sekä reagoimiskykyyn epävarmassa markkinatilanteessa. (Soltan & Mostafa, 2015.)



KUVIO 5 Leagile (Piotrowicz ym., 2021)

## 2.4 Laskentatoimen ja ketterien viitekehysten yhdistäminen

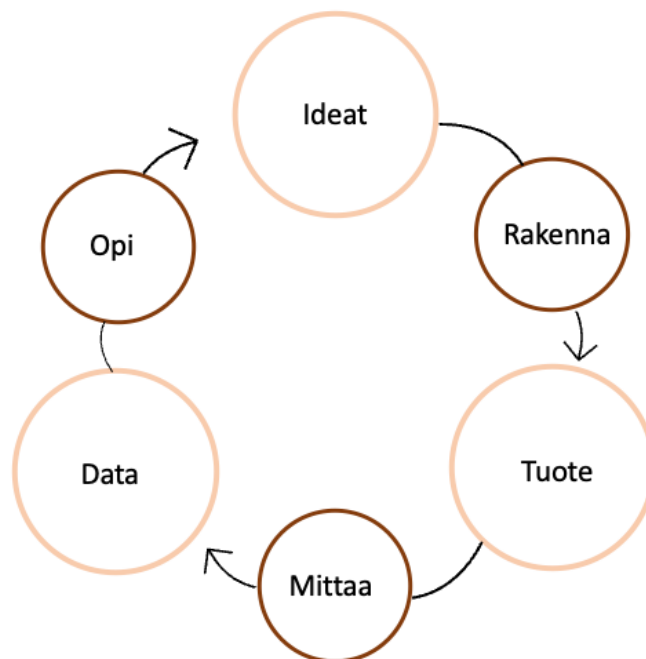
Jotta ketterä viitekehys saataisiin otettua käyttöön mahdollisimman onnistuneesti osaksi tilinpäätösprosessia, laskentatoimen alan vaatimukset ja luonne tulee ymmärtää. Ketterien tapojen ja laskentatoimen välillä on kaksisuuntainen yhteys. Päätöksenteko ja valvonta tukevat yrityksen prosesseja, joilla havaitaan ympäristön muutoksia. Kyseiset muutokset ovat yhteydessä yrityksen ketteryyteen. Toisaalta liiketoiminnan strategioiden ketteryytrendi asettaa uusia ketteryyteen perustuvia vaatimuksia, jotka toimivat laskentatoimen kehitysajureina. (Taipaleenmäki, 2017.)

Oracle on kuvannut laskentatoimen ketteryyden keskittyvän liiketoimintaympäristön riskeihin. Riskien välttämiseksi yritykset etsivät innovointi- sekä investointimahdollisuuksia tulojen kasvattamiseksi. Organisaatio, joka on ketterä, seuraa jatkuvasti tavoitteiden saavuttamista pitämällä huolta kommunikaation tehokkuudesta. (Oracle, ei pvm.)

Palautteen merkitys on oleellinen osa ketteriä viitekehysiä. Viitekehukset mahdollistavat niin kutsutun jatkuvan käyttöönoton strategian. Sen idea on mahdollistaa palautteen tehokas antaminen ja vastaanottaminen. Tilinpäätöstä tekeville tiimeille se tarkoittaa kehityskohteiden ja onnistuneiden tehtävien raportoimista tilinpäätöksen aikana. Ennen kaikkea se pitää tiimin työskentelyn läpinäkyvänä ja rohkaisee kommunikaatioon. Prosessien päätyttyä tiimin on helpompi löytää kehittämisen kohteet, arvioida prosessia itsearviointin avulla ja työstää haastavia kohteita. (Srinivasan, Quan & Reed, 2014.)

SAFe (2023) on julkaissut laskentatoimelle laaditun viitekehyksen "Innovation Accounting". Tässä viitekehyksessä hyödynnetään keskeisesti kolmea virstanpylvästä. Ensimmäinen on näkyvän tuotteen minimalisointi eli oletusten testaaminen ja objektiivisen datan kerääminen. Toisessa vaiheessa säädetään menetelmää, mikä tarkoittaa nopeaa mukautumista sekä etenemistä tavoitetta kohti. Viimeinen virstanpylväs on pysähtymishetki, jonka aikana mietitään, halutaanko tuottaa lisäarvoa vai siirtyä opitun kautta seuraavaan kohteeseen. SAFe:n (2023) viitekehyksen ydin on nopea palaute, jonka avulla tehdään arvioita prosessin onnistumisesta ja vähennetään niin kutsuttua jätettä. Jätteen vähenemisellä tarkoitetaan palautteesta kerätyn tiedon avulla tapahtuvaa ennustavuuden ja sidosryhmille tuotetun lisäarvon parantumista. (SAFe, 2023.)

SAFe:n viitekehys (2023) on laadittu huomioiden laskentatoimen kompastuskivet: indikaattorit, jotka eivät optimaalisesti tue organisaation ketteryyttä. Overby, Bharadwaj ja Sambamutrhy (2006) kuvaavat ketterän yrityksen oleva aktiivinen ympäristönsä seuraaja, joka tunnistaa ja ennakoii muutokset sekä ennen kaikkea reagoi näihin nopeasti. Laskentatoimessa käytettävien indikaattorien tarkasteluikkunat ovat usein jäljessä, jolloin muutosten havaitseminen on vaikeaa. Näitä ovat muun muassa tuloslaskelma ja ROI. Ne eivät itsessään ole huonoja tarkastelemaan jo tapahtunutta, mutta heikkoja informoidaan varsinaisesta ratkaisukehityksestä. Perinteiset indikaattorit eivät tue iteratiivista liikkuvutta ja ne eivät reflektoi prosessin aikana tapahtunutta oppimista. Vahva nojautuminen tällaisiin indikaattoreihin estää yritystä toimimasta aktiivisena ja riittävän nopeasti reagoivana mukautujana. (Overby, Bharadwaj ja Sambamutrhy, 2006.)



KUVIO 6 SAFe 2023 – Innovation Accounting (SAFe, 2023)

### 2.4.1 Suhtautuminen ketteriin viitekehyksiin

Ihmisillä on taipumus kokea tyytyväisyyttä tutuissa rutiineissa ja opituissa tavoissa. Muutos, joka johtaa pois rutiineista ja aiheuttaa epä mukavuutta, kohtaa tyyppillisesti vastarintaa. Ihmisillä on luontainen taipumus vastustaa muutosta. Tälle käyttäytymiselle on syynsä. Muutos koetaan kontrollin menettämisenä. Käyttäjät kokevat muutoksen estävän heitä käyttäytymästä itselleen parhaimmaksi koetulla tavalla. Tämä näkemys perustuu negatiivisten tunteiden välttämiseen, joka johtuu puolustavista persoonallisuuspiirteistä. (Amarantou, Kazakopoulou, Chatzoudes & Chatzoglou, 2017.)

Suhtautuminen muutokseen voidaan jakaa muotoutumis- ja käyttöönotto-vaiheeseen. Muotoutumisen kohdalla muutoksen positiiviseen tai negatiiviseen vastaanottoon vaikuttavat ennen kaikkea ennakko-oletukset. Käyttäjillä on ennakkokäsityksiä, jotka ohjaavat informaatio-suhtautumista. On myös mahdollista, että informaatio ei siirry tai se on väärentynyt organisaation sisällä. Tämä voi johtua esimerkiksi johdon vähäisestä tiedottamisesta, tiedon esteistä tai organisaationaalista hiljaisuudesta. Tunnettu esimerkki johdon huonosta tiedottamisesta on lääkejakelija Foxmeyer Drugs. Yrityksessä otettiin käyttöön uusi toiminnanohjausjärjestelmä. Sen vaikutuksesta ei tiedotettu riittävästi, mikä johti työntekijöiden omiin tulkintoihin. Työntekijät pelkäsivät menettävänsä työpaikkansa uuden järjestelmän takia. Tätä välttääkseen he irtisanoutuivat etukäteen. Seurauksena yritys ajautui konkurssiin menetettyään suuria määriä työntekijöitä ja tätä kautta toiminnan laatu laski merkittävästi. (Pardo del Val & Fuentes, 2003; Motiwalla & Thompson, 2009.)

Käyttöönotto-vaiheessa muutokseen vaikuttaa muutos- ja organisaatioarvojen kohtaaminen. Niiden eriytyessä toisistaan muutos koetaan negatiivisena. Organisaation sisällä ryhmien eriävät mielipiteet aiheuttavat ilmapiirin, joka estää muutoksen onnistuneen läpiajon. Ilmapiiri voi rajoittua tiettyihin ryhmiin ja jäseniin, mikä estää implementaation. (Pardo del Val & Fuentes, 2003.)

Laskentatoimen alalla muutoksen hyväksyntään vaikuttavat alan konservatiivisuus ja juurtuneet menettelytavat (Chua, 1986). Johdannossa esiteltiin, miten laskentatoimi muovautuu ajan vaatimusten mukaan. Se ei kuitenkaan yksiselitteisesti tarkoita, että muutoksiin on suhtauduttu avoimin mielin. Angonese ja Lavarda (2014) muistuttavat vastahakoisuuden olevan osa ihmisluonnetta, joten se on aina läsnä. He jatkavat johtavassa asemassa olevien henkilöiden olevan avainasemassa, kun muutosta halutaan ajaa käyttäjien keskuudessa läpi.

Putta, Paasivaara ja Lassenius (2018) huomasivat tutkimuksessaan, että sekä perinteisiä menetelmiä kuin jo ketteriä menetelmiä hyödyntävät yritykset ilmaisivat vastustusta SAFE:n käyttöönotolle. Ilmiöstä tekee mielenkiintoisen sen, että ketteryyden implementoineet yritykset ilmaisivat vastahakoisuutta uudelle ketterälle viitekehykselle (Putta, Paasivaara & Lassenius, 2018). Voidaan pohtia, että joskus muutosvastaisuus ei synny pelkästään siirtymisestä totutuista tavoista uusiin tapoihin. Vastaisuuden taustalla onkin tietyt ajatukset tai käsitykset. SAFE:n kohdalla syy voi olla muun muassa sen suuressa koossa tai vastustaneiden työntekijöiden huonoissa kokemuksissa. Tällöin jokin pienempi tekijä voi synnyttää negatiivisen suhtautumiskierteen. Laskentatoimen alalla esimerkki tällaisesta voisi olla tiimin jäsenen aiempi työskentelykokemus tietyn ketterän



viitekehysten parissa. Hänen kokemuksensa ei ollut hyvä ja se heijastuu hänen suhtautumiseensa joko pelkäämään tähän ketterään viitekehukseen tai yleisesti kaikkiin viitekehysiin. Jos hän ei erittele muutosvastaisuuden syytään, hänestä välittyvä negatiivinen suhtautuminen voi tarttua muihin jäseniin.

Ihmisillä on tapana antaa enemmän painoarvoa ammattilaisilta saatuun palautteeseen (Meshi, Biele, Korn & Heekeren, 2012). Tutkijoiden tulosta voidaan reflektoida niin, että asiantuntijakollegan negatiivinen esitys ketterästä viitekehuksesta siirtyy samanlaisena käsityksenä muihin. Muut eivät välttämättä kyseenalaista negatiivista suhtautumista vaan omaksuvat sen sellaisenaan. Toinen vaihtoehto voi olla, että heillä ei ole entuudestaan tietoa ketteristä viitekehyksistä. Asiaan perehtymisen sijaan on helpompi muodostaa sosiaaliskollektiivinen käsitys, että ei ole kannattavaa ottaa käyttöön uutta menetelmää.

Boehmin ja Turnerin (2005) mukaan muutossuhtautumista voidaan auttaa kääntymään positiiviseksi. Heidän mukaansa suhtautuminen rakennetaan positiiviseksi kommunikoimalla muutoksesta sitä koskevia. Sen lisäksi on tärkeää kouluttaa osallisia, jotta välttyään väärinymmärryksiltä ja virheelliseltä tiedolta. Kun kommunikoidaan ja koulutetaan, kieli on sovitettava ymmärrettävään muotoon. (Gasiorek, Weatherall & Watson, 2020.) Taloushallinto ei todennäköisesti ole entuudestaan tuttu ketterien viitekehysten terminologian kanssa. Tekniset sanat ja toimintalogiikka on selitettävä ymmärrettävästi. Kommunikaatioon on sisällytettävä muutostarve ja muutoksesta seuraava arvo (Mansour, Rowlands, Al-Gasawneh, Nusairat, Al-Qudah, Shrouf & Akhorshaideh, 2021). Arvo voi olla esimerkiksi tilintarkastusmateriaalin nopeampi toimittaminen tai jonkin prosessin helpottaminen. Muutokseen vaikuttaa ennen kaikkea tiimin yhteishenki, sillä avoinmielisistä jäsenistä koostuva tiimi on myönteisempi muutokselle (Finkbeiner & Morner, 2015). On täten tärkeää huolehtia tiimin muodostuvan kehitysmishaluisista henkilöistä.

## 3 AINEISTO JA MENETELMÄ

### 3.1 Menetelmä

Kriittinen lähestymistapa tarkastelee kvalitatiivisilla menetelmillä tutkimuskohdetta pyrkien ymmärtämään sitä paremmin. Tyypillistä on, ettei tarkastelu ole objektiivista. Tilannetta arvioidaan ja se kyseenalaistetaan. Toisin sanoen tarkastelulla pyritään uusien toimintatapojen luomiseen. (Mingers, 2000.) Tässä tutkielmassa kriittinen lähestymistapa arvioi, ovatko ketterät viitekehykset sopivia tilinpäätöksen tekemiseksi. Lähestymistavassa on huomioitava tilinpäätöksen lainsäädännöllinen sidonnaisuus, jolloin ei voida yksiselitteisesti todeta ketterien menetelmien olevan tilinpäätökselle täysin sopimattomia tai sopivia.

Tulkitsevalla lähestymistavalla on kaksi erotettavissa olevaa ominaisuutta: tarkoitukset ja tulkinnat. Tarkoituksilla tarkoitetaan, kuinka kokemuksia käsitellään ja ymmärretään henkilökohtaisessa elämässä tai jokapäiväisessä organisaatioelämässä. Tulkinnat ovat merkitysten tai johtopäätösten tekemiseen liittyviä prosesseja, jotka keskittyvät organisaationaaliseen ilmiöön. Lähestymistavan mukaan yhteiskunnallisia ilmiöitä jaetaan teksteinä ja diskursseina, joista muodostuu keskeisiä organisaatiokäytäntöjä. Tulkinnat syntyvät täten vuorovaikutuksissa esiintyvistä kielistä, teksteistä sekä symboleista. (Putnam & Banghart, 2017.)

Laadullisessa tutkimuksessa tutkijan on kiinnitettävä huomiota rooliinsa tutkittavien parissa. Esimerkiksi haastattelutilanteissa vastaukset ovat osittain subjektiivisia ja niiden taustalla ovat haastateltavien omat kokemukset, tulkinnat ja käsitykset. Täten analyysissä on tärkeää, että tutkija on objektiivinen eikä hyödynnä vastaajia täyttämään omia tarkoituksiaan. (Humphrey & Lee, 2004.)

Valtavirtalähestymistapa tuottaa kantaottamatonta informaatiota, esimerkiksi tilastoja. Tyypillistä on mahdollisuus soveltaa havaintoja universaalisti. (Mercer & Clayton, 2012.) Tämän tutkimuksen osalta tuloksia voidaan johtaa laajempaan näkökulmaan, eli kuinka hyödyllistä ketterän viitekehyksen käyttäminen on tilinpäätöksessä jatkuvalla oppimiselle. Viitekehyksiä voidaan käyttää eri liiketoimintayksiköissä sellaisenaan tai muokata niitä palvelemaan parhaimmalla tavalla kohteen tarpeita. Haasteena tämän lähestymistavan käytölle on sen

käyttäjien subjektiiviset tulkinnat ja kokemukset sekä kuinka hyödyllinen viitekehys on. Lisäksi jokaisen organisaation taloushallinto on oma yksikkönsä ja sen tavat sekä kulttuuri voivat poikkeavat muista. Tällöin tuloksissa painottuvat vastaajien omat tulkinnat.

Tutkielmassa tulkitseva lähestymistapa selittää, miten tilinpäätöksestä vastaavat ovat työskennelleet aiemman opitun perusteella. Tämä voi näkyä esimerkiksi ohjeiden muodossa ja yleisenä keskusteluna tiimiläisten kesken. Sen jälkeen voidaan tarkastella, miten ketterä viitekehys omaksutaan tilinpäätöksen tekemiseksi ja miten sitä hyödynnetään jatkuvan oppimisen näkökulmasta. Oletettavasti keskustelu painottuu julkisiin ja yksityisiin vuorovaikutustilanteisiin, joiden aikana keskustellaan toimivista ja kehitystä vaativista kohteista.

Tutkielma on toteutettu laadullisena tapaustutkimuksena. Kyseinen lähestymistapa kuvaa aineistoa ei-numeraalisesti ja selvittää tietoa yksittäisestä kohteesta tai tapauksesta. Tapaustutkimus on hyödyllinen silloin, kun tutkijalla ei ole tai on hyvin vähän vaikutusvaltaa tapahtumiin ja aiempaa empiiristä tutkimusnäyttöä on vähän saatavilla. (Eskola & Suoranta, 1998; Hirsjärvi, Remes & Sajavaara, 2000; Eriksson & Koistinen, 2005.) Tässä tutkimuksessa tulokset halutaan laadullisessa muodossa. Perusteet laadulliselle tapaustutkimukselle ovat Eriksoniin ja Koistiseen (2005) vedoten tutkijan mahdollisuus vaikuttaa tilinpäätöksestä vastaavien omiin kokemuksiin sekä hyvin niukka aiempi tutkimusnäyttö.

Tapaustutkimuksen lisäksi tutkielmassa hyödynnetään osallistuvaa havainnointia. Se antaa välitöntä tietoa tutkittavan kohteen käyttäytymisestä ja toiminnasta luonnollisissa ympäristöissä. (Hirsjärvi ym., 2000.) Sen etu tässä tutkimuksessa on, että tutkittavat kohteet eli tiimiläiset käyttäytyvät luonnollisesti, sillä he saavat olla omassa toimintaympäristössään. Tällöin nähtävä käyttäytyminen on luonnollista. Hirsjärvi ym. (2000) huomauttavat havainnoinnin mahdollisesti häiritsevän tai muuttavan tilannetta. Tässä tutkimuksessa kyseistä vaikutusta ei ole, sillä tutkija on itse ollut työntekijän roolissa ja tiimiläisille tuttu. Eskola ja Suoranta (1998) tuovat esille eettiset kysymykset, jotka tutkijan on tiedostettava työssään. Tutkijan on tarpeen määritellä, tuleeko hänen kertoa toimivansa havainnoijana eri tilanteissa.

Koska hyödynnettäviä menetelmiä on monia, puhutaan monimenetelmäisyydestä (*mixed methods*). Monimenetelmäisyydessä käytetään hyödyksi erilaisia tekniikoita, metodeja ja lähestymistapoja. Sen tarkoitus on tukea tutkijaa tarjoamalla laajemman ja luovemman menetelmäkentän. Monimenetelmäisyyden idea on valikoida menetelmät ja strategiat niin, että ne tukevat tutkimuskysymykseen vastaamista. (Johnson & Onwuegbuzie, 2004.)

### 3.2 Aineisto ja sen käsittely

Aineisto on kerätty järjestelmällä taloushallintotiimin tilinpäätöksestä vastaavalle haastattelu, jossa selvitettiin kolmen yrityksen tilinpäätösprosessi. Kysymykset ovat löydettävissä liitteenä tutkielman lopusta. Kysymykset olivat avoimempia ja käsittelivät laajemmin kohdeyrityksen tilinpäätösprosessia.

Yksityiskohtainen prosessinkuvaus ei ollut relevanttia tälle tutkielmalle. Kysymykset lähetettiin viikkoa etukäteen haastateltavalle. Haastattelu toteutettiin Teamsin välityksellä nauhoittaen noin 31 minuutin keskustelu. Nauhoituksen litteroinnissa eli puhtaaksi kirjoittamisessa hyödynnettiin Teamsin reaaliaikaista transkriptiä.

Haastattelurunko etenee teemoittain. Ensiksi kyseltiin yritysten nykyiset tilinpäätösprosessit: miten nykyinen toimintatapa on syntynyt ja miten arviointi sekä kehitystyö on järjestetty. Tämän jälkeen siirryttiin ketterien viitekehysten teemaan tarkastellen kokemuksia ja näkemyksiä aiheesta. Viimeisenä selvitettiin, miten alalla suhtaudutaan muutokseen.

Haastattelun lisäksi tilinpäätökseen osallistuville lähetettiin sähköpostilla linkki puolistrukturoituun Webropol -kyselyyn. Kysely oli auki noin kaksi kuukautta joulukuusta helmikuun alkuun. Kysymykset laadittiin suomeksi sekä englanniksi, sillä kaikki tiimiläiset eivät ymmärrä suomea. Ne ovat nähtävissä liitteenä tutkielman lopusta. Tilinpäätökseen osallistuvista jäsenistä koostuva tiimi on pieni ja vastauksia saatiin neljä kappaletta. Aineisto on niukka ja estää yleistettävyyden tekemisen. Toisaalta tutkielma toteutettiin tapaustutkimuksena, joka rajoittaa yleistyksen tekoa. Kysely rakentui haastateltavien näkemyksistä, koettaisiinko ketterän viitekehysten avulla tapahtuva arviointi ja oppiminen kannattavaksi ja kehittymisen kannalta soveltuvaksi. Vaikka aihe on tutkia ketteriä viitekehystiä, osa kysymyksistä sisälsi aiheita ketteristä menetelmistä. Päätös tehdä näin perustui siihen, että ketterät viitekehystet sisältyvät ketteriä menetelmiä. Kyselyn avulla selvitettiin lisäksi, ovatko vastaajat tähän mennessä löytäneet kehityksen kohteita ja miten niitä on käsitelty. Kysely toteutettiin osittain samalla teemakululla kuin haastattelu. Ensiksi selvitettiin, onko tiimiläisillä ollut aiemmin käytössä työtehtävissään ketterää viitekehystiä. Sen jälkeen selvitettiin, kokisivatko he ketterän viitekehysten hyödylliseksi tilinpäätösprosessille. Kyselyn vastauksista ei voida eritellä yksittäisten henkilöiden vastauksia, joten tuloksia analysoidaan muodossa ”kyselyyn vastanneet”.

Aineistoa kerättiin kyselyn ja haastattelun lisäksi havainnoimalla. Otoksena olivat kohdeyritysten taloushallinnon tiimi. Havainnointi suoritettiin 1.9.2023 – 20.2.2024 välisenä aikana. Aineisto saatiin päivittäisestä työskentelystä osallistumalla muun muassa Teams -palaveriin suomalaisten ja baltialaisten kollegoiden kanssa. Lisäksi havainnointivälille osui yhden yrityksen talous- ja rahoitustiimiä koskeva tapaaminen. Sen aikana saatiin laajemmin tietoa suhtautumisesta muutokseen. Tapaamisessa oli paikalla noin 60 henkilöä. Aineistoa kertyi myös kahdesta järjestetystä Excel -koulutuksesta. Niiden aikana havainnointiin miten muutos otetaan vastaan. Havainnoinnin aikana keskustelu tapahtui suomeksi sekä englanniksi. Aineistoa kertyi nauhoitetuista Excel -koulutuksista noin kolme ja puoli tuntia sekä tapaamisista noin 180 sivua käyttäen Teamsin reaaliaikaista transkriptiä. Havainnointi keskittyi lähinnä yhteisiin tapaamisiin, sillä niiden aikana keskusteltiin eniten uusista toimintatavoista. Transkripti tallensi myös yleisistä keskustelua, joten materiaalia tuli suodattaa tarvittavan aineiston saamiseksi.

Aineistonkeruussa ei kerätty tietoa vastaajista, sillä tutkielmalle ei ollut oleellista tallentaa vastaajien henkilötietoja. Kysely toteutettiin anonymisti: vastaajien henkilötietoja ei pyydetty eikä niitä kerätty. Haastattelussa

haastateltavalta ei kerätty muita tietoja, kuin vastaukset kysymyksiin. Haastattelu sisälsi kuitenkin henkilötietoja, sillä haastateltavan ääni on yhdistettävissä henkilöön. Tämän takia äänitettä käsiteltiin henkilötietosuojalain mukaisesti ja litteroinnin jälkeen äänite poistettiin.

Haastattelu ja kysymysten analysointi tapahtui teemoittelemalla vastaukset ja muodostamalla niistä kokonaisuuksia. Ensimmäinen teema on tilinpäätösprosessi eli tämänhetkinen toteutustapa ja kehityskohteet. Haastattelun kysymykset, jotka ovat liitteissä teeman 1. nykyinen toimintatapa alla, kuuluvat tähän ensimmäiseen teemaluokkaan. Webropolin kysymykset 1-5 ovat osa tätä samaa teemaa. Toinen teema on ketterät viitekehykset: miten niihin suhtaudutaan ja nähdäänkö niistä saatavan hyötyjä. Haastattelun kysymykset, jotka ovat teeman 2 alla, kuuluvat tähän teemaluokkaan. Kyselyn kysymykset 6-9 kuuluvat myös tähän toiseen teemaan. Haastattelun kolmas teema muutossuhtautuminen ja Webropol-kysymykset 10-12 kuuluvat viimeiseen teemaluokkaan, joka käsittelee muutossuhtautumista.

Hirsjärvi ja Hurme (2001) kuvaavat teemoittelun tunnistavan vastauksissa usein esiintyvät piirteet. Ne voivat olla haastattelun teeman mukaisia tai olla tutkijan omiin tulkintoihin perustuvia. Teemoittelun jälkeen kyselystä saadut vastaukset tulostettiin kyselykohtaisiksi kaavioiksi. Webropol kokoa vastaukset pylväskaavioiksi, jolloin ei voida nähdä tietyn henkilön vastausta tiettyyn kysymykseen. Täten tuloksissa ja johtopäätöksissä puhutaan yleisesti kyselyyn vastanneiden vastauksista. Visualisoidut tulokset yhdistettiin litteroituun haastatteluun etsien yhteneväisyyksiä, eroavaisuuksia sekä toisiaan täydentäviä kohtia. Haastattelun ja kyselyn vastausten teemoittelun jälkeen vastaukset yhdistettiin syvemmän analyysin tekemiseksi. Tilinpäätöksestä vastuussa olevaa haluttiin haastatella erikseen, sillä hän pystyi kuvaamaan kolmen eri yrityksen tilinpäätöksen kattavasti sekä vastaamaan kysymyksiin toimeenpanijan asemasta. Tällöin analysointi rikastui, kun pystyttiin näkemään, eroavatko toimeenpanijan ja tiimiläisten vastaukset toisistaan. Analysointi jatkui tuloksien vertaamisella aiempaan tutkimusnäyttöön. Vertailun avulla voitiin tarkastella aiemman tutkimusnäytön esittämiä ilmiötä samoista teemoista. Analysoinnissa kiinnitettiin erityisesti huomiota suhtautumisesta ketteriin viitekehyksiin sekä miten se voisi auttaa taloushallinnon tiimiä tilinpäätösprosessissa oppimisen näkökulmasta.

Osallistuvasta havainnoinnista kerätty aineisto analysoitiin tehtyjen muihinpanojen perusteella. Menetelmän avulla haluttiin havainnoida tutkittavien suhtautumista nykyiseen toimintatapaan sekä muutoksiin. Keskusteluista tunnistetaan teemat etnografisen tutkimuksen avulla. Analysointimenetelmä soveltuu tarkasteltavan toiminnan ja tulkintojen tutkimiseen kuvaamalla, miten taloushallinnon yhteisö toimii ja miten suhtautuminen muutoksen oli havaittavissa (Hirsjärvi & Hurme, 2001). Havainnoinnista saatu aineisto on liitetty pääasiassa muutossuhtautumisen tarkasteluun.

### 3.3 Tutkielman luotettavuus

Tutkimuksen luotettavuutta voidaan arvioida reliaabeliuden ja validiuden avulla. Reliaabelius tarkastelee, päästäänkö samaan tulokseen eri tutkimuskerroilla. Tarkoitus on selvittää, ovatko tulokset johdonmukaisia eli onko niissä sattumanvaraisuutta. Mitä yhdenmukaisemmat vastaukset ovat eri kerroilla, sitä reliaabelimpi tutkimus on. Toinen käsite, validius, antaa kuvan tarkoituksenmukaisuudesta menetelmän ja vastausten välillä. Se vastaa siihen, onko menetelmä valittu onnistuneesti. Oikea menetelmä antaa tarkoituksenmukaisen aineiston. Esimerkiksi tutkija voi laatia kysymykset oman näkemyksensä mukaan, mutta vastaajat tulkitsevat ne toisin. Tällöin saadun aineiston johtaminen tulokseksi ei ole välttämättä pätevä, jos tutkija analysoi sitä alkuperäisen näkemyksensä mukaan. Yleistä luotettavuutta parantaa tarkka kuvailu tutkimuksen toteutuksesta. Riittävän selkeä ja tarkka kuvailu aineiston keruusta sekä analysoinnista parantaa tutkimuksen arviointia. (Hirsjärvi ym., 2000.)

Aineiston laatuun voidaan vaikuttaa parantavasti hyvin suunnitellulla ja laaditulla haastattelurungolla. Laatuun vaikuttaa lisäksi huolellinen välineistön testaaminen ja riittävä kattavuus. Huolehtimalla näistä hyvin, tutkija voi keskittyä haastattelun toteutukseen ja sen läpikäyntiin. Haastattelun aikana voidaan tehdä muistiinpanoja kohdista, joihin haastateltava tarvitsi tarkennusta tai enemmän miettimisaikaa sekä tehdä mainintoja haastattelun aikana tehdyistä lisäkysymyksistä. Haastattelun jälkeen on kannattavaa tehdä litterointi mahdollisimman pian. Aineistosta tekee luotettavan sen hyvä laatu: tallenteiden kuuluvuus on hyvä ja litterointi on johdonmukaista alusta loppuun asti. (Hirsjärvi & Hurme, 2001.)

Tutkimukseen osallistuneet ovat laskentatoimen ammattilaisia, joilla on vahva osaaminen alallaan. Vastauksissa on sekä yhteneväisyyttä että eriävyyttä. Tämä johtuu siitä, että haastattelussa on kuvattu tilinpäätösprosessia, joka perustuu objektiiviseen vastaukseen. Kyselyn vastaukset ovat taas subjektiivisempia, koska vastaajien omakohtaiset kokemukset ovat vaikuttaneet vastaamiseen. Kyselyssä vastanneilla on lisäksi anonyymius, kun taas haastattelussa haastateltava on esiintynyt nimellään ja kasvoillaan.

Haastattelu haluttiin pitää vapaamuotoisena ja keskustelupainotteisempänä. Ennalta laaditut kysymykset ja niiden teemoittelu muodostivat haastattelulle ja keskustelulle luontaisen kulun. Menettelytavalla pyrittiin mahdollistamaan mahdollisimman vapaa haastateltavan mielipiteiden ja näkemysten esittäminen.

Haastattelu ja osa havainnoinnin materiaaleista on tallennettu, jolloin materiaaleihin pystyttiin palaamaan helposti. Tällöin mitään ei jäänyt haastattelijan muistin tai muistiinpanojen varaan. Vastaavanlainen dokumentaatio saatiin tehtyä kyselystä. Kysymykset ovat digitaalisessa muodossa muistissa Webropolin järjestelmässä. Kyselyn vastauksista muodostetut taulukot perustuvat vastauksiin, jotka työstettiin Webropolissa visuaalisiksi representaatioksi. Lukuja ei ole manipuloitu tai paranneltu. Manipulointi tai parantelu ei edistäisi tätä tutkielmaa, sillä tarkoitus on tarkastella ja ymmärtää ilmiötä.

## 4 TUTKIMUKSEN TULOKSET

Tässä kappaleessa esitellään tarkemmin tutkielman tulokset. Ensiksi käsitellään tilinpäätökselle suunniteltu ketterä viitekehys. Sen jälkeen siirrytään haastattelun, kyselyn ja havainnoinnin kolmeen teemaa. Teemat ovat nykyinen toimintatapa, ketterät viitekehukset ja muutossuhtautuminen.

### 4.1 Tilinpäätöksen ketterän viitekehysten esittely

Seuraavaksi esitellään ensiksi yleisesti, mikä on ketterän viitekehysten logiikka sekä miten se toimii osana laskentatoimea. Yleinen esittely on laadittu aiemman tutkimusnäytön ja havainnoinnin avulla. Kappaleessa 4.2 esitellään tarkemmin tilinpäätöksen tekemiselle laadittu ketterä viitekehys.

Ketterä viitekehys on laadittu Scrumin periaatteiden mukaisesti. Viitekehukseen on lisätty toimintatapoja lean -ajattelusta. Viitekehys on laadittu korostaen jatkuvaa oppimista arvioimalla onnistumisia ja kehityskohteita. Toinen tärkeä ajuri on tilinpäätösprosessin tehostaminen, joka tapahtuu sitouttamalla prosessiin osallistuvat yhteiseen päämäärään.

Ketterä viitekehys tekee tiimien toiminnasta läpinäkyvää. Tiimeillä on suunnittelu- ja suorittamisvastuu. Backlog:sta, jonne valitaan suoritettavat tehtävät, jäsenet valitsevat itse mitä he tekevät. Tiimeissä pidetään listaa jokaisesta tehtävästä eli aloitus- ja lopetusaika sekä tehtävän suorittaja. Listan etu on, että nähdään, saadaanko tehtävät suoritettua sovitussa aikataulussa. Tiimien on mahdollista nähdä listoista, jos resurssit tai kompetenssi eivät riittäneet aikataulun mukaiseen suoritustahtiin. Toinen etu on kommunikaation parantuminen. Päivittäisillä tapaamisilla saadaan nopeasti selville, mikä on kunkin jäsenen työtehtävien tilanne. Tiimiläiset voivat osoittaa muille tarkentavia kysymyksiä sekä avunanto on helpompaa. Ringstadia ym. (2011) mukaillen tämä lisää projektin läpinäkyvyyttä sekä täsmentää etenemiskykyä.

Khondkar ja Holder (2011) puoltavat lisääntyneen viranomaisvalvonnan aiheuttaneen laskentatoimen ammattilaisten suoriutumispainetta ja työn kuormituksen kasvamista. Keskeinen syy on uuden vaadittavan tiedon jatkuva omaksuminen. Kun tiimit keskittyvät sillä hetkellä työstettävään vaiheeseen eli sprinttiin, se auttaa kuorman jakautumista. Pääallekkäin olevia sprinttejä tulee välttää. Tällöin sprintit eivät pitkity ja jäsenet pystyvät keskittymään tilinpäätöksen tekemiseen. Daily:ien eli päivittäisten tapaamisten avulla voi olla helpompi huomata virheitä, jolloin ne saadaan korjattua riittävän ajoissa kuormittamatta jäseniä myöhemmissä vaiheissa.

Ketterä viitekehys ei ota kantaa, miten yrityksen pitäisi järjestää sen sovel-lusarkkitehtuuri ja pitäisikö sen suosia automatisointia manuaalisen työn sijaan. Se kuitenkin antaa työkalut ratkaisujen löytämiseksi, millä mahdollistetaan tiimin ja yrityksen kyky pärjätä muuttuvassa toimintaympäristössä. Yritys voi esimerkiksi tarkastella prosessin manuaalisten työvaiheiden määrää sekä niihin liit-tyvää sisäistä kontrollia. Tapaamiset, kuten päivittäin ja retrospektisesti järjeste-tyt, voivat auttaa kontrollin parantamisessa. Kun tiimiläiset keskustelevat päivit-täin työnsä tehtävistä, manuaalisten vaiheiden läpinäkyvyys kasvaa. Kasvu joh-tuu siitä, että manuaalisista tehtävistä vastuussa olevat kertovat koko tiimille sta-tuksesta. Jälkikäteinen tapaaminen eli retrospekti muodostaa kokonaiskuvan kontrollin tasosta. Jos taso osoittautui heikoksi, seuraavaan sprinttiin ja projek-tiin sisällytetään vahvempi tehtävien status -tarkastelu. Tapaamisista opittu tieto saadaan integroitua nopeasti tiimin työskentelyperiaatteisiin.

Vaiheen valmistuminen eli inkrementti ei ole pelkästään niin sanottu val-mis tuote. Jokainen valmistunut vaihe on kehittänyt tiimin dynaamisuutta ja rat-kaisukeskeisyyttä (Ringstad ym., 2011). Voi olla, että tiimi on joutunut muokkaamaan toimintatapaansa hyvin nopeasti yllättävien tilanteiden takia. Nämä tilan-teet kehittävät toimintatapoja, kun tiimiläisiltä vaaditaan sopeutumista ja teho-kasta ratkaisukykyä.

Tapaamiset ja yllättävät tilanteet ovat esimerkkejä, miten ketterät viiteke-hykset kehittävät tiimejä projektin aikana. Kontrastina ovat perinteiset menetel-mät, joissa opittu saadaan käyttöön vasta seuraavissa projekteissa. Ketterissä vii-tekehyksissä voidaan välittömästi käyttää edellisessä sprintissä opittua seura-vaan sprinttiin saman projektin aikana. (Ringstad ym., 2011.) Lyhyet ja nopeasti toisiaan seuraavat työskentelysyklit pivotoivat tiimejä keskittymään ratkaisukes-keisyyteen ja hyödyntämään tietoa. Onnistuneessa tapauksessa tiimi hyödyntää opittua ja pystyy suorittamaan seuraavan sprintin tehokkaammin.

Kun ketterää viitekehystä otetaan käyttöön ensimmäistä kertaa, se on iso panostus. Viitekehys todennäköisesti muokkaa tottuja toimintatapoja ja tuntuu aluksi sekavalta sekä epämiellyttävältä. Käyttöönottoon vaikuttaa ennen kaikkea avoin suhtautuminen. Chua (1986) argumentoi laskentatoimen olevan ala, joka perustuu tietotarpeiden olettamuksiin. Chuaa (1986) mukaillen erityisesti ulkoi-sen laskennan tyypillinen ominaisuus on jäykkyys. Alaa ohjaa vahva byrokraat-tisuus ja totutut lainsäädännölliset kaavat. Luovuudelle ei ole paljoa tilaa. Sen on odotettavissa näkyvän muutosvastaisena ilmapiirinä, kun ketterää viitekehystä otetaan käyttöön. On mahdollista, että ketterä viitekehys ei koeta sopivaksi tilin-päätöksen tekemiseen. Toisaalta tiimin tottuessa uusiin ketteriin



toimintatapoihin, se voi näkyä tilinpäätösprosessin kehittymisenä ja positiivisena suhtautumisena toimintatapojen muutokselle.

## 4.2 Tilinpäätökselle laadittu ketterä viitekehys

Seuraavaksi esiteltävä tilinpäätöksen ketterä viitekehys on laadittu hyödyntämällä havainnointia. Tukena on käytetty Scrumin kehittäjien Sutherlandin ja Schwaberin (2020) Scrum -ohjetta. Kehittäjien ohjetta on mukailtu, jotta se vastaisi tapahtumiltaan paremmin tilinpäätösprosessia.

Tilinpäätösprosessille laaditussa ketterässä viitekehyksessä on kolme vaihetta: aloitusseminaari, toteuttaminen ja loppuseminaari. Aloitusseminaarissa luodaan kehykset projektille. Sen aikana määritellään, mikä on tavoite, mitä ollaan tekemässä ja kartoitetaan osallistuvien tiimien ymmärrys ketteristä menetelmistä. Scrum Masterin, joka vastaa projektin edistymisestä, voi olla hyvä tehdä aloitusta varten kartoitus. Se voi tapahtua anonymilla kyselyllä, jolla selvitetään, miten tuttuja ketterät viitekehykset ovat tiimiläisille. Varsinkin tilinpäätöksessä ketterät menetelmät ovat hyvin harvinaisia, ja monella ei ole niistä tietoa tai aiempaa käsitystä. Aloitusseminaarisiin osallistuvat tilinpäätöksen tekijät, edustaja liiketoimintatasosta sekä mahdollisesti johtotasosta. Ketterissä menetelmissä tavoitellaan etua liiketoiminnalle. Siksi on hyödyllistä, että aloitukseen osallistuu liiketoiminnan edustajia. Seminaarin aikana jakaudutaan tiimeihin ja määritellään sprintit. Määrittäminen tarkoittaa sprintin kestot, mitä tehtäviä sprintteihin otetaan (backlog) ja mitkä tiimit osallistuvat mihinkin sprintteihin. Jokaiselle sprintille luodaan tavoitteet ja perustellaan, miksi se on arvokas. Tiimit voivat muodostua eri henkilöistä ja eri sprintteihin voi osallistua eri tiimejä. Sprintin on tarkoitus tuottaa konkreettinen osa tilinpäätöstä, esimerkiksi tilinpäätösmateriaalien toimitus. Jokaisen sprintin jälkeen on katselmus, jossa tiimit esittävät oman tuotoksensa sprinttiin. Silloin todetaan, onko sprintti onnistunut vai pitääkö sitä korjata. Sprinteistä mietitään niiden riippuvuuksia: voidaanko niitä toteuttaa sattunnaisessa järjestyksessä vai pitääkö etenemisen tapahtua vaiheittain. Oleellista on pohtia mahdollisia riskejä ja mitä niiden toteutuessa tehdään. Miten toimitaan, jos joku henkilö sairastuu ja ei pääse osallistumaan työntekoon? Mitä tehdään, jos jokin tärkeä ohjelma kaatuu? Mitä jos sprintin katselmuksessa todetaan, että pitää palata taaksepäin? Tärkeää on, että kaikki jäsenet osallistuvat keskusteluun. Aloitusseminaarin tarkoitus on luoda ilmapiiri yhteiselle keskustelulle.

Seuraava vaihe on toteuttaminen. Aloitusseminaarissa määritellyt sprintit toteutetaan. Tiimit tekevät kullekin sprintille sovitut tehtävät, jotka muodostavat backlogin. Sprintteihin osallistuvien tiimien sisällä jäsenet valitsevat itse tehtävänsä, mihin heidän osaamisensa ja aikataulunsa riittävät. On tyypillistä, että joillakin jäsenillä on kokemusta tietystä aiheesta, jolloin he keskittyvät tiettyihin tehtäviin. Päivittäisissä tapaamisissa eli daily:issa tiimien jäsenet raportoivat tehtävien edistymisestä. Ketterän viitekehysten idea perustuu siihen, että jäseniin luotetaan: he hoitavat tehtävänsä annetussa aikataulussa. Yhdessä sprintissä voi olla mukana usea tiimi samanaikaisesti. Sprintin valmistuttua se on tuottanut inkrementin, joka on osio tilinpäätöstä. Jatkuva oppiminen tapahtuu jo prosessin

aikana. Tiimit pitävät kirjaa tehtävistä. Se voi olla esimerkiksi manuaalisesti päivitettävä Word-tiedosto. Tiimit kirjaavat sinne tehtävät, tehtävän aloitus- ja lopetusajan sekä kuka tehtävän suoritti. Tämä on tärkeä dokumentaatio, sillä sen avulla nähdään tehtävien etenemisaste. Jokaisen sprintin jälkeen tiimit tekevät itsearviointin omasta suoriutumisestaan ja ne käydään tiimien kesken lyhyesti läpi.

Kun kaikki sprintit on saatu tehtyä, seuraa loppuseminaari eli tilinpäätöksen valmistuminen. Se tarkastelee kokonaisuutta. Tiimit käyvät dokumentaation avulla, miten työskentely järjestyi. He kertovat, missä onnistuivat ja mitä täytyy kehittää sekä mahdollisesti, mitä ei enää haluta. Tiimit tarkastelevat, olivatko sprintit oikean mittaisia, olivatko ne loogisessa järjestyksessä ja oliko niiden sisältö kunnossa. Jokin sprintti voi olla esimerkiksi sellainen, jota ei enää tarvita kyseissä prosessissa. Loppuseminaarissa arviointi voidaan jakaa lyhyen ja pitkän aikavälin arviointiin. Lyhyt aikaväli tarkoittaa, mitä otetaan mukaan heti seuraavaan sprinttiin. Esimerkiksi sprintin aikana havaittiin väärin tehdyt tilikirjaukset, joten ne korjataan heti seuraavan sprintin aikana tai sprintissä palataan taaksepäin. Pitkän aikavälin kehityskohteita kehitetään pidemmän ajanjakson aikana. Sellaisia voivat olla esimerkiksi kommunikaation ja viestivirtauksen kehittäminen tai kirjanpidon virheiden korjaaminen. Voi olla hyödyllistä, että tiimit ovat kehittäneet mittareita kehityskohteiden seuraamiseksi. Niitä hyödyntämällä saadaan selville kehityksen suunta. Arviointi on vaihe, joka tuo esiin kehityskohteet. Ensisijaisen tärkeää on, että jäsenten keskuudessa on ilmapiiri, joka kannusta antamaan parhaansa. Hyvä tiimityöskentely halutaan luoda onnistumisten kautta.

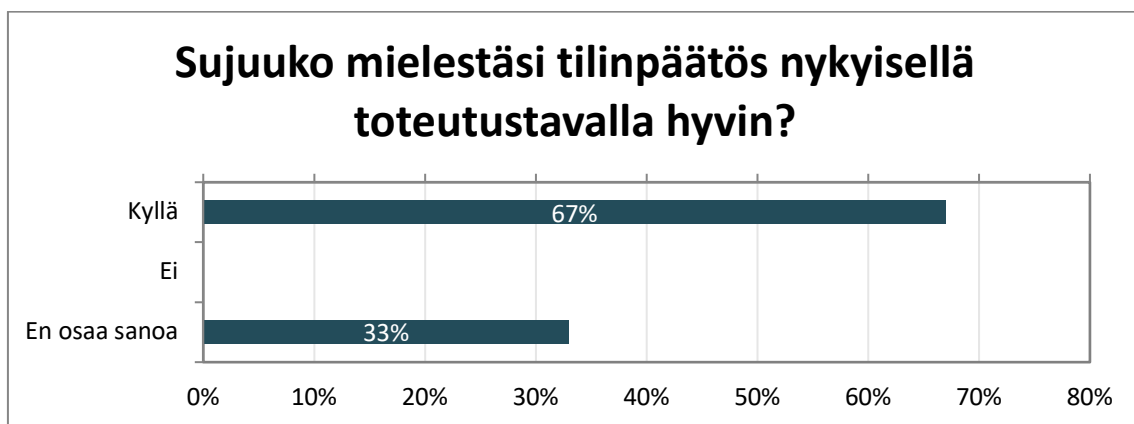
### 4.3 Nykyinen toimintatapa

Ensimmäinen käsiteltävä teema on case -yritysten nykyinen toimintatapa. Haastattelussa kuvattiin kolmen yrityksen tilinpäätösprosessin perustuvan pitkälti manuaaliseen työhön. Informaatio haetaan SAP -toiminnanohjausjärjestelmästä ja sitä työstetään useassa Excel -tiedostossa. Tiedostot linkittyvät toisiinsa soluyhteyksien avulla eli luvun päivittäminen toisessa tiedostossa päivittää sen automaattisesti toiseen tiedostoon. Tiimiläisten tulee vuosittain päivittää tiedostot uutta tilikautta varten. Nykyinen tapa on ollut käytössä keskimäärin muutaman vuoden. Yhdessä yrityksessä käytetään Procountor -kirjanpito-ohjelmistoa, mikä automatisoi tilinpäätöksen tekemistä.

Uusi toimintatapa on otettu käyttöön iteraatioittain eli vaiheittain. Toteutus aloitettiin kokeilemalla ja sitä kehitettiin lisäämällä, muokkaamalla tai vähentämällä vaiheita. Menetelmää on kehitetty kokeilun ja erehdyksen kautta. Kehittämistyön tärkeät kriteerit olivat tehokkuus ja ajan säästäminen. Haasteltava halusi painottaa, että toimintatapa kehittyy koko ajan. Tiimiläiset osallistuvat kehitystyöhön antamalla palautetta toimivista ja vaihtoehtoisista menetelmistä. Taloushallinnon tiimissä on avoin keskusteluilmapiiri, joka rohkaisee jakamaan ideoita. Haastatteliija kuvasi nykyisen menetelmän kehitystä sanoin:

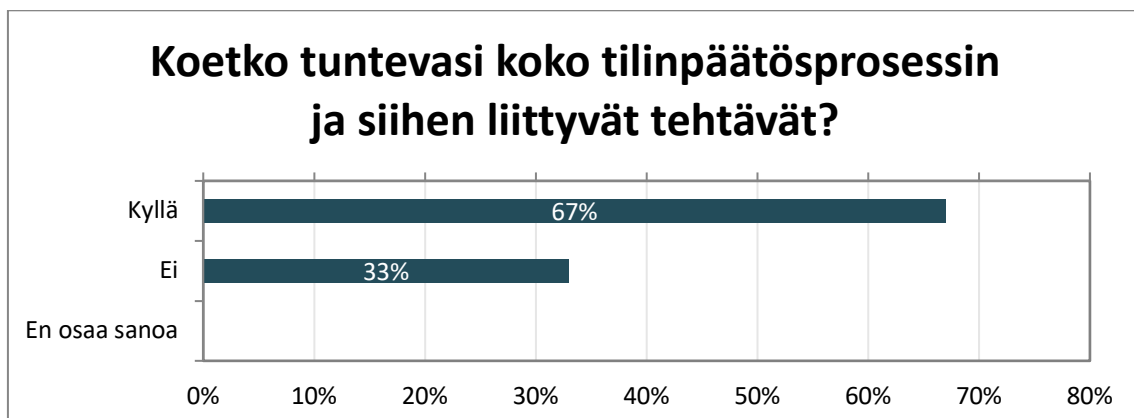
-- tehdään eri syklissä sitä kehitystyötä. Otettiin käyttöön tää nykyinen prosessi niin siinä oli iteraation kierroksia, jotka tehtiin tietyllä tavalla ja sitten muutettiin sitä. Se on aivan ehdottoman tärkeää, että näin tehdään, että ollaan muutettu asioita siitä, miten tehtiin ensimmäisenä vuotena. Kun tehdään, varmistetaan tietenkin tehokkuus ja pysyttäisiin mahdollisesti säästämään aikaa. Se on todella tärkeää.

Webropol -kyselyn avulla selvitettiin, kokevatko tiimiläiset nykyisen tilinpäätösprosessin selkeäksi. Tulokset olivat yksimieliset sen puolesta, että prosessi on selkeä. Tähän on voinut vaikuttaa tiimiläisten aktiivinen sitouttaminen mukaan kehitystyöhön. Kuitenkin tilinpäätöksen sujuminen jakoi mielipiteitä, kuten kuviossa 7 osoittaa. Kukaan ei vastannut kieltävästi, mutta sujuvuus ei kaikkien mielestä toteudu hyvin. Merkitystä on sillä, että enemmistö kokee nykyisen menetelmän sekä toimivaksi että sujuvaksi.



KUVIO 7 Tilinpäätöksen sujuminen nykyisellä toteutustavalla

Kuvion 7 En osaa sanoa -vastausta näyttäisi selittävän seuraava kysymys. Kuviossa 8 on tehty yhteenveto, miten hyvin tiimiläiset kokevat tuntevansa tilinpäätösprosessin. Vastauksissa on sama jakautuneisuus kuin sujuvuutta (kuvio 7) selvittävässä kysymyksessä. Jos prosessia ei kokonaisuutena tunneta, sen sujuvuutta on vaikea arvioida.



KUVIO 8 Tilinpäätösprosessin tunteminen

Haastateltavan mukaan Excel -tiedostojen käyttöön perustuva toimintatapa on nopea päivittää, kun SAP:sta tulostettu pääkirja kiinnitetään tase ja tuloslaskelma -Exceleihin. Tilikauden luvut saadaan esitettyä nopeasti tilikohtaisesti valmiiden kaavojen ansiosta. Kaavat etsivät oikeat saldot oikeille tileille, jotka tarkistetaan vielä manuaalisesti. Jos lukuja korjataan tai niissä tapahtuu jotakin muutoksia, pääkirja tulostetaan ja liitetään uudestaan. Toimintatavan etu on sen selkeys ja nopea omaksuminen, joten perehdyttämiseen ei mene kauan.

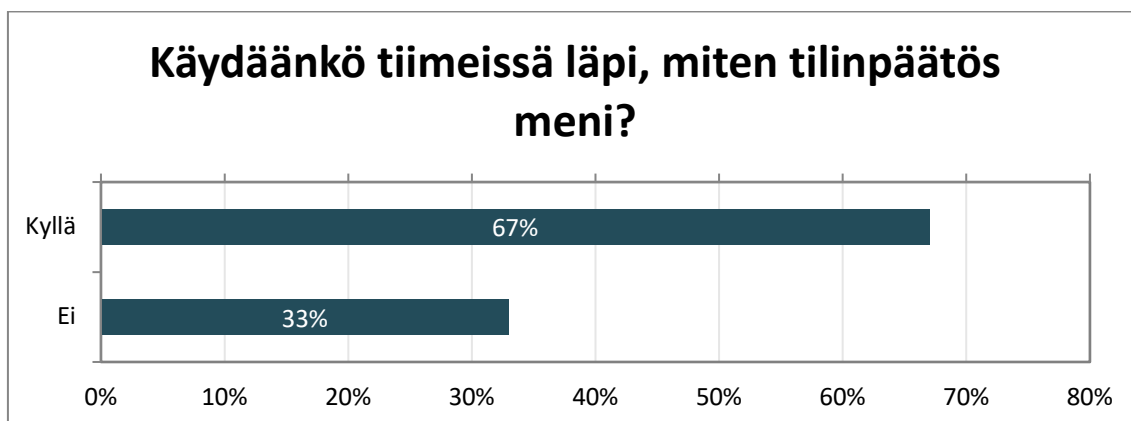
Haastattelussa analysoitiin nykyisen toimintatavan haasteita. Monia yhdisti sama ilmiö Khondkarin ja Holderin (2011) mainitsemasta manuaalisen työn inhimillisestä virheestä. Haastateltavan mukaan Excel -tiedostojen manuaalisen päivittämisen seurauksena linkit etsivät välillä väärästä solusta lukuja tai kaavat ovat menneet rikki. Tyypillistä on, että linkit on päivitettävä käsin uudelle tilikaudelle jokainen kerta. Haastateltavan mukaan tilinpäätösprosessin kokonaisuuden etenemisestä voisi olla kannattavaa laatia dokumentaatio, sillä manuaalisia vaiheita esiintyy tilinpäätösprosessin aikana usein. Se voisi selkeyttää prosessia ja auttaa kokonaiskuvan ymmärtämisessä.

Haastattelussa kiinnitettiin huomiota tilinpäätöksen seuraamiseen ja tiimin työskentelytapojen kehittämiseen. Tiimillä on vahva yhteistyön periaate, sillä ongelmien ilmaantuessa tiimiläiset auttavat toisiaan ja keskustelevat ratkaisuihin. Ongelmanratkaisukyky on tehokasta, sillä ongelmat pyritään ratkaisemaan heti. Ongelmista ja niiden ratkaisuihin ei kuitenkaan laadita dokumentaatiota, jolloin tilinpäätöksen arviointi on henkilömuistin varassa. Tiimissä arviointi on painotunut ulkoisten arvioijien eli tilintarkastajien palautteiden varaan.

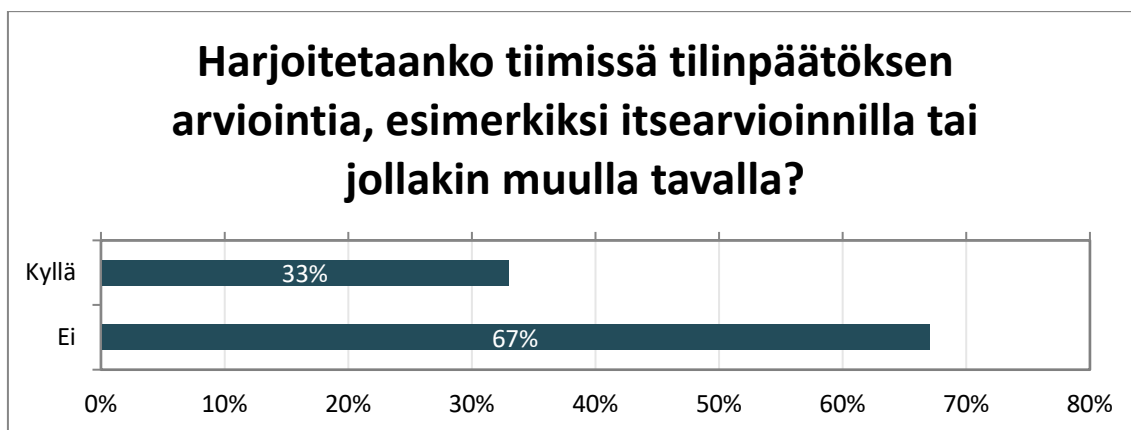
Vahvan yhteistyön lisäksi tiimin työskentelytapoja kuvaavat proaktiivisuus ja ennakoitavuus. Tiimissä tehdään tilikauden aikana auttavia sekä valmistelevia toimenpiteitä. Edesauttavien toimenpiteiden tarkoitus on vähentää ylimääräisiä työvaiheita tilinpäätöksen aikaan sekä valmistella tiimiä seuraavia varten. Haastateltavan mukaan toimenpiteet toteutetaan niiden olennaisuuden ja kriittisyyden mukaan:

-- meillä on tiettyjä asioita, jos ne eivät ole sen kyseisen tilikauden tilinpäätökseen olennaisia asioita, mutta mä tiedän niiden olevan hyvä olla olemassa ensi vuotta varten, niin otan ne tavallaan myöhemmin työstettäväksi. Tiedän tilinpäätöskiireiden olevan ohi ja tiedän, että nyt on aikaa keskittyä tällaisiin tehtäviin.

Haastattelun perusteella tiimin työskentelyssä keskitytään tilinpäätöstä edeltävään aikaan. Tiimillä ei ole erityisesti jälkikäteiselle arvioinnille omistettua keskustelua, miten tilinpäätös onnistui. Jälkikäteinen arviointi nojaa pitkälti ulkopuoliseen lakisääteiseen tarkastukseen, joka perustuu tilintarkastajien palautteisiin. Kyselyyn vastaukset eriävät kuitenkin haastattelusta. Vastanneet ovat olleet osallisina keskusteluihin, joissa on käyty läpi tilinpäätösprosessin sujuminen (kuvio 9). Keskustelut ovat näyttäneet pysyneen yleisenä keskusteluna, sillä tilinpäätöksen onnistumista ei kyselyn vastausten mukaan ole juurikaan arvioitu (kuvio 10). Vastauksissa (kuvio 10) arviointimenetelmä on aiheuttanut eroavaisuutta eli tiimiläiset ovat kokeneet tilinpäätöksen arvioinnin eri tavalla.



KUVIO 9 Tilinpäätöksen läpikäynti



KUVIO 10 Tilinpäätöksen arviointi

Kyselyn vastauksien mukaan manuaalisen osuuden vähentäminen on kehitystä vaativa kohde. Manuaalisen työn vähentäminen nähdään vaikuttavan positiivisesti tehokkuuteen ja virheiden vähenemiseen. Niiden lisäksi kyselyn avoimissa vastauksissa ilmeni kehitystarvetta kommunikaation parantamiselle:

Enemmän automaatiota, vähemmän manuaalista työtä.

Manuaalisia vaiheita on vielä prosessissa reilusti. Niiden minimointi olisi parannus tehokkuuteen ja virheiden välttämiseen.

Konsernin sisäisessä tilinpäätöksessä ehdottomasti kommunikoinnin parantaminen parantaisi ja tehostaisi prosessia.

#### 4.4 Näkemykset ketteristä viitekehyksistä

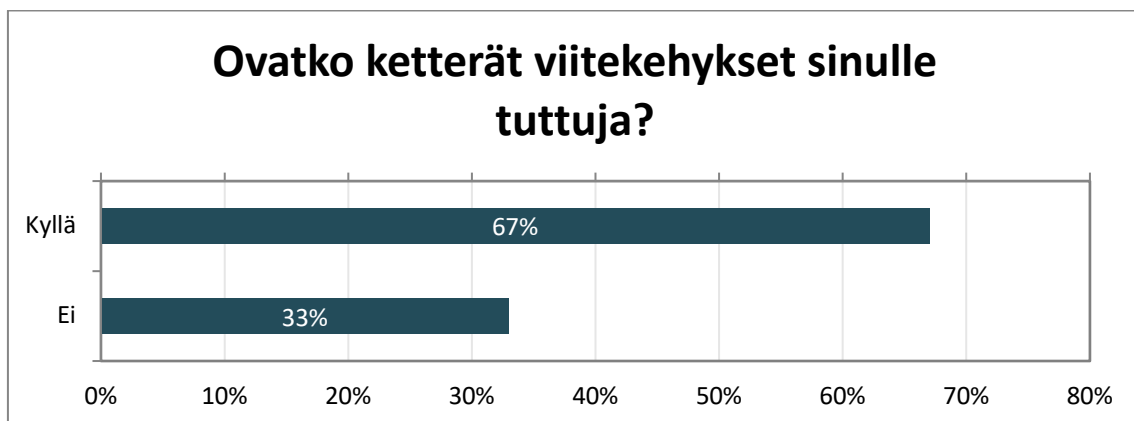
Toinen teema, eli ketterät viitekehyskäytännöt osoittautuivat tuntemattomiksi ja perehtymistä vaativiksi. Tämä oli odotettavissa käsitteen teknisyyden ja harvinaisuuden vuoksi. Aineiston keruussa oli tarkoitus, ettei ketteriä viitekehyskäytännöjä selitetä yksityiskohtaisesti auki. Painopiste oli selvittää, miten tuttuja ketterät

viitekehukset ovat entuudestaan ja miten ne ymmärretään erityisesti oppimisen näkökulmasta. Haastattelun aikana ketterien viitekehysten idea alkoi selvitä kysymysten ja keskustelun avulla. Webropol -kyselyssä selvitettiin, millaisia mielikuvia vastaajilla on ketteristä viitekehyksistä:

Vaativat nopeaa reaktiota ja joustavuutta. Hyvin läheistä yhteistyötä tiimin ja asiakkaan kanssa.

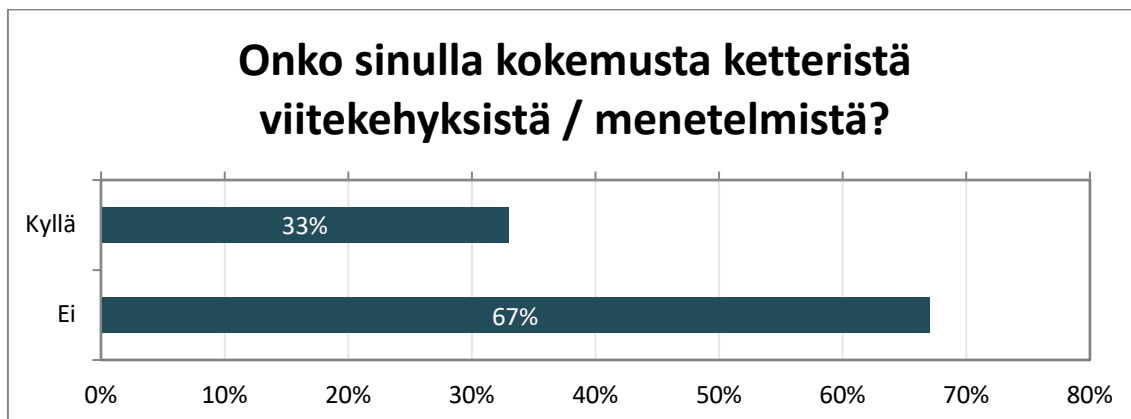
Mieleeni tulee ajatus projektityöskentelystä, jossa tavoitteena kehittää jotain uutta. Lähinnä oma kokemukseni liittyy lean-menetelyyn ja sitä kautta prosessien tehostamiseen. Asiana ei ole kovinkaan monimutkaista, mutta toisinaan on vaikea päästä juurisyihin kiinni ja saada muutos aikaiseksi asioihin, jotka eivät ole omassa käsissä. Siitäkin huolimatta kannatan, että asioihin ja ei-toimimattomiin prosesseihin systemaattisesti puututaan ja pyritään korjaamaan niitä. Myös, että löydetään tehtävät, joita ei enää tarvitse tehdä vaan tehdään vain todella tarpeellisia tehtäviä/asioita.

Haastateltavan mukaan tiimi ei ole käyttänyt ketteriä viitekehymiä työskentelyssään tai tilinpäätöksen tekemisessä. Webropol -kyselyyn saatujen vastausten mukaan ketterät viitekehukset ovat tiimiläisille entuudestaan tuttuja (kuvio 11). Tiimiläiset ovat voineet hyödyntää niitä aiemmissa työtehtävissä tai perehtyneet viitekehymiin muiden asiayhteyksien kautta.



KUVIO 11 Ketterien viitekehysten tunnettavuus

Kuvion 12 mukaan enemmistöllä tiimiläisistä ei ole aiempaa kokemusta ketteristä viitekehyksistä. Toisin sanoen kuvion 11 mukaan tiimiläisillä on teoreettista tietoa, mutta suurimmalla osalla ei käytännön kokemusta. Teoreettisen tiedon hallinta sekä osan konkreettinen kokemus osoittavat, että ketterät viitekehukset ovat laajentuneet ohjelmistokehityksen ulkopuolelle. Muutkin alat pystyvät hyödyntämään työkaluja prosessien kehittämiseksi, kuten Boehm ja Turner (2005) kuvailevat.



KUVIO 12 Aiempi kokemus ketteristä viitekehysistä

Haastattelussa nostettiin esille, miten haastavaa ketterän viitekehysten käyttöönotto tai hyödyntäminen voi olla tilinpäätöksen tekemisessä. Syy on, ettei tilinpäätöksessä ole yksiselitteistä työstettävää projektia. Sen sijaan tilinpäätöksessä on tyypillisesti useita, haastattelun mukaan, samanaikaisesti työstettäviä projekteja, jotka eivät varsinaisesti liity toisiinsa:

Tämä ei ole se ainoa projekti, mikä meillä on menossa. Meillä on kaikki muukin, kuten IFRS-closing. -- Meillä on monta palloa ilmassa, mitkä voi käytännössä olla ihan eri asiaa.

Kyselyn vastauksissa esiteltiin samankaltaisia haasteita. Jos käyttöönotto tehdään kerralla, se on liian iso muutos, joka johtaa ongelmiin. Sen sijaan pienet muutokset ovat parempi ratkaisu. Käyttöönotolle pitäisi olla perustelut, pysyykö se tarjoamaan tehokkaampia toteutustapoja. On ensiksi tutkittava nykyisiä toimintatapoja ja osattava tunnistaa muutostarpeet sekä skaalautuvuus. Kyselyn vastauksessa huomioitiin konsernitason toiminnan harmonisointi eli yhteentoimivuus muiden maayhtiöiden ja niiden prosessien kanssa:

Huonoina puolina ehkä se, että globaalissa konsernissa on aina tarve harmonisoida prosesseja ja tapoja, joilla asioita tehdään. Eri mailla voi olla eri tarpeita ja välttämättä kaikkien toiveita ei voida toteuttaa. Ehkä joku maayhtiö on voimakkaammin tuomassa omia tarpeita esille ja ajaa muiden tarpeiden ohi ja muutos voi mahdollisesti tuoda jopa toiselle maayhtiölle hankaluuksia.

Verrattuna ohjelmistokehitykseen, tilinpäätöksessä voi olla vaikeaa määrittellä tiettyihin sprintteihin osallistuvat tiimin jäsenet. Esimerkiksi pienemmissä tiimeissä kaikki henkilöt voivat osallistua kaikkiin työtehtäviin, sillä tiimeissä ei ole yksipuolista osaamista. Tällöin ketterien viitekehysten mukainen jäsen-sprintti -jaottelu ei välttämättä toimi. Isommissa tiimeissä tämä voi päinvastoin olla mahdollista.

Haastattelun aikana etsittiin yhteneväisyyksiä nykyisen toimintatavan ja Scrumin välillä. Scrumin yhteydessä esiteltiin backlog eli tehtävälista. Haasteltava tunnisti tämän tapahtuman, sillä tiimeissä on käytössä samankaltainen menetelmä. Case -yrityksissä tilinpäätöksen tehtävistä on muodostettu lista, jossa

jokaiselle tehtävälle on annettu vastuuhenkilö ja status. Tehtävät ovat priorisoitu ajankohtaisuuden mukaan:

-- meillä on tehtävälista -- ja tietyn tyyppinen ymmärrys siitä, mitä pitää tehdä milloinkin ja laitettu kirjallisesti ylös vastuualueet, että kenen tehtävä ja kuka tekee mitäkin. -  
- Siinä on näkyvyyttä, että kenen pitää tehdä mitäkin, milloin ja milloin pitää olla valmiina.

Backlogin lisäksi haastateltava tunnisti sprinttikatselmuksen ja dailyt. Sprinttikatselmusten idea on tarkastella, mitä sprintin aikana on kehitetty. Haastateltavan tiimissä puhutaan statuspalavereista, joissa käydään läpi tehtävien etenemistilanne. Keskusteluissa käydään yhdessä läpi ilmenneet haasteet ja miten ne ovat ratkaistavissa. Nykyisessä toimintatavassa tiimin jäsenet ovat järjestäneet tapaamiset tarpeen mukaan. Käytössä ei ole strukturoitua tapaa: tapaamisia voi olla päivittäin, kerran viikossa tai kahdessa. Tarpeet määrittelevät, miten usein tiimin jäsenet keskustelevat työn statuksesta. Tapaamisiin osallistuvat niihin osallisina olevat henkilöt.

Meillä on siinä tilinpäätöksen tiimellyksessä jopa päivittäin niitä [palavereja] että katsotaan se status joka päivä loppuksi - - toki sitten on ne katselemukset. Meillä on tietenkin sitä, että katsotaan, mitä meillä on nyt valmiina. Me katsotaan sitä meidän tehtävälistaa, että tämä on tehty ja tämä on tekemättä.

Tiimin nykyisessä toimintatavassa on jo entuudestaan samankaltaisia tapahtumia kuin Scrumissa, kuten backlog ja sprinttikatselmus. Olemassa olevien tapahtumien lisäksi haastattelussa kiinnostuttiin Scrumin retrospektistä eli jälkikäiteisarvioinnista. Se nähtiin hyödyllisenä ja potentiaalisena vaiheena, joka voitaisiin integroida nykyiseen toimintatapaan:

-- missä me onnistuttiin ja mitä me voitaisiin vielä tehdä paremmin. Tuo [retrospektiivi] olisi varmaan jälkikäteinen analysointi, joka varmasti voitaisiin ottaa käyttöön - että varmaan tuossa voisi olla kehityksen paikka, että voitaisiin ottaa vielä catch up kun koko prosessi on käyty läpi ja tehty.  
Myös jälkikäteen virheiden läpikäynti ja juurisyihin pureutuminen paremmin auttaisi varmasti.

Vastauksen idea on, että ajatuksia käytäisiin läpi vapaamuotoisesti tiimiläisten kesken. Tämä olisi vielä yksi oppimistilaisuus tilinpäätöksen päätyttyä, mikä mahdollistaa kehityskohteiden tunnistamisen ja prosessin tehokkaamman laatimisen. Keskusteluun voidaan sisällyttää jokaiselle sprintille tehty itsearviointien yhteenveto. Lopputuloksena on selkeä lista tehtävistä, jotka tiimiläiset kokivat onnistuneen ja jotka vaativat vielä kehittämistä.

Kuten haastattelussa todettiin, ketterät viitekehukset voisivat auttaa tilinpäätöksen teossa. Ne voivat kehittää prosesseja tapaamisten avulla, kuten tilinpäätöksen jälkeinen keskustelutilaisuus, ja lisäämällä kommunikaatiota parantaen työvaiheiden läpinäkyvyyttä. Lopputuloksena voidaan kasvattaa tiimiläisten oppimista ja kehitykseen johtavaa kriittistä arviointia. Kyselyn tulos kuviossa 13 on yhdenmukainen haastattelun kanssa ketterien viitekehysten



hyödyllisyydestä. Ketteriä viitekehyksiä voidaan hyödyntää joko kokonaan tai ottaa niistä tapahtumia, kuten dailyt ja retrospekti, kehittämään tilinpäätöksen tekemistä.



KUVIO 13 Voisiko ketterä viitekehys auttaa tilinpäätöstä?

## 4.5 Näkemys muutokseen

Aiheet ja käsitteet, joista henkilöillä ei ole aiempaa tietoa, voivat vaikuttaa ennako-oletusten syntymiseen sekä varautuneeseen suhtautumiseen. Amarantou yms. (2017) ovat todenneet muutosvastaisuuden olevan osa ihmisluonnetta käsitysten tai opittujen tapojen takia. Haastattelun mukaan taloushallinnon muutos-suhtautumiseen vaikuttavan rutiinit ja niiden muuttaminen:

-- toistat samoja prosesseja. Se menee aina niin, että kuukausittain pitää tehdä samat asiat. Että se on tavallaan toistuva työnkuva, jolloinka siihen helposti rutinoituu ja sitten se tuntuu miellyttävältä, koska olet oppinut tekemään tietyllä tavalla ja toistat sitä kuukaudesta ja vuodesta toiseen. Sitten, kun pitäisi muuttaa sitä niin se voi tuntua vastahakoiselta.

Toisin sanoen uudet toimintatavat, jotka aiheutuvat ketterien viitekehysten käyttöönotosta, eivät itsessään välttämättä aiheuta muutosvastaisuutta. Suhtautumiseen sen sijaan vaikuttaa siirtyminen pois totutuista tavoista toimia. Haastattelussa todettiin, että taloushallintoon tyypillisesti etsiytyvät rutiineista nauttivat ja turvallisuudenhakuiset henkilöt. Tällainen luonnetyyppi voi olla todennäköisemmin varautunut ja vastahakoinen muutokselle.

Haastattelussa käsiteltiin muutoksen mukana seuraavaa työskentelyn haastamista. Haastaja voi olla henkilö, joka kyseenalaistaa nykyiset työskentelytavat. Vastaavasti haastaja voi olla ilmiö, esimerkiksi toimintaympäristön muutos tai uusi osattava ohjelmisto. Haastaja kyseenalaistaa henkilön osaamista vaatimalla sopeutumaan uusiin tapoihin sekä sietämään epämukavuuden tunnetta. Taloushallinnossa pitkä työura on haastattelun mukaan tekijä, joka altistuu voimakkaammin haasteelle. Pitkään jatkunut samojen rutiinien noudattaminen voi osoittaa henkilöltä puuttuvan muutokseen vaadittavat taidot:

- - tunnistan tämän [muutosvastaisuuden] ja voi sitten olla, että jos sulla on pitkä työura takana niin sä et ole enää pysynyt kehityksen matkassa mukana. Sitten ei ole tavallaan sellaista osaamistakaan enää.

Tällaisissa tilanteissa tarvittavaa osaamista ei enää ole ja henkilö on voinut saavuttaa oppimisrajan. Rajasta ylipääseminen vaatii suurta ponnistusta, jonka takia moni ei enää kykene saavuttamaan vaadittua osaamistasoa. Tällöin esihenkilöiden ja johtoasemissa olevien tulee miettiä, onko tarpeellista vaihtaa tiiminjäseniä.

Ei voida kuitenkaan yleistää, että taloushallinnossa esiintyisi aina muutosjäkkyyttä tai haluttomuutta kehittää toimintatapoja. Esihenkilöillä ja johtoasemissa olevilla on tärkeä asema luoda avoin ilmapiiri keskustelemalla aktiivisesti alaisten kanssa. Haastattelussa jaettiin omakohtaisia kokemuksia onnistuneesta dynaamisen ilmapiirin luomisesta:

Olen työskennellyt työurani aikana monenlaisissa tiimeissä. Sieltä löytyy myös dynaamisia ihmisiä, jotka oikeasti haluavat kehittyä ja kehittää toimintatapoja.

Webropol -kyselyn vastaukset puoltavat haastattelua taloushallintoon haakeutuvista henkilöistä. Alalle hakeutuu helpommin rutiineista ja säädellymmästä työskentelystä nauttivia henkilöitä. Pelkästään ala ei silti määrittele, miten avoimesti muutokseen suhtaudutaan. Ennen kaikkea isoin vaikutus on henkilöillä itsellään. Henkilöiden asennoitumiseen voidaan kuitenkin vaikuttaa kyselyn mukaan hyötyperusteluilla ja riittävän pienellä muutostoteuttamisella. Muutosten toteuttaminen liian isona kertahyppynä aiheuttaa ongelmia niin henkilöiden suhtautumisessa kuin myös uusien toimintatapojen käyttöönotossa. Muutoksen toteutus pienissä osissa tarjoaa riittävästi aikaa totuttamiselle ja uusien toimintatapojen hyväksymiselle.

Havainnointien aikana huomattiin paljon yhteneväisyyksiä kyselyn ja haastattelun kanssa. Esimerkiksi noin 60 henkilön laajuisessa tapaamisessa esiteltiin uusien prosessien ja nykyisten projektien statuksia. Uusia prosesseja esitettiin vuokaavioiden avulla. Ne herättivät keskustelua, jonka aikana esitettiin kysymyksiä ja muut osallistujat vastasivat niihin. Tilanteesta muodostui aktiivinen kanssakäyminen, jonka aikana havaittiin, että ymmärtäminen kasvattaa myötmielisyyttä ja hyväksyntää. Tapaamisen aikana kuultiin, miten projektien valmistusta odotetaan. Odotus perustui sille, että uudet prosessit tulevat helpottamaan työskentelyä. Samanlainen myötmielisyys näkyi taloushallinnon tiimille pidetyissä Excel -koulutuksissa. Niiden tarkoitus oli tehostaa Excelin käyttöä ja tehdä työskentelystä jouhevampaa. Koulutuksissa oli hyvä osallistumisprosentti, mikä jo osoitti tiimin avoimen suhtautumisen toimintatapojen kehittämiseksi. Toisaalta, vaikka osallistuminen oli vapaaehtoista, siihen osallistuminen muutettiin vahvasti suositeltavaksi. Koulutusten aikana tiimiläiset osallistuivat aktiivisesti tekemällä harjoituksia ja esittämällä kysymyksiä.

Koulutusten yhteydessä havaittiin, että muutos tarvitsee aktiivista läpiajamista. Aloittaminen osoittautui helpoimmaksi vaiheeksi. Jotta muutos sisällytetään käyttöön, se tarvitsee varsinkin alussa jatkuvaa työtä. Uusissa tavoissa pysyminen vaatii kannustusta ja kevyttä työntämistä. Tiimin jäsen totesi viimeisen

koulutuksen jälkeen, että kyseessä on ”porkkanan ja kepin oikea suhde”. Uusien tapojen integroiminen voi edellyttää vaatimista tiimiläisiltä. Liiallinen vaatiminen voi toisaalta johtaa holhoamisvaikutukseen ja vastahakoisuuteen.

## 5 JOHTOPÄÄTÖKSET JA ARVIOINTI

### 5.1 Johtopäätökset

Tutkielmassa haluttiin selvittää, voidaanko ketteriä viitekehysiä hyödyntää tilinpäätösprosessin tekemiseen sekä miten ketterien viitekehysten käyttäminen voi mahdollistaa tilinpäätösprosessin jatkuvan kehittymisen. Päättökysymystä on syvennetty tutkimalla, aiheuttaako tilinpäätösprosessin muuttaminen muutostarintoja. Päättökysymys oli:

Voideaanko ketterää viitekehystä hyödyntää tilinpäätösprosessin kehittämiseksi erityisesti jatkuvan oppimisen näkökulmasta?

Haastattelun ja kyselyn mukaan Scrum sopisi tilinpäätöksen tekemiseen. Scrum sisältää tapahtumia, kuten katselmukset ja dailyt, jotka näyttävät vastaavanlaisina tapahtumina sisältyvän jo ennestään kohdeyritysten toimintatapoihin. Samankaltaisuus auttaa Scrumin käyttöönotossa, sillä uusia tapoja ei tarvitse opetella aivan alusta asti. Scrumin tapahtumat auttavat lähestymään projektia jakamalla se pienempiin vaiheisiin eli sprintteihin. Tiimiläiset osallistuvat sprinttien valmisteluun, toteutukseen ja jälkikäetapaamisiin. Työskentelystä ja etenemisestä tulee läpinäkyvämpää, joka Piotrowiczin ym. (2021) mukaan seuraa kommunikaation aktiivisesta lisäämisestä. Aktiivinen kommunikaatio syntyy, kun tiimiläiset osallistuvat projektin aikana järjestettyihin säännöllisiin tapaamisiin. Kommunikaatiosta seuraava läpinäkyvyys oli sekä haastattelussa että kyselyssä tärkeäksi koettu tekijä. Haastattelu tukee johtopäätöksiä, että läpinäkyvyys seuraa informaation hyvästä virtauksesta tiimiläisten välillä.

Tutkimusongelmaan saatiin vastaus haastattelusta ja kyselystä, joiden mukaan Scrumia voidaan käyttää tilinpäätöksen tekemiseen. Ketterän viitekehysten hyödyntäminen keskittyisi pitkälti tiimiläisten välisen keskustelun lisäämiseen tilinpäätöksen aikana sekä sen jälkikäteisessä tapaamisessa. Erityisesti haastattelussa kiinnostuttiin retrospektiivisyydestä, jota käytettäisiin lopullisen yhteenvedon tekemiseen. Sen avulla pystyttäisiin loppuanalysoimaan tilinpäätösprosessia ja keskustelemaan onnistumisista sekä kehityskohteista. Tässä tapauksessa Scrum toimisi siis läpinäkyvyyden ja kommunikaation kasvattajana. Oppiminen perustuisi yhteisissä tapaamisissa annettuihin palautteisiin sekä ongelmiin, jotka tiimiläiset ratkoivat yhdessä. Sprinttien jälkeisissä arviointitapahtumissa tiimiläiset arvioivat omaa työskentelyään, mikä myös luo jatkuvaa kehitystä tukevan kulttuurin.

Kuten aiemmin kuvattiin, kohdeyrityksissä on jo käytössä menetelmiä, jotka vastaavat Scrumin tapahtumia. Esimerkiksi backlog, sprinttikatselmus ja daily olivat haastateltavan tiimissä käytössä samanlaisilla toimintalogiikoilla. Tästä voidaan päätellä, että taloushallinnon tiimeillä on jo valmiiksi omaksuttuja ketterien viitekehysten toimintatapoja. Esimerkiksi Scrumin käyttöönotto ei vaadi aivan uusien menetelmien omaksumista, mikä helpottaa työskentelyä. Scrumia tai muita ketteriä viitekehymiä voidaan siis käyttää tilinpäätöksen tekemiseen, sillä tapahtumat ovat sovitettavissa taloushallinnon sekä tilinpäätösprosessin tarpeisiin.

Vaikka Scrumin käyttäminen tilinpäätöksen tekemiseen on mahdollista, käyttöönottoon liittyy haasteita. Ohjelmistokehityksessä, jonka alalla kehitettiin ketterät viitekehukset, on tyypillisesti yksi selkeästi vaiheisiin sekä sprintteihin jaettavissa oleva projekti. Tilinpäätökseen sen sijaan voi liittyä useampia samanaikaisia projekteja, jotka eivät ole välttämättä yhteydessä toisiinsa. Tämä vaikeuttaa Scrumin integroimista osaksi tilinpäätösprosessia. Mahdollinen ratkaisu on muokata Scrumia tiimin tarpeisiin sopivaksi. Se voi tarkoittaa, että Scrumia ei hyödynnetä kokonaisuudessaan vaan siitä valitaan tiettyjä tapahtumia. Ketterien viitekehysten tarkoitus on ennen kaikkea auttaa työskentelyn joustavuuden ja prosessin kehittämässä. Tapahtumia voidaan muokata ja toteuttaa tiimeille sopivilla tavoilla. Tällöin puhutaan ketterien menetelmien hyödyntämisestä.

On hyvä miettiä, mitkä tekijät vaikuttavat haasteiden takana. Esimerkiksi haastattelussa todettiin tiimin tilinpäätösprosessin perustuvan pitkälti manuaaliseen työskentelyyn. Tämä voi vaikeuttaa monen projektin samanaikaista hallintaa. Toisaalta, ketterien viitekehysten tarkoitus on löytää kehityskohteet ja niille ratkaisut. Tiimi voisi Scrumia hyödyntämällä miettiä muun muassa automatisoinnin integroimista tilinpäätösprosessiin. Kyselyssä esitettiin valmiiksi tarve automatisoida tilinpäätösprosessia. Tässä on toinen mahdollisuus, että tiimi on jo tunnistanut muutostarpeen, muttei ole ajanut sitä eteenpäin. Kun tiimissä päätetään ottaa käyttöön uusi toimintatapa, se rohkaisee esittämään muutosehdotuksia. Ketterät viitekehukset voivat siis auttaa haasteiden kartoittamisessa tunnistamalla ne tai rohkaisemalla tuomaan jo ennestään tiedossa olevat kehityskohteet esille. Kehityskohtaiden ja prosessin kehittämässä on kuitenkin muistettava, ettei ketteryys synny pelkästään käytettävistä tietoteknisistä ratkaisuista vaan sopivista tavoista toimia.

Tutkielmassa tutkittiin myös alakysymystä, jonka tarkoitus on syventää pääkysymystä:

Miten ketteriin viitekehyksiin suhtaudutaan?

Suhtautuminen muutokseen perustuu pitkälti ihmisluonteeseen sekä osaltaan alaan. Erityisesti ulkoinen laskenta on rutiineihin perustuvaa työntekoa. Tietyt tehtävät toistuvat tietyin ajanjaksoin, joista muodostuu toimintatapoja. Lakien ja säädösten noudattaminen ovat oleellinen osa taloushallinnon työnteon filosofiaa. Ne luovat viitekehysten, jonka mukaan tehdä tehtäviä. Ohjatut ja rutiineista muodostuvat toimintatavat voivat olla tekijöitä, jotka vetävät puoleensa tietyn luonteenpiirteen omaavia henkilöitä. Tyypillisesti tällaisille henkilöille muutos aiheuttaa vastahakoisuutta, sillä heidän tulee poistua rutiineistaan. Lisäksi riittävän pitkään jatkunut rutinoitunut työnteko aiheuttaa kehitystrendin pysähtymisen. Kun muutoksesta seuraa osaamisen kyseenalaistaminen ja ongelmaratkaisukyvyyn haastaminen, suhtautuminen kääntyy negatiiviseksi.

Muutossuhtautumiseen vaikuttavat siitä saatavat hyödyt. Suhtautuminen voi olla positiivista, kun hyötyjen koettu arvo on suurempi kuin nykyiset toimintatavat. Kyselyyn annettujen esimerkkien mukaan myönteinen suhtautuminen syntyy muun muassa tuottavampien toimintatapojen löytämisestä sekä kommunikaation lisäämisestä. Esimerkeistä näkee, että niistä saatavat hyödyt ovat kumuloituvia. Tuottavammat toimintatavat säästävät tiimiläisten aikaa ja annetusta panostuksesta seuraa parempi tulos. Kommunikaation lisääminen vähentää tiedon epäsymmetriaa ja parantaa prosessin laajuista ongelmanratkaisukykyä. Toisin sanoen hyödyistä muodostuu arvoketju, jossa ketjun jokainen vaihe tuottaa lisää arvoa seuraavaan vaiheeseen.

Koetuttujen hyötyjen lisäksi muutoksen toteutustavalla on merkittävä vaikutus suhtautumiseen. Kyselyssä kuvattiin riittävän pienissä vaiheissa toteutetun käyttöönoton vähentävän muutosvastaisuutta. Jos Scrum päätettäisiin ottaa kerralla käyttöön, se olisi todennäköisesti liian iso kokonaisuus tiimiläisten ymmärrettäväksi tai hallittavaksi. Kun käyttöönotto toteutetaan pienissä vaiheissa selittäen muutos, se omaksutaan helpommin. Riittävän kattava ja hyvä selittäminen on tärkeää, sillä se lisää ymmärrystä, mikä todettiin havainnoinnin aikana. Jos henkilöt eivät ymmärrä jotakin, se usein aiheuttaa muutosvastarintaa. Käyttöönottoa voidaan helpottaa myös tarttumalla vastaaviin ja jo olemassa oleviin toimintatapoihin. Muutos ei tunnu tällöin aivan uudelta.

Toteutustapa on yksi merkittävimmistä tekijöistä muutossuhtautumisessa. Sitä vaikutusvaltaisempi näyttää olevan vielä toimeenpanija eli johtoasemaa edustava henkilö. Kohdeyrityksissä toimeenpanija on rakentanut avoimen sekä kannustavan kommunikaation ilmapiirin, jossa jokaisella tiimiläisellä on mahdollisuus tuoda esille näkemyksiään. Myönteinen ja kannustava asenne auttavat rakentamaan positiivista muutossuhtautumista. Toimeenpanijalla on helpompi saada muutos toteutettua tiimissään, kun muutos tavoittaa kaikki sitä koskevat. Tiedon pimittäminen johtaa Foxmayer Drugsin kaltaisiin ongelmiin, joissa henkilöstön epätietoisuus johti muutoksen epäonnistumiseen. Muutoksen liikkeelle saamisen jälkeen sitä on aktiivisesti jatkettava. Ihmisillä on tapana

palata takaisin vanhoihin tapoihin, sillä he ovat oppineet rutiinit. Tällöin muutosta ajavan täytyy edustaa sopivan auktoritaarista asemaa ja kannustettava toimimaan uusien tapojen mukaisesti. Toimeenpanijan on siis oltava aktiivinen, avoinmielinen ja riittävän vaativa, jotta muutos todella integroituu tiimin työskentelytapoihin.

## 5.2 Tulokset hyödyntäen aiempaa tutkimusnäyttöä

Khondkar ja Holder (2011) toivat esille, että taloushallinnossa suositaan paljon manuaalista työtä vaativia ohjelmistoja. Haastattelu, kysely ja havainnointi tukevat tutkijoiden näkemystä. Kohdeyritysten taloushallinnon tiimin työskentely perustuu Excel-tiedostoihin. Kyselyn vastauksissa ilmaistiin halukkuutta vähentää manuaalista osuutta ja siirtyä automatisoidumpaan prosessiin. Monivaiheinen Excel-tiedostojen linkittyminen ja päivittäminen voi selittää, miksi kyselyssä (kuvio 8) kaikki vastanneet eivät kokeneet tuntevansa kohdeyritysten tilinpäätösprosessia kunnolla. Joka vuosi tarkistettavat solukohtaiset toimivuudet ja pääkirjan uudelleentulostaminen aiheuttavat ylimääräisiä työvaiheita. Kokonaisuuden ymmärtäminen voi olla haasteellista, jos tiimiläinen osallistuu vain prosessin tiettyyn vaiheeseen. Toisaalta tiimin nykyinen toimintatapa on haasteltavan mukaan osoittautunut nopeaksi sekä tarjoaa tehokkaasti palautteen, jos jossakin ilmenee virhe. Tilinpäätösprosessin ymmärtämisen helpottamiseksi tiimissä voisi olla hyvä laatia dokumentaatio eli yleiskuva tekstimuodossa ja / tai visuaalisesti.

Kommunikaatio ja yhteistyö ovat onnistuneen tilinpäätöksen tärkeitä kulmakiviä. Haastattelun aikana esiteltiin tiimin toimintatapoja, joihin kuuluvat muun muassa tarkastuslistat. Ne ovat Janvrinin ja Maschan (2014) mukaan kommunikointia parantavia keinoja. Tiimin tarkastuslistat toimivat siten, että ne käydään yhdessä tiimin kanssa läpi tarkistaen tehtäväkohtaisen etenemisen sekä kokonaistilanteen. Lista on selkeä, sillä tehtäville on määritelty vastuuhenkilöt ja tehtävän statukset. Keskustelu toimii Janvrinin ja Maschan (2014) mukaan yhteistyötä parantavana tekijänä.

Haastattelussa annetun toimintatavan kuvaus herätti mielenkiintoisen huomion kontrollista. Manuaaliseen toimintatapaan nähdään linkittyvän haaste, josta Khondkar ja Holder (2011) huomauttavat. Manuaalisesti suoritettavat vaiheet aiheuttavat tyypillisesti heikkouksia linkittymisessä toisensa kanssa. Siitä seuraa tyypillisesti tiedon virheellinen päivittyminen, mikä johtaa heikentyneeseen informaation laatuun. Kun tietoja päivitetään manuaalisesti, on helppo olla huomaamatta virheitä. Oletuksena on, että päivitettävät tiedostot sisältävät paljon tarkastettavaa informaatiota. Tästä syystä tilinpäätöstiedostoja tarkastaessa väsy helposti.

Tiimin manuaalisessa toimintatavassa on toisaalta etunsa siinä, että ohjelmistona ovat pääasiassa Excel ja toiminnanohjausjärjestelmistä SAP. Mitä vähemmän ohjelmistoja ja järjestelmiä tarvitaan, sitä pienempi on integraatoriski. Janvrin ja Mascha (2014) mukailleen yhden järjestelmän toimimattomuus pystyy merkittävästi hidastamaan tilinpäätösprosessia. Tiimien tulee varautua

kriittisten ohjelmien toimimattomuusriskeihin jo prosessia valmisteltaessa. Onko ohjelmistolle olemassa korvaava vaihtoehto vai pystytäänkö katuneet ohjelmit palauttamaan nopeasti toimintakuntoon? Jos tiimissä päädytään korvaaviin ohjelmistoihin, integraatoriski kasvaa suhteessa käytettävissä oleviin ohjelmitoihin. On mietittävä, kumpaan kohdistuu suurempi riski: yhden pääsääntöisen lähdejärjestelmän toimimattomuustodennäköisyys vai usean järjestelmän käytöstä johtuva tiedon integraatoriski.

Haastattelussa todettiin, että ketteriä viitekehyksiä ei ole aiemmin käytetty kohdeyritysten tilinpäätösten tekemiseen. Osalle tiimiläisistä ketterät viitekehykset ovat kuitenkin tuttuja, ja he ovat työskennelleet niiden parissa muissa asiayhteyksissä. Nykyisen toimintatavan kuvauksesta pystyi tunnistamaan menetelmiä, kuten tehtävälista (backlog) ja statuspalaverit, jotka vastaavat ketteryyttä. Taipaleenmäkeä (2017) kerraten, tiimin ketterät menetelmät vahvistavat kaksisuuntaista yhteyttä laskentatoimen ja ketteryyden välillä. Kehityslista ja säännölliset palaverit ovat valvontaprosesseja, joiden avulla havaitaan sekä reagoidaan korjaustoimenpiteisiin. Nämä ovat ketteryyden menetelmiä ja usein monissa yrityksissä entuudestaan käytössä, vaikkei yritys ole erityisesti linjannut hyödyntävänsä ketteryyttä. Ketteryydestä on tärkeä huomata, että se voidaan ymmärtää eri tavoin. Usein se voidaan myös tulkita väärin, mikä aiheuttaa käyttöönottohaasteita, kuten Shankarmi ym. (2012) huomattavat.

Jatkaen tiimin ketteristä menetelmistä, työskentelytavoissa havaittiin painotus kommunikaatioon ja palautteenantoon. Palautteen merkitys on Srinivasan, Quanin ja Reedin (2014) mukaan oleellista ketterissä menetelmissä. Tilinpäätöksen aikaan palaute muodostuu tiiminjäsenten välisestä raportoinnista. Tutkijoiden tulokset vastaavat kohdeyritysten työskentelyperiaatteita. Tiimiläiset keskustelevat ja ratkovat yhdessä ongelmatilanteita. He raportoivat toisilleen järjestetyissä tapaamisissa sekä ad hoc -yhteydenotoissa. Shankarmin ym. (2012) näkemystä hyödyntäen tiimin työskentely tehostuu ja tavat kehittyvät nopeasti, kun jäsenten välillä on luottamusta sekä yhteistyökykyä. Palautteen merkitys syntyi jo nykyisen tilinpäätösprosessin kehittämässä. Iteraatioittain suoritettava kehitystyö perustui tiimiläisten aktiiviseen palautteenantoon toimivista ja kehitettävistä osuuksista.

Srinivasa, Quan ja Reed (2014) korostavat palautteen tärkeää merkitystä ketterissä menetelmissä. Palaute tapahtuu kuitenkin lähinnä tilinpäätöksen aikaan. Tutkijoiden näkökulmaa voidaan laajentaa tilinpäätöksen jälkeiseen aikaan. Tällöinkin palautteella on vielä tärkeä merkitys. Kyselyyn vastanneet kokivat, että lopputapaamiselle eli retrospektille, olisi tarvetta. Palautteen antaminen tilinpäätöksen aikana voi johtaa helposti asioiden unohtamiseen. Erityisesti suullisesti annettava palaute on helposti unohdettavissa kiireiden keskellä ja muistijälki voi vääristyä. Dokumentaatio tilinpäätöksen onnistumisesta jättää konkreettisemmän muistijäljen ja siihen voi palata myöhemmin. Kun dokumentaatio tehdään muutaman tilinpäätöksen ajalta, siitä voidaan havaita kehitystrendi eli miten prosessia on onnistuttu parantamaan. Dokumentaatio auttaa lisäksi havainnollistamaan usein esiintyvät haasteet, jolloin voidaan puhua ilmiöpatteristosta. Jokin haaste voi esiintyä useasti ja usean tilinpäätöksen aikana tai vastaavasti jokin onnistuu aina hyvin.



Dokumentaatiota olisi hyvä laajentaa myös alkusuunnitteluun, jonka aikana mietitään mahdollisia riskejä ja ratkaisuja niihin. Yksi riskeistä voi olla aiemmin esitelty ohjelmiston kaatuminen tai tärkeän henkilön sairastuminen. Kohdeyritysten tilinpäätöksen tekevä tiimi on pieni ja oletettavasti tehtävät ovat keskittyneet tietyille henkilöille perustuen heidän osaamis- ja kokemustasoonsa. Jos yksi tiimiläinen sairastuu tai hän ei pysty hoitamaan omaa osuuttaan, on mietittävä ratkaisu. Nämä ovat tyypillisiä haasteita, joita ei välttämättä mietitä etukäteen. Riittävä etukäteinen valmistautuminen auttaa toimimaan riskien toteutuessa.

Ketterien viitekehysten yhteydessä esiteltiin lean -ajattelu. Taloushallinnolle ei ole välttämättä tarpeen määrittellä Womackin ja Jonesin (1996) mukaista viiden vaiheen arvoketjua. Lisäksi leanin suorituskykymittarit voivat olla vaikea istuttaa tilinpäätösprosessiin. Lean -ajattelun ideaa voidaan kuitenkin hyödyntää, kun prosessia halutaan kehittää. Bittencourtin, Alveksen ja Leão'n (2019) mukaan prosessia kehitetään miettimällä tehokkaampia toteutustapoja, jolloin lean sopii hyödynnettäväksi monelle alalle. Kohdeyritysten tilinpäätösprosessia kehitettiin kokeilemalla jotakin toimintatapaa ja toteamalla, oliko se onnistunut ratkaisu. Tiimissä on siis harrastettu aktiivista kehittämistyötä, joka auttaa säästämään aikaa ja tekemään työskentelystä tehokkaampaa, kuten haastateltava asiaa kuvaili. Kehittämistyö vastaa siis pitkälle leanin tarkoitusta ja tukee aiempaa tutkimusnäyttöä. Tiimissä on kokemusta leanista, sillä kyselyyn vastannut henkilö kuvaili kokemuksiaan kehittämistyöstä. Vastaus on yhdenmukainen Kissin ja Rossin (2018) tulosten kanssa siitä, että lean tukee ketteryyttä. Leanin ja ketteryyden idea kulminoituu prosessin kehittämiseen ja toimimattomien asioiden tunnistamiseen.

Kun tehdään kehittämistyötä, se tarkoittaa muutosta totuttuun. Muutokseen voidaan suhtautua avoimesti tai negatiivisesti. Taloushallinnossa muutoshalukkuus on sidonnainen henkilökohtaisiin hyötyihin ja toteutustapaan. Kun hyödyt koetaan arvokkaiksi ja toteutustapa sopivaksi, muutos otetaan vastaan positiivisemmin. Taloushallinnossa on erityispiirteinä sen rutiinimaisuus sekä lainsäädännöllisyys. Haastattelussa pohdittiin, että nämä tekijät voivat ohjata tietyn luonteenpiirteisiä henkilöitä hakeutumaan taloushallintoon. Tämä vastaa pitkälti, mitä Amarantou ym. (2017) kuvaavat hakeutumisesta tehtäviin, joissa pystytään käyttäytymään itselleen parhaimmalla tavalla. Rutiineista nauttivat ovat mukavuusalueellaan, kun he tietävät mitä on tehtävä tietynä ajankohtana. Tällaisissa tehtävissä ei välttämättä kohdata usein luovuutta vaativia hetkiä. Rutiinit lisäksi poistavat tulevaisuuden epävarmuudet, sillä asiat tehdään usein miten samalla tavalla jokainen kerta. Muutos on vastakohta rutiineille. Muutos ajaa sietämään epätietoisuutta ja voi vaatia luovuutta. Ennen kaikkea se rikkoo mukavuudentunnetta, josta seuraa tyypillisesti vastahakoisuutta. Angonese ja Lavarda (2014) muistuttavatkin, että vastahakoisuus on aina osa ihmisluonnetta. Se on hyväksyttävä ja se näkyy usein uuteen totutuksessa.

Angonesea ja Lavardaa (2014) tukevat Pardo Del Val ja Fuentes (2003) toteamalla, että ihmisluonteen vastahakoisuus on vakio. Siihen voi kuitenkin vaikuttaa johtoasemassa oleva henkilö. Vaikutusvalta perustuu tällöin joko auktoritaariseen asemaan tai hyvän johtajuuden esimerkillä johtamiseen. Kohdeyrityksissä on onnistuttu rakentamaan muutosmyönteinen ilmapiiri muutosta ajavan

kannustavalla ja aktiivisella asenteella. Positiivinen ilmapiiri näkyi kyselyyn vastanneiden hyväksyvässä asenteessa, kun he pohtivat ketterän viitekehysten käyttämistä tilinpäätöksen teossa. Heidän positiivisessa muutossuhtautumisessaan voi todennäköisesti olla kyse Meshin ym. (2012) mukaisesta ammattilaisen palautteen painoarvosta. Johtoasemaa edustavaa henkilöön, eli tässä tapauksessa toimeenpanijaan, liitetään asiantuntevuus. Tällaiseen henkilöön luotetaan ja hänen koetaan tarjoavan tiimille tarvittava kehityssuunta.

Toimeenpanija vastaa muutoksen aloittamisesta ja sen jatkuvuudesta. Positiiviseen muutossuhtautumiseen ei kuitenkaan riitä yhden henkilön panos. Ymmärrys muutoksesta ja sen vaikutuksista ovat tärkeitä edellytyksiä muutoksen onnistuneelle toteutumiselle. Miten ymmärrys sitten rakennetaan? Riittävä kommunikaatio ja viestintä osoittautuivat avaintekijöiksi. Boehm ja Turner (2005) ovat samaa mieltä mainituista avaintekijöistä ja niiden roolista muutokselle. Kohdeyrityksissä kommunikaatio näkyi osallistuvana keskusteluna ja kannustamisena kehitysehdotusten antamiselle. Tämä on Motiwallan ja Thompsonin (2009) mukaan tärkeää, jotta voidaan välttyä puutteellisesta kommunikaatiosta seuraavan muutoksen epäonnistumiseen. He jatkavat, että haluttomuuteen vaikuttavia ennakkokäsityksiä pystytään muokkaamaan, kun tiimiläisille kerrotaan syyt ja perusteet muutokselle.

### 5.3 Mahdolliset jatkotutkimusaiheet

Tutkielman aihe on niin uusi, että tätä voisi yleisesti tutkia lisää. Tässä tutkielmassa keskityttiin vain yhteen taloushallinnon tiimiin, jolla on omat toimintatavat. Tämä rajoittaa tuloksen yleistettävyyttä. Tarvittaisiin samanlaista tutkimusta eri yhtiöistä eri maissa eri toimialoilla. Jatkotutkimus voisi tarjota näkemystä, sopivatko ketterät viitekehukset todella tilinpäätöksen tekoon. Samalla voidaan tarkastella, voidaanko tilinpäätösprosessia kehittää ketterien viitekehysten avulla. Tutkimuksissa voitaisiin keskittyä tilinpäätöksen monen samanaikaisen projektin hallintaan sekä miten kansainvälisyyden haasteita voidaan hallita ketterien viitekehysten avulla.

Tässä tutkielmassa keskityttiin ketteristä viitekehyksistä Scrumiin. Tutkimusta voisi jatkaa selvittäen, onko Scrum parhain vaihtoehto tilinpäätökseen vai näyttävätkö muut viitekehukset soveltuvan siihen paremmin. Näkökulmaa voidaan jatkaa, miten tilinpäätösprosessia ja taloushallintoa on pystytty kehittämään ketterän viitekehysten käyttöönoton jälkeen. Tarkastelunäkökulmina voisivat olla koetut hyödyt ja haasteet.

Jatkotutkimus pystyisi vahvistamaan tai ainakin antamaan lisää näyttöä siitä, miten joustava tilinpäätösprosessi voi olla sekä miten sen mahdollisimman tehokas toteutuminen pystytään järjestämään. Tarkastelussa pystytään havaitsemaan, kuinka muutosmyönteinen se on sekä miten se mukautuu nykyisen toimintaympäristön edellyttämiin vaatimuksiin. Jatkotutkimukset voivat keskittyä muun muassa inhimilliseen elementtiin tai hyvinkin yksityiskohtaiseen näkökulmaan laskentatoimesta tilinpäätökseen.

## LÄHTEET

- Agile Manifesto. 2001. Manifesto for Agile Software Development. Viitattu 26.3.2024.
- Akisik, O. 2014. Accounting Regulation, Financial Development, and Economic Growth. *Emerging Markets Finance and Trade*, 49(1), 33-67.
- Amarantou, V., Kazakopoulou, S., Chatzoudes, D. & Chatzoglou, P. 2017. Resistance to change: an empirical investigation of its antecedents. *Journal of Organizational Management Journal*, 31(2), 426-450.
- Angonese, R. & Lavarda, C. 2014. Analysis of the Factors Affecting Resistance to Changes in Management Accounting Systems. *VII ANPOCONT Conference*, 65 (25), 214-227.
- Benameur, K., Mostafa, M., Hassanein, A., Shariff, M. & Al-Shattarat, W. 2023. Sustainability Reporting Scholarly Research: a Bibliometric Review and a Future Research Agenda. *Management Review Quarterly*, 73(1).
- Bittencourt, V., Alves, A. & Leão, C. 2019. Lean Thinking Contributions for Industry 4.0: a Systematic Literature Review, 52(13), 904-909.
- Boehm, B. & Turner, R. (2005). Management Challenges to Implementing Agile Processes in Traditional Development Organizations. *IEEE Software*, 22(5), 30-39.
- Burns, J. & Baldvinsdottir, G. 2007. An Institutional New Roles – The Interplay of Contradictions. *European Accounting Review*, 14(4), 725-757
- Chua, W.F. 1986. Radical Developments in Accounting Thought. *The Accounting review*, 61(4), 601-632.
- Cockburn, A. & Highsmith, J. 2001. Agile Software Development: The People Factor. *Computer*, 34(11), 131-133.
- Deshmukh, A. & Holzmeier, M. 2023. The Financial Close Process: Insights from Europe. *Strategic Finance*.
- Dingsøyr, T. 2004. Postmortem Reviews: Purpose and Approaches in Software Engineering. *SINTEF Information and Software Technology*, 47, 293-303.
- Dingsøyr, T., Nerur, S., Balijepally, V. & Moe, N. 2012. A decade of agile methodologies: Towards explaining agile software development. *Journal of Systems and Software*, 85(6), 1213-1221.
- Dove, R. 2001. Response Ability: The Language, Structure, and Culture of the Agile Enterprise. New York: John Wiley & Sons Inc.
- EC. Julkaisuaika tuntematon. Corporate sustainability reporting. European Commission Finance. Viitattu 24.7.2023. Haettu osoitteesta [https://finance.ec.europa.eu/capital-markets-union-and-financial-markets/company-reporting-and-auditing/company-reporting/corporate-sustainability-reporting\\_en](https://finance.ec.europa.eu/capital-markets-union-and-financial-markets/company-reporting-and-auditing/company-reporting/corporate-sustainability-reporting_en)
- Eriksson, P. & Koistinen, K. 2005. Monenlainen tapaustutkimus. *Kuluttajatutkimuskeskuksen julkaisuja* 4. Kuluttajatutkimus.
- Eskola, J. & Suoranta, J. 1998. Johdatus laadulliseen tutkimukseen. Tampere: Vastapaino
- Fertakis, J. 1969. On Communication, Understanding, and Relevance in Accounting Reporting. *The Accounting Review*, 44(4), 680-691.

- Finkbeiner, N. & Morner, M. 2015. The Role of Conditional Cooperation in Organization Change: Establishing Cooperation Norms and Practices as Change Enablers. *Management of Permanent Change*, 49-64.
- Fulmore. Julkaisuaika tuntematon. Scrum markkinoinnin johtamisen tukena. Viitattu 25.3.2024.
- Gasiorek, J., Weatherall, A. & Watson, B. 2020. Interactional Adjustment: Three Approaches in Language and Social Psychology. *Journal of Language and Social Psychology*, 40(1), 102-119.
- Goldsby, T., Griffis, S. & Roath, A. 2011. Modeling Lean, Agile, and Leagile Supply Chain Strategies. *Journal of Business Logistics*, 27(1), 57-80.
- Gustavsson, T. 2016. Benefits of Agile Project Management in a Non-software Development Context – A Literature Review. Teoksessa *Project Management Development – Practice and Perspectives Fifth International Scientific Conference on Project Management in the Baltic Countries April 14-15, 2016*, Riga, University of Latvia.
- IFRS. Julkaisuaika tuntematon. How We Set IFRS Standards. Viitattu 24.7.2023. Haettu osoitteesta: <https://www.ifrs.org/about-us/how-we-set-ifrs-standards/>
- Ikäheimo, S., Malmi, T. & Walden, R. 2019. Yrityksen laskentatoimi. 8.painos. Helsinki: Alma Talent.
- Haaramo, V., Palmuaro, S. & Peill, E. Pörssiyrityksen tilinpäätös. Alma Talent Oy. E-kirja.
- Halttunen, V. 2021. Tietojärjestelmien kehittäminen. Luento 2.11.2021 Jyväskylän yliopistossa.
- Hartanti, L., Gunawan, I., Mulyana, J. & Herwinarso, H. 2022. Identification of Waste Based on Lean Principles as the Way towards Sustainability of a Higher Education Institution: A Case Study from Indonesia. *Sustainability*, 14(7), 4348.
- Hirsjärvi, S. & Hurme, H. 2001. Tutkimushaastattelu. Teemahaastattelun teoria ja käytäntö. Yliopistopaino: Helsinki.
- Hirsjärvi, S., Remes, P. & Sajavaara, P. 2000. Tutki ja kirjoita. 6.–9. painos. Helsinki: Tammi
- Hohl, P., Klünder, J., van Bennekum, A., Lockard, R., Giffor, J., Münch, J., Stupperich, M. & Scheined, K. 2018. Back to the Future: Origins and Directions of the “Agile Manifesto” – Views of the Originators. *Journal of Software Engineering Research and Development*, 6(1), 1-27.
- Hopwood, A. 1987. The archeology of accounting systems. *Accounting, Organizations and Society*, 14(3), 207–234.
- Humphrey, C. & Lee, B.H.K. 2004. The Real-Life Guide to Accounting Research: A Behind-The-Scenes View of Using Qualitative Research Methods. London: Elsevier Ltd
- Janvrin, D. & Macha, M. F. 2014. The Financial Close Process: Implications for Future Research. *International Journal of Accounting Information Systems*, 15, 381-399.
- Johnson, B. & Onwuegbuzie, A. 2004. Mixed Methods Research: A Research Paradigm Whose Time Has Come. *Educational Research*, 33(7), 14-26.

- Karim, K. E., & Holder, A. D. 2011. Financial Closing Issues vs. Regulatory Compliance. *Internal Auditing*, 26(6), 9-14.
- Kirjanpitolaki 2004/1304. Laki tilinpäätöksestä ja toimintakertomuksesta. Annettu 30.12.2004. Viitattu 28.9.2023.
- Kiss, F. & Rossi, B. 2018. Agile to Lean Software Development Transformation: A Systematic Literature Review. *Federated Conference on Computer Science and Information Systems*, 15, 969-973.
- Khondkar, K. & Holder A.D. 2011. Financial Closing Issues vs. Regulatory Compliance. *Internal Auditing*, 26(6), 9-14.
- de Koning, H., Does, R. & Bisgaard, S. 2008. Lean Six Sigma in Financial Services. *International Journal of Six Sigma and Competitive Advantage*, 4(1), 1-17.
- Kowalczyk, M., Marcinkowski, B. & Przybyłek, A. 2022. Scaled agile framework. Dealing with software process-related challenges of a financial group with the action research approach. *Journal of Software: evolution and process*, 29(6), 1-21.
- Laanti, M. 2014. Characteristics and Principles of Scaled Agile. *Agile Methods. Large-Scale Development, Refactoring, Resting, and Estimation*, 199, 9-20.
- Levinthal, D. 2016. Learning and Adaptation. *The Palgrave Encyclopedia of Strategic Management*, 1-5. Lontoo: Palgrave Macmillan
- Lynch, J., Mason, R., Bereshord, A. & Found. P. 2012. An examination of the role for Business Orientation in an uncertain business environment. *International Journal of Production Economics*, 137(1), 145-156.
- Malmi, T. & Brown, D.A. 2008. Management control systems as a package - Opportunities, challenges, and research directions. *Management Accounting Research*, 19 (4), 287-300.
- Mansour, A., Rowlands, H., Al-Gasawneh, J., Nusairat, N., Al-Qudah, S., Shrouf, H. & Akhorshaideh, A. 2021. Perceived Benefits of Training, Individual Readiness for Change, and Affective Organizational Commitment Among Employees of National Jordanian Banks. *Cogent Business & Management*, 9(1).
- Meade, E., O'Keefe, E., Lyons, N. & Lynch, D. 2019. The Changing Role of the Software Engineer. *Systemts, Software and Services Improvement*, 682-694.
- Mercer, J. & Clayton, D. 2012. Psychology Express: Social Psychology. 1. painos. E-kirja.
- Meshi, D., Biele, G., Korn, C. & Heekeren, H. 2012. How Expert Advice Influences Decision Making. *PLoS One*, 7(11).
- Michalides, M., Bursac, N., Nicklas, S., Weiss, S. & Paetzold, K. 2023. Analyzing current Challenges on Scaled Agile Development of Physical Products. *Procedia CIRP*, 199, 1188-1197.
- Mingers, J. 2000. What is it to be critical? Teaching a critical approach to management undergraduates. *Management Learning*, 31(2).
- Morris, M., Altman, J., Weissman, R. & Pitt. L. 1999. The Need for Adaptation in Successful Business Concepts: Strategies for Entrepreneurs.
- Motiwalla, L. & Thompson, J. 2009. Enterprise Systems for Management. 1. painos. pearson, E-kirja.

- Narasimhan, R., Swink, M. & Kim, S.W. 2006. Disentangling leanness and agility: An empirical investigation. *Journal of Operations Management*, 24, 440-457.
- Oracle. Julkaisuaika tuntematon. What is agile finance? Viitattu 28.8.2023. Haettu osoitteesta: <https://www.oracle.com/erp/agile-finance/what-is-agile-finance/>
- Overby, E., Bharadwaj, A. & Sambamurthy, V. 2006. Enterprise Agility and the Enabling Role of Information Technology. *European Journal of Information Systems*, 15, 120-131.
- Pardo del Val, M. & Fuentes, C. 2003. Resistance to change: a literature review and empirical study. *Management Decision*, 41(2), 148-155.
- Păușan, I-D. 2015. Measuring the effects of IFRS adoption on accounting quality: a review. *Procedia Economics and Finance* 32, 580-587.
- Piotrowicz, W., Ryciuk, U. & Szymczak, M. 2021. Lean and agile metrics. Literature review and framework for measuring leagile supply chain. *International Journal of Productivity and Performance Management*, 72 (6),
- Putnam, L. & Banghart, S. 2017. Interpretive Approaches. *The International Encyclopedia of Organizational Communication*.
- Putta, A., Paasivaara, M. & Lassenius, C. 2018. Benefits and challenges of Adopting Scaled Agile Framework (SAFe): Preliminary Results from a Multivocal Literature Review. Teoksessa 19<sup>th</sup> International Conference PROFES 2018. *Lecture Notes in Computer Notes*, 334-351.
- Putta, A., Uludağ, Ö., Paasivaara, M. & Hong, S.-L. 2001. Benefits and Challenges of Adopting SAFe - An Empirical Survey. Teoksessa *Agile Process in Software Engineering and Extreme Programming*. XP 2021. *Lecture Notes in Business Information Processing*, 419, 172-187.
- Qumer, A. & Henderson-Seller, B. 2007. A Framework to Support the Evaluation, Adoption and Improvement of Agile Methods in Practice. *The journal of Systems and Software*, 81, 1899-1919.
- Rasnacis, A. & Berzisa, S. 2016. Method for Adaptation and Implementation of Agile Project Management Methodology. *Procedia Computer Science*, (104), 43-50.
- Ringstad, M.A, Dingsøy, T. & Moe, N.B. 2011. Agile Process Improvement: Diagnosis and Planning to Improve Teamwork. *Communications in Computer and Information Science*, 172, 167-178.
- SAFe. 2023. Applied Innovation Accounting in SAFe. *Extended SAFe Guidance. What's New in SAFe 6.0*.
- Scaled Agile. 2023. Continuous Learning Culture. Viitattu 30.8.2023. Haettu osoitteesta: <https://scaledagileframework.com/continuous-learning-culture/>
- Scapens, R. & Roberts, J. 1993. Accounting and control: a case study of resistance to accounting change. *Management Accounting Research*, 4, 1-32.
- Schwaber, K. & Sutherland, J. 2020. The Scrum Guide. The Definitive Guide to Scrum: The Rules of the Game.
- Shankarmani, R., Mantha, S.S, Pawar, R. & Babu, V. 2012. Agile Methodology Adoption: Benefits and Constraints. *International Journal of Computer Applications*, 58(15), 31-37.

- Sharifi, H. & Zhang, D. 2001. Agile manufacturing in practice – Application of a methodology. *International Journal of Operations & Production Management*, 21 (5/6), 772-794.
- SEC. 2005. Staff Statement on Management’s Report on Internal Control Over Financial Reporting. Division of Corporation Finance Office of the Chief Accountant U.S. Securities and Exchange Commission. Julkaistu 16.5.2005. Viitattu 23.2.2024.
- Soltan, H. & Mostafa, S. 2015. Lean and agile performance framework for manufacturing enterprises. Teoksessa *2<sup>nd</sup> International Materials, Industrial and Manufacturing Engineering Conference. Procedia Manufacturing*, 2 476-484.
- Srinivasan, R., Quan, T., & Reed, P. (2014). Accounting for agile projects. PMI Global Congress Phoenix. 2014.
- Taipaleenmäki, J. 2017. Towards Agile Management Accounting: A Research Note on Accounting Agility. *Turun kauppakorkeakoulun julkaisuja, Sarja - ser. E osa - tom. 3*.
- Womack, J. & Jones, D. 1996. Lean Thinking: Banish Waste and Create Wealth in Your Corporation. *Journal of the Corporation Research Society*, 48(11), 1-8.

## LIITTEET

### Liite 1 – Webropol -kysely

#### Nykyinen tilinpäätöstoimintatapa

1. Onko mielestäsi tilinpäätös toteutettu selkeästi tällä hetkellä?
2. Sujuuko mielestäsi tilinpäätös nykyisellä toteutustavalla hyvin?
3. Harjoitetaanko tiimissä tilinpäätöksen arviointia, esimerkiksi itsearvioinnilla tai jollakin muulla tavalla?
4. Käydäänkö tiimeissä läpi, miten tilinpäätös meni?
5. Koetko tuntevasi koko tilinpäätösprosessin ja siihen liittyvät tehtävät?

#### Ketterät viitekehukset

6. Ovatko ketterät menetelmät sinulle nimeltään tuttuja?
7. Ovat ketterät viitekehukset sinulle tuttuja?
8. Onko sinulla kokemusta ketteristä viitekehyksistä / menetelmistä?
9. Kokisitko ketterän viitekehysten auttavan tilinpäätöksessä?

#### Avoimet kysymykset

10. Koetko jotakin parannettavaa nykyisessä tilinpäätöksen toteuttamisessa?
11. Mitä mielikuvia sinulle tulee ketterästä viitekehyksestä? Onko se esimerkiksi monimutkaista, työlästä, mahdollisuuksia tuova?
12. Mitä hyviä / huonoja puolia näkisit ketterän viitekehysten käyttämisen tilinpäätöksessä aiheuttavan?

### Liite 2 - Haastattelu

#### 1. Teema – nykyinen tilanne

- voisitko kuvailla, miten tilinpäätösprosessi on toteutettu tähän mennessä yrityksessä?
- mikä on toiminut / toimii nykyisessä toteutusmallissa?
- mikä vaatii kehittämistä nykyisessä toteutusmallissa?
- onko tiimillä tällä hetkellä mitään tapaa arvioida, miten tilinpäätösprosessi toteutui?
- kirjaako tiimi minnekään ylös, miten tilinpäätösprosessi toteutui?
- tehdäänkö tiimissä aktiivista työtä, esimerkiksi arviointien avulla, tilinpäätösprosessin kehittämiseksi?
- miten tiimissä mahdollistetaan jatkuva oppiminen / kehittyminen?

#### 2. Teema – ketterä viitekehys

- onko yrityksessä tiimin sisällä joskus kokeiltu ketteriä menetelmiä / ketterää viitekehystä?
- kokisitko ketterän viitekehysten hyödyllisenä?
- mitä toivoisit ketterän viitekehysten hyödyttävän tilinpäätösprosessissa?



- mitä vahvuuksia / heikkouksia uskoisit ketterän viitekehysten käyttöönoton sisältävän?
- mitä mielikuvia sinulle tulee ketterästä viitekehyksestä / kehittämisestä?

### 3. Teema - muutossuhtautuminen

- Suhtautuuko ulkoinen laskenta ketteriin viitekehyksiin avoimesti / suhtautuuko avoimesti uusiin menetelmiin?

## Liite 3

Tutkimusaiheeseen liittyvät tapaamiset ja koulutukset

Päivämäärä	Aihe	Osallistujat
7.9.2023	Excel-koulutus	Taloushallintotiimi: seitsemän osallistujaa
13.9.2023	Projektien statukset, tekoäly	Taloushallinto ja rahoitustiimit
15.2.2024	Excel-koulutus	Taloushallintotiimi: kuusi osallistujaa