

Jani Oksanen ja Anne Puura

**LASKENTATOIMEN PAINOTUKSEN MUUTTAMINEN
RAHOITUKSEN LASKENTATOIMESTA JOHDON
LASKENTATOIMEEN 80/20 -NÄKÖKULMAN AVULLA.**

Case: UPM-Kymmene Oyj:n Jokilaakson tehtaat,

Jämsänkoski ja Kaipola.

Laskentatoimen

Pro gradu- tutkielma

5.9.2000

Jyväskylän yliopisto
Taloustieteiden tiedekunta
Jyväskylä

ESIPUHE

Haluamme kiittää kaikkia tämän työn valmistumista edesauttaneita tahoja. Työmme kannalta ensiarvoisen tärkeää oli laadukkaiden haastatteluiden saaminen UPM-Kymmene Jokilaakson tehtailla työskenteleviltä henkilöiltä. Nämä haastattelut onnistuivat erinomaisesti sekä haastateltavien että haastattelijoiden tiukoista aikatauluista huolimatta. Kiitämme kaikkia näihin haastatteluihin osallistuneita henkilöitä.

Erityisesti kiitämme työmme ohjaajia, UPM-Kymmene Jokilaakson tehtaiden laskentapäällikkö Hannu Silvoa sekä Jyväskylän yliopiston taloustieteiden tiedekunnan professori KTT Ari Mannista.

Jani Oksanen ja Anne Puura

SISÄLLYSLUETTELO

TIIVISTELMÄ	4
1. JOHDANTO	5
2. TUTKIMUSASETELMA	7
2.1. Tutkimuksen lähtökohdat ja tutkimusongelma	7
2.2. Tutkimusote, tutkimusmenetelmä ja tutkimusaineisto	13
2.3. Tutkimuksen rakenne ja kulku	16
3. LASKENTATOIMEN KEHITTÄMINEN	17
3.1. Laskentatoimen roolit, tehtävät ja käyttö	17
3.2. Johdon laskentatoimen päätöksentekoa tukevat prosessit	18
3.2.1. Raportointi päätöksentekoa tukevana prosessina.	19
3.2.2. Strateginen liiketoiminnan suunnittelu, johdon valvonta ja operationaalinen kontrolli päätöksenteon tukena	24
3.2.3. Budjetointi päätöksenteon tukena.....	27
3.2.4. Kustannushallinnan merkitys laskentatoimen kehittämisessä.....	30
3.2.5. Investoinnit	32
3.3. Johdon informaatiojärjestelmien kehittämisen ja informaation merkitys laskentatoimen kehittämisessä	33
3.4. Inhimillisen tekijän merkitys laskentatoimen muutoksessa ja kehittämisessä	36
3.5. Organisaatiokulttuurin ja organisaatorakenteen merkitys laskentatoimen muutoksessa ja kehittämisessä	39

4. LASKENTATOIMEN PAINOTUKSEN MUUTTAMINEN RAHOITUKSEN LASKENTATOIMESTA JOHDON LASKENTATOIMEEN 80/20-NÄKÖKULMAN AVULLA. CASE: UPM-KYMMENE OYJ:N JOKILAAKSON TEHTAAT, JÄMSÄNKOSKI JA KAIPOLA	45
4.1. Case-yrityksen esittely	45
4.2. Uusi organisaatio ja uudet haasteet	47
4.3. 80/20-näkökulma laskentatoimen kehittämisessä.....	51
4.4. Sisäisten asiakkaiden tarpeet.....	54
4.4.1. Laskentatoimen rooli case-yrityksessä sisäisten asiakkaiden silmissä nyt ja tulevaisuudessa	54
4.4.2. Koulutustarve.....	61
4.4.3. Laskentatoimen tuottaman tiedon luotettavuus	63
4.4.4. Erilaisten laskelmien ja budjetoinnin kehittäminen.....	65
4.4.5. Raportoinnin kehittäminen	71
4.5. Tekijät, jotka ovat vaikuttaneet case-yrityksen laskentatoimen kehittämiseen.....	79
4.6. 80/20-suhteen muuttaminen.....	83
4.6.1. Laskennan aktiivisempi rooli.....	84
4.6.2. Kummi- tai yhteyshenkilö	87
4.6.3. Palvelusopimus	91
4.6.4. DW-palvelutoiminto ja laskentakuutio.....	92
4.6.5. Työvoimaresurssien rationalisointi.....	95
4.6.6 Laskentatoimen markkinointitoiminta.....	96
5. YHTEENVETO.....	101
6. JOHTOPÄÄTÖKSET	103
LÄHTEET	105

LIITTEET108

TIIVISTELMÄ

Oksanen, Jani Mikael

Puura, Anne Airi Orvokki

Laskentatoimen painotuksen muuttaminen rahoituksen laskentatoimesta johdon laskentatoimeen 80/20-näkökulman avulla. Case: UPM-Kymmene Oyj:n Jokilaakson tehtaot, Jämsänkoski ja Kaipola.

Jyväskylä: Jyväskylän yliopisto, 2000.

111 s.

Kauppätieteiden pro gradu –tutkielma

Tässä pro gradu –tutkielmassa tutkitaan case-yritys UPM-Kymmene Oyj:n Jokilaakson tehtaiden, Jämsänkosken ja Kaipolan, laskentatoimen painotuksen muuttamista rahoituksen laskentatoimesta johdon laskentatoimeen 80/20-näkökulman avulla. Nyt case-yrityksessä laskentaosaston työajasta käytetään 80% rahoituksen laskentatoimen ja 20% johdon laskentatoimen tehtäviin. Tutkimuksen tavoitteena on tutkia tarvetta ja keinoja muuttaa näiden laskentatoimen osa-alueiden suhde toisinpäin. Tutkielmassa selvitetään case-yrityksen laskentatoimen tämänhetkinen rooli laskentatoimen tuottaman tiedon hyödyntäjien näkökulmasta. Näitä laskentatoimen asiakkaiden näkemyksiä hyödyntäen pyritään kartoittamaan muutoksen todellinen tarve ja etsimään keinoja laskentatoimen 80/20-suhteen muuttamiseksi. Tutkimuksen keskeinen tulos on se, että tutkimuskohhteessa laskentatoimen kehittämiseksi ja sisäisten asiakkaiden palvelutarpeiden täyttämiseksi ei tarvitse muuttaa radikaalisti rahoituksen ja johdon laskentatoimen suhdetta. Laskentatoimen kehittämiseksi on case-yrityksessä keskityttävä jo olemassa olevien resurssien tehokkaampaan hyödyntämiseen. Tähän päästään suuntaamalla resurssit oikein ja olennaisiin asioihin keskittymällä.

AVAINSANAT: johdon laskentatoimi, 80/20-suhdeluku, laskentatoimen roolit, päätöksentekoa tukevat prosessit, sisäiset asiakkaat, laskentatoimi palvelutoimintona

1. JOHDANTO

Laskentatoimea voidaan käyttää moniin erilaisiin tarkoituksiin ja monin eri tavoin. Laskentatoimi on organisaatioissa sekä muutoksen aiheuttaja että muutoksen kohde. Laskentatoimi on keino, jolla tehdään näkyväksi valvottavat asiat. (Hopwood 1987, 22) Laskentatoimi tarjoaa yrityksen liiketoimista luotettavan kuvan eri käyttäjien tarpeisiin (Paton, Littleton 1940). Laskentatoimen kaikille käyttötavoille on yhteistä se, että laskentatoimi tuottaa pääasiassa numerotietoa, joka kuvaa organisaation ja sen ympäristön ilmiöitä. Laskentatoimen tuottama informaatio on siis välttämätöntä, jotta organisaatioita voidaan hallita. Laskentatoimen perinteisenä tehtävänä on pidetty informaation tuottamista välittömästi tai välillisesti organisaation johdon päätöksenteon tarpeisiin. (Ansari, Euske 1987, 551) Nykyään on yhä tärkeämpää, että kaikella laskentatoimen tuottamalla numerotiedolla on oltava informaatioarvoa, jotta siitä olisi hyötyä päätöksenteossa. (Tamminen 1990, 9-10)

Laskentatoimen tehtäväkenttää on pyritty myös laajentamaan niin, että laskentatoimi voi mm. tuottaa tietoa resurssien kohdistamispäätöksiä varten, motivoida yksilöitä haluttuun toimintaan, toimia valvonnan apuna, kasvattaa luottamusta päätöksiin epävarmoissa tilanteissa, tuottaa organisaation toimintaa oikeuttavaa tietoa ja antaa erityisaiheita koskevaa informaatiota. (Ansari, Euske 1987, 551)

Laskentatoimi ei ole pelkkä tekninen apuväline tai rationaalisen toiminnan mittari. Laskentatoimi on myös voimakkaasti kytkeytynyt organisaation rakenteeseen, organisaatiossa toimiviin ihmisiin, organisaation toimintaympäristöön ja organisaation noudattamaan strategiaan. Laskentatoimen odotetaan tarjoavan erilaisia apuvälineitä organisaation eri tilanteisiin ja organisaation eri käyttäjien tarpeisiin. (Ansari, Euske 1987, 551)

1980-luvun lopusta asti on esitetty runsaasti kritiikkiä johdon laskentatoimen nykyisestä käytännöstä. Nykyiset johdon laskentatoimen käytännöt on kehitetty jo 1925-luvulla ja viimeisten 75 vuoden aikana ei ole tapahtunut merkittäviä muutoksia (Johnson, Kaplan 1987, 1). Drury'n (1997, 831-834) mukaan tämä johtuu siitä, että kehitystyö mitä johdon laskentatoimessa on tehty, on jouduttu tekemään rahoituksen laskentatoimen ehdoilla. Johdon laskentatoimi on tästä syystä joutunut keskittämään toimintansa liiaksi yrityksen seinien sisäpuolelle, eikä yrityksen ulkopuolisen toimintaympäristön vaatimuksia ole tarpeeksi huomioitu ja siksi perinteinen johdon laskentatoimi ei tästä syystä vastaa tämän päivän valmistus- ja kilpailuympäristön asettamia vaatimuksia.

Kaplan ja Johnsonin (1987, 1) mukaan tämän päivän, rahoituksen laskentatoimen ”ohjausnuorassa” syntynyt, johdon laskentatoimen tuottama informaatio on vanhentunutta, vääristynyttä ja liian suurpiirteistä toimiakseen relevanttina yrityksen operatiivisen johdon päätöksenteon apuvälineenä.

Johdon laskentatoimen kehittäminen tukemaan päätöksentekoa on haaste, johon on vastattava. Päätöksenteon on perustuttava oikeanlaatuiseen, ajantasaiseen ja riittävän yksityiskohtaiseen tietoon, jotta yritys pysyy kilpailukykyisenä tai ylipäätään säilyy hengissä yhä kovenevassa yritysmaailmassa. Tässä työssä tarkastelemme asiaa yhden yrityksen näkökulmasta, joka yrittää siirtää pääpainon rahoituksen laskentatoimesta johdon laskentatoimeen ja miten johdon laskentatoimea voitaisiin kehittää täyttämään yrityksen tarpeet niin, että se tukisi mahdollisimman tehokkaasti päätöksentekoa.

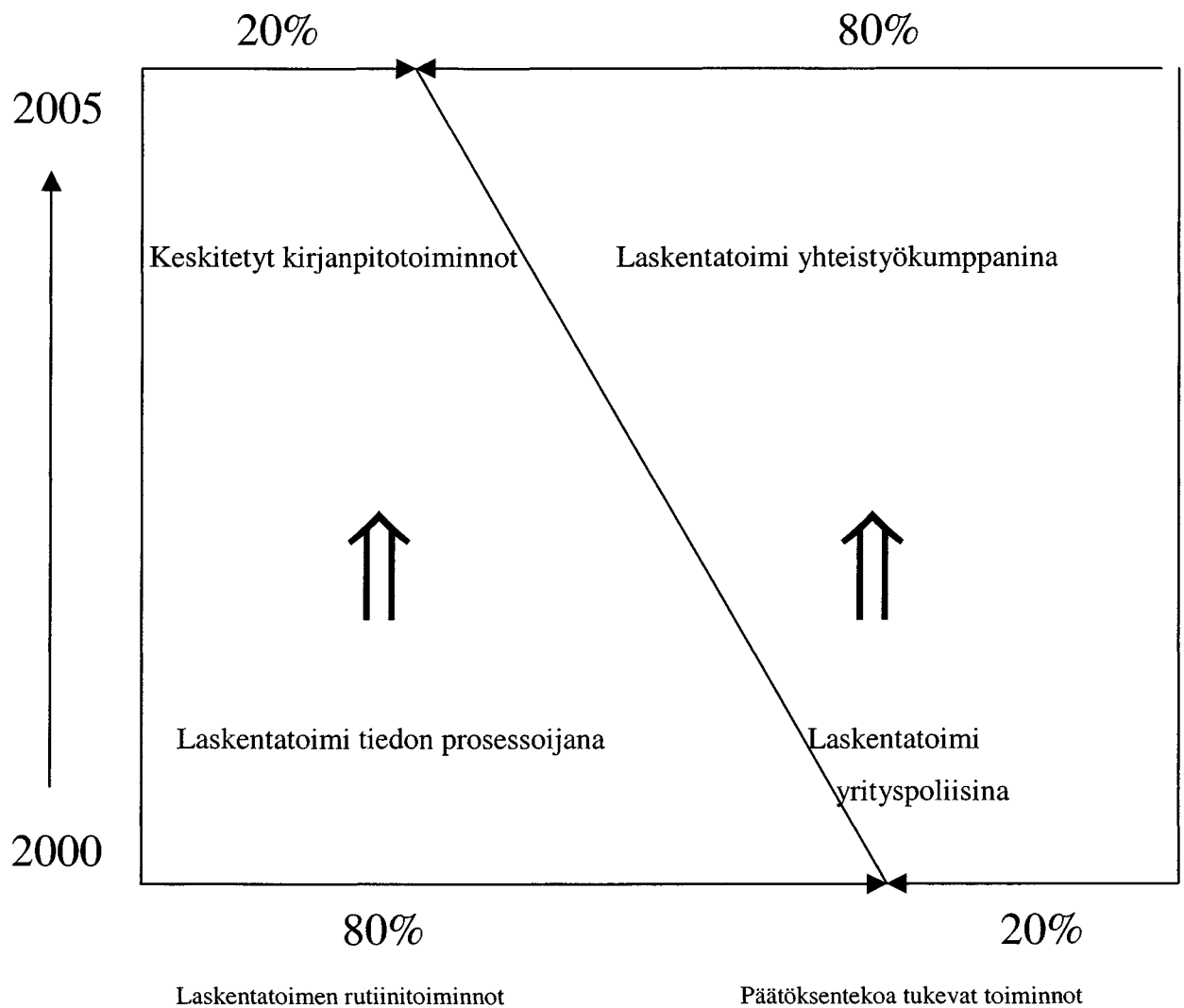
2. TUTKIMUSASETELMA

2.1. Tutkimuksen lähtökohdat ja tutkimusongelma

Tutkimus liittyy case-yrityksen kahteen projektiin, jotka ovat WWC-projekti ja Finance 2010-projekti. Projektit syntyivät muutostarpeesta, sillä case-yrityksen sisäisten asiakkaiden odotukset olivat huomattavasti kovemmat kuin nykyinen yrityksen toimintatapa pystyi asiakkaille tarjoamaan. Nämä muutosodotukset koskivat myös laskentatoimea muiden toimintojen joukossa.

Syitä eroihin asiakkaiden todellisten palvelutarpeiden ja nykyisten tuotettujen palveluiden välillä löytyy useita. Yhtenä tärkeimmistä syistä nähtiin yrityksen toiminnan heikko tehokkuus. Tässä huonolla toiminnan heikolla tehokkuudella tarkoitetaan sitä, että laskentatoimi ei toiminut sillä tasolla kuin mitä sen käytössä olevat resurssit edellyttäisivät. Huomattiin, että yrityksessä oli merkittävästi käyttämätöntä potentiaalia, myös laskentatoimessa. Tämän käyttämättömän potentiaalin valjastaminen oikeanlaiseen käyttöön nähtiin tuovan merkittävää parannusta yrityksen toimintaan; tehokkuus paransi ja asiakkaiden toiveet pystyttäisiin täyttämään paremmin.

Case-yrityksen teettämän tutkimuskartoituksen mukaan tutkimuskohteessa laskentatoimen työajasta käytetään nykyään noin 80% rahoituksen laskentatoimen tehtäviin, jotka eivät suoranaisesti tue johdon päätöksentekoa ja ainoastaan 20% käytetään johdon laskentatoimen niihin tehtäviin, jotka tukisivat johdon päätöksentekoa. (KUVIO 1)



Kuvio 1. 80/20-periaate.

Case-yrityksen teettämän tutkimuksen pohjalta tämä 80/20-suhde halutaan muuttaa tai jopa kääntää toisinpäin. Case-yrityksessä rahoituksen laskentatoimen rutiinit halutaan pienentää minimiinsä ja näin vapauttaa resursseja johdon laskentatoimeen. Tutkimusongelmana on laskentatoimen painotuksen muuttaminen rahoituksen laskentatoimesta johdon laskentatoimeen soveltaen 80/20-suhdeluvun näkökulmaa.

Tutkimuksen tarkoituksena on selvittää todellista tarvetta ja keinoja 80/20-suhdeluvun muuttamiselle. Tarkoitus on myös selvittää, että miten kohdeyrityksessä voitaisiin laskentatoimen tuottama informaatio ja palvelut muuttaa käyttäjien tarpeita vastaavaksi, jotta se tuottaisi enemmän lisäarvoa yrityksen perusliiketoiminnalle, sillä pelkkänä yrityspoliisina ja raporttikoneena laskentaosasto ei lunasta oikeutusta olemassaoloonsa.

Tutkimuksessa pyritään myös kartoittamaan tuottaako rahoituksen laskentatoimi riittävän luotettavaa raakatietoa johdon laskentatoimen tarpeisiin, sillä raakatiedon epäluotettavuus vaikeuttaa tai jopa voi estää johdon laskentatoimen tehokkaan kehittämisen. Tutkimuksessa selvitetään, että miten ajantasainen, oikeanlaatuinen tieto saataisiin tuotettua mahdollisimman kustannustehokkaasti ja nopeasti. Tärkeintä on tuotettavan tiedon laatu, eikä sen määrä, sillä vain oikeanlaatuinen tieto palvelee kustannustehokkaasti. Tuotettavan tiedon täytyy olla laadultaan sellaista, että se on tehokkaasti hyödynnettävissä. Tiedon täytyy tukea kaikkien sitä käyttävien päätöksentekoa.

Kehitettäessä johdon laskentatoimea on muistettava, että laskentatoimen kaksi eri osa-aluetta, rahoituksen ja johdon laskentatoimi, ovat toisiaan tukevia toimintoja. Organisaation laskentatoimea kehitettäessä tarkoitus ei ole laskentatoimen osien erottaminen, vaan organisaation laskentatoimen resurssien uudelleen allokoiminen siten, että pääpaino on päätöksentekoa tukevissa toiminnoissa, eikä tilivelvollisuuden toteuttamisessa. Tutkimuksessa yritetään selvittää, miten muuttaa laskentatoimen roolia menneen tiedon keräilijästä, tallentajasta ja varastojasta uuden tiedon dynaamiseksi tuottajaksi tulevaisuuden päätöksentekoa ja toiminnan suunnittelemista varten.

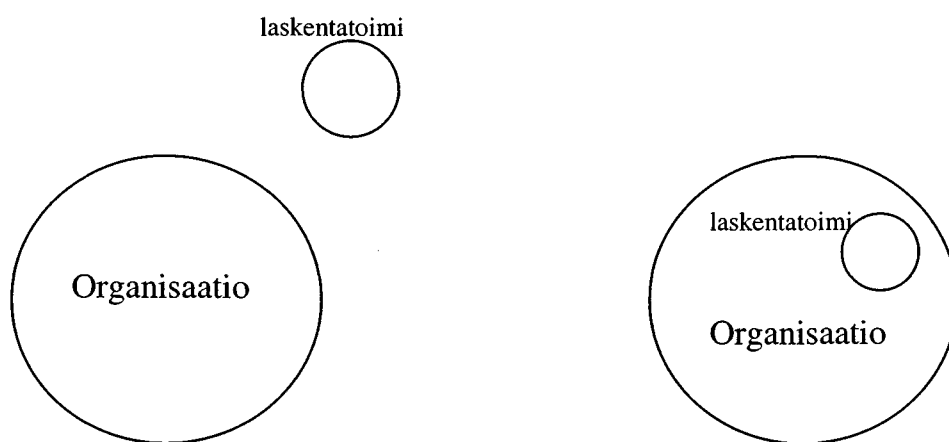
UPM-Kymmenen teettämässä tutkimuskartoituksesta kävi ilmi, että laskentatoimi ei palvele perusliiketoimintaa sillä tavalla kuin se olisi tarkoituksenmukaista. Laskentatoimen tulisikin päästä paremmin mukaan ydinliiketoiminnan tukemiseen osallistumalla toimintaorganisaatioiden toimintaan entistäkin pontevammin. Nykyisellään laskentatoimen koetaan tutkimuksen mukaan toimivan ikään kuin perusorganisaation ulkopuolella. Talousosasto on paikka, johon osastot lähettävät raakatietoa. Tämän jälkeen laskentatoimi käsittelee tiedon luettavampaan muotoon, jonka se lähettää takaisin tuotanto-osastolle. Tutkimuksen mukaan talousfunktio koetaan irrallisena toimintana (KUVIO 2).

NYKYTILANNE

→ laskentatoimi organisaation ulkopuolella

TAVOITETILANNE

→ laskentatoimi organisaation sisällä

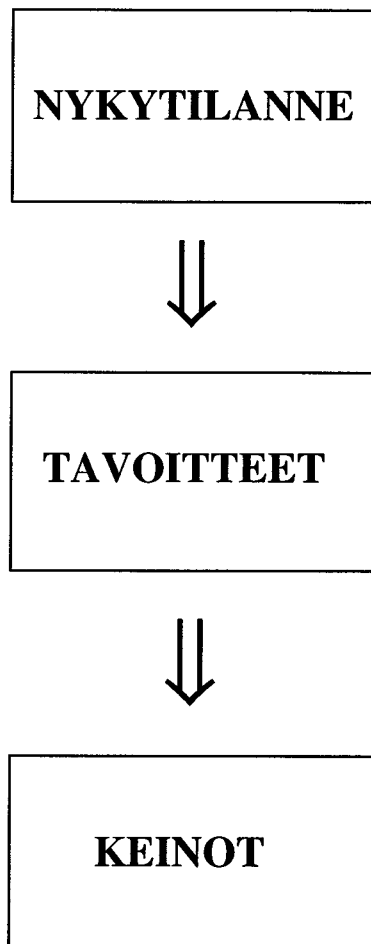


Kuvio 2. Laskentatoimen rooli tutkimusorganisaatiossa nyt ja tulevaisuudessa.

Tutkimuksemme tarkoituksena onkin selvittää onko tilanne Jokilaakson tehtaissa UPM-Kymmenen toimesta tehdyn tutkimuskartoituksen mukainen ja jos on, kuinka laskentatoimi saataisiin tuotanto-osastojen toimintaan entistä tiiviimmin mukaan.

Itse 80/20- periaatteen takana oleva ajatus on myös mielenkiintoinen. Mielenkiintoiseksi asian tekee se, että jos työntekoaikojen suhde johdon ja rahoituksen laskentatoimen välillä on todella esitetyn kaltainen, on laskentatoimen piirissä toimineet henkilöt tehneet vuosikymmeniä asioita väärässä suhteessa. Tutkimme onko laskentatoimen alueella toiminnan painotus todellakin ollut väärin vai onko suhdeluku ainoastaan konsulttien keksimä ”iskulause”.

Tutkimuksen rakenne koostuu kolmesta osasta niin, että ensin selvitetään missä ollaan nyt ja miksi (nykytilanne), miksi muutosta tarvitaan, mihin ollaan menossa (tavoitteet) ja miten haluttuihin tavoitteisiin päästään (keinot) (KUVIO 3).



Kuvio 3. Tutkimuksen rakenne.

Nykytilannetta ja muutostarpeita kartoitettiin haastattelemalla case-yrityksen laskentaosaston sisäisiä asiakkaita. Haastattelujen avulla haluttiin selvittää, että onko laskennan asiakkaiden mielestä muutokselle todellista tarvetta ja mitä mieltä sisäiset asiakkaat ovat nykyisestä laskennan palvelutasosta. Haastattelun tuloksia analysoimalla pyrittiin selvittämään miten 80/20-periaatetta soveltaen saavutetaan case-yrityksen tavoite siirtää painotus johdon laskentatoimesta rahoituksen laskentatoimeen ja täytettäisiinkö näin sisäisten asiakkaiden tarpeet.

Tutkimuksen lopussa esitellään mahdollisia keinoja halutun muutoksen aikaansaamiseksi ja sitä, millaisiin mahdollisiin laskentaorganisaation uudelleenjärjestelyihin tulisi ryhtyä, jotta sisäisten asiakkaiden tarvitsemat laskentapalvelut voidaan tuottaa ja näin saavuttaa asetetut muutostavoitteet.

Tutkimuksen kohteena oleviksi asiakkaiksi määriteltiin Jokilaakson tehtaiden sisäisistä asiakkaista Jokilaakson tehtailla työskentelevät sisäiset asiakkaat. Haastatteluiden kohderyhmäksi valittiin osaston johtajat, tuotantopäälliköitä ja joukko asiakaspalvelupäälliköitä, koska heidän oletettiin olevan myös johdon laskentatoimen tuottaman tiedon aktiivisimpia käyttäjiä.

Tutkimus toteutettiin haastattelemalla neljän viikon aikana 21 henkilöä, joista kahdeksan oli ns. tehtaiden yhteisiä resursseja eli henkilöitä, jotka työskentelevät Jokilaakson molemmissa tehtaissa, Kaipolan ja Jämsänkosken tehtaissa. Haastatelluista kuusi työskenteli ainoastaan Jämsänkoskella ja loput seitsemän Kaipolassa. Näin tehdyn otoksen katsottiin olevan riittävän kattava ja molempia tehtaita tasapuolisesti kohteleva.

2.2. Tutkimusote, tutkimusmenetelmä ja tutkimusaineisto

Johdon laskentatoimen tutkimus on luokiteltu kahteen pääluokkaan, kvantitatiiviseen ja käyttäytymispainotteiseen eli kvalitatiiviseen tutkimukseen. (Laughlin, Lowe 1990, 20)

Tämä työ on kvalitatiivinen tutkimus. Varton (1992) mukaan laadullisessa tutkimuksessa noudatettava yleinen tutkimusasette on merkityksen paradigma. Se tarkoittaa tutkimusasettettä, jossa on otettu huomioon ainakin seuraavat piirteet. Ensinnäkin ihminen ja elämismailma otetaan laadullisena ainutlaatuisena tutkimuskohteena, jossa tutkimuskohteen jäsentymisen on kokonaisvaltaista ja tutkimus sekä tutkija kuuluvat samaan elämismailmaan. Tätä kutsutaan osallistuvan filosofian menetelmäksi. Tutkimusasetteeseen kuuluu myös se, että tutkimus koskee merkityksiä. Sekä tulkinta että ymmärtäminen (hermeneuttinen menetelmä) ovat viimekätiset menetelmät tutkimuksessa. Tutkimukseen kuuluu myös tutkijan oma erittely tutkimustyöstä sekä tieto siitä, että tutkimuksen tiedetään muuttavan sekä tutkijaa että tutkittavaa. (Varto 1992, 57-58)

Työmme tutkimusote on tulkitseva tutkimus. Tulkitsevassa tutkimuksessa tutkijalla on tulkintatehtävä. Tutkijan tehtävä on selittää tutkittavaa kohdetta ja siitä tehtyjä havaintoja. Tutkija esittää tutkimuksen kohteesta oman käsityksensä, tulkintansa. Tutkijan tehtävä on löytää tutkimuksen kohteesta jotain, jolla on merkitystä, ja tuottaa siitä tulkinta. (Tamminen 1993, 72 -78).

Työn tutkimusmenetelmä on case-menetelmä. Robert K. Yinin (Yin 1987, 22 - 23) mukaan case-tutkimuksen tarkoitus on yrittää valaista tutkimuskohteesta tehtyjä johtopäätöksiä: miksi ne on tehty, miten ne on saatu aikaan ja minkälaisin tuloksin. Case-tutkimus on empiirinen kysely, joka tutkii tämän hetkisiä ilmiöitä tosi-elämässä ja jossa käytetään useita eri tiedonlähteitä.

Tulkintaa lähellä olevia tutkimusmenetelmiä ovat osallistuva havainnointi ja teemahaastattelu (Tamminen 1993, 93, 100). Tiedon hankinnassa pääasiallisena menetelmänä on käytetty haastatteluja (liite 1), joita tehtiin 21 kappaletta. Teemahaastattelussa haastattelija pyrkii toimimaan katalysaattorina haastateltavien puhumiselle. Haastatteluiden pohjalta on tehty tulkintoja, joita haastateltavat eivät ehkä pysty tekemään, koska elävät liian kiinteästi omaa todellisuuttaan (Tamminen 1993, 99).

Tutkimuksen empiirinen aineisto koostuu osaksi teemahaastatteluista ja niiden tulkinnasta (Hirsjärvi 1998). Teemahaastatteluiden pohjalta on tehty tulkintaa haastateltavien todellisuudesta. Tulkitsevassa tutkimuksessa kaksi ihmistä on vuorovaikutustilanteessa: tutkija ja tutkittava. Kummallakin on oma todellisuutensa ja tutkijan tehtävä on uppoutua tutkittavan todellisuuteen niin, että hän yrittää opetella tutkittavan todellisuutta. Tämän jälkeen tutkija tulkitsee löytämänsä asiat kielellisesti kirjoittamalla raportin ja yrittää näin välittää löydetyn asiat muillekin. (Tamminen 1993, 86, 99)

Haastateltavat valittiin niin, että he edustivat eri organisaatiotasolla olevia päätöksentekijöitä. Haastatteluilla haluttiin kartoittaa sisäisten asiakkaiden tarpeita ja laskentatoimen nykyistä palvelutasoa. Haastateltavat kuuluivat joko tehtaan johtoryhmään tai osaston johtoryhmään ja he olivat osastonjohtajia, tuotantopäälliköitä tai asiakaspalvelupäälliköitä. Haastateltavat valittiin niin, että myynti, tuotanto ja kaikki tukipalveluosastot olivat edustettuina, jotta kartoitus olisi riittävän laaja. Haastateltavien valinnassa huomioitiin se myös, että he edustivat tasaisesti kumpaakin tehdasta.

Teemahaastattelut pohjautuvat ns. vapaaseen keskusteluun, jonka tukena on kysymysrunko (Liite 1). Haastattelut olivat luonteeltaan teemahaastatteluja, eivätkä ne pohjautuneet mihinkään tiukkoihin kysymyksiin, vaan lähinnä tiettyjä aihepiirejä koskeviin kysymyksiin.

Haastattelupyynnöt lähetettiin ao. henkilöille kaksi viikkoa ennen varsinaista haastattelua, jolloin haastateltaville jäi kylliksi aikaa perehtyä kysymyksiin ennen varsinaisia haastatteluja. Haastattelut dokumentoitiin suoraan haastattelusta paperille ja lisäksi käytettiin muistin tukena ääninauhaa. Haastatteluihin haastateltavat suhtautuivat myönteisesti ja ainoastaan kaksi haastattelua jouduttiin peruuttamaan ajanpuutteen vuoksi. Keskimäärin haastattelut kestivät 1 tunnista 1,5 tuntiin. Haastattelukierros tehtailla kesti yhteensä neljä viikkoa.

Haastateltavat olivat paria poikkeusta lukuun ottamatta insinöörejä tai diplomi-insinöörejä ja he olivat toimineet kyseisessä tehtävässään jo useita vuosia. Haastatteluja helpotti huomattavasti, että miltei kaikilla haastateltavilla oli selvä näkemys laskentatoimesta. Näkemyseroja oli sekä eri organisaatiotasolla toimivien ihmisten välillä että eri tehtaissa työskentelevien henkilöiden välillä. Vaikka haastatelluilla oli erilaisia näkemyksiä laskentatoimesta, niin silti tutkimuksessa löytyi muutama yhteinen päälinja näkemysten suhteen.

Tiedon hankinta tapahtui myös osallistuvan havainnoinnin avulla osallistumalla erilaisiin kokouksiin. Tämä oli mahdollista, koska toinen tutkimuksen tekijöistä työskenteli tutkittavassa yrityksessä. Osallistuvalla havainnoilla pystyttiin tukemaan tehtyjä havaintoja.

Toisaalta tutkimuksessa hyödynnettiin historiallista aineistoa, jolloin reaaliaikainen osallistuminen ei ole edes mahdollista. Tutkimuksen empirian kirjallisena lähdeaineistona ovat olleet yrityksen toimintakertomukset, historiikit, sisäiset muistiot, toimintaohjeet, yhtiöstä aiemmin tehdyt tutkimukset, henkilökunta- ja asiakaslehdet sekä lehtiartikkelit.

2.3. Tutkimuksen rakenne ja kulku

Tutkimusasetelman määrittämisen jälkeen teoriaosassa käsitellään laskentatoimen erilaisia rooleja ja käyttötarkoituksia, johdon laskentatoimen päätöksentekoa tukevia prosesseja, inhimillisen tekijän vaikutusta laskentatoimen muutoksessa ja kehittämisessä sekä organisaatiokulttuurin ja organisaatorakenteen muuttumisen merkitystä laskentatoimen muutoksessa ja kehittämisessä.

Tutkimuksen empiriaosassa käsitellään case-yrityksen laskentatoimen fokuksen muuttamista rahoituksen laskentatoimesta johdon laskentatoimeen. Empiriassa esitellään ensin tutkimuskohde eli case-yritys UPM-Kymmene Jokilaakson tehtaait, Jämsänkoski ja Kaipola ja myös toimiala, jolla tutkittava case-yritys toimii. Sitten käydään läpi ne case-yrityksen projektit, joihin tämä tehty työ liittyy ja ne syyt, jotka ovat halutun muutoksen takana. Tämän jälkeen tutkitaan 80/20-periaatteen näkökulmasta rahoituksen ja johdon laskentatoimen tämän hetkistä suhdetta, case-yrityksen laskentatoimen kehittämistä ja samalla koko organisaation toiminnan tehostamista UPM-Kymmenen Jokilaakson tehtailla.

Seuraavassa osiossa haastatteluiden pohjalta selvitetään millaisena laskentatoimen rooli nähdään nyt tehtailla, miten sen roolin toivotaan tulevaisuudessa muuttuvan case-yrityksessä ja millaisia ovat sisäisten asiakkaiden todelliset muutostarpeet. Tämän jälkeen pohditaan seikkoja, jotka ovat mahdollisesti vaikuttaneet case-yrityksen laskentatoimen kehittymiseen sellaiseksi kuin se nyt on. Sitten haastatteluissa ilmenneiden palvelutarpeiden pohjalta selvitetään tarvetta ja keinoja muuttaa painotusta rahoituksen laskentatoimesta johdon laskentatoimeen 80/20-suhdeluvun näkökulmasta. Lopuksi on yhteenveto ja johtopäätökset.

3. LASKENTATOIMEN KEHITTÄMINEN

3.1. Laskentatoimen roolit, tehtävät ja käyttö

Laskentatoimi muodostuu kahdesta eri osa-alueesta, johdon laskentatoimesta ja rahoituksen laskentatoimesta. Rahoituksen laskentatoimi käsittelee pääasiassa tuloksen laskemista ja jakamista eri rahoituslähteiden näkökulmista. Johdon laskentatoimi kattaa laajasti kaiken sen laskentatoimen, jonka tarkoituksena on palvella yrityksen johtamista. (Vehmanen, Koskinen 1997, 28-39)

1900-luvun alussa kuviteltiin, että yritystä voitaisiin johtaa pelkkien numeroiden perusteella. Rahoituksen laskentatoimen tuottamaa tietoa käytettiin suoraan yrityksen johdon päätöksenteon tukena. Johdon laskentatoimen järjestelmät nähtiin vähemmän tärkeänä organisaation toiminnan ohjauksessa ja strategian muodostamisessa. Kustannuslaskentajärjestelmien suunnittelu jäi tilintarkastajien ja kirjanpitäjien vastuulle, koska informaatioteknologia oli niin kehittymätöntä, ettei ollut kustannustehokasta ylläpitää kahta erillistä järjestelmää liikkeenjohdollisiin tarkoituksiin ja ulkoiseen raportointiin. Tietotekniikan kehittyessä ei johdon laskentatoimi kuitenkaan kehittynyt samaa vauhtia, vaan sen kehitys oli edelleen sidottu rahoituksen laskentatoimen kehitykseen. (Johnson, Kaplan 1987, 13)

Yritysten kasvu ja monialaistuminen, markkinoiden kehittyminen, kilpailun kiristyminen ja valmistusprosessien monimuotoistuminen ovat kasvattaneet huomattavasti yritysjohton tarvetta saada parempaa informaatiota päätöksentekoa varten esim. yrityksen kustannusrakenteesta. Rahoituksen laskentatoimi ei tue yrityksen ydinliiketoimintaa huolehtimalla tilivelvollisuuden toteuttamisesta, mutta se voi tukea sitä tuottamalla raakatietoa, jota muokkaamalla johdon laskentatoimi pyrkii tuottamaan yrityksen johdolle päätöksenteossa tarvittavaa informaatiota. (Johnson, Kaplan 1987, 1-11)

Itse asiassa kaikki raakatieto, jota johdon laskentatoimessa käytetään laskelmia tehtäessä, on peräisin niistä kirjauksista ja muista kirjanpidollisista toimenpiteistä, joita rahoituksen laskentatoimessa tuotetaan. Tästä syystä rahoituksen laskentatoimea ei saisi missään tapauksessa sivuuttaa pohdittaessa johdon laskentatoimen kehittämistä. Pikemminkin tulisi kiinnittää huomiota siihen, että rahoituksen laskentatoimi voi tukea johdon laskentatoimen tavoitteita ja pyrkimyksiä tuottamalla luotettavaa raakatietoa, jonka pohjalta johdon laskentatoimi voi tuottaa luotettavaa informaatiota päätöksenteon tarpeisiin. Kehitettäessä johdon laskentatoimea nämä laskentatoimen kaksi eri osa-aluetta on siis nähtävä toisiaan tukevinä toimintoina. Johdon laskentatoimen kehittämisessä ei ole kysymys laskentatoimen osien erottamisesta, vaan yrityksen laskentatoimen resurssien uudelleen allokoimisesta siten, että pääpaino on päätöksentekoa tukevissa toiminnoissa, eikä tilivelvollisuuden toteuttamisessa. (Johnson, Kaplan 1987, 1-11)

3.2. Johdon laskentatoimen päätöksentekoa tukevat prosessit

Johdon laskentatoimen rooli johtamisessa on auttaa organisaatiota toiminnan suunnittelussa, valvonnassa, organisoinnissa ja kommunikoinnissa sekä henkilöstön motivoinnissa (Drury 1997, 14-15). Drury (1997) mukaan johdon laskentatoimen päätarkoitus on auttaa organisaatiota päätöksenteossa. Päätöksenteko on viisivaiheinen ja kolmeosainen prosessi, joka muodostuu suunnittelu-, päätöksenteko- ja valvontaprosesseista. Johdon laskentatoimen päätöksentekoa tukevat prosessit voidaan jakaa viiteen pääluokkaan, joita ovat strateginen liiketoiminnan suunnittelu, budjetointi, kustannushallinta, investointipäätökset ja muu raportointi. (Drury 1997, 4-12)

3.2.1. Raportointi päätöksentekoa tukevana prosessina.

Tutkimamme 80/20- suhdeluvun mukaisesti johdon laskentatoimen osuutta laskentatoimen tekemästä työajasta tulisi lisätä nykyisestä huomattavastikin. Yksi johdon laskentatoimen näkyvimmistä ja tunnetuimmistakin muodoista on raportointi eri muodoissaan.

Yrityksen taloutta koskevien tietojen kerääminen on tärkeätä, mutta kerätty tieto on vielä osattava käyttää hyödyksi. Yrityksen tapahtumista on annettava tietoa monille erilaisille yrityksen sidosryhmille sekä ulkoisille että sisäisille. Laskentatoimen eri osa-alueista johdon laskentatoimen tehtävä on lähinnä tuottaa tietoa organisaation sisäisten asiakkaiden päätöksentekoa varten ja rahoituksen laskentatoimen tehtävänä on tuottaa tietoa ulkoisten sidosryhmien tarpeisiin. (Drury 1997, 4)

Ulkoisia sidosryhmiä ovat mm. verottaja, asiakkaat ja rahoittajat. Sisäisistä sidosryhmistä yrityksen operatiivinen johto on laskentatoimen tuottamien raporttien ensisijainen ”asiakspiiri”, joka tarvitsee tietoa yrityksen toiminnan suunnitteluun ja ohjaukseen. Mitä suurempi on henkilön vastuu ja vastuualue, sitä enemmän hän tarvitsee raportteja. Kun organisaatiossa hajautetaan vastuuta on myös raportointia kehitettävä. Yleensä raportointia joudutaan tällaisessa yhteydessä lisäämään huomattavastikin ja sen laatuun joudutaan kiinnittämään erityistä huomiota, koska turhien raporttien teko maksaa. Yleisesti ottaen raportoinnilla tarkoitetaan erilaista tiedon antamista ja ilmoitusta tapahtuneesta tai parhaillaan tapahtuvasta. (Riistama, Jyrkkiö 1994, 377-378)

Laskentatoimen raportoinnilla tarkoitetaan tarkoituksenmukaisessa kirjallisessa muodossa annettuja ilmoituksia yrityksen toteutuneista tuotoista ja kustannuksista sekä niiden perustana olevista määrällisistä luvuista. Raporttiin saattaa sisältyä myös toteutuneiden lukujen lisäksi tavoitteellisia lukuja esim. budjettien tarkkailuraporteissa. (Riistama, Jyrkkiö 1994, 377-378)

Laskentatoimen tuottamista raporteista tärkeimpiä ovat ns. tarkkailuraportit. Toiminnan tarkkailu tapahtuu havainnoimalla poikkeamia suunnitelmista, yleensä budjetista ja kiinnittämällä huomiota näiden poikkeamien vaikutuksiin. Tarkkailun lisäksi raporteja käytetään myös erilaisissa yrityksen strategiaa tai lähiaikoja koskevassa suunnittelussa. Raporteista yritetään löytää erilaiset kehitysuunnat, joiden perusteella voidaan ennakoida tulevaa kehitystä ja muuttaa nykyistä toimintatapaa tarpeen mukaan. Nykyään lisääntyvä raportoinnin muoto on yrityksen henkilöstöön kohdistuva raportointi. Esimerkiksi henkilöstön koulutuksessa voidaan käyttää apuvälineinä erilaisia raporteja, joissa tiedotetaan mm. tavoitteiden saavuttamisesta, poikkeamista ja niiden vaikutuksista. (Riistama, Jyrkkiö 1994, 377-378)

Tietotekniikan kehittyminen on mahdollistanut mitä moninaisempien raporttien tuottamisen nopeasti, mutta raporttien tuottamisnopeus tai suuri raporttimäärä eivät kuitenkaan takaa laskentatoimen asemaa pätevänä ja luotettavana informaation tuottajana. Tietojenkäsittelyn kehittyminen on mahdollistanut laskentatoimen informaation tuottamisen kustannustehokkaasti. Kuitenkaan johdon laskentatoimen informaatiota ei kannata tuottaa, jollei se ole relevanttia ja siitä saatava hyöty ei ole kustannuksia suurempi. Tämä periaate pätee yleisesti muuhunkin yrityksen toimintaan. (Drury 197, 4, 7)

Raporttien laadinnan keskeisimpiä asioita ovat laadittavan raportin sisältö, ajoitus ja luettavuus. Kaikkia näitä kolmea eri osa-aluetta tulemme tutkimaan myös kohdeyrityksemme, sillä onhan raportoinnin laatu juuri yksi tärkeimmistä tutkimuskohteistamme. Raporttien sisällön laadinnassa on huomioitava erityisesti raporttien hyväksikäyttäjien tarpeet ja niiden on sisällettävä raportin lukijalle merkityksellistä ja riittävän perusteellista informaatiota. (Riistama, Jyrkkiö 1994, 380-381)

Raporttien sisältämä tieto on oltava myös oikea-aikaista tietoa käyttäjän kannalta. Raportit voidaan jakaa niiden ajoituksen perusteella periodiraportteihin ja tilannekohtaisiin raportteihin. Periodiraportit ovat ns. rutiiniraportteja, jotka laaditaan samanlaisessa muodossa toistuvasti säännöllisin väliajoin ja ne perustuvat yleensä kirjanpidon yhteydessä suoritettuun tietojen ryhmittelyyn. Tilannekohtaiset raportit taas laaditaan tarpeen mukaan ja ne on yleensä tarkoitettu jonkin ongelman ratkaisun perustaksi. Tilannekohtaisia raportteja varten joudutaan usein muokkaamaan kirjanpidon luokiteltuja tietoja. (Riistama, Jyrkkiö 1994, 380-381)

Kohdeyrityksessämme raportointi on tähän asti perustunut pitkälti periodiraporttien varaan, joten 80/20-suhdeluvun yksi muuttamisen apuväline saattaisi olla juuri tilannekohtaisten raporttien tehokkaampi käyttäminen.

Raporttien sisällön tulisi vastata niiden käyttäjien informaation tarvetta. Jotta raportin sisältö vastaisi vastaanottajan informaation tarvetta, on laskentatoimen ja raportin vastaanottajan yhteistyö välttämätöntä. Laskentatoimen tehtävänä on toimia neuvonantajana, joka on selvillä siitä, mitä kaikkia toimintoja raportin vastaanottajalla on valvottavanaan ja mitä ongelmia hän joutuu ratkaisemaan. Tuotettavan tiedon suurellakaan määrällä ei ole merkitystä, jos tuotettu tieto ei ole käyttäjien hyödynnettävissä. (Riistama, Jyrkkiö 1994, 377-378,382) Juuri tätä Riistaman ja Jyrkkiön kirjan mukaista informaatiotarpeen tyydytystä varten tämä meidänkin tutkimus alunperin pyydettiin tekemään. Tämä ollaan havaittu kohdeyrityksessämme epäkohdaksi juuri tiedon tarpeen kartoituksen osalta.

Raporttien on oltava myös helposti luettavia, jotta lukija ymmärtää raportin sanoman. Jos raporttien sisältöjä ei ymmärretä on niitä mahdoton hyödyntää päätöksentekoa tukevissa tehtävissä. Raporttien tehokkuus riippuu paljolti myös siitä, miten helposti luettavia ne ovat. Luettavuuteen vaikuttavat hyvin monet erilaiset seikat. Ensinnäkin raporteissa käytetyn kielen tulee olla sellaista, että vastaanottajan on helppo ymmärtää sitä. Usein raporttien vastaanottajat eivät ole laskentatoimeen perehtyneitä, joten hankalien laskentatermien käyttöä tulisi välttää. Raportista on ilmentävä mm. sen sisältö, ajanjakso, toiminto, käytetyt mittayksiköt, raportin laatija, laadinta-ajankohta ja jakelu. (Riistama, Jyrkkiö 1994, 377-378,382)

Hyvä raportointijärjestelmä edellyttää myös sitä, että vastuun ja vallan jako on suoritettu tarkoituksenmukaisesti organisaatiossa ja siitä on tiedotettu riittävästi. (Riistama, Jyrkkiö 1994, 379-380)

Koska kohdeyrityksemme on suhteellisen suuri, on raportoinnilla tärkeä rooli yrityksen jokapäiväisessä toiminnan hallinnassa. Kaikki nämä hyvälle raportille määritellyt periaatteet ovat keskeisiä teemoja kun haastattemme ihmisiä kohdeyrityksessämme. Haastattelujen perusteella toivomme saavamme selville, mitkä osa-alueet vaativat UPM-Kymmenen Jokilaakson tehtailla erityistä huomiota.

Kun raportit laaditaan niiden käyttäjien tarpeiden perusteella, voidaan raportit ryhmitellä sen mukaan mille organisaatiotasolle ne laaditaan. Organisaatiohierarkian mukaan voidaan raportit jakaa seuraavanlaisiin luokkiin: ylimmän johdon raportit, toimintojen johdon raportit, osastojen johdon raportit ja esimiesportaan raportit. Ylimmän johdon raporteihin luetaan mm. tuloslaskelmat, taseet ja rahoitusraportit. Toimintojen johdon raporteja ovat mm. myyntikehitystä kuvaavat raportit sekä valmistusmäärä- ja tuotannontekijöiden käyttöraportit.

Osastojen johdon raportit sisältävät tietoja valmistuspalkoista ja valmistusaineista, välillisistä kustannuksista, hintaeroista ja määräeroista. Esimiesportaant raportit käsittelevät mm. työtuntien määrää, aineskäytön määriä ja standardien määräeroja. (Riistama, Jyrkkiö 1994, 379-380)

Voidaan myös sanoa, että mitä korkeampi organisaation hierarkiataso on, sitä suurempi paino on markkamääräisillä luvuilla. Tämä johtuu siitä, että yrityksen ylin johto on vastuussa yrityksen toiminnan kannattavuudesta. Organisaation alemmilla hierarkiatasoilla paino on määrällisillä luvuilla, koska alempien hierarkiatasojen henkilöt voivat vaikuttaa eniten juuri toiminnan taloudellisuuteen ja tehokkuuteen. Raporttien laatimista voidaan nopeuttaa joskus huomattavastikin tyytymällä osittain arvioihin tai pyöristettyihin lukuihin. (Riistama, Jyrkkiö 1994, 379-381)

Arvioituja ja pyöristettyjä lukuja käytettäessä on kuitenkin mietittävä tarkkaan mihin käyttöön luvut tulevat. Jos lukuja pyöristellään liikaa tai ne ovat täysin arviolukuja, ei niitä voida käyttää juurikaan päätöksenteon tukena vaan ne soveltuvat parhaiten erilaisiin tarkkailuraportteihin. Raporttien tarkkuuden vaatimus riippuu paitsi raporttien käyttötarkoituksesta myös siitä kuka niitä käyttää. Esimerkiksi johdon laskentatoimen tuottamien, operatiivisen johdon käyttämien raporttien tarkkuustasoksi yleensä riittävät tuhannet markat. Rahoituksen laskentatoimessa laskentahenkilöstö pyrkii kuitenkin yleensä pennin tarkkuuteen. (Riistama, Jyrkkiö 1994, 379-381)

3.2.2. Strateginen liiketoiminnan suunnittelu, johdon valvonta ja operationaalinen kontrolli päätöksenteon tukena

Organisaation valvonta- ja kontrollitoiminta muodostuu kolmesta osasta; strategisesta suunnittelusta, johdon valvonnasta ja operationaalisesta valvonnasta. Ackoffin (1981) mukaan suunnittelu on halutun tulevaisuuden suunnittelua ja keinojen kehittämistä halutun tulevaisuuden saavuttamiseksi. Strateginen liiketoiminnan suunnittelu on pidemmän aikavälin (1-5 vuotta) tavoitteiden asettelua. (Drury 1997, 463-465)

Pidemmän aikavälin suunnittelu sisältää kehykset strategian suunnittelulle, strategisten liiketoimintayksiköiden strategiat sekä suunnitelmat, yksityiskohtaiset ohjeistukset ja helposti havainnoitavissa olevat tavoitteet eri liiketoimintayksiköille.

Strateginen liiketoiminnan suunnittelu varmistaa sen, että organisaatiossa työskennellään kohti yhteisiä tavoitteita ja sitä, että keinot yhteisten tavoitteiden saavuttamiseksi ovat samankaltaiset. Kun yhteinen suunta on sisäistetty läpi koko organisaation niin silloin organisaatiossa toimijat osaavat tehdä päätöksiä, jotka tukevat yhteisten tavoitteiden saavuttamista. (Drury 1997, 463-465)

Vaikka suurin osa pidemmän ajan linjauksista tulee suoraan UPM-Kymmenen konsernihallinnosta, on sen alaisilla yksiköilläkin mahdollisuus vaikuttaa koko konsernin operatiiviseen toimintaan juuri strategisen suunnittelun kautta. Tehtaat voivat mm. varmistaa tulevaisuuden investointien saamisen toimimalla tehokkaasti ja tätä kautta osoittamalla konsernihallinnolle, että tehtäisiin kannattaa tulevaisuudessakin investoida.

Investoinnit ovat kohdeyrityksemme kaltaisen, suuren prosessiteollisuutta harjoittavan tehdaskokonaisuuden elinehto. Jos investoinnit tehtaalle loppuvat, alenee koneiden tehokkuus ja sitä kautta toiminta käy yhä kannattamattommaksi. Jos tilanne pahenee entisestään, eikä investointeja saada, saatetaan koko toiminta joutua lopettamaan kannattamattomuuden vuoksi. Tästä syystä tehtaiden on oltava koko ajan tietoisia omasta tilanteestaan, jotta tarvittavia investointeja pystyttäisiin hakemaan ajoissa. Ja jotta investointeja saataisiin tehtaille, täytyy ne perustella hyvin. Perustelujen yhteydessä eivät hyvät kannattavuus ja tuotantotehokkuusluvut ole varmasti haitaksi. Laskentatoimella tulisi olla suuri rooli tässäkin toiminnassa. Sen tulisi tarjota päätöksentekijöille ajantasaista, luotettavaa tietoa, jotta tarvittaviin toimenpiteisiin osattaisiin ryhtyä ajoissa.

Investointeihin liittyvien toimenpiteiden lisäksi harjoitetaan Jokilaakson tehtailla myös muunlaista strategista liiketoiminnan suunnittelua. Jokaisella paperikonelinjalla asetetaan omia tavoitteita jokavuotisissa IMA (Integrated Management) tilaisuuksissa. IMA on erään konsulttiyrityksen kehittämä yritysjohton työkalu, johon koko henkilökunta osallistuu. Vuosittain järjestetään kaksi päivän kestävä IMA tilaisuutta, joihin osallistuu aina järjestävän osaston koko henkilökunta. Keväällä asetetaan pidemmän ajan tavoitteita, joiden edistymistä sitten syksyn IMA tilaisuudessa tarkastellaan. Näiden yhteisten kokoontumisten välillä asetettujen tavoitteiden saavuttamista tarkkaillaan. Tämä on yksi esimerkki yli vuoden päähän ulottuvasta strategisesta suunnittelusta, johon koko yrityksen henkilökunta osallistuu. Osa IMA:n tavoitteista ei ulotu vuotta pidemmälle, eikä yksittäisten osastojen suunnittelua voida nähdä puhtaasti strategisena suunnitteluna. Tehtaan johtoryhmän IMA:ssa kuitenkin käydään läpi eri osastojen IMA-tilaisuuksissa asettamia tavoitteita ja muodostetaan näistä koko tehdasta koskevat IMA tavoitteet. Näitä koko tehtaan IMA tavoitteita voidaan pitää esimerkkinä Jokilaakson tehtaiden strategisesta suunnittelusta.

Strategiseen suunnitteluun ei ole tietenkään järkevä käyttää liian paljon resursseja pienissä yksiköissä, mutta Jokilaakson tehtaiden kokoisessa, liikevaihdoltaan miltei 6 miljardin tehdaskokonaisuudessa, pidemmälle ulottuvien päätösten ja erilaisten suunnitelmien teko on hyvinkin perusteltua. Tässä yrityksen johdon tekemässä strategisessa suunnittelussa laskentatoimen tuottaman informaation roolia ei voida millään tavalla liioitella, vaan sen edelleen kehittämiseen tulee kiinnittää erityistä huomioita. Erilaiset seurantaraportit ovat juuri niitä työkaluja joiden avulla näiden tavoitteiden saavuttamista pystytään tarkkailemaan. Tähän asiaan tulee kiinnittää huomiota myös tämän tutkimuksen yhteydessä.

Operationaalinen kontrolli on prosessi, jonka tarkoituksena on varmistaa, että spesifit ja välittömät toiminnot suoritetaan organisaatiossa. Operationaalisen kontrollin raporteja ovat mm. konetunti-, työtunti- ja materiaalmääräraportit. (Drury 1997, 502) Jokilaakson tehtailla laskentatoimi tuottaa osan näistä operatiivisen kontrollin raporteista, mutta suurin osa näistä raporteista saadaan suoraan tehdasjärjestelmistä automaattisesti. Materiaalmääräraportit saadaan materiaalihallinnon JOKUMA järjestelmästä, joita tietoja laskentatoimikin käyttää laatiesaan esimerkiksi tulosraportteja. Tämä on kuitenkin alue, jossa laskentatoimella olisi varmasti enemmänkin annettavaa lähinnä eräänlaisen kontrolloijan roolissa, varmistaen sen, että suuria virheitä ei pääsisi sattumaan.

Johdon valvonta (management control) on prosessi, joka linkittää toisiinsa strategisen suunnittelun ja operationaalisen toiminnan valvonnan. (Drury 1997, 502) Haastateltavamme kuuluvat juuri siihen työntekijäjoukkoon, joka tekee operatiivisia päätöksiä Jokilaakson tehtaiden tasolla. Johdon valvontatoiminnan tukeminen on tärkein näistä kolmesta eri osa-alueesta. Toimimalla tehokkaasti johdon valvonnan apuna, laskentatoimi tukee samalla operationaalisen toiminnan valvontaa ja strategista suunnittelua.

Jokilaakson tehtaiden johdon laskentatoimen antama informaatio on keskittynyt pääsääntöisesti johdon valvontatoiminnon tukemiseen. Miltei kaikki raportit jotka laskentaosastolta lähtevät tukevat juuri tätä toimintaa. Tämä tutkimus on tarkoitettu tukemaan tämän toiminnan edelleenkehittämistä, samalla muistaen operationaalisen toiminnan valvonnan ja strategisen suunnittelun asettamat vaatimukset.

3.2.3. Budjetointi päätöksenteon tukena

Budjetoinnin avulla toteutetaan käytännössä organisaation strategisen suunnittelun pitkän tähtäimen tavoitteita. Budjetointi on lyhyen aikavälin suunnittelua ja yrityksen toiminnan ohjauskeino, jossa huomioidaan nykyisen ympäristön haasteet, fyysiset, inhimilliset ja taloudelliset voimavarat, jotka ovat sillä hetkellä käytettävissä. Budjetoinnin on tarkoitus auttaa päätöksenteossa, joka koskee käytössä olevien resurssien käyttöä ja kohdistusta. (Drury 1997, 463)

Erilaiset budjetit ja taloussuunnitelmat ovat erittäin hyviä ja paljon käytettyjä esimerkkejä lyhyen aikavälin suunnittelusta. Budjetit ovat yksityiskohtaisia suunnitelmia yrityksen taloudellisista tavoitteista seuraavalle toimintakaudelle, joiden päähuomio on eri vastuualueiden kustannuksissa ja tuloksissa. Budjetoinnin avulla pyritään ennustamaan ja arvioimaan yrityksen lyhyen aikavälin kustannukset ja tuotot, jotta organisaation toimintaa voitaisiin ohjata mahdollisimman tehokkaasti. (Drury 1997, 463)

Budjetin käyttöä ohjauskeinona on kuitenkin arvosteltu niin kauan kuin sitä on käytetty. Kritiikki on kohdistunut useisiin eri seikkoihin. On sanottu, että budjetointi voi aiheuttaa organisaatioissa päätöksiä, joiden muuttaminen saattaa olla vaikeata vaikka selvät perusteet muuttamiselle olisikin olemassa.

Toinen keskustelua herättänyt asia on se, että budjetoinnissa tarvittavat yksityiskohtaiset pohjatiedot vanhenevat nopeasti. Jos näitä budjetin lähtötietoja ei päivitetä saattaa budjetista tulla jopa harhaanjohtava. Usein lähtötiedot perustuvat myös yksinkertaistettuihin ennusteisiin, jolloin harhaanjohtavuuden vaara on ilmeinen. (Bergstrand 1994, 91-93)

Pakonomainen, kiireessä tehty yleensä jokasyksyinen budjetointiprosessi voi pakottaa keinotekoisiiin ja luonnottomiin jaksotuksiin, jolloin tarkan arvion tekeminen on täysin mahdotonta. Budjetti voi myös johtaa määräraha-ajatteluun, jolloin tulee pakottava tarve kuluttaa tämän vuoden määrärahat ennen vuoden vaihdetta, jotta seuraavan vuoden määrärahat eivät pieneneisi. Tällaista toimintaa ei voida enää sanoa yrityksen toimintaa tehostavaksi toiminnaksi, vaan lähinnä yrityksen voimavaroja tuhlaavaksi toiminnaksi. (Bergstrand 1994, 91-93)

Budjetointi voi johtaa myös osa-optimointiin, jossa jokaisen yksikön johtaja panostaa omaan osastoonsa ja pyrkii saamaan omalle osastolleen mahdollisimman miellyttävän budjetin huomioimatta toisten osastojen tarpeita. Budjetointiprosessissa jonkin yksittäisen osaston vahva johtaja neuvotellessaan omalle osastolleen ”helpon” budjetin voi aiheuttaa tilanteen, jossa osaston toiminta voi olla hyvinkin tehotonta ja tähän ei ole budjetoinnin tarkoitus. Hyvä budjetointijärjestelmä syntyy siten, että se räätälöidään yrityksen olojen ja tilanteen mukaan, ei kopiaimalla. (Bergstrand 1994, 91-93)

Tämä budjetointia kohtaan esitetty kritiikki on joissain tapauksissa hyvinkin perusteltua, mutta yleensä budjetoinnilla saavutetaan yritykselle hyötyjä. Budjetoinnin avulla yritysjohto määrittelee yrityksen toiminnan suuntaviivat ja näyttää halutun suunnan koko organisaatiolle.

Budjetoinnilla asetetaan tavoitteet organisaation eri tulosityksiköille, jonka ansiosta yritys voi työskennellä hajautetusti ilman, että yritysjohton tarvitsee ohjata yksityiskohtaisesti toimintaa tulosityksiköissä. (Bergstrand 1994, 93-94)

Budjetointi auttaa myös yrityksen koordinoinnissa ja organisaation sisäisessä kommunikoinnissa. Budjettikeskusteluissa yrityksen ongelmat ja tarpeet tulevat usein hyvin luonnollisesti esille, jossa ne vain osataan poimia kaiken sen informaation joukosta jota budjettia tehtäessä kerätään. Budjetointi antaa arvokasta pohjatietoa yrityksen toiminnan juoksevaa ohjausta varten. Budjetin avulla voidaan määrittellä toiminnan prioriteetit ja resurssijako. Budjetti on myös keino delegoida ja jakaa vastuuta, koska se kuvaa eri tulosityksiköiden kustannuksia ja tuottoja. (Bergstrand 1994, 93-94)

Erilaisia budjettityyppejä ovat esimerkiksi kiinteä, tarkistettu, rullaava ja liukuva budjetti. Tavallisin budjettityyppi on kiinteä budjetti, joka tehdään yleisesti yhdeksi kalenterivuodeksi. Tarkistettu budjetti on budjetti, jota tarkastellaan ennalta määrätyn väliajoin loppuvuoden osalta. (Bergstrand 1994, 97-100)

Rullaavaa budjettia tarkastellaan jokaisella budjetointikierröksellä kokonaisen vuoden verran eteenpäin. Budjetointikierrös saattaa toistua esimerkiksi kolmen kuukauden välein, mutta kierros ei ole yleensä läheskään niin perinpohjainen kuin se on kiinteää budjettia tehtäessä. Rullaavaa, liukuvaa budjettia käytetään yleensä organisaatioissa, joilla ei ole itsenäistä vastuuta esimerkiksi myynnin määristä. (Bergstrand 1994, 97-100)

Liukuvalla budjetoinnilla varmistetaan, että suunnittelu ei ole vain jotain sellaista joka tapahtuu vain kerran vuodessa, vaan budjetointi on jatkuva prosessi, jonka avulla rohkaistaan organisaatiossa toimivia jatkuvasti suunnittelemaan organisaation toimintaa.

Liukuva budjetointi varmistaa myös sitä, että todellista toimintaa verrataan realistisempiin tavoitteisiin, koska liukuvaa budjettia koko ajan tarkastetaan ja päivitetään. (Drury 1997, 470)

UPM-Kymmenen Jokilaakson tehtailla on käytössä perinteinen kiinteä budjetointi sekä kustannusten että tuottojen osalta. Myyntibudjetointi hoidetaan konsernitason tasolla, josta luvut lähetetään joka yksikölle lukujen valmistuttua. Ennen UPM-Kymmenen organisaatiouudistusta kiinteä budjetti oli hyvin perusteltu, mutta nyt kun tuotteiden myyntivastuu on pääosin muualla kuin yksiköissä, on liukuvan budjetoinnin mahdollisuutta tuotu useissa yhteyksissä esille. Alustavien esitysten mukaan ainakin paperitoimiala olisi ottamassa jonkinasteista liukuvaa budjetointia käyttöön vuoden 2001 alusta.

3.2.4. Kustannushallinnan merkitys laskentatoimen kehittämisessä

Menestyvä yritys tarvitsee tehokasta ja toimivaa kustannushallintaa pitääkseen kilpailuasemansa. Summittainen kustannuksien karsiminen huonoina aikoina voi johtaa yrityksen ojasta allikkoon. Tästä syystä kustannuksia on hallittava hyvinäkin aikoina, eikä vain kriisin hämmöttyessä. (Vehmanen 1997, 9-12)

Kustannushallinta on yhä tärkeämpi osa jokaisen organisaation liiketoiminnan arkipäivää. Liiketoimintaympäristöjen nopeat muutokset, kiristynyt kilpailu ja liiketoiminnan globalisoituminen asettavat yhä suurempia vaatimuksia organisaatiossa tarvittavalle kustannusinformaatiolle. Yritysten on kyettävä selvittämään tuotantoprosessien kustannukset ja kustannuksien aiheuttajat, jotta kustannuksia voidaan vähentää ja parantaa näin organisaation suorituskykyä.

Yleensä kustannuksilla ymmärretään rahamääräisesti mitattavia kustannuksia, mutta yhä tärkeämmäksi ovat tulleet ei-rahamittaiset, määrälliset suorituskyvyn mittarit, joilla organisaatiot mittaavat mm. asiakastytyvyyttä, toimitusten nopeutta ja tuotannon laatua. (Vehmanen 1997, 18-19)

Kustannuslaskenta kehitettiin tuottamaan informaatiota, jonka avulla voitiin jäljittää kustannukset toiminnoittain ja tuotteittain. Tätä kustannustietoutta tarvittiin ja tarvitaan rahoituksen laskentatoimen tarpeisiin sekä johdon laskentatoimessa päätöksenteon ja tarkkailun tueksi. Rahoituksen laskentatoimessa kustannusinformaation käyttötarkoitus on varaston arvostus. Kustannusten hallinta on siis laskennan ja johtamisen yhteispeliä. (Drury 1997, 17)

Kustannusten hallinnasta on tullut yhä tärkeämpi osa myös Jokilaakson tehtaiden toimintaa, kun yrityksen organisaatiouudistuksen yhteydessä yksiköiden vastuu kohdentuu juuri kustannusten kontrollointiin. Tähän asti kustannusten kontrollointi on perustunut hyvin pitkälti tuloslaskelmien ja järjestelmistä saatavien kustannuspaikkakohtaisten raporttien varaan. Räätelöityjen raporttien osuus kustannushallinnasta on tähän asti ollut hyvin vähäinen. Lisäksi kontrollointi on tapahtunut miltei ainoastaan kustannuspaikkatasolla, jolloin pienet mutta tärkeät virhekirjaukset ovat saattaneet hukkaa muiden kustannusten joukkoon. Jos kustannuspaikkojen kustannukset pysyvät riittävästi niille asetetuissa budjettirajoissa, ei kustannuspaikoille kirjautuneisiin kustannuksiin juurikaan olla puututtu, vaikka kustannukset ovat saattaneet kertyä osittain aivan vääristäkin kirjauksista.

3.2.5. Investoinnit

Investointi on keino varmistaa yrityksen kilpailukyky pitkälle tulevaisuuteen hankkimalla uusia resursseja ja keino taata nykyinen kilpailuasema ylläpitämällä jo olemassa olevia resursseja. (Bergstrand 1994, 145)

Paperiteollisuus on raskaana teollisuutena hyvin pääomavaltainen ala, jonka tehokkaan toiminnan edellytyksenä on jatkuva investointi tuotantolaitteisiin kilpailukyvyn ylläpitämiseksi. Jokilaakson tehtailla on yhteensä seitsemän nykyai-kaista paperikonetta, joiden tehokas toiminta edellyttää jatkuvaa investointia itse koneisiin ja kaikkiin niiden oheislaitteisiin. Lisäksi suuri tehdas tarvitsee tehokkaasti toimiakseen ympärilleen hyvin monia erilaisia tukitoimintoja, jotka nekin tarvitsevat jatkuvaa huoltoa ja kunnossapitoa. Tästä syystä investoinneilla ja niihin liittyvillä laskelmilla on hyvin suuri rooli yrityksen toimintaa koskevissa päätöksissä.

Investointien oikeellisuuden varmistamiseksi organisaation laskentatoimen antamien lähtötietojen ja tuottaman informaation on oltava luotettavaa. Investointi on projekti, jossa panoksen ja hyödyn välinen ajallinen etäisyys on niin suuri, että se on huomioitava taloudellisessa arvioinnissa. Investointilaskelmat ovat yksi tärkeimmistä yrityksen talouden ohjausinstrumenteista ja organisaation päätöksentekovälineistä.

Kannattamattomien investointien tekeminen on kuin hakkaisi nauvoja yrityksen ruumisarkkuun. Investointipäätöksissä tehdyt virheet aiheuttavat kauas kantoisia seurauksia, sillä yrityksen toiminta perustuu toimitilojen, koneiden ja raaka-aineiden hankkimiseen, joita käytetään pitkän aikaa. Näihin hankintoihin uhratut varat tuottavan varoja tai hyötyjä vasta hankinta-ajankohdan jälkeen, siksi on taloudellisissa arvioissa otettava huomioon ajan kuluminen. (Bergstrand 1994, 145)

3.3. Johdon informaatiojärjestelmien kehittämisen ja informaation merkitys laskentatoimen kehittämisessä

Nykyaikaisessa tehtaassa on lukematon määrä erilaisia tietojärjestelmiä joihin varastoituu tietoa, jota sitten käytetään mm. raporttien valmisteluun. Näin on myös UPM-Kymmenen Jokilaakson tehtailla. Varsinaisia laskentatoimen käyttämiä järjestelmiä on useita ja kun huomioidaan kaikki ne järjestelmät, joista tietoa virtaa varsinaisiin laskentajärjestelmiin, nousee laskentatoimen käyttämien järjestelmien määrä hyvinkin suureksi.

Informaatiojärjestelmä voidaan määritellä teknisesti ryhmäksi komponentteja, jotka keräävät, prosessoivat, varastoivat ja jakavat informaatiota tukeakseen päätöksentekoa, koordinoimista, valvontaa, analysointia ja visualisointia organisaatiossa. Informaatiojärjestelmät sisältävät informaatiota ihmisistä, paikoista ja asioista joko organisaation sisällä tai sen ulkopuolella. Informaatiolla tarkoitetaan tietoa, joka on muokattu merkitykselliseen ja käyttökelpoiseen muotoon sitä tarvitseville ihmisille. Tieto on muokkaamattomien tosiasioiden virtaa, jotka syntyvät organisaation tai sen ympäristön tapahtumista. Tieto eroaa informaatiosta siten, että informaatio on muokattua tietoa. Informaatio organisaation tarpeisiin muodostuu kolmesta perustoiminnosta, joita ovat panos (input), prosessointi ja tuotos (output). Panos tarkoittaa tässä muokkaamattomia tosiasioita. Tuotos tarkoittaa muokattua tietoa ja prosessointi tarkoittaa muokkaamattoman tiedon muokkaamista. (Laudon, Laudon 1998, 7-8)

Laskentatoimen järjestelmissä tietoa syntyy todella paljon ja laskentaosaston henkilöstön tehtävän on etsiä tästä raaka-tietomassasta esiin olennainen ja antaa sille tarkoitus, jolloin siitä syntyy informaatiota. Laskentatoimen itsetarkoitus ei kuitenkaan ole tuottaa mahdollisimman paljon informaatiota. Tärkeämpää on keskittyä siihen, että tuotettu informaatio on olennaista informaation hyväksikäyttäjälle.

Jos tietoa tuotetaan ainoastaan tiedon tuottamisen vuoksi ilman, että sen laatuun kiinnitetään huomiota, hukkuu tärkeä, asian kannalta olennainen tieto tähän masaan eikä näin ollen välttämättä tavoita tiedon tarvitsijaa lainkaan. Olennaisuus onkin johdon laskentatoimen tuottaman informaation yksi tärkeimmistä piirteistä. Jos laskentatoimen tuottama informaatio ei ole olennaista tiedon lukijalle, ei informaatiolla ole lainkaan arvoa. (Drury 1996, 4-6)

Prakashin (1977) mukaan laskentatoimi on myös osa suurempaa johdon tietojärjestelmää. Johdon laskentatoimen informaatiojärjestelmät muodostavat elintärkeän viestintäkanavan yrityksen eri organisaatiotasojen välille. Ylemmän tason johtajat voivat viestittää organisaation tavoitteista alemmille tasoille. Vastakkaiseen suuntaan tietoa kulkee yrityksen tuotannon tehokkuudesta ja tuotantoprosesseista. Jotta tiedonkulku olisi mahdollisimman tehokasta ja palvelisi parhaiten päätöksentekoa, niin tiedonkulun esteettömyys on varmistettava eri organisaatiotasojen välillä. (Johnson, Kaplan 1987, 3-5)

Yrityksessä on tavallisesti useita informaatiojärjestelmiä. Ne saattavat olla toisistaan lähes täysin erillään, mutta usein niillä on jotain yhteistä. Laskentatoimen informaatiojärjestelmä sivuaa osaa ja peittää osan muista informaatiojärjestelmistä. Yrityksen muita informaatiojärjestelmiä voivat olla mm. tuotannon, logistiikan, markkinoinnin ja henkilöstöhallinnon informaatiojärjestelmät (Riistama, Jyrkkiö 1989, 350-351). Jokilaakson tehtailla taloushallintajärjestelmään tulee tietoa kaikista edellä mainituista järjestelmätyypeistä.

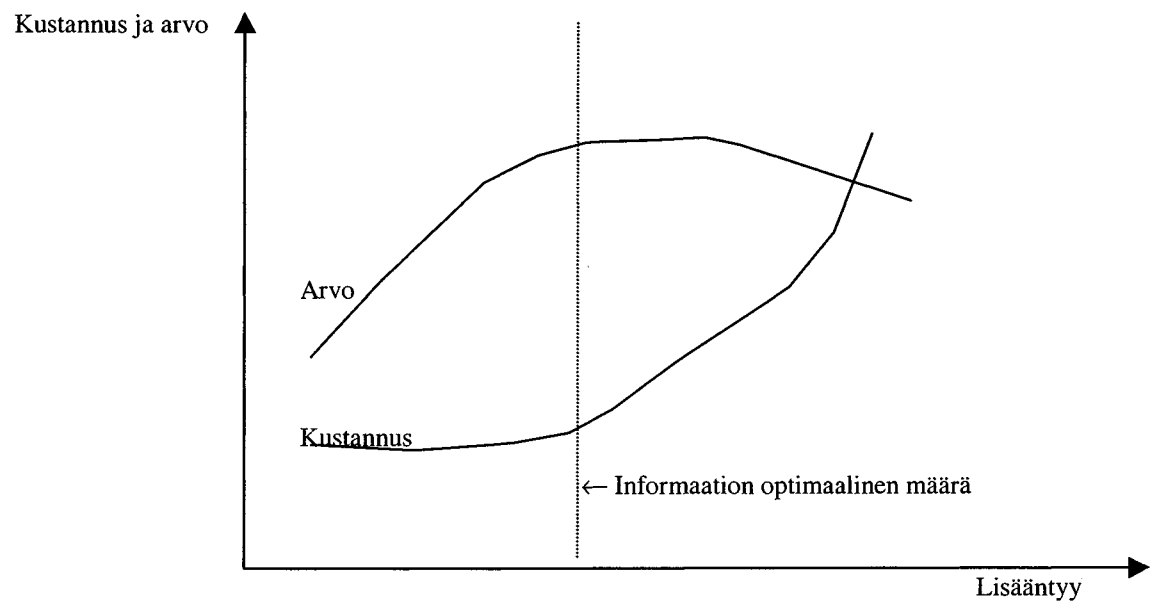
Informaatiojärjestelmät ovat paljon enemmän kuin pelkkiä tietokoneita. Jotta informaatiojärjestelmää voidaan käyttää tehokkaasti hyväkseen, niin täytyy ymmärtää organisaatiota, sen johtamista ja informaatioteknologiaa. Kaikki informaatiojärjestelmät voidaan kuvailla organisationaaliksi ja liikkeenjohdollisiksi ratkaisuuksi ympäristön asettamiin haasteisiin. (Laudon, Laudon 1998, 11)

Informaatiojärjestelmien rooli on erittäin tärkeä organisaatioiden madaltuessa. Informaatiojärjestelmät voivat vähentää organisaatiotasojen määrää antamalla johtajille informaatiota suurempien työntekijämäärien johtamiseen ja antamalla alempien organisaatiotasojen työntekijöille lisää päätöksentekovaltaa. (Laudon, Laudon 1998, 19)

Informaatioteknologia on mahdollistanut työnteon ajasta ja paikasta riippumatta. Esimerkiksi sähköposti ja Internet tarjoavat välineet tiedon nopealle ja täsmälliselle välittämiseksi maantieteellisestä sijainnista riippumatta. Nykyaikainen viestintäteknologia mahdollistaa organisaatioiden joustavamman toiminnan kasvattamalla kykyä vastata nopeammin markkinoiden muutoksiin. Organisaatioiden koko rajoittaa yrityksen joustavaa toimintaa. Informaatiojärjestelmät antavat sekä suurille että pienille organisaatioille mahdollisuuksia ratkaista niitä ongelmia, jotka ovat olleet organisaatioiden koosta kiinni. (Laudon, Laudon 1998, 20-21)

Informaation tuottaminen maksaa aina huomattavan paljon. Laskentatoimen tulisi tuottaa riittävä määrä oikeanlaista informaatiota oikeille ihmisille kustannustehokkaasti. Tästä syystä olisikin tärkeää, että tiedon tarpeellisuus ja sen tuottamiseen käytetyn rahan määrä olisivat oikeanlaisessa suhteessa toisiinsa. Tämä asia herättää kysymyksen siitä mikä on oikea informaation määrä, laatu ja täsmällisyys. Lisäksi informaation oikeansuuruinen tuotantonopeus tulisi tietää tarkasti, jotta voitaisiin tuottaa informaation tarvitsijan haluamaa tietoa kustannustehokkaasti. Kyseessä on aina kuitenkin jonkinlainen kompromissi näiden tekijöiden välillä. Jos tiedon tuottamisen nopeutta nostetaan kärsii todennäköisesti informaation tarkkuus ja päinvastoin. Jos taas halutaan huomattavan suuri määrä informaatiota jostain tietystä asiasta, vie tämän tiedon hankkiminen myös paljon aikaa. (Drury 1997, 7)

Laskentatoimen tulisikin olla organisaatiossa se, joka optimoisi näiden tekijöiden suhteen aina tilanteen mukaan. Johdon laskentatoimen tulisi tuottaa ainoastaan sellaista informaatiota, jonka avulla tehtävien päätösten avulla saavutetaan enemmän rahaa kuin tämän tiedon tuottamiseksi on tarvinnut käyttää. Tämä onkin pääsääntö, jota kaikessa yrityksen toiminnassa, myös laskentatoimen informaation tuottamisessa tulisi noudattaa (KUVIO 4). (Drury 1997, 7)



Kuvio 4: Informaation arvo ja kustannus. (Drury 1997, 7)

3.4. Inhimillisen tekijän merkitys laskentatoimen muutoksessa ja kehittämisesssä

Kun laskentajärjestelmiä käytetään ja kehitetään on aina kysymys paitsi teknisen apuvälineen käyttämisestä myös ihmisten välisestä toiminnasta.

Yrityksen laskentahenkilöstö ja operatiivinen johto toimivat keskenään vuorovaikutussuhteissa luoden samalla organisaatioon ja laskentajärjestelmiin sellaisia käytäntöjä ja tapoja, joiden muodostamaa kokonaisuutta voidaan kutsua todellisuuden sosiaalisesti näkökulmaksi. (Hyvönen 1999, 6-7)

Ihmisten laskentajärjestelmien käyttö ja suhtautuminen niiden käyttöön näkyvät organisaatiossa eri tavoin. Näistä johtuvat vaikutukset eivät ole välttämättä suunniteltuja tai toivottuja. Laskentajärjestelmien käytössä ja toimivuudessa esiintyy monia haittaavia tekijöitä. Ihmisten tarpeet ja näkemykset laskelmien sisällöstä vaihtelevat huomattavasti (Pihlanto 1990, 5)

Tämä voi olla seurausta siitä, että laskentajärjestelmien teoria ja käytäntö eivät ole tasapainossa. Jos taustateorian oletukset eivät vastaa yrityksen todellista tilannetta, laskentajärjestelmä saattaa tuottaa harhaanjohtavaa informaatiota. Käytännössä tämä voi näkyä virheellisinä kustannusten kohdistamisina, jolloin kannattavuuden laskeminen voi vääristyä. Laskentajärjestelmä voi toimia teknisesti oikein, vaikka se tuottaa virheellistä tietoa. Yrityksessä ei välttämättä havaita, että laskentajärjestelmän toiminnan perusta on virheellinen. Seurauksena tästä saattaa pahimmassa tapauksessa olla henkilöstön motivaation alentuminen, kannattavuuden käsittämätön heikkeneminen, tarkoituksellinen turhan tiedon tuottaminen ja tarpeellisen tiedon salaaminen. (Hyvönen 1999, 7-8)

Voidaan myös ajatella, että tieto on henkilökohtaista, jolloin muodollisesti samansisältöiset raportit voivat merkitä aivan eri asioita eri ihmisille.

Laskentajärjestelmän tuottama informaatio voi siis johtaa hyvin erityyppiseen käyttäytymiseen. (Hyvönen 1999, 7-8)

Jo vuonna 1974 Hopwood (1974) esitti, että laskentatoimi on myös sosiaalista ja organisatorista toimintaa, jossa ihmisen rooli on keskeinen.

Vaikka maailma on koneellistunut ja koneet hoitavat nykypäivänä suuren osan ns. rutiinitöistä ei inhimillinen tekijä ole kadonnut työmaailmasta. Ihmisen roolia laskentaorganisaation toimivana osana on tehty paljon tutkimuksia.

Hyvösen mukaan (1999) virallisen hyväksynnän käyttäytymispainotteinen laskentatoimi sai 1974, jolloin The American Accounting Association-niminen järjestö hyväksyi sen yhdeksi tutkimusohjelmistaan The Accounting Review-lehteen. Käyttäytymispainotteisen laskentatoimen varsinaisen läpimurron katsotaan tapahtuneen 1975, kun Accounting, Organization & Society –lehti (AOS) perustettiin. A. Hopwood totesi vuonna 1979 AOS:n pääkirjoituksessa seuraavasti:” *...how little we know about the actual functioning of accounting systems in organisations.*” Hyvönen katsoo tämän toimineen uudentyypin lähestymistavan lähtölaukauksena. (Hyvönen 1999, 36-37)

Laskentatoimen kirjallisuudessa on huomattu, että yrityksen taloudellisesta asemasta ja tilanteesta muodostettavaa kuvaa saattavat häiritä mittausmenetelmien puutteellisuuden lisäksi myös itse mittajaan tarkoitushakuisuus tuloksia hankittaessa. Birnbergin (1983) mukaan mittajalla voi olla kuusi erilaista käyttäytymismallia. Mittaaja voi yrittää tasoittaa tietovirtaa joko nopeuttamalla tai viivyttämällä viestiä. Lähetettävää informaatiota voidaan myös vinouttaa tilanteen vaatimalla tavalla, jotta informaatio olisi lähettäjälle mahdollisimman suosiollinen. (Birnberg 1983, 120-124)

Tiettyjä seikkoja korostamalla tai peittelemällä voidaan tiettyjä tietoja tuoda esiin informaatiokokonaisuudesta. Mittaaja voi myös keinotella työhönsä liittyvillä toimenpiteillä, jolloin lähettäjä saa halutun viestin aikaan. Tiedon suodattaminen on myös yksi keino vääristää tietoa. (Birnberg 1983, 120-124)

Siinä huomio kiinnitetään haluttuihin tekijöihin esimerkiksi esittelemällä liikaa tietoa, esittämällä ylimääräistä tietoa sekä aggregoimalla asioita. Myöskin laittomat toimenpiteet voivat olla osana toimintaa. Teot ovat yksinkertaisesti ristiriidassa organisaation sääntöjen ja yhteiskunnan lakien kanssa. (Birnberg 1983, 120-124)

3.5. Organisaatiokulttuurin ja organisaatorakenteen merkitys laskentatoimen muutoksessa ja kehittämisessä

UPM-Kymmenen Jokilaakson tehtaat ovat kolmen viime vuoden aikana olleet suurien muutosten kohteena. Ensin muuttui koko paperitoimialan organisaatorakenne, jonka seurauksena ennen itsenäisistä tulosityksiköistä, Jämsänkosken ja Kaipolan tehtaista, tuli tehtaita, joilla ei enää ollut myyntivastuuta, vaan vastuu tuotannosta ja resursseista. Resursseilla tarkoitetaan tässä yhteydessä sekä työvoima resursseja että varsinaiseen tuotannon ylläpitoon liittyviä mm. raakaaineresursseja. Sen seurauksena toimintatapoja jouduttiin muuttamaan joissain tehtaan osissa hyvinkin paljon ja osa työntekijöistä siirtyi paperi- ja aikakauslehtipaperit -toimialan hallintoon¹.

Tehtailla jouduttiin myös mukautumaan sellaiseen uuteen tilanteeseen, että naapuripaperitehdas ei ollut enää varsinaisesti kova kilpailija kuten ennen, vaan nyt naapuritehdas oli yksi UPM-Kymmenen tuotantolaitoksista, jonka kanssa aloitetaan tekemään tiivistä yhteistyötä. Kun tästä muutoksesta selvittiin, niin konsernihallinnosta tuli ilmoitus näiden kahden tehtaan yhdistämisestä yhdeksi kirjantipoyksiköksi, joka käytännössä tarkoitti yhteistä tehtaan johtoa ja joidenkin muidenkin toimintojen yhdistämistä.

¹ UPM-Kymmene on jaettu erilaisiin toimialoihin, joista yksi on paperitoimiala. Paperitoimialaan kuuluvat UPM-Kymmenen paperintuotantolaitokset.

Tämä muutos on ollut hyvin suuri molemmille tehtaille ja myös molemmille paikkakunnille, joissa perinteisesti on ollut kaksi erillistä, erilaisen yrityskulttuurin omaavaa tehdasta.

Paitsi itse tehtaan organisaatio on laskentatoimikin joutunut toimimaan jatkuvien muutosten alla. Lähes joka vuosi viiden vuoden ajan on tullut joitakin suurempia muutoksia nykyisiin järjestelmiin ja hyvin usein on koko vanha järjestelmä purettu ja tilalle on otettu täysin uusi järjestelmä. Tämä muutos on vaatinut organisaatiossa toimivilta ihmisiltä paljon ja on pakostakin muuttanut monen työntekijän päivittäisiä rutiineja. Tällaisessa tilanteessa sopeutuminen vaatii organisaatiossa toimivilta paljon. Paitsi ns. koviin asioihin, organisaatio- ja laskentajärjestelmiin, kohdistuva muutos, on ehkä kovempi muutos ollut näiden muiden muutosten myötä muuttunut yrityksen organisaatiokulttuuri.

Jokaisella organisaatiolla on rakenteensa, jossa on määritelty eri toiminnot ja niiden väliset suhteet. Organisaation muutos ja laskentatoimen muutos voidaan nähdä yhteen nivoutuneena muutoksena koko organisaatiokulttuurissa. Organisaatioiden kulttuuri koskee työn tuottamista, joten organisaatioiden kautta muodostuu erityistä, työtä koskevaa merkitysmaailmaa, joka on työyhteisökohtaista, mutta saattaa vaikuttaa eräänlaisena ”meta-kulttuurina” yksittäisten työyhteisöjen taustalla (Marjosola 1989, 6).

Organisaatioissa tapahtuvat muutokset nykyään ovat sitä luokkaa, että ne vaikuttavat koko organisaatiokulttuuriin. Kulttuurin muuttuminen organisaatiossa merkitsee muutosta siinä viitekehyksessä, joka ohjaa organisaation jäsenten työskentelyä. (Marjosola 1989, 10)

Mutta muutos on mahdollinen vain, jos organisaation jäsenet kykenevät poisoppimaan keskeisiä arvoja ja menettelytapoja sekä oppimaan niiden rinnalle uutta.

(Tamminen 1990, 110) Työn tekemistä koskevat uskomukset, normit, arvot ja asenteet, jotka toimivat itsestäänselvyyksinä ja paradigman omaisesti, muuttuvat ja mahdollisesti korvautuvat uusilla. (Marjosola 1989, 10)

Koska laskentatoimi on osa organisaation toimintoja, vaikuttaa organisaatiokenteen muoto tai sen muuttuminen myös laskentatoimen toimintoihin. Vaikutukset näkyvät siinä miten, millaista ja kenen tarpeisiin laskentainformaatiota tuotetaan. Organisaatio on taloudellinen ja sosiaalinen järjestelmä, jossa lukuisa joukko ihmisiä suorittaa erilaisia tehtäviä tiettyjen päämäärien saavuttamiseksi. (Juuti 1989, 207-210)

Laskentatoimeen liittyy myös arvoja ja menettelytapoja, joiden muutos voidaan nähdä osana organisaation uudistumista. Yleensä laskentatoimen muutos nähdään vain teknisenä kehittymisenä ja useimmiten nimenomaan paranemisena. (Hopwood 1987, 208) Tämä johtuu siitä, että laskentatoimea tarkastellaan usein vain teknisenä ilmiönä, joka liittyy rationaaliseen käyttäytymiseen. Mutta myös rationaalisuus on kulttuurillisesti määräytynyttä ja organisaation rationaaliset pyrkimykset ovat perustaltaan kulttuurisidonnaisia. (Marjosola 1989, 7)

Laskentajärjestelmien kehittämisessä ja hyväksikäytössä on aina kysymys myös ihmisten välisestä toiminnasta. Yrityksen päätöksentekijöinä olevat ihmiset toimivat keskenään vuorovaikutussuhteessa, luoden laskentajärjestelmien yhteyteen tapoja ja käytäntöjä.

Näiden tapojen ja käytäntöjen muodostamaa kokonaisuutta voidaan kuvata sosiaalisesti järjestelmäksi, joka kietoutuu kiinteästi konkreettiseen laskentajärjestelmään. (Pihlanto 1990, 5)

Sosiaalisessa järjestelmässä toimivien ihmisten henkilökohtaiset ominaisuudet ja persoonallisuuden piirteet vaikuttavat siihen, kuinka he käyttävät laskentajärjestelmän tuottamaa tietoa ja millaisen roolin he näkevät laskentatoimella olevan heidän organisaatiossaan. Ihmiset käyttävät järjestelmiä erilalla ja suhtautuvat niihin eri tavoin. Myös järjestelmät vaikuttavat ihmisten organisaationaaliseen käyttäytymiseen sekä tarkoituksenmukaisesti että epätarkoituksenmukaisesti. Ihmisillä on myös erilaisia odotuksia ja näkemyksiä siitä, mitä tarkoituksia laskentatoimen tuottama tieto organisaatiossa palvelee. (Pihlanto 1990, 10)

Organisaation rakenteesta käyvät ilmi ihmisten väliset roolit. Organisaatioon luodaan rakenne, jotta voitaisiin mahdollistaa eri ihmisten ja ihmisryhmien välinen yhteistyö. Samalla tässä organisaation rakenteessa otetaan kantaa työnjakoon. Organisaation rakenne heijastaa toisaalta pyrkimyksiä erilaistaa työnjakoa ja toimintoja sekä toisaalta säilyttää riittävä yhteistyö organisaation eri osien välillä. Organisaation rakenne on muodollinen suunnitelma tehokkaan työnjaon ja toimivan yhteistyön aikaansaamiseksi. (Juuti 1989, 207-208)

Kun organisaatio on vuorovaikutuksessa ympäristönsä kanssa, on selvää, että organisaation rakenne riippuu pitkälti ympäristön toiminnalle asettamista vaatimuksista. Mikäli ympäristö on hitaasti muuttuva voi organisaatio olla rakenteiltaan jäykkä ja hierarkkinen. Mikäli taas ympäristö on nopeasti muuttuva, on organisaatorakenteenkin oltava joustava. (Juuti 1989, 208-210)

Organisaatorakenne luo puitteet auktoriteettisuhteille organisaatiossa. Organisaatiossa toimivien ihmisten auktoriteettisuhteet määräytyvät vertikaalisen organisaatorakenteen perusteella.

Horisontaalinen organisaatorakenne puolestaan määrää osastojaon. Organisaatorakenteessa erotetaan kahdenlaisia ulottuvuuksia jotka ovat pystysuora ja vaakasuora ulottuvuus. Nämä yhdessä määrittävät organisaation muodollisen rakenteen.

Organisaatorakenteen tulisi mahdollistaa nopea ja vääristymätön tiedonkulku sekä tehokas päätöksenteko, määritellä työnjako, toiminnot ja asemat sekä huolehtia organisaation eri toimintojen välisestä yhteistyöstä. (Juuti 1989, 207-210)

Erilaisia organisaatorakenteita ovat linjaorganisaatio, linjaesikuntaorganisaatio, toimintokohtainen organisaatio, tulosityksikköorganisaatio, matriisiorganisaatio ja verkonomainen organisaatio. Linjaorganisaatio on organisaatorakenteen perusmalli ja se on rakenteeltaan puhtaasti hierarkkinen. Tällaisessa organisaatiossa jokaisella on vain yksi suoranainen esimies, joka valvoo ja ohjaa kaikkea. Organisaatioiden suurentuminen ja tehtävien monipuolistuminen johtikin linjaesikuntaorganisaation syntymiseen, koska linjaorganisaatio ei ollut riittävän tehokas. (Juuti 1989, 214-223)

Linjaorganisaation esimiehet eivät pystyneet yksin hallitsemaan heille kuuluvia tehtäviä, joten tarvittiin asiantuntijoita auttamaan linjaorganisaatiota. Näitä asiantuntijoita kutsuttiin nimellä esikuntaelin. He toimivat avustavina ja palvelevina eliminä, joiden toimintaa linjaesimies ohjasi. Toimintokohtaisessa organisaatiossa organisoituminen on toteutettu toimintokohtaisesti. Kukin osasto keskittyy oman alansa asiantuntemuksen hyväksikäyttöön ja kehittämiseen. Tällaisessa organisaatiossa vain toimitusjohtajan katsotaan ymmärtävän organisaation kokonaisedun ja koko liikeidean. (Juuti 1989, 214-223)

Tulosityksikköorganisaatiota luotaessa muodostetaan isosta toiminnallisesta hierarkkisesta organisaatiosta useita pieniä ja joustavia yksiköitä. Itsenäiset yksiköt luodaan joko tuotteen tai alueen mukaisesti. Projektiorganisaation avulla tarvittava asiantuntemus kytketään tiettyyn tehtävään tietyksi ajaksi.

Matriisiorganisaatio on organisaatio, jossa sekä funktionaalinen että projektiorganisaatio toimivat samanaikaisesti yhtä vahvoina ja yhtä paljon toimintoja ja

henkilöstöä ohjaavina. Verkonomaisessa organisaatiossa työskentely tapahtuu pienryhmissä, joiden esimies on osallistuvaa johtamistapaa käyttävä valmentaja.

(Juuti 1989, 214-223)

4. LASKENTA TOIMEN PAINOTUKSEN MUUTTAMINEN RAHOITUKSEN LASKENTA TOIMESTA JOHDON LASKENTA TOIMEEN 80/20-NÄKÖKULMAN AVULLA.

**CASE: UPM-Kymmene Oyj:n Jokilaakson tehtaot, Jämsänkoski
ja Kaipola**

4.1. Case-yrityksen esittely

Case-yritys on UPM-Kymmene Oyj:n Jokilaakson paperitehtaot, Jämsänkoski ja Kaipola. UPM-Kymmene syntyi kun Repola Oy ja Kymmene Oy yhdistyivät 1.6. 1996. UPM-Kymmene on yksi maailman suurimpia metsäteollisuusyrityksiä. Yhtiö valmistaa painopapereita, jalostusmateriaaleja sekä mekaanisen metsäteollisuuden tuotteita. UPM-Kymmene työllistää yhteensä 31 000 ihmistä, pääasiassa Euroopassa ja Pohjois-Amerikassa. Tuotantolaitoksia yhtiöllä on yhteensä 14:ssa maassa. Erilaisten painopapereiden osuus on yli puolet UPM-Kymmenen 50 miljardin markan liikevaihdosta. UPM-Kymmene on 3,8 miljoonan tonnin kapasiteetillaan yksi maailman johtavista aikakauslehtipaperien valmistajista.

Jämsänjokilaaksossa on pitkät perinteet teollisuudessa. Ensimmäinen teollinen laitos Jämsänjokilaaksoon saatiin 1796, jolloin Henric Kihlström rakensi ystävänsä Gustaf Jacob Jackin kanssa ensimmäisen sahan 13 metrin korkuisen kosken rannalle. Varsinaisen paperiteollisuuden katsotaan Jokilaaksossa alkaneen 1889, jolloin sulfiittisellutehdas aloitti toimintansa. Vuonna 1899 aloitti Patalankosken rannalla ensimmäinen paperitehdas. Kaipolan paperitehtaan ensimmäinen paperikone rakennettiin 1950-luvun alussa ja käynnistyi 1954.

Jämsänkosken ja Kaipolan tehtaat toimivat itsenäisinä tehdaskokonaisuuksina vuoden 2000 alkuun asti, jonka jälkeen toiminto-osastot, tekninen ryhmä, henkilöstö-, talous-, hallinto-, kuitu- ja tehdaspalveluosasto organisoitiin tehtaiden yhteisiksi. Näin tehtaista muodostettiin yksi yhtenäinen kirjanpitoyksikkö. Tehtaiden hallinnollisella ja toiminnollisella yhdistymisellä tavoitellaan toiminnan tehostamista, parempaa kustannustehokkuutta sekä pyritään parantamaan tehtaiden asemaa kansainvälisessä kilpailussa. (Kts. Liite 4.)

Jokilaakson tehtaiden yhteenlaskettu liikevaihto on n. 5,6 Mrd. mk ja yhteensä seitsemän paperikoneen tuotantokapasiteetti on 1 425 000 t/a. Tehtailla työskentelee 1730 henkilöä. Paperikoneista neljä toimii Jokilaakson tehtaiden Jämsänkosken tehtailla ja loput kolme paperikonetta Kaipolassa.

Jokilaakson tehtaiden seitsemästä paperikoneesta kuusi kuuluu sanoma- ja aikakauslehtipaperit -toimialaan ja yksi jalostusmateriaalit toimialaan. Jämsänkosken koneista PK 3 valmistaa tarrapaperia ja kuuluu ainoana koneena Jokilaaksosta UPM-Kymmenen Converting-toimialaan². Loput koneet kuuluvat sanoma- ja aikakauslehtipaperit- toimialaan³, joista Jämsänkosken PK 4 ja Kaipolan PK 6 valmistavat päällystettyä LWC-painopaperia⁴. Jämsänkosken PK 5 ja PK 6 valmistavat päällystämätöntä SC-aikakauslehtipaperia⁵ ja Kaipolan PK 4 ja PK 7 erilaisia luettelo- ja sanomalehtipaperilaatuja.⁶

² Converting-toimiala eli jalostusmateriaalit-toimiala valmistaa erilaisia jalostusmateriaaleja edelleen käytettäväksi esim. tarrojen valmistuksessa

³ Sanoma- ja aikakauslehtipaperi-toimialaan kuuluvat paperikoneet valmistavat erilaisia päällystettyjä ja päällystämättömiä paperilaatuja. Jokilaakson tehtailla valmistetaan sanomalehtipaperia, erilaisia luettelo-paperilaatuja sekä LWC- ja SC-paperilaatuja

⁴ LWC-painopaperi on päällystettyä aikakauslehtipaperia

⁵ SC-aikakauslehtipaperi on päällystämätöntä, superkalanteroitua aikakauslehtipaperia

Kuten monet muutkin metsäteollisuusyritykset on UPM-Kymmenekin muutamien raaka-aineiden suhteen omavarainen. Mm. sellua tuotetaan yhtiön omissa tuotantolaitoksissa niin paljon, että se riittäisi miltei kaikkien sellua käyttävien paperikoneiden raaka-aineeksi UPM-Kymmenen sisällä. Energiaa tuotetaan yhtiön omissa tuotantolaitoksissakin, mutta pääosa ostetaan yhtiön ulkopuolisilta toimittajilta.

Kuusipuuta Jokilaakson tehtaat käyttävät vuodessa yhteensä 1,8 milj. m³ ja sellua 190 000 tonnia. Kaipolassa on lisäksi siistauslaitos, jonka kautta kulkee vuodessa 180 000 tonnia keräyspaperia. Tästä paperimäärästä syntyy yhteensä 150 000 tonnia siistausmassaa, joka käytetään mm. sanomalehtipaperin valmistuksessa.

Syntyessään UPM-Kymmene edusti organisaatorakenteeltaan tyypillistä tulosyksikköorganisaatiota, jossa tehtailla eli tulosyksiköillä oli kokonaisvastuu liiketoiminnastaan. Tehtaat toimivat hyvin itsenäisesti ja keskushallinnolla ei ollut juurikaan operatiivista vastuuta tehtaiden toiminnasta.

4.2. Uusi organisaatio ja uudet haasteet

UPM-Kymmenen hallinto- ja markkinointiorganisaatio muuttui rajusti kun yhtiön paperitoimiala käynnisti WWC-projektin (Winning With Customers), jonka peruslähdekohtana on asiakaslähtöisyyden korostaminen paperitoimialan kaikissa toiminnoissa. UPM-Kymmene pyrki luomaan uuden tahtotilan, jonka mukaan asiakkaiden mielestä UPM-Kymmene ottaa huomioon heidän tarpeensa paremmin kuin mikään muu puunjalostusyritys maailmassa. Lähinnä tämä koskee yrityksen varsinaisia, tuotteita ostavia asiakkaita, mutta yhtä hyvin asiakkailta voi-

⁶ Jokilaakson tehtaiden valmistamalle sanomalehtipaperille painetaan hyvin monia sanomalehtiä. Kaipolan PK4 valmistaa suurimman osan tuotannostaan erilaisia luettelopapereita.

daan tarkoittaa yhtiön sisäisiä asiakkaita, joita lähes jokaisella toiminnolla on. Tässä työssä keskitytään nimenomaan Jokilaakson tehtaiden sisäisiin asiakkaisiin, joilla tarkoitetaan tässä vain Jokilaakson tehtaiden omia osastoja.

WWC-projektin tuloksena paperitoimialan organisaatio muuttui lähes täysin tu-
losyksikköorganisaatiosta matriisiorganisaatioksi. Aluksi varsinaiset paperiko-
neet jaettiin niiden valmistamien paperilaatujen mukaisesti tuoteryhmiin. Nämä
tuoteryhmät kuitenkin muuttuivat lähes täysin kun aiemmin olleet viisi tuoteryh-
mää yhdistettiin kolmeksi suureksi ryhmäksi. Nämä kolme tuoteryhmää ovat
päällystämättömät paperit, päällystetyt paperit ja sanomalehtipaperit. (kts. Liite 2
ja Liite 3).

Tuoteryhmien lisäksi WWC-projekti toi mukanaan ns. asiakassegmentit, jotka
huolehtivat erilaisten asiakasryhmien palvelusta. Tämä oli perustettaessa aivan
uusi toiminto, joka tukee matriisiorganisaation toimintaa. Kolmas kokonaisuus
uusiutuneessa organisaatiossa ovat paperitehtaat omina hallinnollisina kokonai-
suuksina. Sanoma- ja aikakauslehtipaperit -toimialalla on neljäntenä kokonai-
suutena ns. esikuntalohko, jossa eri esikuntatyypiset toiminnot sijaitsevat.

Näiden organisaatiouudistusten myötä on myös laskentatoimen raportointi joutu-
nut uusien haasteiden eteen. Esimerkiksi eri tuoteryhmillä on omat raportointita-
pansa ja raporttinsa. Tämä toiminta on sitonut laskentatoimen resursseja myös
tehdastasolla, jolloin tehtaiden omat sisäiset asiakkaat ovat joutuneet joissain ti-
lanteissa tyytymään erilaiseen palvelutasoon kuin ennen. Tuoteryhmäraportointi
on kuitenkin tuonut mukanaan myös hyviä toimintatapoja. Samaan tuoteryhmään
kuuluvia paperitehtaita vertaillaan keskenään, jolloin toiminta on tehostunut enti-
sestään ja mm. raaka-aineiden käyttöä ollaan pystytty tarkkailemaan kustannus-
mielessä entistä paremmin. Tämä edesauttaa myös erilaisten säästökohteiden et-
sinnässä kun havaitaan eroja eri tehtaiden välillä ja tätä kautta päästään epäkoh-
tiin entistä paremmin käsiksi.

WWC-projektin myötä on syntynyt kaksi talousfunktiota koskevaa projektia. Toinen on lokakuussa 1999 käynnistynyt Global Finance- ohjelma, jonka tavoitteena on yhdenmukaistaa UPM-Kymmenen taloushallinnon järjestelmät ja toimintatavat siltä osin kuin on tarkoituksenmukaista. Järjestelmien yhdenmukaistamisen on tarkoitus parantaa kustannustehokkuutta, nopeuttaa taloushallinnon prosesseja sekä tukea toimialatasoista liiketoiminnan ohjausta.

Paperitoimialalla toteutetun konsulttiyrityksellä teettämän benchmarking-tutkimuksen mukaan toimialan talousfunktiossa ei asiakkaiden tarpeisiin pystytä vastaamaan tarpeeksi tehokkaasti, vaikka työntekijöiden lukumäärä on riittävä. Tutkimuksessa todettiin, että tällä hetkellä talousihmisten työajasta liki 80% kuuluu erilaisten rutiinitehtävien parissa ja ainoastaan 20% tehdystä työajasta kuluu yrityksen päätöksentekoa tukevassa toiminnassa. Case-yritys on teettänyt laskentaosaston henkilöstön työajan kartoituksen sen vuoksi, että yrityksessä ollaan sitä mieltä, että jos haluttaan täyttää laskentaosaston asiakkaiden tarpeet, tulisi työaikoihin perustuvan suhdeluvun olla lähes toisinpäin. Koska WWC-projektin tavoitteisiin tulisi pyrkiä kaikin tavoin myös yrityksen sisällä, aloitettiin ns. Finance 2010 projekti, jonka tarkoituksena on uudistaa paperitoimialan taloustoiminnot WWC- projektin tavoitteita vastaavaksi.

Finance 2010-projekti toteutetaan kolmevaiheisesti. Ensimmäisessä vaiheessa tehtiin tilannekartoitus kyselyiden ja benchmarkingin avulla. Projektin toisessa vaiheessa selvitettiin tavoitteet ja tahtotila, johon halutaan päässä eli haluttu tulevaisuus. Nyt projektin kolmas vaihe on alkanut, jossa yritetään löytää ne keinot, joilla halutut tavoitteet saavutetaan. Meidän tutkimuksemme liittyy projektiin toiseen ja kolmanteen vaiheeseen.

Projektilla on kolme päätavoitetta. Ensinnäkin tuo edellä mainittu 80/20-suhde tulisi kääntää toisinpäin, jolloin laskentaihmissen työajasta 80 % kuluisi yrityksen päätöksentekoa tukevissa toiminnoissa ja ainoastaan 20 % käytettäisiin välttämättömän kirjanpidon ja muun rutiininomaisen toiminnan pyörittämiseen. Toisen päätavoitteen mukaan laskennan tulisi tarjota nopeasti luotettavaa tietoa liiketoiminnasta kustannustehokkaasti. Lisäksi taloushallinnon tulisi luoda käyttäjäystävällinen ympäristö asiakkailleen, jolloin nämä voisivat tehokkaasti käyttää hyväkseen järjestelmistä saatavaa tietoa.

Finance 2010-projektin tavoitteena on lisäksi muuttaa talousfunktion rooli ”yrittäjäpoliisista” asiakassuuntautuneeksi liikekumppaniksi. Tarkoituksena on saavuttaa suurempi ymmärrys sekä ulkoisten että sisäisten asiakkaiden tarpeista, jotta tarvittavat palvelut pystyttäisiin tuottamaan. Tavoitteeseen pääsemiseksi on ratkaistava sekä sisäisiä että ulkoisia haasteita. On ratkaistava ongelmat, joita syntyy integroitaessa prosesseja, järjestelmiä sekä toimintoja. Yrityksen on karistettava pois sellaiset toiminnot, jotka eivät palvele uusia asetettuja tavoitteita. Yrityksen on tämän lisäksi muodostettava toiminnot, jotka tukevat yrityksen tavoiteasetantaa. Näiden on oltava rakenteiltaan sellaisia, että ne reagoivat nopeasti ja joustavasti ympäristön muutoksiin ja muutoshaasteisiin. Ensisijaisesti näihin tavoitteisiin ei pyritä laskentaihmissiä lisää palkkaamalla, vaan pyritään saavuttamaan uudet tavoitteet nykyisiä resursseja tehostamalla ja järjeistämällä jo käytössä olevia toimintatapoja.

UPM-Kymmenen Jokilaakson tehtaiden, Jämsänkosken ja Kaipolan, yhdistämisen seurauksena myös taloushallinnon toiminnat yhdistettiin. Laskentaosasto muutti keväällä 2000 kokonaisuudessaan Jämsänkoskelle ja uusien toimintamallien luominen alkoi. Tämä muutos merkitsi laskentatoimelle valtavaa muutosta yksinäänkin, mutta vielä kun tähän organisaatiomuutokseen liittyy Finance 2010-projektin luomat tavoitteet, on haasteita aivan riittävästi.

Tehtaat ovat saaneet toimia suhteellisen itsenäisinä kokonaisuuksina niiden vielä ollessa itsenäisinä tulosityksikköinä. Osaksi tästä syystä toimintatavat ja kulttuuri ovat näillä kahdella tehtaalla erilaiset. Syitä näihin eroihin pohdimme tarkemmin tutkimuksen myöhemmässä osassa, mutta jo tässä yhteydessä voimme todeta, että yhdistämisen kautta syntynyt muutostilanne on luonut oivat puitteet laskentatoimen tutkimuksen tekemiselle. UPM-Kymmenen suunnalta tuli pyyntö, että he haluaisivat kartoittaa laskentatoimen palvelutason nykyisen tilanteen ja tuoda esiin mahdolliset kehittämiskohteet. Tutkimuksen kohteeksi otettiin Finance 2010-projektin yhtenä tavoitteena olevan 80/20-periaatteen mallittaminen nykyisessä organisaatiossa ja 80/20-suhteen toisinpäin kääntämisen käytännön toteutuksen.

4.3. 80/20-näkökulma laskentatoimen kehittämisessä

Tutkimuksemme peruslähtökohta, 80/20-näkökulma, on alunperin tarkoitettu kuvaamaan laskentahenkilöstön käyttämän ajan suhdetta rahoituksen laskentatoimen ja johdon laskentatoimen välillä. Tämä 80/20-suhdeluku on saatu paperitoimialaa koskevassa kartoituksessa, jossa oli mukana kaikki paperitoimialan piiriin kuuluvat tehtaat. Tutkimuksen tuloksia analysoitaessa on otettava huomioon, että erot eri tehtaiden välillä olivat suuriakin.

Tutkimuksen mukaan erään tehtaan laskentahenkilöstö käytti 5 % työajastaan päätöksentekoa tukevaan toimintaan kun toisen tehtaan kohdalla prosenttiluku oli 70. Keskimäärin kuitenkin laskentaihmisiltä meni 80% työajasta rutiinitehtäviin rahoituksen laskentatoimen alueella ja ainoastaan 20 % meni siihen työhön, jota laskentatoimen toivottiin tekevän. Lähinnä tällä tarkoitettiin sisäisten asiakkaiden palvelemista tukevia toimintoja.

Tällä hetkellä Jokilaakson tehtaiden laskentaosastolla työskentelee yhteensä 16 henkilöä. Heistä 10 työskentelee kokopäiväisesti rahoituksen laskentatoimen tehtävissä ja kuusi johdon laskentatoimeen kuuluvien työtehtävien parissa. Nämä luvut koskevat siis ainoastaan laskentaosastoa. On kuitenkin huomattava, että taloushallintajärjestelmänä olevaan SAP R/3:een tulee tapahtumia paljon muualtakin kuin ainoastaan laskentaosastolla toimivien ihmisten toimesta. Jos rahoituksen laskentatoimeen lasketaan kuuluvaksi myös kaikki ne henkilöt, jotka tekevät peruskirjauksia järjestelmiin, nousee rahoituksen laskentatoimen tekijöiden lukumäärä aivan toisenlaisiin lukemiin. Epäsuoria kirjauksia taloushallinnan järjestelmään tekee mm. ostotoiminnan puolella muutama henkilö. Nämä tekevät kirjauksia JOKUMA-tietojärjestelmään, josta tehdyt kirjaukset siirtyvät SAP R/3- järjestelmään. Tutkimuksellisista syistä pitäydymme kuitenkin ainoastaan Jokilaakson tehtaiden talousosaston laskentaosastolla työskenteleviin henkilöihin.

On myöskin huomattava, että osa johdon laskentatoimen puolella työskentelevistä ihmisistä tekee rahoituksen laskentatoimeen kuuluvia töitä osan työajastaan. Voidaan katsoa, että puhtaasti johdon laskentatoimen piiriin kuuluvia töitä tekee täysipäiväisesti koko Jokilaaksossa kolme henkilöä. Loput kolme tekevät varsinaisen johdon laskentatoimen töiden lisäksi noin puolet ajastaan erilaisia rahoituksen laskentatoimen piiriin kuuluvia töitä. Lopulliseksi johdon laskentatoimen työntekijöiden lukumääräksi saimme siis 4 henkilöä. Kokonaisvahvuuden ollessa 16, rahoituksen laskentatoimella on 12 työntekijää. Tällainen henkilömäärän jakautuminen vastaa suurin piirtein 80/20- säännön mukaista jakoa.

Suhdelukua 80/20 voidaan kuitenkin tarkastella toisestakin näkökulmasta kuin ainoastaan henkilöstöressurssien ja käytetyn työajan jakautumisen näkökulmasta. Asiaa voidaan myös lähestyä tehdyn työn laadun ja sisällön näkökulmasta; ovatko johdon laskentatoimen tuottamat palvelut oikealaatuisia ja oikeasisältöisiä.

Tärkeintähän ei ole kuitenkaan tuotettavan tiedon ja palveluiden määrä, vaan sen laatu; palvelusisältö ja palvelutaso. Syyt johdon laskentatoimen oletettuun toimimattomuuteen eivät välttämättä suoraan siis selity laskentatoimen osiin sitoutuneen henkilöstöressin koon mukaan, eikä sitoutuneiden työtuntien mukaisesti.

Voidaankin kysyä, että onko optimaalisin tapa muuttaa painotus rahoituksen laskentatoimesta johdon laskentatoimeen lisäämällä henkilöstömäärää johdon laskentatoimessa ja vähentämällä henkilöstöä rahoituksen laskentatoimen puolella vai löytyykö ratkaisu ongelmaan nykyisten resurssien oikeanlaisella käytöllä. Voihan tilanne todellakin olla se, että nykyinen kirjanpitojärjestelmä vaatii tuon 80 % laskentaosaston henkilökunnan työpanoksesta, jolloin suhdetta ei pystytä muuttamaan muutoin kuin palkkaamalla johdon laskentatoimen ihmisiä huomattava määrä lisää, joka ei kuitenkaan ole järkevää.

Tämä suhde voitaisiin nähdä myöskin laskentatoimen asiakkaiden kokemusmaailman näkökulmasta. Voidaan ajatella niin, että asiakkaat kokevat saavansa palvelua ainoastaan 20 prosenttisesti, kun tarvittava määrä olisikin 80 prosenttia. Tutkimuksessamme yritämme selvittää millaisiin asioihin panostamalla painotusta laskentatoimen osien välillä voidaan muuttaa ja kuinka paljon painotusta on tarvetta muuttaa, jotta haluttuihin tuloksiin päästäisiin. Voihan toki olla myös niin, että nykyinen tilanne on hyvä, eikä välitöntä tarvetta muutokseen ole.

4.4. Sisäisten asiakkaiden tarpeet

Haastattelujen avulla kartoitettiin sisäisten asiakkaiden tarpeita ja sitä millaisena he näkevät nyt laskentatoimen roolin organisaatiossaan ja mitä he odottavat siltä tulevaisuudessa. Jokilaakson tehtaiden talousfunktiolla on ns. yrityksen sisäisiä asiakkaita myös toimiala- ja konsernihallinnossa Helsingissä, mutta tässä työssä sisäisillä asiakkailla tarkoitetaan ainoastaan Jokilaakson tehtaiden omaa henkilökuntaa. Sisäisten asiakkaiden tarpeilla tässä tarkoitetaan niitä laskentatoimen palveluita mitä sisäiset asiakkaat kokevat tarvitsevänsä.

Kartoittamalla sisäisten asiakkaiden tarpeita pyrittiin selvittämään tarve laskentatoimen muuttamiseen sellaiseksi, että se toimisi tehokkaasti siinä tehtävässä joka sillä organisaatiossa on. Haastatteluilla selvitettiin kuinka paljon ja millaisia johdon laskentatoimen palveluja sisäiset asiakkaat tarvitsevat tehokkaan päätöksenteon tukemiseen. Seuraavaksi käymme läpi haastatteluista ilmi tulleita sisäisten asiakkaiden palvelutarpeita.

4.4.1. Laskentatoimen rooli case-yrityksessä sisäisten asiakkaiden silmissä nyt ja tulevaisuudessa

Yleisesti ottaen suurin osa vastaajista koki laskentatoimen roolin päätöksentekoa tukevassa toiminnossa tällä hetkellä jossain määrin puutteelliseksi. Osa haastateltavista koki, että heidän palvelutarpeensa ja –toiveensa eivät toteutuneet siinä määrin kuin he olisivat niiden toivoneet toteutuvan. (ks. Pihlanto 1990, 5)

Suurin osa haastateltavista näki laskentaosaston kuitenkin tärkeänä, kiinteänä ja oleellisena osana muuta yrityksen toimintaa, jonka roolia ei missään tapauksessa tulisi aliarvioida.

Pääomavaltaisena prosessiteollisuutena paperiteollisuus tarvitsee tehokkaasti toimivan ja luotettavan taloushallinnon, jonka tuottaman tiedon varaan voidaan yritystä koskevat päätökset tukea. Haastateltavien mielestä laskentatoimi on juuri se funktio yrityksestä, jonka tulisi pitää ohjat käsissä ja puuttua mahdollisiin epäkohtiin tehokkaasti ja tarmolla. Lisäksi laskentatoimen tuottaman informaation avulla pystytään kartoittamaan yrityksen nykytilanne ja se mihin suuntaan yritystä tulisi ohjata. (ks. Vehmanen, Koskinen 1997, 28-39)

Vaikka suurin osa haastateltavista tiedosti laskennan tärkeyden, niin he eivät kuitenkaan kokeneet Jokilaakson laskentatoimen täyttävän tällä hetkellä riittävän hyvin laskentatoimelle asetettuja vaatimuksia. Haastateltavat kokivat, että laskentaosasto ei auta tällä hetkellä riittävästi, eikä se tue riittävällä tarmolla muita osastoja varsinaisessa liiketoimintaa koskevassa päätöksenteossa. Haastateltujen mielestä sisäisten asiakkaiden tarpeita ei ole tähän mennessä riittävän hyvin kartoitettu. Vaikka joitakin tarvekartoituksia olikin tehty, ei kartoituksissa esille tulleet epäkohtiin ja puutteisiin oltu puututtu riittävällä tehokkuudella pyynnöistä huolimatta. Haastatteluiden ei kuitenkaan käynyt ilmi, millaisia palvelutarpeita kartoitusten jälkeen oli jätetty täyttämättä. (ks. Pihlanto 1990, 3)

Tässä asiassa voi olla kysymys yksinkertaisesti kommunikaatiokatkoksesta. Saattaa olla niin, että laskentaosasto ei ole informoinut kartoituksen jälkeen muita osastoja seikoista, jotka ovat estäneet palvelutarpeiden täyttämisen. Osassa tapauksissa laskentaosastolla ei ole ollut ehkä mahdollisuuksiakaan puuttua näihin esille tulleet epäkohtiin. Mahdolliset vaikeudet ovat saattaneet johtua esimerkiksi käytössä olevien tietojärjestelmien puutteista ja muista vastaavista asioista. Laskentatoimen piirissä työskentelevien mielestä tilanne oli useassa tapauksessa juuri edelläolevan kaltainen. Pyyntö, joita osastoilta oli tullut, olivat usein sellaisia joihin nykyisillä laskentatyökaluilla ei ollut mahdollisuutta tarjota riittävän hyviä vastauksia.

Informaation molemminpuolisen kulkemisen vaikeudet olivat nekin usein syynä pyyntöjen täyttämättä jättämissiin. Tämä ongelma tiedostettiin hyvin myös laskentaihmissen parissa.

Haastateltavat kokivat laskentatoimen tuottavan tiettyjä palveluita ainoastaan siksi, että ko. palveluita oli aina tuotettu. Osastot joko käyttivät tai olivat käyttämättä näitä palveluja, koska he kokivat että muutakaan ei ollut tarjolla. Monien mielestä laskentaosasto toimii vain raporttikoneena, tuottaen standardiraportteja, joita se on aina tuottanut ilman varsinaista tarvekartoitusta raporteille. Osastoille koettiin, että laskentaosasto ei ole varmistanut riittävästi raporttien varsinaisilta käyttäjiltä tuottamiensa raporttien hyödynnettävyydestä tai edes niiden tarpeellisuutta. Ongelmana tässä tilanteessa voi olla se, että suurin osa raporteista on tarpeellisia, mutta niitä ei osata hyödyntää tehokkaasti. Ja tähän syynä voi olla seikat, jotka liittyvät raporttien käyttäjien kykyihin tulkita laskentaosaston raporteja ja tuotettujen raporttien sisältöön. Jos raportit ovat liian vaikeaselkoisia tai niiden sisältö ei aukea käyttäjälle muista syistä, niin varmasti raportit tuntuvat käyttäjistä tarpeettomilta. (ks. Riistama, Jyrkkiö 1994, 377-382 ja Hyvönen 1999, 7-8)

Palvelutasoa voitaisiin tältä osin nostaa siten, että laskentaosasto karsisi pois kaikki ne toiminnot, joille organisaatiossa ei nähdä olevan tarvetta. Näiden palveluiden tuottamiseksi käytetty aika voitaisiin siten käyttää sellaisten palveluiden tuottamiseen joilla nähdään olevan selvä tarve. 80/20- periaatteen muuttamiseksi ei siis tarvitsisi välttämättä lisätä aikaresursseja johdon laskentatoimen palveluille, siten kuin Finance 2010 - projekti esittää, vaan karsia pois ne turhat palvelut ja toiminnot, jolloin palvelutaso paranisi raporttien suuremman käytettävyyden ja hyödynnettävyyden kautta. Ongelmana tässä on se, että haastatteluiden perusteella ei tullut selvästi esille sellaisia palveluita, joilla ei ole kenellekään mitään käyttöä. Päinvastoin huomasimme, että jokaisesta palvelusta on hyötyä jollekin organisaation päätöksentekijälle.

Tämä on selvästi suuren organisaation ongelma, koska ihmisten työtehtävät eroavat toisista näennäisesti samanlaatuisista työtehtävistä usein hyvinkin paljon, jolloin jostain raportista ei nähdä olevan juurikaan hyötyä Kaipolassa kun taas Jämsänkoskella ko. raportti koettiin suorastaan hyvinkin tarpeelliseksi. Tässäkin asiassa oli selvästi nähtävissä näiden kahden erillisen tehtaan erilainen organisaatiokulttuuri. (ks. Pihlanto 1990, 10)

Finance 2010-projektin yksi tavoite on lisätä talousfunktion palveluroolia UPM-Kymmenen tehtaissa. Haastatteluiden perusteella Jokilaakson tehtaissa tällaiselle palveluroolin korostamiselle olisi todellista tarvetta. Laskentaosastoa ei tällä hetkellä koeta palveluiden tuottajana tai tarjoajana, vaan niiden vaatijana ja käyttäjänä. Laskentaosasto koettiin ”pääkonttorina” tehtaan sisällä, eikä varsinaisena palveluosastona muiden osastojen joukossa. Jotkut haastateltavat kokivat laskentaosaston jopa käskyttäjäksi, joka ottaa yhteyttä vain tarvitessaan jotain.

Haastateltavat kokivat, että miltei ainoa kosketus laskentaihmiin muodostuu silloin, kun laskentaosastolta pyydetään puhelimitse tai sähköpostitse lukuja ja tietoja osastolta. Eräs haastateltava sanoi, että ”Laskentaosasto ottaa yhteyttä yleensä vain silloin, kun he eivät itse pysty selvittämään, että mitä on lukujen takana tuloslaskelmassa tai eroraporteissa”. Finance 2010-projektin hengessä tämä asian tulisi olla toisinpäin. Laskentafunktion haluttaisiin ottavan isompi rooli palveluiden tarjoajana, eikä niiden käyttäjänä. Tässäkin tilanteessa, kun haastateltavat kokevat laskentaosaston käskyttäjänä, näkyä selvästi inhimillisten tekijöiden vahva vaikutus. Ihmiset eivät ole koneita, viestintätyylillä ja viestintäkanavalla voi olla myös vaikutusta mielikuvan syntymiseen laskentaosastosta käskyttäjänä.

Laskentaosasto haluttaisiin lähemmäksi varsinaista perusliiketoimintaa, jotta molemminpuolinen ymmärrys paranisi. Molemmin puolisen ymmärryksen ja tietämyksen kasvu loisi myös lisäarvoa ydinliiketoiminnalle.

Ongelman muodostaa myös se seikka, että eri osapuolet eivät puhu samaa kieltä ja vaikka yhteinen kieli on olemassa joiltakin osin niin osapuolet antavat samoille asioille erilaisia merkityssisältöjä. Käytännössä tämä tarkoittaa mm. sitä, että laskentaosastolla ei ymmärrä koneisiin liittyviä teknisiä asioita ja vastaavasti esim. terminointiin liittyvät hienoudet eivät avaudu automaattisesti laskentatoimeen perehtymättömälle. (ks. Riistama, Jyrkkiö 1994, 377-378,382)

Laskentaosaston ja laskentatoimen palveluja käyttävien pitäisi lisätä keskinäistä vuorovaikutusta, jotta yhteinen tietämys, common platform, lisääntyisi. Tuotanto-osastojen työntekijöiden ymmärryksen kasvaessa he osaisivat myös paremmin vaatia oikeanlaisia palveluita ja tehokkaammin hyödyntää heille tuotettua tietoa päätöksenteossa. Nyt osa haastatelluista ei osannut kertoa, mitä muita palveluja he haluaisivat laskentatoimelta nykyisten raporttien lisäksi. Tämä kertoo myös siitä, että laskentatoimi ei ole osannut tarjota riittävän hyvin mahdollisia apuvälineitä osastojen käytettäväksi. Toisaalta ei laskentaosastolla ole tällaiseen ollut mahdollisuuttakaan, koska eihän laskentaosasto ole voinut tarjota apua ongelmaan, jos se ei ole tiedostanut sitä olevan olemassakaan.

Lisääntyvä vuorovaikutus sekä yhteistoiminta laskentaosaston ja muiden osastojen välillä palvelisi varmasti paremmin ja tarkoituksen mukaisemmin kaikkien osastojen omia ja yhteisiä intressejä. Haastateltavat olivat yleisesti sitä mieltä, että laskentaosaston tulisi toimia aktiivisena osapuolena kun osastojen yhteistyötä lisätään. Vain tällä tavoin toimien laskentatoimi pystyy parantamaan palvelurooliaan tehokkaasti.

Laskentaosaston odotetaan auttavan muita osastoja ”talousajattelun” sisäistämisessä. Haastateltavien mielestä tämä auttaisi muita osastoja näkemään laskentatoimen oleellisena ja tärkeänä osana organisaation liiketoimintaa, eikä kiusanhenkänä, joka vain vaatii muilta osastoilta tietoja raporteihinsa.

Uskottiin, että muut osastot näin motivoituisivat rooliinsa raakatiedon tuottajana ja laskenta voisi tehokkaammin keskittyä tuotetun raakatiedon analysointiin yhteisen toiminnan kehittämiseksi ja tehostamiseksi.

Haastatteluissa esitettiin myös kriittisiä mielipiteitä siitä, että laskentaosasto toimisi tehokkaammin, jos se ei selvittäisi asioita vain sen vuoksi, että on kiva tietää, vaan kaikki tehtävät selvitykset tulisi kohdentaa vain tarpeellisiin toimintoihin. (ks. Riistama, Jyrkkiö 1994, 377-382) Kysyttäessä haastateltavilta, että mitä nämä tarpeelliset toiminnot sitten olisivat, ei kysymykseen kuitenkaan saatu selvää vastausta, muutamaa poikkeusta lukuun ottamatta. Tämä kertoo myös siitä, että osastoilla ei kaikilla ole aivan selkeää kuvaa laskentatoimen tehtävistä tai roolista. Tämä ongelma ei kosketa ainoastaan haastateltuja, vaan myös itse laskentaosastoa. Laskentatoimen tulisi itse tuoda aktiivisemmin esille omaa rooliaan päätöksentekoa avustavana toimena organisaatiossa.

Laskentatoimen kehittämisessä pitää haastateltavien mielestä olla kriittinen, jotta ei kehitetä laskentatoimea vain kehittämisen vuoksi, vaan olennaisten tarpeiden pohjalta. Tämä kehitystyö ei onnistu, jos laskentaosasto ei selvitä riittävästi muiden osastojen todellisia palvelutarpeita.

Haastateltavat toivoivat, että laskentaosasto siirtyisi pelkän tilivelvollisuuden noudattamisesta analysoivampaan ja ennakoivampaan tiedon tuottamiseen. (ks. Johnson, Kaplan 1987, 1-11) Haastateltavat näkivät laskentatoimen toiminnan olevan raakatiedon jäsentelyä toiminnan ohjausta varten, mutta eivät pitäneet laskentatoimen tuottamaa tietoa riittävän ennakoivana. Laskentatoimi nähtiin menneisyyden tapahtumien kirjaajana ja analysoijana, eikä tiedon tarjoajana tulevaisuuden päätöksentekoa varten. Tulevaisuuden näkeminen olisi tietysti hyvinkin hyödyllistä ja toiveena usein esitettyä, mutta tietynlaisten ennustusten nykyistä aktiivisempi teko olisi haastateltavien mielestä hyvinkin tervetullutta.

Lähinnä näitä ennusteita haluttiin jonkinasteisten strategisten ja yritysjohdon kontrollitoiminnan päätöstenteon tueksi. (ks. Drury 1997, 463-465, 502)

Vaikka Finance 2010-projektin tavoitteena on muuttaa talousfunktion rooli ”yri-
tyspoliisista” enemmän asiakassuuntautuneeksi liikekumppaniksi niin haastatte-
luissa tuli selvästi esille se, että laskennan toivottiin ottavan myös voimakkaam-
min toiminnan kontrolloijan rooli. Haastateltavien mielestä laskentatoimen tulisi
olla se elin organisaatiossa, joka valvoo tiukasti muiden osastojen toimintaa ja
puuttuu tarvittaessa niiden toimintaan hyvinkin aktiivisesti. Erityisesti koettiin
tärkeäksi se, että laskentatoimi on organisaatiossa ainoa elin, jolla on mahdolli-
suudet ja aikaa puuttua ajoissa mahdollisiin organisaation toiminnallisiin epä-
kohtiin. (ks. Drury 1997, 14-15)

Haastateltavat kokivat tällä hetkellä joutuvansa käyttämään liiaksi aikaa oman
toimintansa kontrollointiin, toimintaan, joka heidän mielestään kuuluisi lasken-
tatoimelle. Tähän oman toiminnan kontrollointiin menetetään tällä hetkellä aivan
liikaa arvokasta työaika, joka voitaisiin tuotanto-osastoilla käyttää tärkeämpiin
ja olennaisiin asioihin. Laskentaosaston haluttiin ottavan aktiivisemmän roolin
muutosten organisoijana. Organisoijana, jonka tehtävänä on selvittää ns. vuodot
ja mahdollisuudet. Laskentaosaston pitäisi herättää muut osastot huomaamaan
sekä tehoton toiminta että mahdollisuudet tehokkuuden lisäämiseen. Toivottiin
myös, että laskenta ottaisi myös suuremman vastuun oman toimintansa tehosta-
misesta, tekisi oikeita asioita sekä paneutuisi niihin keskittyen oleelliseen.

Laskentaosaston keskittyminen Jämsänkosken tehtaalle nähtiin lähinnä positiivi-
sena asiana. Laskennan voimien keskittymisen kautta odotetaan laskentatoimen
palvelutoiminnan tehostuvan ja kehittyvän yhteiseen haluttuun suuntaan. Teh-
tailla odotetaan, että kun tehtaiden laskentaosastot nyt yhdistävät rivinsä niin las-
kentaosasto kykenee tehokkaasti yhtenäistämään tehtaiden toimintaa ja toimin-
tojen yhtenäistämällä tuottamaan lisäarvoa ydinliiketoiminnalle.

4.4.2. Koulutustarve

Laajamuotoista koulutusta haastateltavat eivät kaivanneet laskentaosastolta. Haastateltavat olivat hyvin tietoisia koulutuksen aiheuttamista kustannuksista ja kokivat, että koulutusta ei pidä antaa vain koulutuksen vuoksi. Nähtiin myös, että aikaresurssi on vahvasti huomioitava puhuttaessa koulutuksen järjestämisestä. Aika on kallis resurssi ja yhteisten aikojen löytäminen hankalaa, jopa ylivoimaista. Haastateltavat näkivät, että akuutti koulutuksen tarve pitäisi toteuttaa enemmänkin henkilökohtaisena opastuksena ja täsmäkoulutuksena oman osaston tarpeita koskien, eikä laajamuotoisena yleiskoulutuksena. Kertausta ja opastusta kaivattiin mm. raporttien ymmärtämistä ja niiden tehokasta hyödyntämistä varten.

Jokilaakson tehtailla on eletty pitkään jatkuvan muutoksen aikaa ja myös jaettavat raportit ovat muuttuneet useaan otteeseen ulkomuodoltaan ja sisällöltään. Haastateltavat kaipasivat opastusta koskien tulospapereissa käytettyjä termejä ja tulospaperien rivisisältöjä. Raporteissa käytetyt ulkoiset ja sisäiset tekijät olivat sisällöltään epäselviä, ei ollut tarkkaa kuvaa siitä mitkä ovat sisäisiä ja mitkä ulkoisia tekijöitä. Kertausta kaivattiin myös käytetyistä vyörytyssäännöistä ja niiden logiikasta. Epäselvyyttä aiheutti muiden kiinteiden kustannusten sisältö ja plus- ja miinus-merkkien käytön logiikka eri eroanalyysiraporteissa.

Opastusta kaivattiin tietokoneiden ja niissä olevien järjestelmien ja sovellusten käytöstä. Tilanne on se, että joitain tietojärjestelmiä ja sovelluksia käytetään hyvin harvoin ja kun käyttö ei ole aktiivista, niin jo opittukin käyttötaito unohtuu helposti. Osa haastatelluista piti nykyisiä tietokoneohjelmia liian monimutkaisina käyttää. Epäselvyyttä oli myös siitä, että mistä ja miten raportteja voisi käyttäjä itse tulostaa tietokoneelta. Esitettiin toivomus, että jokaisella osastolla voisi olla oman ikonin alla oman osaston raportit, jotta omaa osastoa koskevat raportit olisi vaivatonta ja helppoa löytää.

Ongelmat tietokoneiden, tietojärjestelmien ja erilaisten tietokonesovellusten kanssa saattavat johtua siitä, että ihmisillä ei ole vain aikaa perehtyä tietokoneen saloihin riittävästi. Toisaalta varsinainen tietokoneiden käyttööpastus ei kuulu laskentatoimen töiden piiriin, vaan atk-koulutusta varten on olemassa yrityksessä oma osastonsa. Varsinaisten taloushallintaohjelmien peruskäyttööpastus on sitä vastoin aivan mahdollista hoitaa laskentatoimenkin taholta.

Koulutuksen tarve edellä mainituista asioista kertoo mm. siitä, että laskentatoimen kieli ei ole se yhteinen kieli ja kaikille tuttu. Yhteisen kielen puuttuessa laskentaosaston ja muiden osastojen välillä, ovat viestintäongelmat väistämättömiä. Pahimmassa tapauksessa muilla osastoilla ei ymmärretä mistä laskentaosasto puhuu, ja laskentaosasto ei ymmärrä mitä muut osastot tarvitsevat ja pyytävät. Haastatellut haluaisivat laskentaosaston näkymään ja kuulumaan ”kentälle”, jotta voitaisiin luoda edellytykset yhteisen kielen muodostumiseen ja ymmärryksen lisääntymiseen puolin ja toisin. Kentällä nähtiin, että vuorovaikutuksen avulla tiedon kulku paranisi molempiin suuntiin. Nyt vaikuttaa siltä, että informaatio ei kulje, eikä tavoita kumpaakaan päätä, vaan jää jonnekin käytäville keskinäiseksi mutinaksi, jolla toiminta ei tehostu eikä kehity.

Huomion arvoinen asia on tässä myös case-yrityksen henkilöstön ikärakenne. Ikärakenne vaikuttaa moniin seikkoihin esimerkiksi vanhempi osa henkilöstä ei koe sähköistä viestintää luonnollisena tai läheisenä osana yrityksen sisäistä kommunikointia. Nuorempi osa henkilöstöstä joka on kasvanut sähköisen viestinnän ympäristössä kokee sähköpostin käytön luonnollisena osana viestintää sekä työ- että yksityiselämässä. He osaavat myös paremmin hyödyntää koneiden tietokannoissa olevia tietoja, koska tietokoneiden luomaa virtuaalitodellisuus on heille luonnollinen osa muuta työympäristöä. Henkilöstössä nuoremmat ovat myös kasvaneet maailmassa, jonka muutos on jatkuvaa ja nopeaa, siksi heille myös jatkuviin muutoksiin sopeutuminen saattaa olla helpompaa kuin yrityksessä pidemmän aikaa työskennelleille työntekijöille.

4.4.3. Laskentatoimen tuottaman tiedon luotettavuus

Haastateltavat korostivat laskentatoimen tuottaman tiedon luotettavuuden tärkeyttä. Yritys tarvitsee ohjausta ja ohjaaminen on talousosaston tehtävä. Jotkut haastateltavista kokivat kuitenkin, että tällä hetkellä laskentatoimen tuottama tieto ei ole riittävän oikeellista, ajantasaista eikä luotettavaa, jotta sitä voisi tehokkaasti käyttää päätöksenteon tukena. Koettiin, että tästä johtuen tehokas liiketoiminnan ohjaaminen ei ole joissain tilanteissa edes mahdollista. (Johnson, Kaplan 1987, 1-11)

Lähtötietojen oikeellisuuteen on panostettava, sillä raakatiedossa oleva virhe kertaantuu moninkertaisesti eteenpäin. Syitä lähtötietojen virheellisyyteen ovat paitsi inhimilliset virheet myös käytössä olevien järjestelmien tekniset viat ja se, että ko. järjestelmät ovat vaikeita käyttää. Informaatiojärjestelmien merkitys laskentatoimen luotettavuuden kehittämisessä on suuri. UPM-Kymmenen tietojärjestelmät ja mikrot muodostavat toisiinsa linkitetyn kokonaisuuden paikallisverkon avulla. Käyttäjät saavat omalle työasemalleen eri järjestelmien tuottamat palvelut. Laskentatoimen kannalta tärkeimpiä informaatiojärjestelmiä on tällä hetkellä kolme kappaletta.

KAIMA on tehdasjärjestelmä, jolla hoidetaan paperintuotannon tekninen raportointi, tuotannosuunnittelu ja seuranta. Jämsänkoskella on vielä käytössä vanha JAMIS-järjestelmä, jonka KAIMA tulee korvaamaan sen suunnitelmien mukaan vielä tämän vuoden puolella. KAIMA-tehdasjärjestelmään tiedot tulevat automaattisesti paperikoneilta erilaisten antureiden ja mittareiden välityksellä. JOKUMA on Jokilaakson tehtaiden kunnossapidon, oston ja materiaalihallinnon tietojärjestelmä.

JOKUMA sisältää kaksi toisiinsa kytkettyä sovellusta: kunnossapidon ja materiaalihallinnon. Materiaaliosuudella hoidetaan ostotilaukset, laskun käsittely ja varastojen seuranta raaka- ja tarveaineiden sekä varaosien osalta. Kunnossapitoosuudella hoidetaan työtilausten vastaanotto, työnsuunnittelu ja työnseuranta sekä ennakkohuolto. JOKUMA:sta tietoa siirtyy sitten taloushallinnon SAP R/3-järjestelmään.

JOKUMA ei ole haastatteluiden perusteella kovin käyttäjäystävällinen järjestelmä. Tästä johtuu osin se, että tiedonsyöttövaiheessa tapahtuu virheitä; syötetään tietoja väärään paikkaan tai joissakin tapauksissa syötetään järjestelmään aivan vääränlaista tietoa. Voidaan käyttää esimerkiksi määränyksikkönä tonnia, vaikka oikea yksikkö olisi kilogramma. Tästä seuraa rahamääräisissä tiedoissa hyvinkin suuria virheitä. Lähtötietojen virheellisyys johtuu suurelta osin siitä, että raakatieta syöttävät ihmiset voivat syöttää virheellisesti tai virheellistä tietoa perusjärjestelmiin. Inhimillisten tekijöiden vaikutus on vahvasti huomioitava selvitetäessä laskentatoimen tuottaman tiedon luotettavuutta. Virheellisellä raakatiellä on sitten kertautuva negatiivinen vaikutus koko organisaatiossa, sillä kaikkea laskentatoimen tuottamaa informaatiota leimaa luottamuspuula, vaikka se olisi osaltaan aiheettontakin.

Syy siihen, että järjestelmien antamiin tietoihin ei luoteta johtuu myös osin siitä, että tiedon käyttäjillä on erilaiset lähtövalmiudet ymmärtää tiedon koostumusta. Järjestelmien tuottama tieto saattaa olla aivan oikeata, mutta kun ei ole tietoa siitä, mistä ja miten tieto on koostunut, niin sitä pidetään aiheettomasti virheellisenä.

Tiedon luotettavuus on kärsinyt myös sen takia, että Jokilaakson tehtailta käytössä olevat järjestelmät eivät kaikki toimi samanlaisella logiikalla ja tästä johtuen niissä oleva tieto ei ole aina samankaltaista keskenään, eikä sama tieto ole kaikissa järjestelmissä samanaikaisesti.

Esimerkiksi JOKUMA-järjestelmän ja SAP R/3:n kohdalla ongelman muodostavat mm. palkkakustannukset, koska järjestelmissä oleva tieto ei ole saman sisältöistä. Tiedon erisisältöisyys johtuu siitä, että SAP R/3:ssa palkat on jaksotettu, mutta JOKUMA:ssa ei. Jaksotukset aiheuttavat vääristymiä käytettävään tietoon, koska silloin palkat kirjautuvat eri järjestelmissä eri raportointikausille ja aiheuttavat näin suuriakin eroja eräiden kustannuspaikkojen kustannusvertailussa vertailtaessa eri järjestelmistä saatavia kustannuksia keskenään. Tämä taas johtaa päätöksentekoprosessin vaikeutumiseen esim. budjetoitintiprosessissa.

4.4.4. Erilaisten laskelmien ja budjetoinnin kehittäminen

Erilaisten laskelmien tekeminen on ainakin, jos ei nyt aivan tärkeintä, niin ainakin näkyvintä laskentatoimen tekemää työtä. Tästä syystä on aivan luonnollista, että erilaisiin laskelmiin kohdistui eniten suoranaisia parannusehdotuksia. Kaikkia yksittäisiä parannusehdotuksia emme tässä yhteydessä käy läpi, koska ne eivät ole tämän tutkimuksen kannalta relevanttia tietoa.

Paperiteollisuuden pääomavaltaisuudesta johtuen investointeihin ja investointilaskelmiin liittyvät ongelmat tulivat voimakkaasti esille haastatteluissa. Jatkuva investointi on paperiteollisuudessa toimivan yrityksen tärkeimpiä keinoja varmistaa yrityksen kilpailukyky. (ks. Bergstrand 1994, 15) Tällä hetkellä laskentatoimi ei osallistu juuri millään tavalla varsinaisten investointilaskelmien valmisteluun, vaan vastuu niiden valmistelusta on asianomaisten investointien vastuuhenkilöillä.

Investointilaskelmat takaisinmaksuaikoiheen ja muine laskelmineen kuuluvat olennaisesti laskentatoimen tehtäviin, joten olisi luonnollista, että laskentatoimi ottaisi enemmän vastuuta myös näiden laskelmien valmistelusta. (ks. Drury 1997, 4-12)

Nyt laskentaosasto on tehnyt investointeihin liittyviä laskelmia vain silloin, kun niitä on erikseen pyydetty muiden osastojen toimesta. Toisaalta laskentatoimi ei ole voinutkaan tarjota apuaan, koska sillä ei ole ollut tietoa näiden laskelmien puuttumisesta. Mutta voidaan katsoa, että on laskentaosaston vastuulla on selvittää muiden osastojen laskelmien tarve.

Jokilaakson tehtaiden kokoisessa yksikössä tehdään vuosittain kymmeniä, jollei satoja investointeja, joten kaikkien laskelmien valmistelu laskentaosastolla vaatisi isoja muutoksia nykyisiin laskentaosaston toimintoihin. Laskentatoimi voisi kuitenkin olla mukana ainakin isompien investointien kohdalla ja lisäksi voitaisiin tällaista palvelua tarjota osastoille aktiivisesti, jos asianomaisten investoinneista vastuussa olevien henkilöiden tiedot/taidot eivät yksinään riitä joskus hyvinkin monimutkaisten laskelmien valmisteluun.

Jos tällaista palvelua alettaisiin tarjoamaan aktiivisesti olisi laskentaosaston todennäköisesti koulutettava myös itseään näiden laskelmien tekoon, koska nykyisin rutiini näiden laskelmien tekoon puuttuu. Tämä olisi kuitenkin yrityksen kannalta parempi vaihtoehto verrattuna nykyiseen tilanteeseen, jossa osa laskelmista tehdään haastateltavien kertoman mukaan enemmän tai vähemmän ”hihasta ravistamalla”. Investointilaskelmien teko on selvä kehitettävä palvelutoiminto, jonka kehittäminen ei välttämättä vaatisi laskentaosastolta kovinkaan suuria akuutteja ponnisteluja, mutta tämän palvelutoiminnon kehittämisen vaikutukset varmasti näkyisivät nopeasti organisaatiossa sekä palveluroolin näkyvyyden lisääntymisenä että investointilaskelmien luotettavuuden parantumisena.

Investointilaskelmien lisäksi parannusta kaivattiin erityyppisten vertailevien laskelmien tekoon. Erityisesti paperilajikohtaiset vertailulaskelmat olivat haastateltujen perusteella erittäin haluttuja. Tällaisia laskelmia kaivattiin paitsi paikalliseen tarpeeseen myös koko paperitoimialan tarpeisiin.

Kun tiedettäisiin mitä jonkun paperilajin tekeminen maksaa esimerkiksi Lappeenrannassa ja mitä se maksaa Jokilaakson tehtailla, voitaisiin tuotantoa siirtää sinne missä kyseisen lajin tuotanto on edullisinta.

Tällä tavoin voitaisiin optimoida tuotantoa koko yrityksen tasolla ja näin välttäisiin konsernin kannalta vaaralliselta osa-optimoinnilta. Se, että ovatko konsernin yksiköt oikeita instansseja valmistelemaan näitä laskelmia, on jo eri asia.

Oman yksikön tiedot on hyvinkin helposti saatavissa, mutta toisten tehtaiden tiedot ovat jo vaikeammin saatavissa. Tästä syystä vertailujen tekeminen ja tuotantojen siirtämistä koskevat laskelmat olisi parempi yhä valmistella toimialatasolla. Eri yksiköt voisivat kuitenkin toimia apuna näiden laskelmien valmistelussa tuoden niiden laskemiseen oman yksikön erityistietämistä.

Muita vertailulaskelmia kaivattiin eri asiakkaiden kannattavuuden vertailuun. Vertailulaskelmien tekeminen nähtiin laskentatoimelle kuuluvaksi tehtäväksi, koska kaikki tarvittava tieto maksuaikoja myöten on laskentaosaston saatavissa. Ongelmana on nyt se, että vaikka asiakas ostaa paljon paperia, ei asiakas ole kuitenkaan välttämättä yrityksen kannalta hyvä, kannattava asiakas. ”Paljon ostava asiakas ei ole välttämättä kannattava asiakas”, sanoi eräs haastateltava. Kymmenenkin päivää eroa maksuajoissa toisen asiakkaan hyväksi näkyy jo selvästi liikepääoman muodossa sitoutuneessa yrityksen pääomassa. Tällainen asiakkaiden ”luotottaminen” maksaa.

Tietoa kaivataan enemmän asiakkaiden maksukäyttäytymisestä ja mahdollisista maksuhäiriöistä. Myyntisaamisten raportointia tulisi tehostaa, jotta pystyttäisiin kontrolloimaan tehokkaammin eri asiakkaiden luotettavuutta ja kannattavuutta maksukäyttäytymisen mukaan. Tässä on kuitenkin huomattava, että ainoastaan ns. suorien, ao. tehtaan tekemät kaupat kolmannen osapuolen kanssa ovat tehtaiden valvonnassa ja hallinnassa. Myyntiyhtiöiden kautta tehdyistä kaupoista kontrollivastuu on kaupan tehneellä myyntiyhtiöllä.

Jokilaakson tehtaiden myynneistä valtaosa on myyntiyhtiöiden kautta tehtyjä kauppoja, joten ainoastaan pientä osaa kaupoista voidaan valvoa. On kuitenkin huomattava, että vaikka näitä suoria kauppoja ei ole kuin osa tehtaan myynneistä, on niiden euromääräinen arvo kuitenkin huomattava. Tästä syystä näiden kauppojen maksuaikatietojen saatavuutta pitäisi parantaa entisestään.

Nykyisin päätöksiä asiakkaiden välillä joudutaan tekemään haastateltavien mukaan osittain näppituntuman perusteella. Jos tilauksista on pulaa ei tilanne ole näiden asiakaskohtaisten laskelmien kohdalla niin akuutti, mutta tilanne muuttuu kun on kireä tilaustilanne ja joudutaan tekemään valintoja eri asiakkaiden kesken siitä, kenelle paperia myydään ja kenelle ei. Asia ei tietenkään ole näin yksinkertainen todellisuudessa, mutta kyseisenkaltaisista laskelmista on selvää hyötyä näitä vaikeita päätöksiä tehtäessä. On kuitenkin huomattava, että nykyisin lopullinen vastuu myyntien jakautumisesta eri asiakkaiden kesken on eri asiakassegmenteillä, joten tehtaiden mahdollisuudet vaikuttaa myyntiin ovat entistä pienemmät.

Maksuaikojen vertailun lisäksi myös ROCE-pohjaista vertailua kaivattiin osastoilla kovasti. Nyt ROCE-pohjaisia vertailulaskelmia on tehty pyynnöstä, mutta toimintaa voisi haastateltavien mukaan kuitenkin tehostaa nykyisestä tilanteesta. Pyyntöstä tehtyihin laskelmiin oltiin tyytyväisiä ja koettiin, että laskelmat oli tarvittaessa valmisteltu kiitettävän hyvin ja nopeasti.

Paperilaji- ja asiakaskohtaisten laskelmien lisäksi kaivattiin vastaavia laskelmia markkinakohtaisiin vertailuihin. Tarkoitus olisi sama kuin asiakaskohtaisilla laskelmilla, mutta laskelmien kohteena olisi eri maantieteelliset markkina-alueet.

Laskelmien tekemistä koskevissa kysymyksissä tuli esille asia, joka on tullut jo aiemminkin esille. Erilaisiin laskelmiin ei osata, eikä uskalletakaan pyytää laskentatoimen apua, koska vuorovaikutuksen puutteesta johtuen ei tiedetä tarkkaan, mitä laskentaosasto oikeastaan tekee. Toisaalta laskentaosasto ei täysin tiedä minkälaista apua osastot todella tarvitsevat.

Erilaisten ad hoc-tyyppisten laskelmien tarve tuntuisi olevan osastoilla suuri. Osastoilla tulee lähes joka päivä esiin ongelmia, joiden ratkaisussa saattaisi laskentaosaston avulla olla merkittävä rooli. Tämän tyyppisissä paperikonekohtaisissa ongelmatilanteissa laskelmien tekemiseen tarvitaan kuitenkin erittäin hyvää kyseessä olevan paperikoneen tuntemusta. Ja tämä vaatii laskentaosaston ihmisiltäkin paljon teknistä tietämystä ja perehtyneisyyttä paperikoneen toimintaan. Paperikonekohtaisia laskelmia on lähes turha tehdä, jos ei tunne laskelmien taustalla olevia reaalitekijöitä. Jos ei ole tietämystä siitä, että mitä tekijöitä pitää huomioida laskelmissa, niin laskelmat eivät ole riittävän luotettavia päätöksenteon pohjaksi.

Budjetointia koskien esitettiin myös paljon kehitystoiveita. Yleisesti ottaen kustannusbudjetointiin oltiin suhteellisen tyytyväisiä. Osa haastatelluista oli sitä mieltä, että budjettiseuranta toimii niin kuin pitääkin työkaluna, jonka avulla kiinteät kustannukset pidetään kurissa. Kustannustietouden ajantasaisuutta ja määrää pitäisi haastateltavien mielestä kuitenkin lisätä, jotta itse budjetointiprosessi helpottuisi ja budjetoinnin oikeellisuus varmistuisi. Tällä hetkellä budjetti ei kerro koko totuutta muuttuvien kustannusten osalta, mutta pitää aika hyvin paikkansa kiinteiden kustannusten osalta.

Myyntibudjetin valmistelussa on viime vuosina ollut suuria vaikeuksia, jotka ovat johtuneet toimialan myyntijärjestelmien toimimattomuudesta. UPM-Kymmenen konsernin yksittäisillä yksiköillä ei myyntibudjetin laadinnassa ole kovinkaan suurta roolia.

Ainoastaan koneiden tuotantomahdollisuudet ilmoitetaan, jonka perusteella tuotanto sitten eri koneiden kesken jaetaan. Ja tämän perusteella muodostetaan sitten varsinainen myyntibudjetti. Myyntibudjetointiinkin on tulossa muutoksia ensi vuoden budjetoinnissa kun paperitoimiala siirtyy jonkinasteiseen liukuvaan budjetointiin. Myyntibudjetin korvasi 12 kuukautta eteenpäin ulottuva myyntitavoite, jota tarkistettaisiin kolmen kuukauden välein. (ks. Bergstrand 1994, 97-100)

Budjetoinnin tämän hetkisen aikajänteen ei koettu palvelevan toiminnan ohjausta ja budjetin ennustavuuskyvyn koettiin tällä hetkellä olevan heikohko. Budjetointia pidettiin nyt lähinnä lukujen keruuprosessina, jossa luvut saadaan suhteuttamalla ne tuotettaviin paperitonneihin. Budjetointia vuositasolla pidettiin liian pitkänä, koska tilanteet muuttuvat markkinoilla nopeasti mm. valuuttakurssit, sellun hinta, paperin hinta ja tilauskanta. Haastateltavien mielestä oikeampi aikajänne budjetointiin olisi kolme kuukautta tai kuusi kuukautta. (ks. Bergstrand 1994, 91-93).

Tuotanto-osastoilla koettiin, että nykyinen kiinteä budjetointi ei palvele liiketoiminnan tarpeita, parempana vaihtoehtona nähtiin siirtyminen liukuvaan budjetointiin. Korostettiin myös sitä, että budjetoinnissa pitäisi keskittyä sisäisten tekijöiden hallintaan ja kehittämiseen, koska ulkoisiin tekijöihin ei pystytä vaikuttamaan. ”Huonoina aikoina syytetään sisäisiä tekijöitä ja hyvinä aikoina niistä ei välitetä, vaikka hyvä tulos johtuisi täysin ulkoisista tekijöistä, eikä sisäisten tekijöiden parantumisesta. Ei tarkastella oikeita asioita. Nyt hyvinä aikoina pitäisi keskittyä sisäisten tekijöiden kehittämiseen, koska huonoina aikoina se ei ole sitten taas mahdollista.”

4.4.5. Raportoinnin kehittäminen

Kuten aiemmin jo todettiin, että laskentaosasto nähtiin tehtailla pitkälti vain raporttikoneena, joka ei tuota riittävästi raportteja tarpeeseen tai oikeanlaisia raportteja niin, silti osa laskentatoimen raporteista kuitenkin koettiin erittäin tarpeellisiksi. Raportoinnin kehittämisessä on selvästi kaksi eri kehittämisaluetta, raporttien ulkomuotoon liittyvä kehitystarve ja raporttien sisältöön liittyvä kehitystarve.

Raportoinnin ulkoiseen kehittämiseen liittyy lähinnä raporttien luettavuuden ja havainnollisuuden lisääminen. (ks. Riistama, Jyrkkiö 1994, 380-381) Kehitystoiveet koskivat graafisten esitysten lisäämistä raporteihin. Toivottiin lisää jopa täysin graafisessa muodossa olevia raportteja, trendimäisiä esityksiä, joissa vertaillaan mm. eri vuosia keskenään. Graafisessa muodossa voitaisiin esimerkiksi esittää joitain tulosraporttien osakomponentteja.

Osastoilla oltiin myös sitä mieltä, että joskus olennainen tieto hukkuu numeraalisen raportin valtavaan numeromassaan ja graafinen esitys puolestaan antaisi nopeasti kuvan kokonaistilanteesta. Graafisten esitysten koettiin nopeuttavan ja tehostavan raporttien tulkintaa, koska ne visuaalisuudellaan konkretisoivat asioita paremmin kuin pelkät numeraaliset raportit. Eräs haastatelluista sanoi, ”Raporteista pitäisi heti nähdä selvästi mitä tehdään, miksi ja miten. Raporteissa pitäisi selvittää vain oleelliset asiat. Asioita on yksinkertaistettava, jotta ne olisivat hallinnassa ja hallittavissa”. (ks. Riistama, Jyrkkiö 1994, 377-382)

Vaikuttaa siltä, että teknisen koulutuksen saaneet ihmiset suosivat graafisessa esitettäviä raportteja, trendiesityksiä ja yhteenvedon omaisia koosteraportteja. Syitä tähän graafisten raporttien suosimiseen, numeraalisten raporttien sijasta, ovat ehkä raporttien hyödyntäjien koulutustausta ja ajanpuute.

Kaikilla teknisen koulutuksen saaneilla ihmisillä ei ehkä ole riittäviä tietoja ja taitoja laskentatoimen kaiken tuottaman tiedon täysin tehokkaaseen tulkitsemiseen ja ehkä ei edes riittävästi aikaa numeraalisten raporttien tulkintaan.

Toivottiin myös, että numeraalisista raporteista korostettaisiin joitain tärkeitä avainlukuja, jotta ne eivät hukkuisi numeromassaan. Haastateltavat kaipasivat selventäviä tekstejä raportteihin. Joka kuukausi jaettavien standardiraporttien liitteeksi tai raportin perään olisi haastateltavien mukaan hyvä saada jonkinlainen selvitys eroista normaaliin raportointiperiodiin, jolloin epäkohtiin pystyttäisiin puuttumaan ajoissa. Tällöin raporttia lukevat ja sen perusteella päätöksiä tekevät henkilöt säästäisivät aikaa, kun joku olisi etsinyt ja mahdollisesti analysoinutkin poikkeavuudet jo etukäteen. Vielä kun tämän analysoinnin on tehnyt joku asiaan perehtynyt on ajansäästö analysoijankin kannalta usein merkittävä. Laskentaosasto on juuri se paikka, josta syitä suuriin poikkeamiin aletaan kysellä. Näin säästyttäisiin turhalta työltä. On toki selvää, että kaikkien raporttien tarkka analysointi veisi liikaa aikaa, mutta jo tärkeimpien tulosraporttien etukäteen analysoimisella saatettaisiin päästä parempiin lopputuloksiin kuin aikaisemmin.

Haastateltavien mielestä pelkät kustannuspaikkanumerot eivät välttämättä kerro mitään lukijalle, koska ei muisteta kuitenkaan ulkoa mitä kukin kustannuspaikkanumero pitää sisällään. Selventävä teksti säästäisi aikaa, koska silloin aikaa ei kuluisi hukkaan erilliseen kustannuspaikkanumeroiden nimen ja sisällön selvittämiseen. (ks. Riistama, Jyrkiö 1994, 377-382) On kuitenkin selvää, että kaikkien kustannuspaikkojen tarkan sisällön selvittäminen raportin yhteyteen vie raportista paljon tilaa ja saattaa sekavoittaa raportin lukemista. Tämän asian ratkaisu voisi olla siinä, että laskentaosasto tekisi jonkinlaisen manuaalin, jossa kaikkien kustannuspaikkojen sisältö olisi selvitetty. Global Finance- projektin myötä koko UPM-Kymmenen kustannuspaikkarakenne uudistuu, joten tässä yhteydessä on tulossa ilmeisesti jonkinlainen selvitys kustannuspaikkojen sisällöstä, jota voitaisiin käyttää myös jokapäiväisessä toiminnassa hyväksi.

Liikepääomaraporttia toivottiin kehitettävän niin, että voimakas kasvu ja muutos tuotaisiin selvemmin esille, jotta siihen sitten todella osattaisiin reagoida. Nähtiin, että tässäkin graafinen esitys voisi auttaa silmien avaamisessa. Liikepääomaraporttia koskien esitettiin myös koulutustoiveita, koska se on vaikea sisäistää ja koettiin, että siitä ei saada nyt hyötyä irti. Liikepääomaraportin merkitys ei ole täysin kaikille auennut liiketoiminnan ohjaamisen apuvälineenä.

Raporttien sisältöjen kehittämistoiveet koskettelivat seuraavanlaisia asioita. Laskentatoimen tuottamilta raporteilta toivottiin vertailukelpoisuutta eri vuosien välillä ja konsernin eri tehtaiden välillä. Raporteissa olevan tiedon oikeanlaatuisuuden ja ajantasaisuuden perään kuulutettiin. (ks. Riistama, Jyrkkiö 1994, 380-381)

Haastateltavat kokivat, että joistain raporteissa oli kadonnut paljon oleellista tietoa raportoinnissa tapahtuneiden muutoksien myötä. Vanhoissa raporteissa oli ollut päätöksentekoa tukevaa tietoutta, joka kadotettiin mm. sen takia, että asioita niputettiin yhteen ja nyt näkyvissä ovat vain yhteissummat, eikä ole tietoa siitä, miten ja mistä yhteissummat koostuvat.

Osa haastatelluista olisi halunnut entisen käytännön mukaan tuloslaskelmat osastoittain, mutta tähän tuskin on paluuta, kun nyt ollaan siirrytty tuoteryhmittäiseen raportointiin. Tähän tuoteryhmäraportointiin ollaan yleisesti oltu tyytyväisiä, koska ollaan havaittu, että tuoteryhmäraportointi on tuonut mukaan raportointiin uusia ulottuvuuksia, joita siitä on ennen puuttunut, mutta joita ollaan kaivattu. Eräs tällaisista raportoinnin ulottuvuuksista on mahdollisuus vertailla samaa paperilaatua valmistavia paperikoneita keskenään. Ennen tämä oli hankalaa, mutta nyt näitä vertailuja tehdään lähes rutiininomaisesti jopa päivittäin tai viikoittain.

Tarvetta kyseisten vertailujen tekemiseen syntyy silloin kun huomataan jonkin paperintekoon tarvittavan komponentin kustannusten nousseen ilman selvää syytä. Tällöin voidaan vertailla saman komponentin kustannusvaikutuksia samaa paperilaatua valmistavan naapuri paperikoneen kustannuksiin ja päästään tätä kautta kiinni mahdollisiin puutteisiin tai kehityskohteisiin.

Eri tuoteryhmät valmistelevat erilaisia benchmarking-tutkimuksia saman paperilaadun aiheuttamista kustannuksista konsernin eri tehtailla. Tällä tavoin voidaan optimaalista tuotannonjakoa suunnitella eri tehtaiden välillä entistä paremmin ja ehkäistä tällä tavoin myös osaoptimointia konsernin eri tehtaiden välillä. Tällainen vertailu eri paperikoneiden välillä on myös omiaan lisäämään tervettä kilpailua eri tuotantoyksiköiden välillä. Nyt kun paperikoneen kustannukset ja tuotot ovat selvästi näkyvissä, voidaan yhdellä silmäyksellä todeta tilanne ja pistää konsernin koneet laskelmien mukaiseen ”paremmuusjärjestykseen”. Tämä lisää tehtaiden kustannustehokkuutta ja tehokkuutta yleensäkin, koska pelkillä kustannussäästöillä ei vaikuteta paperikoneen tulokseen positiivisesti, jos kustannuksia laskemalla paperinlaatu huononee ja sitä kautta tuotot laskee.

Vaarana tällaisessa ”kilpailussa” on se, että lopputulokseen yritetään vaikuttaa paitsi todellisten kustannus- ja tehokkuusparannuksien kautta, myös keinotekoisesti. Esille on tullut tapauksia, joissa tonni paperia voidaan valmistaa käyttämällä raaka-aineita ainoastaan 950 kg! Tällainen tilanne olisi toki erinomainen, mutta käytännössä se on mahdotonta. Haastateltavien mielestä tällaiset vertailut ovat lisänneet motivaatiota yrittää löytää parannuskeinoja oman paperikoneen toimintaan entistäkin tehokkaammin.

Tarvetta olisi myös erilaisille projektikohtaisille ad hoc-raporteille. Ad hoc-raporttien tarve ei ole jatkuvaa, mutta kylläkin säännöllistä. Muutenkin toivotaan yhä räätälöidympiä raportteja kunkin osaston tarpeiden mukaisesti.

Raporttitarpeet saattavat vaihdella paljonkin eri osastoittain. Toivottiin, että eri käyttäjäryhmien raporttitarpeet kartoitettaisiin ja sen pohjalta laadittaisiin erilaisia palvelupaketteja eri käyttäjäryhmille. Nyt laskentaosasto tuottaa samanlaisen standardipaketin kaikille huomioimatta käyttäjien erilaisia tarpeita.

Räätälöityjä raportteja pitäisi tuottaa tarpeeseen mm. käyttäjäkohtaisesti, projekti-kohtaisesti, asiakaskohtaisesti, paperilajikohtaisesti ja markkina-aluekohtaisesti. Tarvetta olisi jatkuvasti asiakaskohtaiselle ROCE⁷-laskennalle. Tätä on jonkin verran tehtykin muille osastoille laskentaosaston toimesta, mutta vain pyydettyessä.

Puutteena koettiin myös se, että ei ole asiakassegmenttiraportteja, jolloin ei voida vertailla keskenään eri asiakassegmenttejä. Myös tilauskantaennusteraporttia tarvittaisiin, jotta voitaisiin selvittää koneiden käyntiasteet ja käytössä oleva kapasiteetti. Optimien hakeminen tuotantoprosessissa on tärkeätä, koska loppujen lopuksi ei ole paljon kustannuksia, joihin voidaan todella vaikuttaa. Kustannusketjujen tarkastelua pitäisi siis lisätä, sillä ainoastaan yksittäisiin asioihin keskittyminen ei ole hyvästä.

Yhteenvetoja toivottiin monista pidemmistä raporteista. Raporteissa on niin paljon yksityiskohtaista tietoa, että laskentatoimeen vihkiytymättömän on vaikea löytää haluamansa tieto.

⁷ ROCE eli return on capital employed. ROCE saadaan jakamalla operatiivinen tulos (tulos ennen korkoja) sijoitetulla pääomalla.

Tällaisten yhteenvedon listojen avulla koettiin säästettävän aikaa, koska yksityiskohtaisempiin listoihin tarvitsisi syventyä vasta sitten, kun yhteenvedosta kävisi ilmi, että olisi aihetta tutkia tilannetta tarkemmin esim. silloin kun eroanalyysissä on suuria poikkeamia. Eroanalyysiraporteista toivottiin eräänlaisia ranking-listoja esimerkiksi top-ten- tai top five–lista suurimmista poikkeamista ja eroista.

Yhteenvedoa kaivattiin myös kustannuspaikkaraportista. Yleisesti oltiin sitä mieltä, että kustannuspaikkaraportti sisältää paljon käyttökelpoista tietoa, mutta sen sisältämä tietomäärä on niin valtava, ettei se ole hallittavissa. Laskentaosasto voisi vahvistaa tässä tilanteessa palvelurooliaan tehostamalla laskentatoimen tiedon jäsentelyä muille osastoille helpommin hyödynnettävään muotoon, jotta tieto sitten olisi käyttökelpoista ja arvokasta tiedon käyttäjille (ks. Drury 1996, 4-6).

Yhteenvedoa kaivattiin myös myyntiyhtiöiden aiheuttamasta tulosvaikutuksesta. Tarvetta olisi selkeälle esitykselle myyntiyhtiöiden veloituksista ja hyvityksistä ja siitä, että mille markkinoille myyntiyhtiöiden tulosvaikutus kohdistuu.

Vaikka yleisesti ottaen kaivattiin enemmän yhteenvedon omaisia raportteja niin esitettiin myös toiveita yksityiskohtaisemmista raporteista joiltakin alueilta. (ks. Riistama, Jyrkkiö 1994, 379-381) Kunnossapidonkustannuksista esimerkiksi tarvittaisiin hyvinkin yksityiskohtaisesti esitettyä tietoa koneittain, jotta se tukisi tuotannossa tehtävää päätöksentekoa ja mahdollistaisi riittävän kustannusseurannan. Ylipäättään kustannustietoutta kaivattiin tarkemmalla ja yksityiskohtaisemmalla tasolla ja toivottiin myös, että kustannustietouden saatavuutta lisättäisiin. Kustannustietouden lisäämisellä tarkoitettiin sitä, että tietoa kustannuksista tarvitaan useammin kuin kerran kuukaudessa – tarvitaan enemmän reaaliaikaista tietoa kustannuksista.

Raporttien jakelutavasta oltiin myös montaa mieltä. Osa haastateltavista halusi kaikki raportit paperikopioina. Osan mielestä kaikki raportit pitäisi olla vain sähköisessä muodossa tietokoneella, josta kaikki voivat itse käydä hakemassa tarvitsemansa raportti. Ja osa taas halusi, että osa raporteista pitäisi jakaa ehdottomasti paperikopioina ja osa raporteista pitäisi olla ehdottomasti vain sähköisessä muodossa koneella, josta ne voidaan hakea tarvittaessa. Raporttien jakelua paperikopioina puolustettiin siksi, että raporttien saapumiseen tulee reagoitua paremmin, kun ne saapuvat konkreettisesti omalle pöydälle.

Kompromissiratkaisuna nähtiin, että sähköinen muotokin voisi olla riittävä, jos raporttien valmistumisesta ilmoitettaisiin aina sähköpostitse. Mutta raporttien omatoimiselle tulostamiselle asetettiin ehtoja. Raportit pitäisi olla helposti löydettävissä ja nopeasti saatavilla tietokannassa. Tällä hetkellä osa haastateltavista koki, että raporttien etsiminen tietokoneelta on liian hankalaa ja tulostaminen vie liian kauan aikaa. Osa haastateltavista oli sitä mieltä, että ehdottomasti raportit pitäisi jaella sähköisessä muodossa. Kun raportit olisivat tietokannassa niin jokin voisi hakea juuri ne raportit, joita todella tarvitsee. Nyt osa paperimuodossa tulevista raporteista on täysin turhia toisille käyttäjille ja ne menevät suoraan roskiin tai Ö-mappiin. Ylimääräinen ja turha paperisaaste vie vain kaikkien aikaa sekä sen jakelijoiden ja sitä vastaanottavien.

Jokilaakson tehtailla pyritään vähitellen sellaiseen käytäntöön raporttien jakelumuodossa, että raportit ovat suurimmaksi osin vain sähköisessä muodossa tietokannoissa, joista käyttäjät voivat käydä tulostamassa ne itse tarpeidensa mukaan.

Haastatteluissa kävi myös ilmi, että ihmiset kaipasivat tietoja, jotka löytyvät nyt jo olemassa olevista raporteista. Ja kun tietoja ei löydetä jaetuista raporteista niin kuvitellaan, että tietoa ei ole edes saatavilla. (Hyvönen 1999, 7-8)

Tämä tiedon tarjonnan ja tarvitsijan kohtaamattomuus voi johtua monista asioista. Ehkä raportit ovat osaltaan liian vaikeaselkoisia tai ainakin liian vaikeaselkoisia tottumattomalle käyttäjälle. Tai raportteja jaetaan liikaa ja olennainen tieto hukkuu informaatiotulvaan. (ks. Drury 1996, 4-6) Myös laskentaosaston ja muiden osastojen ”henkinen etäisyys” vaikuttaa. Kun laskentaosasto koetaan kaukana ja erillisenä osana yrityksen muusta toiminnasta niin laskentaosastolta ei helposti kysellä tietoja, vaikka niitä ei itse löydetä saaduista raporteista.

Huomionarvoinen on myös se seikka, että osa oli täysin tyytyväinen laskentatoimen tämän hetkiseen rooliin, eikä kaivannut laskentatoimelta mitään uusia palveluja. Tämä osa haastatelluista edusti hyvin pientä vähemmistöä ja vaikutti, että itse asiassa ei ollut kysymys siitä, etteikö laskentatoimen palvelutason kehittäminen olisi tarpeen, vaan se, että haastateltavat ovat niin tottuneet vallinneeseen käytäntöön. Voisi kai sanoa, että ihmiset ovat tyytyväisiä tämän hetkiseen tilanteeseen, kun eivät tiedä paremmasta. Tämä kertoo puolestaan siitä, että laskenta voisi parantaa nykyistä palvelutasoaan huomattavasti esiintuomalla nykyisiä, jo olemassa olevia laskentatoimen palveluja. Haastateltujen tarpeet tietysti vaihtelevat, joten osalle nykyinen laskentaosaston palvelutaso on täysin tyydyttävä ja riittävä. (ks. Pihlanto 1990,5)

4.5. Tekijät, jotka ovat vaikuttaneet case-yrityksen laskentatoimen kehittymiseen

Case-yrityksen laskentatoimen kehittymiseen, sellaiseksi kuin se on nyt, ovat vaikuttaneet monet organisaation ulkoiset ja sisäiset tekijät. Ulkoisista tekijöistä Suomessa verotuksella on ollut jopa kohtuuttoman suuri rooli yritysten laskentatoimen kehittämisessä. Lain asettamat vaatimukset ovat osaltaan johtaneet siihen, että yritykset ovat joutuneet keskittämään tarjolla olevat voimavaransa rahoituksen laskentatoimen kehittämiseen osittain johdon laskentatoimen kustannuksella. Inhimillisen tekijän vaikutus on suuri myös laskentatoimen kehittämisessä kuten kaikessa ihmisten välisessä toiminnassa.

Miltei jokaisessa haastattelussa tuli esille se kuinka tärkeä inhimillinen tekijä on organisaation tehokkaan toiminnan kannalta ja se kuinka huonolla ilmapiirillä ja ihmissuhteilla on merkitystä. Vaikka koneet ja tekniikka toimivat moitteettomasti niin se ei auta, jos niitä käyttävät ihmiset eivät toimi tehokkaasti ja moitteettomasti huonon ilmapiirin takia. (ks. Hopwood 1974) Työorganisaatio muodostuu aina ihmisistä ja on aina sosiaalinen kokonaisuus, jossa inhimillisten tekijöiden vaikutus on suuri, oli organisaation toimiala mikä tahansa. (ks. Hyvönen 1999, 6-7)

Haastatteluissa tuli esille useita asioita, jotka ovat vaikuttaneet paitsi Jokilaakson tehtaiden myös koko entisen Yhtyneiden Paperitehtaiden piiriin kuuluneiden tehtaiden johdon laskentatoimen kehittymiseen. Kuten jo kävi aikaisemmin ilmi, niin haastateltavat näkivät laskentatoimen kehittymiseen vaikuttaneen sen, että johdon laskentatoimi on pitkälti joutunut muotoutumaan rahoituksen laskentatoimen ehdoilla. (ks. Johnson, Kaplan 1987, 1) Tehtaiden historia ja sen toiminnan kehittyminen on ollut hyvin henkilösidonnaista ja siksi tehtaot ovat olleet pitkälti kuin johtajiensa kuvia ja kehittyneet vain johtajiensa ehdoilla.

Vielä 70- luvun puolivälissä asti nähtiin laskentatoimi yksinomaan kirjanpidon hoitamiseen tähtäävänä toimintona.

Minkäänlaisille ”ylimääräisille” toiminnoille ei tullut tehtaanjohdon siunausta. Yhtiön talouden tilanne katsottiin kassassa olevan rahan määrän mukaan. Kun positiivinen tulos oli riittävä, niin muuta laskentatoimen tuottamaa tietoutta ei kaivattu. Tähän oli tietysti osasyynä se, että tehtaiden tuolloiset johtajat olivat johtaneet yhtiönsä pahojen vaikeuksien läpi usein juuri tiukan konkreettisen rahakontrollin avulla. Useat haastateltavat kertoivat, että he näkevät yhtiön toiminnan vielä nykyäänkin hyvin paljon samanlaisena. Kun menee hyvin niin joidenkin asioiden kontrolli saattaa herpaantua ja laman kohdatessa vedetään ”nyöri” jopa niin tiukalle, että se haittaa jokapäiväisten pakollisten rutiinien hoitamista.

Jokilaakson tehtaiden, Kaipolan ja Jämsänkosken, haastatteluvastauksissa oli joitakin eroavaisuuksia, jotka oletettavasti johtuivat myös näiden kahden tehtaan erilaisesta historiasta, kulttuurista ja toimintatavoista. Molemmilla tehtailla on voimakas oma identiteetti, joka juontaa juurensa pitkälle menneeseen. Tehtaista Jämsänkoskella on pidempi historia, Jämsänkosken tehtaalla on ikää jo yli 100-vuotta ja Kaipolan tehtaalla 50-vuotta. Ikäerolla on varmasti oma vaikutuksensa tehtaiden välisiin kulttuuri- ja toimintaeroihin.

Lisäksi kumpikin tehdasyhteisö on sijainniltaan hieman erilainen. Jämsänkosken kaupunki on syntynyt tehtaan ympärille ja tehdaspaikkakunnalla työpaikat pe-riytyivät hyviin pitkään isältä pojalle. Tehdasyhteisö eli omaa elämäänsä, kaikki tunsivat toisensa ja kylän raitilla kävellessä ei tullut muita kuin työkavereita vastaan. Tilanne on vielä nykyäänkin lähes samanlainen. Hyvin monet Jämsänkosken tehtaan työntekijät asuvat lähellä tehdasta ja harrastukset löytyvät usein työkavereiden kanssa yhdessä. Muun muassa nämä tekijät ovat luoneet Jämsänkoskelle vahvan tehdasidentiteetin ja me-henki on edelleenkin vahvaa.

Kaipola puolestaan on suhteellisen nuori tehdaspaikkakunta ja se näkyy organisaatiokulttuurissakin. Kaipolan tehdas rakennettiin Päijänteen rantaan alueelle, jossa ei ennen ollut juuri mitään asutusta. Tehtaan välittömään läheisyyteen tehdas rakensi muutaman kerrostalon ja omakotitaloja työntekijöitä varten. Kaipolan taajama on pieni tuhannen asukkaan taajama ja suurin osa tehtaan työntekijöistä asuu taajaman ulkopuolella. Kaipolan tehtaalle ihmiset tulevat töihin ja lähtevät töistä päästyään Kaipolasta pois. Toisin kuin Jämsänkoskella, jossa kaupunki kasvoi tehtaan ympärille, Kaipola on vain paikka, jossa ihmiset käyvät töissä. Suurin osa Kaipolan tehtaan työntekijöistä asuu Jämsässä, joka paikkakuntana on noin 12 000 asukkaan kaupunki.

Kaipolassakin on kuitenkin erittäin vahva me-henki, vaikka sen työntekijät eivät asu aivan tehtaanvarjossa. Molemmilla tehtailla yrityskulttuuriin on olennaisena osana kuulunut tietynlainen ”oman” tehtaan toiminnan ja menestymisen vertailu naapurikaupungin tehtaaseen. Molemmissa tehtaissa, Kaipolassa ja Jämsänkoskella, laskentatoimi on kehittynyt omaan suuntaansa. Tehtaat ovat saaneet itse vaikuttaa vahvasti mm. laskentatoimen tarjoamiin palveluihin. Tästä johtuen laskentatoimen palvelutarjonnan välillä on ollutkin eroja näiden kahden tehtaan välille, mutta nyt tehtaiden laskentaosaston toimintatavat yhdistetään ja jolloin myös laskentatoimen tarjoama raportointi yhtenäistyy.

Uuden matriisipohjaisen hierarkian tultua voimaan erilaiset raportointimallit tulevat keskitetyksi konsernista ja tehdas raportointiyksikkönä ei ole enää konserni-raportoinnissa olemassa. Tehdaskohtaisia raportteja tehdään vielä joiltakin osin myös Jokilaakson tehtailla, mutta tästä pyritään aktiivisesti pääsemään eroon. Jokilaakson tehtaiden yhdistyminen on monelle ollut suhteellisen kova paikka. Vanhat kilpakaverit, Jämsänkoski ja Kaipola, ovat nyt samaa yksikköä ja toimitapoja yhtenäistetään. Muutospelko ja -vastarinta on varsinkin näin muutoksen alussa toisin paikoin jopa voimakastakin.

Omat tutut työtehtävät saattavat vaihtua hyvinkin erityyppisiin tehtäviin ja vanhoista rutiineista joudutaan poisoppimaan aktiivisesti. On aivan luonnollista, että muutoksen tuomat uudet toimintatavat hämmentävät työntekijöitä paljonkin. (ks. Marjosola 1989, 10)

Tulosityksikköhierarkian aikaan tehtailla oli valtaa ja samalla myös vastuuta aivan eri tavalla kuin nykyään. Tehtaat saivat suhteellisen vapaat kädet kehittyä haluaansa suuntaan, ilman suurta konsernin ohjausvaikutusta. Tämä historia näkyy nykyään erilaisten järjestelmien viidakkona eri tehtailla. Tämä vaikeuttaa tiedon hyväksi käyttämistä ja tästä syystä mm. Global Finance -ohjelma sai alkunsa. Siinä taloushallinnan järjestelmät ja toimintatavat yhtenäistetään kaikissa konsernin yksiköissä sekä varsinaisissa tuotantoyksiköissä että niitä tukevissa yksiköissä mm. myyntikonttoreissa.

Järjestelmien ja raportointikulttuurien erilaisuus on huonontanut molempien tehtaiden taloudellista sisäistä raportointia huomattavasti tehtaiden yhdistyessä. Tämä saattaa olla osasy syy haastatteluissa esille tulleiden osin negatiivisiin kommentteihin. Sillä haastattelut osuivat juuri keskelle pahinta organisaatioiden muutosprosessia. Tämä on tietysti ohimenevä ongelma, joka korjaantuu ajan mittaan järjestelmien yhtenäistyessä. Haastatteluissa esille tulleita puutteita tai parannusehdotuksia ei saa kuitenkaan millään tavalla aliarvioida.

4.6. 80/20-suhteen muuttaminen

Kuten on jo tullut esille, on Finance 2010-projektin yhteydessä esitetty 80/20-periaate monitahoinen asia. Alunperin se esitettiin ainoastaan johdon ja rahoituksen laskentatoimeen käytetyn ajan suhteena ja sen muuttamisena, mutta kuten Jokilaakson tehtailla tehty laskentatoimen asiakaspalvelukierros osoitti, ei laskentaosaston radikaaliin työajankäytön muuttamiseen välttämättä ole akuuttia tarvetta, vaan haluttuihin tuloksiin päästään kehittämällä laskentaosaston palvelujen sisältöä, nykyiset toimintatavat on muutettava asiakassuuntautuneiksi. Laskennan on keskityttävä oikeiden ja olennaisten asioiden tekemiseen ja lopetettava turhien ja väärin asioiden tekeminen.

Laskentatoimen toiminnan kehittämisessä case-yrityksessä kannattaa ensin keskittyä laskennan palvelujen sisällön kehittämiseen. Case-yrityksen johdon laskentatoimen kehittämisen alkuvaiheessa ei ole akuuttia tarvetta hankkia lisäresursseja johdon laskentatoimeen, mutta pidemmällä tähtäimellä tämäkin asia pitää ehdottomasti huomioida. Tässä tutkimuksen vaiheessa keskitymme palveluiden sisällön kehittämiseen ja oikeiden asioiden tekemiseen. Case-yrityksessä ilmi tullut muutostarve ja muutoshalukkuus on otollinen maaperä laskentatoimen toiminnan painotuksen muutokselle ja kehittämiselle.

Yksi suurimmista puutteista laskentatoimen toiminnassa oli laskentatoimen näkymättömyys kentällä. Tämä ongelma tuli esille lähes joka haastattelussa, joten tämän epäkohdan muuttaminen on varmasti yksi tärkeimmistä ja ehkä jopa helpoimmista keinoista yrittää parantaa laskentatoimen palvelutasoa. Standardisoinnin avulla luodaan myös edellytyksiä sille, että 80/20-suhdeluku saadaan muutettua. Standardisoidulla case-yrityksen työtapoja, toimintatapoja, määritelmiä, laskennan termejä ja prosesseja saavutetaan varmasti käyttäjäystävällisempi laskentaympäristö.

Kun laskentaympäristön kieli saadaan yhtenäiseksi niin laskennan oma toiminta tehostuu ja kaikkien muidenkin osastojen on helpompi hyödyntää laskentaa.

4.6.1. Laskennan aktiivisempi rooli

Jokilaakson tehtaiden laskentatoimen asiakkaiden mielestä laskentatoimen tulisi ottaa ylipäättänsä aktiivisempi rooli eräänlaisena toiminnan kontrolloijana. Laskentatoimen tulisi olla se funktio organisaatiossa, joka aktiivisesti tarkkailee organisaatiossa tapahtuvia transaktioita, analysoi ja antaa ohjeistuksia transaktioissa havaittujen virheiden tai epätarkkuuksien perusteella. Finance 2010-projektin tavoitteissa esitetty laskentatoimen roolin muuttaminen yrityspoliisista liiketoimintaorientoituneeksi liiketoimintakumppaniksi, ei näin ollen tältä osin pidä tutkimassamme yrityksessä paikkaansa. Haastatteluissa toivottiin laskentatoimen olevan näitä kumpaakin tasapuolisesti. Laskentatoimen "poliisirooli" on perinteisesti ollut asia, joka on koettu negatiiviseksi. Jokilaakson tehtailla asia ei kuitenkaan ole näin. Tällä hetkellä poliisin roolia ei haastatteluiden perusteella havaittu olevan juuri lainkaan, kuten ei myöskään varsinaista auttavan kumppanin rooliaakaan. Laskentatoimelta odotetaan merkittävää lisäpanostusta sen kontrolloijan roolin aktivoimiseksi.

Osasyys tämän hetkiseen tilanteeseen on varmasti että, laskentaihmiset ovat halunneet olla sekaantumatta osastojen toimintaan yhtään enempää kuin on pakko. Laskentaihmiset ovat olleet tämän suhteen selvästi liian varovaisia. Laskennan asiakkaiden mielestä laskentatoimen aktiivinen ja joskus kovasanainenkin puuttuminen osaston toimintaan olisi toivottavaa. Tämä koskee paitsi virheiden korjaamista myös varsinaista toimintaa. Vaikka virheitä ei löytyisikään lainkaan, tulisi laskennan puuttua suuriin muutoksiin esimerkiksi jonkin raaka-aineen käytön lisääntyessä tai hinnan noustessa kovasti.

Laskennan tulisi kyseenalaistaa muiden osastojen toiminnan kustannuksia ja tarkkailla kustannusten kertymistä. Muut osastot eivät kaipaa myötäilijää omalle toiminnalleen, vaan oman toimintansa tehokkuuden ja toimivuuden kyseenalaistajaa. Tällä tavalla osastot kokevat voivansa tehostaa toimintaansa ja toiminnan tehostumisen kautta myös tehdä parempaa tulosta. Laskennan kyseenalaistajan roolin vahvistuessa muut osastot ehkä heräisivät tarkastelemaan entistä kriittisemmin mm. käyttämiensä raaka-aineiden kustannuksia ja aktivoituisivat hintavertailuun, jotta huomattaisiin esim. vaihtaa kallis kemikaali johonkin halvempaan korvaavaan vaihtoehtoon. Ja näin esim. kemikaalikäyttöjen virhekirjaukset tulisivat paremmin esiin, kun kirjauksia tarkastelisi tuotanto-osaston sijasta laskentaosasto.

Ongelmana tässä on selkeästi se, että laskentaihmisillä ei tällä hetkellä vielä ole välttämättä tarvittavaa tietoa paperikoneen prosesseista. Laskentaihmissien kouluttamisella päästäisiin varmasti hieman parempaan tilanteeseen. Toisaalta saattaa olla liian haastavaa opettaa talousihmisille paperinvalmistuksen anatomia siinä määrin, että hän voisi itsenäisesti kertoa paperi-insinöörille, että tuota ja tuota kemikaalia ei kannattaisi käyttää, vaan siirtyisittekö ystävällisesti tähän toiseen huomattavasti halvempaan samanlaiset ominaisuudet sisältävään aineeseen. Tähän ei tietysti tarvitse ikinä päästäkään, vaan laskentaihmissien tulisi keskittyä huomattavien poikkeamien etsimiseen pitkän aikavälin trendeistä.

Haastateltavat, jotka työskentelivät itse ydinbisneksessä eli paperintuotannossa paperikoneilla, kokivat jossain määrin olevansa sokeutuneita euromäärille, joita tarvitaan toiminnan pyörittämiseen. Tuotanto-osastoilla työskentelevillä ihmisillä ei myöskään ole usein aikaa, eikä mahdollisuksiakaan, tarkastella kustannuksia niin tarkalla tasolla kuin laskentaihmisillä on. Tämä johtuu myös siitä, että ne järjestelmät, jotka ovat tuotanto-osastojen käytössä, sisältävät puutteellista tietoa. Haastateltavat kokivat tuotanto-osastojen materiaalihallinnon järjestelmän JOKUMAN liian hankalaksi käyttää metsästettäessä kustannuksia.

Käyttäjien mielestä järjestelmä on niin monimutkainen käyttää, että jos sitä ei käytä jatkuvasti, niin hetken päästä ei osaa takuuvarmasti käyttää koko järjestelmää.

Laskennan roolista kysyttäessä eräs haastateltava totesi, että laskennan tulisi tehdä niitä asioita, joita muut eivät syystä tai toisesta tee. Tämä kustannusten seuraamisen poliisirooli on varmasti yksi tärkeimmistä tällaisista toiminnoista. Eräät haastateltavat kertoivat pitävänsä omaa kirjaa joistakin kustannuksista, koska laskentatoimen tuottamiin tietoihin ei voi aina varauksettomasti luottaa. Jos nämäkin henkilöt voisivat luopua näistä omista kirjanpidoistaan, voisi niistä vapautuvan ajan käyttää tuottavampaan toimintaan.

Laskentatoimen aktiivisempi kontrolloijan rooli on myös asia, jolla laskentatoimen tuottaman tiedon luotettavuutta voitaisiin olennaisesti parantaa. Tällä tavoin virheelliset kirjaukset saataisiin poistettua tai ainakin niiden määrää voitaisiin olennaisesti vähentää. Tällä tavalla toimittaessa laskentatoimen tuottamissa raporteissa olevat tiedot olisivat luotettavampia ja niiden informaatioarvo kasvaisi.

Käytännössä kaikkien virheiden löytäminen ei ole mahdollista, mutta suurimpien virheiden vähentämisellä voitaisiin päästä paitsi laskentatoimen tuottamien raporttien tietojen oikeellisuuteen myös kustannussäästöihin säästämällä virheiden korjaamiseen menevän työajan vähenemisen kautta. Lisäksi virheellisten haamukirjausten poistaminen antaisi totuudenmukaisemman kuvan osastojen toiminnasta. Virheiden korjauksesta vapautuvan työajan voisi käyttää hyödyllisempään työhön, jolloin mahdollisesti myös virheiden korjailijan työkin tulisi mielekkäämmäksi ja tätä kautta tehokkaammaksi. Ainainen virheiden korjailu ei ole varmasti pitkällä aikavälillä millään tavalla mielekästä, eikä kehittävää.

On kuitenkin selvää, että vaikka yleisesti ottaen laskentatoimelta toivottiin aktiivisempaa puuttumista organisaatioiden toimintaan ei asia kaikkien asiakkaiden mielestä kuitenkaan ole näin. Laskentatoimen puuttuminen osastojen omaan työntekotapaan saattaa tuntua joistakin henkilöistä hyvinkin ahdistavalta ja hyökkäävältä. Tästä syystä laskentatoimen tulisi kiinnittää erityistä huomiota kulloisenkin asiakkaan tarpeisiin ja toimia näin asiakkaiden asettamien ehtojen mukaan. Tässäkin yhteydessä voidaan huomioida räätälöityjen, juuri tietyn asiakkaan tarpeisiin tehtyjen, palveluiden tarve. Laskentatoimen asiakaskenttä tulisi jakaa selviin ryhmiin, jonka tarpeet kartoitettaisiin ja näihin sitten pyrittäisiin löytämään oikeanlaiset toteutustavat. Koska kyseessä on kuitenkin suhteellisen suuri organisaatio, ei kaikille yhteistä toimintatapaa pystytä millään löytämään. Tähän ei päästä yksistään siitä syystä, että laskennan asiakkaiden työtehtävät ja sitä kautta tarpeet eroavat huomattavastikin toisistaan.

Yksi case-yrityksen tärkeitä tavoitteita oli tuottaa tietoa kustannustehokkaasti. Kustannustehokasta tiedon tuottamista on se, että tuotetaan tietoa tarpeeseen ja oikeata tietoa, eikä väärää ja tarpeetonta tietoa. Vanhentuneen ja ei-lisäarvoa tuottavan tiedon tuottaminen on tuhlausta, joihin yrityksillä ei ole enää varaa. Kustannustehokkuutta palvelee myös se, että tuotetaan riittävän tarkkaa tietoa. Kaikki nämä seikat varmistavat päätöksentekoprosessin oikeellisuutta. Väärän ja vääränlaisen tiedon pohjalta tehdyt päätökset käyvät yritykselle kalliiksi sekä lyhyellä että pitkällä tähtäimellä. (ks. Drury 1997, 7)

4.6.2. Kummi- tai yhteyshenkilö

Osaksi tutkimuksen tulosten johdosta on Jokilaakson tehtailta käynnistetty eräänlainen kummitoiminta, jossa jokaisella osastolla on nimetty ns. kummi- tai yhteyshenkilö laskentaosastolta.

Tämä kummihenkilö tulee osallistumaan osastojen toiminnan tukemiseen jokaisella osastolla hieman eri tavalla, mutta peruseriaatteena olisi erilaisten räätälöityjen palvelujen tarjoaminen eri osastoille ko. osaston yhteyshenkilön välityksellä. Eräillä osastoilla on ollut halukkuutta saada kyseisen osaston kummihenkilö mukaan jopa osastojen johtoryhmäyöskentelyyn.

Tällaisen yhteistoimintamuodon avulla laskentatoimi saadaan lähemmäs laskennallisten tietojen käyttäjiä, jolloin vuorovaikutuksen lisääntymisen ansiosta myös palvelujen täsmätuottaminen onnistuu huomattavasti paremmin ja tehokkaammin. Lisääntyneen yhteistyön myötä laskentaihmissen käsitykset perusliiketoiminnasta paranevat ja monipuolistuvat, jolloin erilaisten perusliiketoimintaa koskevien analyysien teko helpottuu ja tehtyjen analyysien laatutaso parantuu.

Tähän asti laskentatoimi on ollut hieman piilossa ja haastatteluissa esiin tullut norsunluutornista käskyttäminen ovat selviä merkkejä siitä, että laskentaihmissen on aika tulla tarmokkaasti esiin. Laskentatoimi nähdään tällä hetkellä jonkinlaisena ”pullamössönä”, persoonattomana toimintona, joka säännöllisin väliajoin pyytää jotain tarvitsemaansa informaatiota. Tällaisen kummihenkilötoiminnan avulla laskentatoimi personoituu, jolloin laskentatoimen antamat mahdollisuudet hahmottuvat paremmin osastoilla ja niitä osataan kysyä. Vastaavasti laskentatoimi osaisi paremmin tarjota näitä mahdollisuuksia, kun muiden osastojen palvelutarpeet olisivat paremmin tiedossa.

Tässäkään asiassa ei voi olla korostamatta inhimillisen tekijän suurta merkitystä organisaation toimintaa säätelevänä tekijänä. Ihmisen on, luonnollisista syistä, huomattavasti helpompi tehdä töitä tutun ihmisen kanssa, kuin asioida sähköpostin välityksellä jonkin virtuaalipersona ”matti.meikäläinen@upm-kymmene.com”:n kanssa. Haastatteluissa kävi selvästi ilmi, ettei yhteydenpitoa ainoastaan sähköpostin tai puhelimen välityksellä pidetty miellyttävänä yhteistyötapana. (ks. Hyvönen 1999, 6-7)

Sähköpostin käyttötavat eivät ole vielä kaikille aivan tuttuja, joten tämäkin vaikuttaa siihen, että kommunikointia sähköpostin kautta ei pidetä miellyttävänä. Tämä asia tietysti koskettaa muitakin kuin ainoastaan laskentaihmissä. Henkilökohtainen palvelu yhteyshenkilön avulla sitä tarvitseville on varmasti helppo, nopea ja edullinenkin tapa korjata henkilökohtaisen kanssakäymisen puute.

Työpaikalla tapahtuva kanssakäyminen on paljon muutakin kuin ainoastaan puhtaasti työasioista puhumista ja keskustelemista. Kaikissa haastatteluissa esille tullut asia, laskentahenkilöiden näkyvyyden puuttumisesta, kertoo osaltaan myös tästä. Työyhteisö on aina myös sosiaalinen yhteisö, jossa inhimillinen kanssakäyminen on yksi tärkeä osa työtä ja erityisesti työssäviihtymistä. Inhimillinen tekijä ei varmasti tule häviämään, vaikka kehitettäisiin kuinka tehokkaita, hyviä koneita ja tietokoneohjelmia hyvänsä. Ihminen on sosiaalinen eläin ja tarvitsee tehokkaasti toimiakseen kanssaihminen läsnäoloa ja kanssatyöskentelemistä. Jos sosiaalinen puoli työnteosta puuttuu kokonaan tai jos sitä on vähän, voi sillä olla useita haitallisia seuraamuksia. (ks. Hopwood 1974)

Myös Jokilaakson tehtailla inhimillinen tekijä on vahvasti huomioitava, sillä sosiaalisen kanssakäymisen puuttumisen seurauksena saattaa olla paitsi tehokkuuden puuttumista, myös johtaa laskennan työn kannalta vaikeisiin tilanteisiin. Jos laskentaosaston yhteydenotot koetaan tuntemattoman ihmisen jatkuvaksi kyselyiksi asioista ja tiedoista, joita itse ei pidetä oman työn tekemisen kannalta välttämättöminä, ei välttämättä jakseta keskittyä laskennan pyytämän tehtävän suorittamiseen tehtävän edellyttämällä tavalla. Usein tällaisissa tilanteissa asia hoidetaan joko mahdollisimman nopeasti tieltä pois tai jätetään kokokaan hoitamatta, jotta päästään keskittymään omasta mielestä tärkeisiin ja olennaisiin asioihin. (ks. Birnberg 1983, 120-124)

Pahimmassa tapauksessa tästä seuraa annettujen tietojen virheellisyys ja/tai epä-täsmällisyys, joka puolestaan saattaa johtaa virheellisistä tai puutteellisista tie-doista johtuviin vääriin johtopäätöksiin. Joissain ääritapauksissa tämä saattaa olla puolitahallista, mutta useimmiten ainoastaan tietojen antajan asiaa kohtaan tun-teman välinpitämättömyyden tulosta. Mutta jos laskentaosaston tietojen pyytjä koetaan tutuksi henkilöksi ja tai hän on jo ennestään tuttu henkilö, niin viestintä-tilanne saattaa muuttua aivan toiseksi ja viestittävien tietojen laatu paranee. Jos tietojen tarvitsija tulee tietolähteensä luo välillä henkilökohtaisesti ja juttelee mu-kavia hetkisen, niin yleensä annettu tehtävä otetaan vastaan aivan erilaisella in-tensiteetillä. Saatetaan jopa varmentaa pyydettyjen lukujen luotettavuus tarkista-malla ne useammasta lähteestä ilman, että sitä on erikseen pyydetty.

Haastatteluissa tuli selvästi esille, että laskentatoimea ei tällä hetkellä pidetä niinkään osastojen palvelijana, vaan lähinnä palveltavana. Tämä saattaa johtua osaltaan juuri tästä laskentatoiminnon persoonattomuudesta. Virtuaalista, vain sähköisesti tavoitettavaa henkilöä on ehkä vaikea kokea työtoveriksi, vaikka tä-mä todellisuudessa sellainen olisikin. Suurin osa laskentaosastoa kohtaan esite-tyistä kritiikistä on varmasti perusteltua ja osaksi laskennan oman toiminnan tai toimimattomuuden syytä. Osa laskentaosaston pyytämistä palveluista muilta osastoilta on ehkä turhia, koska laskennalla on usein mahdollisuus itse etsiä tie-toja omiin tarpeisiin ilman muiden osastojen apua, mutta aina laskentaosasto ei näin toimi.

Esimerkkinä esitettiin tuotantomääriin liittyvät tiedot, jotka ovat laskentaihmissen saatavilla tietojärjestelmistä, jos he vain osaavat nämä tiedot oikeista järjestel-mistä hakea. Nyt tiedon hakee tuotantoon perehtynyt ihminen, kun saman voisi tehdä laskentaihminenkin. Laskentahenkilöiden tulisikin laajentaa osaamistaan koskemaan myös tehdasjärjestelmiä, esimerkiksi KAIMAA, joista laskentaosas-ton tarvitsemat tiedot usein haetaan.

Tällaisella pienellä osaamisen laajentamisella laskentatoimi ei aiheuttaisi turhia toimeksiantoja osastoille ja palvelunpyytäjän rooli muuttuisi yhä enemmän palvelun tarjoajaksi. Kummi- tai yhteyshenkilösuunnitelman toteuttaminen näyttää suotuisalta siinäkin valossa, että kaikki haastatellut suhtautuvat hyvinkin positiivisesti ajatukseen koskien yhteistyön kehittämistä. Haastateltavat olivat myös valmiita antamaan opastusta ja koulutusta yhteyshenkilölle oman osastonsa toiminnasta. Yleisesti ottaen oltiin myös sitä mieltä, että tämän tyyppiseen yhteistyön kehittämiseen oman osaston resurssit riittävät hyvin.

Tämäkin on kuitenkin vain osa totuutta ja pieni osa palvelukokonaisuutta. Laskentatoimen tarjoamat palvelut osastoille on niin laaja käsite, että sitä on vaikea kuitata joillakin yksittäisillä tempuilla. Kaikki tässä tutkimuksessa esitetyt parannusehdotukset parantavat myös palvelun laatua ja vahvistavat sitä kautta laskentatoimen palvelufunktiota.

4.6.3. Palvelusopimus

Yhteyshenkilön lisäksi myös muita yleisiä, toimintatapoihin liittyviä parannusmahdollisuuksia on olemassa. Yksi tällainen on ns. palvelusopimus, jossa sopimuksen osapuolet yhdessä laativat listan tuotettavista palveluista ja niiden sisällöstä ja sitoutuvat sopimuksen noudattamiseen. UPM-Kymmene on ottamassa paperitoimialan tuoteryhmätasolla käyttöön palvelusopimuksen, jossa tietty tuoteryhmä ja paperitoimialan johto sopivat yhteisistä pelisäännöistä palvelusopimuksen avulla. Tässä sopimuksessa määritellään kaikki ne palvelut, joita sopimuksen osapuolet sitoutuvat tuottamaan. Sopimus tehdään tietyksi määräajaksi kerrallaan, sopimuksen sisältöön sitoutumista ja palvelujen tuottamista sopimuksen mukaisesti tarkastellaan säännöllisesti.

Tällainen palvelusopimus olisi varmasti mahdollista ottaa käyttöön hieman pienemmässä mittakaavassa myös tehdastasolla, tässä tapauksessa Jokilaakson tehtailla, Jämsänkoskella ja Kaipolassa. Laskentaosasto voisi toimia tässä asiassa toisena sopimusosapuolena ja toisena sopimuspuolena toimisi osasto, jonka kanssa yhteistyötä tehdään. Tällainen toiminta sitouttaisi varmasti kummankin osapuolen haluttuihin päämääriin ja tekisi halutut asiat ja mahdollisuudet näkyvämmiksi. Sopimuksen tarkastaminen määräajoin pakottaisi laskentaosaston ja ko. osaston säännöllisesti miettimään yhdessä sen hetkistä tilannetta ja tarkastelemaan missä ollaan menossa sekä mihin suuntaan yhteistyötä haluttaisiin jatkossa kehittää. Palvelusopimus voisi olla hyvinkin tehokas keino kehittää laskentatoimea asiakassuuntautuneemmaksi ja näin enemmän sisäisten asiakkaiden päätöksentekoa tukevaksi.

4.6.4. DW-palvelutoiminto ja laskentakuutio

Laskentatoimen tuottaman informaation reaaliaikaisuutta haluttiin myös parantaa. Nythän suurin osa raporteista jaetaan ainoastaan kerran kuukaudessa, mutta tarvetta tiedolle olisi myös kuun aikana. Varsinkin jos tiedon tarvitsija on vastuullinen joistain tietyistä projekteista, muuttuu projektien tilanne kuukauden aikana niin paljon, ettei tilannetta ole mahdollista seurata ainoastaan kuukauden välein. Tämä ongelma korjautuisi helposti, jos kaikille sitä tarvitseville annettaisiin mahdollisuus päästä katselemaan kustannusten kehittymistä vaikka päivittäin kyseisistä järjestelmistä. Tämä ei kuitenkaan ole nykyään mahdollista, koska osaan järjestelmistä ei ole saatavissa kuin rajallinen määrä käyttöoikeuksia ja uusien käyttöoikeuksien hankkimiseksi tarvitsisi rahaa huomattaviakin määriä.

Yksi tällaisista järjestelmistä on CM-Pro -järjestelmä, jossa seurataan paperitehtaiden investointeihin sitoutuneita ja toteutuneita kustannuksia.

Tiedot järjestelmään tulevat JOKUMA-järjestelmästä, johon projekteihin liittyviä kustannuksia kirjataan. Nykyään CM-Pro- järjestelmään on saatavilla rajallinen määrä lisenssejä ja lisälisenssien hankinta on kallista. Tästä syystä CM-Pro – järjestelmää ei voida asentaa kuin vain osalle sitä tarvitsevista.

Tämä ongelma koskee kuitenkin ainoastaan osaa Jokilaakson tehtailla olevista järjestelmistä. Laskentatoimen kannalta tärkeisiin järjestelmiin on sen sijaan mahdollista löytää apua näihin reaaliaikaisiin raportoinnin ongelmiin. Jokilaakson tehtaille on suunnitteilla ns. DW-palvelutoiminto⁸.

DW-palvelutoiminto toimii niin, että perustetaan eräänlainen "tietosammio", josta haetaan ja yhdistellään tietoa halutulla tavalla erityisillä juuri tätä käyttöä varten suunnitelluilla työkaluohjelmilla. Tieto tähän "sammioon" saadaan nykyisistä jo olemassa olevista järjestelmistä. Tällainen datawarehouse- ratkaisumalli on tulossa ja osaksi on jo olemassa olevien KAIMA ja SAP R/3- ohjelmien käytön avuksi.

Näissä datawarehouse- ratkaisumalleissa ko. järjestelmä toimii itsenäan eräänlaisena tietopankkina, josta tietoa haetaan ja muokataan. Jokilaakson tehtailla käytössä oleva ratkaisu toimii Intranetissä⁹, joten sen tuominen lähelle tiedon tarvisijoita on suhteellisen helppoa. Tämän ohjelman avulla on helppo muokata tarvitsemaansa tietoa ja mikä parasta, tieto on siellä miltei reaaliajassa. SAP R/3:n päälle rakennettu ns. kuutio hakee joka yö edellisen päivän tapahtumat itseensä, josta näitä tietoja sitten käytetään.

Tämä tieto on siis edellisen päivän tapahtumien mukaista. Tämä on yksi hyvä keino tuoda laskentainformaatiota lähemmäksi käyttäjiä lähes reaaliaikaisesti.

⁸ DW on lyhenne sanoista data warehouse.

⁹ Intranet on yrityksen sisäinen tietoverkko.

Jotta tämän työkalun käyttö olisi tarpeeksi tehokasta, vaati se ihmisten koulutusta, jotta ihmiset osaisivat käyttää sitä. Tässäkin asiassa laskentaosaston nimeämä kummihenkilö voisi toimia suuressa roolissa. Nimetty kummihenkilö voisi toimia kouluttajana aina sillä osastolla, jossa itse toimii kummina.

Laskentatoimen tuottama tieto kyseenalaistettiin hyvin useassa haastattelussa. On helppo sanoa, että se on laskentaihmisten vika, kun numerotieto on väärää. "Neidän niiden numeroiden kanssa pyörii", sanoi eräskin haastateltu. On totta, että inhimillinen tekijä on vahvasti mukana laskelmien valmistelussa ja inhimillisiä virheitä syntyy, kun tieto liikkuu ihmiseltä toiselle. Virheellinen tieto kertautuu ja usein laskentaosaston tekemissä laskelmissa virheellisyydet ovat johtuneet siitä, että laskentaosaston saama raakatieto on ollut virheellisistä. Raakatieto on ollut siis jo valmiiksi virheellisiä, kun sitä on alettu muokata laskentaosaston toimesta. Itse asiassa laskentaosastolla työskennellään hyvin paljon numeroiden kanssa, jotka joku toinen instanssi on antanut laskentaosastolle. Varsinkin johdon laskentatoimen puolella käsitellään numeroita, joita saadaan erilaisista esijärjestelmistä ja lukuja, jotka joku toinen ihminen ilmoittaa. Jotta johdon raportointiin voitaisiin luottaa, on perustiedon oltava oikeata, kuten on jo aiemmin useaan kertaan todettu. Muistettava kuitenkin on, että laskentaosastolla on myös vastuuta siitä, että raakatiedon pitäisi olla luotettavaa.

Tälläkin hetkellä laskentaosastolla työskentelee korkeakoulututkinnon omaavia ihmisiä, joilla on varmasti enemmän annettavaa kuin ainoastaan valmistella raportteja ja sitten jakaa ne jakelulistoissa nimetyille henkilöille. Laskentaosastolla on nytkin jo valmiudet muuttaa toimintaansa enemmän analysoivampaan suuntaan. Näitä valmiuksia ei vain ole osattu ennen riittävästi käyttää ja hyödyntää. Laskentaosastolta löytyy nyt jo resursseja lisäarvon tuottamiseksi ydinliiketoimintaan. Ongelmana tuntuu olevankin enemmän olemassa olevien resurssien oikea kohdentaminen kuin uusien resurssien hankkiminen.

4.6.5. Työvoimaresurssien rationalisointi

Finance 2010-projektin mukaisiin tavoitteisiin Jokilaakson tehtailla ei ensisijaisesti pyritä laskentaihmissiä lisää palkkaamalla, vaan tehostamalla nykyisten resurssien käyttöä ja järkeistämällä jo käytössä olevia toimintatapoja. Pidemmällä tähtäimellä on tietenkin rekrytoinnissakin huomioitava yrityksen tarpeet koskien laskennan toiminnan painotusta analyttisempään ja päätöksentekoa tukevampaan suuntaan. Lyhyellä tähtäimellä ei ole akuuttia tarvetta työvoimaresurssien lisäämiseen johdon laskentatoimeen ja vähentämiseen rahoituksen laskentatoimesta, koska tärkeintä on nyt keskittyä laskentatoimen kehittämiseen johdon laskentatoimen toimintoja kehittämällä. Pidemmällä tähtäimellä työvoimaresurssien rationalisointi on huomioitava.

Rahoituksen laskentatoimi voitaisiin ehkä hoitaa pienemmillä henkilöstöresurssilla tulevaisuudessa ja henkilöstöresurssia voitaisiin lisätä johdon laskentatoimien puolella. Tätä henkilöstöresurssien kohdentumisen järkiperaistymistä hoitaa myös aika, sillä luonnollisen poistuman, mm. eläkkeelle jäämisten, kautta henkilöstöresurssien määrällinen painotus siirtyy näin pikkuhiljaa johdon laskentatoimen puolelle.

Osansa henkilöstön rationalisoimiseen tuo myös järjestelmien kehittyminen, jolloin ihmisen tekemän rutiinityön osuus tulee vähenemään nykyisestä tilanteesta huomattavastikin. Esimerkiksi erilaisten laskujen käsittely sitoo tällä hetkellä UPM-Kymmenen taloushallinnossa huomattavia henkilöstöresurssia, vaikka tällä hetkellä olisi jo tekniset edellytykset hoitaa suuri osa tällaisesta rutiinityöstä koneen avustuksella mm. erilaisten viivakoodien ja muiden standardoitujen laskumallien avulla. Tällaisesta rutiinityöstä vapautuvat henkilöstöresurssit voitaisiin käyttää ko. henkilöidenkin kannalta mielekkäämpään työhön. Esimerkkinä tällaisista työtehtävistä voisi mainita erilaiset selvitystyöt, jotka ovat hyvin aikaa vieviä ja joihin koneet eivät vielä pysty.

Tällainen työtehtävien muuttaminen parantaisi myös laskentatoimen palvelufunktiota. Seurauksena olisi näin ollen myös 80/20- suhteen muuttuminen Finance 2010-projektin haluamaan suuntaan.

4.6.6 Laskentatoimen markkinointitoiminta

Kuten aiemmasta on jo tullut esille on Jokilaakson tehtaiden laskentaosaston nykyisessä toiminnassa korjattavaa, mutta myös paljon hyvää. Useimmat haastatteluissa esille tulleet laskentatoimen tietojen käyttäjien tarpeet on helposti korjattavissa, mutta osaan toiveista ei ole käytännössä mahdollista löytää järkeviä ratkaisuja. Kun haastattelujen yhteydessä kysyimme haastateltavilta mitä tällä hetkellä on pielessä ja mitä haluaisitte lisää, on selvää, että vastaukseksi saa mitä moninaisimpia puutteita ja parannusehdotuksia.

Kaikki tulevaisuuteen liittyvä on yleisesti ottaen ihmisistä sangen kiehtovaa ja jossain määrin jopa omituista, haasteellista. Tämä puolestaan tekee kyseisen asian hyvinkin mielenkiintoiseksi, jolloin todellakin saa monenlaisia vastauksia. Osa vastauksista saattaa olla hyvinkin utopistisia ja ylitselyöviä, joten vastauksiin tulee suhtautua hyvinkin kriittisesti.

Haastattelujen alussa kertomamme 80/20- periaate ja siihen liittyvät kysymyksenasettelut olivat omiaan lisäämään haastateltavien intoa vaatimuksien esittämiselle koskien laskentatoimen kehittämistä. Tämä oli tietysti tarkoituskin, mutta useimmissa vastauksissa tietynlainen ”yli-innostuminen” oli selvästi havaittavissa. ” Kun kerta haluatte kuulla mitä mieltä oikeasti olen ja mitä haluan, niin tässä tulee” - ajattelu kuului joidenkin haastateltavien vastauksista selvästi läpi.

Tästä syystä haastattelujen purkamisen yhteydessä esitetty kritiikki laskentatoimen nykyisiä toimintatapoja kohtaan ei ehkä kaikilta osin ollut kovinkaan akuuttia tai sellaista, että näiden puutteiden johdosta osasto ei pysty nykyisillä toimintatavoilla toimimaan tehokkaasti.

Itse asiassa varsinaisia laskentatoimen tekemisen sisältöön liittyviä parannuksia ei kovin montaa ollut, vaan useimmat liittyivät juuri laskentatoimen näkymättömyyteen käytännön toiminnan tasolla. Voidaankin sanoa, että laskentatoimen osaamisen markkinointi ei ole toiminut kovinkaan tehokkaasti.

Tähän markkinointi-aspektiin onkin jo sitten useita eri ratkaisumalleja. Yksi on varmasti aiemmin esille tuomamme kummi- tai yhteyshenkilötoiminta, jonka avulla laskentatoimi pystytään tuomaan lähelle käyttäjiä suhteellisen vähällä vaivalla ja edullisestikin. Helposti todetaan, että resursseja ei ole riittävästi kun todellisuudessa tarvittavat työpanokset löytyvät nykyisistä resursseista helpostikin. Laskentatoimen tulisi pitää itsestään enemmän ääntä ja tuoda aktiivisesti palvelujaan mahdollisten käyttäjien ulottuville. Nykyisessä tilanteessa laskentatoimi on tottunut siihen, että palvelujen tarvitsijat itse tulevat hakemaan tarvitsemiaan palveluja laskentaosastolta. Tämä toimintatapa tulisi kuitenkin kääntää pääläelleen. Laskentatoimen palvelujen tulisi olla laskentaosastolähtöisiä, jolloin laskentatoimi tarjoaisi aktiivisesti tarjolla olevia mahdollisuuksia ratkaista erilaisia ongelmia. Laskentatoimen tulisi markkinoida itseään näkyvästikin osastoille, jolloin tietoisuus laskentatoimen läsnäolosta vahvistuu ja laskennallisesti syntynyt tieto koetaan tärkeäksi toiminnan kannalta, kuten se tietysti nykyiselläänkin on. Lisäksi tällä tavalla toimimalla saataisiin aikaiseksi osastoille sellainen tunne, että on olemassa joku joka kuuntelee, vaikka nämä pyynnöt eivät kaikissa tapauksissa johtaisi minkäänlaisiin toimintaan.

Tämä laskentaosaston yhteyshenkilö voitaisiin mieltää jonkinlaiseksi laskenta-toimen ”tuotepäälliköksi”, jonka tehtävänä on toimia laskentatoimen työkalujen esilletuojana ja samalla vastata näiden työkalujen kehityksestä ja siitä, että asiakkaat osaavat käyttää näitä heille ”myytyjä” työkaluja oikealla tavalla. Lisäksi hänen tulisi toimia aktiivisena tuotetukena, johon olisi helppo ottaa yhteyttä kun ongelmia ilmenee.

Ongelmana on saattanut olla myös laskentaihmissen tietynlainen ”nöyristely” muiden osastojen edessä. Laskentatoimi on itse aktiivisesti vaikuttanut nykyiseen tilanteeseen aliarvostamalla itsekin toimintaansa. Tottahan on, että toimintaosastojen tarkoitus on tehdä tehokkaasti paperia, mutta miksei laskentatoimikin voisi olla aktiivisemmin mukana tässä paperitehtaan perustoiminnassa. Nyt laskentaosasto astuu kehään vasta kun jotain poikkeavaa on jo tapahtunut. Laskentaosaston toimenkuva on nyt lähinnä jakaa muutamia peruseräraportteja ja tämä toiminta onkin sekä tärkeitä että arvokasta toimintaa, mutta varsinainen lisäarvo toiminnalle saataisiin aktiivisen epäkohtiin puuttumisen, ongelmatilanteiden ja valintatilanteiden ratkaisemisen kautta. Laskentatoimi on ollut tähän asti kuin jokin irrallinen saareke tehtaassa, jota ei ole välttämättä mielletty siinä määrin yhteistyökumppaniksi kuin sen olisi mahdollista olla ja jota se todellisuudessa on.

Esitetty 80/20-periaate on itsessään provokatiivinen, jollaiseksi se alunperin varmasti oli tarkoitettukin. Tämän periaatteen muuttaminen kirjaimellisesti päinvastaiseksi ei käytännössä ole ehkä milloinkaan mahdollista, eikä välttämättä edes tarpeellistakaan. Periaatteen esittäjän tarkoitus on ilmeisesti ollut herättää laskentatoimen tuottajat miettimään toimintaansa osana organisaatiota ja sitä kuinka laskentatoimi tulisi asemoida toisiin osastoihin nähden. Vaarana konsulttien esittämässä 80/20-periaatteessa onkin se, että sitä ei tulisi tulkita liian sinisilmäisesti kuten helposti käy, vaan asiaa tulisi lähestyä hyvinkin varovasti ja kaukaa. Itse suhdetta ei tulisi tuijottaa, koska kyseisen suhteen olemassaoloa voidaan tulkita itsessäänkin jo hyvin monelta kannalta.

Case-yrityksen työajan kartoituksen pohjalta muodostettu 80/20-periaate on rohkea väittäjä laskentaosaston työajan jakaumasta ja ehkä jopa asioita liikaa yksinkertaistava. Ja on mahdollista, että kartoituksen käytännön toteuttaminen on saattanut vaikuttaa lopputulokseen. Kartoituksen tekemisessä on se vaara aina, että muotoillaan kysymykset sellaisiksi, että saadaan haluttu lopputulos.

Näin tuskin on käynyt case-yrityksen teettämässä kartoituksessa, mutta metsää on joskus vaikea nähdä puilta. Kun keskitytään liiaksi yhteen asiaan, ei nähdä enää kokonaisuutta, eikä eri asioiden vaikutussuhteita. Tutkimuksemme kohteena olevat yrityksetkin ovat keskenään jo niin erilaisia käytännöiltään, että se jo pelkästään osoittaa, että laskentaosastojen työaikojen jakautumisen kartoituksen tekijä on varmasti kohdannut monia ongelmia, jotka liittyvät kartoitettujen yritysten laskentaosastojen toimintojen ja käytäntöjen moninaisuuteen.

Haastatteluissa esille tulleiden parannuskohteiden perusteella voidaankin todeta, että laskentatoimen työajan käyttöä ei ainakaan lyhyellä aikavälillä ole tarpeellista, eikä edes välttämättä mahdollista muuttaa. Nykyinen kirjanpitojärjestelmä kaikkine toimenpiteineen vaatii hyvinkin tuon 80 % laskentaosaston työajasta. Ja on muistettava, että johdon laskentatoimen kehittämisessä ei ole kysymys laskentatoimen eri osien erottamisesta. Nämä kaksi laskentatoimen eri osa-aluetta on nähtävä toisiaan tukevinä toimintoina. (ks. Johnson, Kaplan 1987, 1-11)

Toisaalta johdon laskentatoimen puolelle ei ole nykyisessä tilanteessa akuuttia tarvetta lisätä resursseja. Tärkeintä olisin nyt keskittyä olemassa olevien resurssien optimaaliseen käyttöön kehittämällä nykyisen työn laatua ja sisältöä. Laskentaosaston on tehostettava aktiivisuuttaan niin, että laskentatoimi tarjoaisi toimintaosastojen käytettäväksi nykyisiä olemassa olevia mahdollisuuksia entistä tarkmokkaammin.

Case-yrityksessä laskentatoimen tehokkuuden lisäämisessä on kysymys olemassa olevien palveluiden hyödynnettävyyden tehostamisesta, eikä uusien palveluiden kehittämisestä. Useassa haastattelussa esille tulleita parannusehdotuksia laskentatoimen toiminnan sisältöön voitaisiin korjata ainoastaan tuomalla tarvittavat tiedot käyttäjien ulottuville aktiivisesti. Useassa tapauksessa nimittäin tiedot oli saatavissa nykyisin jo jaossa olevista raporteista, mutta tarvittavia tietoja ei vain osattu etsiä niistä.

5. YHTEENVETO

Tutkimuksemme selvitettävä ongelma oli laskentatoimen painotuksen muuttamisen tarve rahoituksen laskentatoimesta johdon laskentatoimeen 80/20-näkökulman avulla. Case-yrityksen teettämän kartoituksen mukaan nyt laskentaosaston työajasta käytetään 80% rahoituksen laskentatoimen ja 20% johdon laskentatoimen tehtäviin. Tutkielmassa selvitetään teemahaastatteluiden avulla case-yrityksen laskentatoimen tämän hetkinen rooli laskentatoimen tuottaman tiedon hyödyntäjien näkökulmasta. Näitä laskentatoimen asiakkaiden näkemyksiä hyödyntäen pyritään kartoittamaan laskentatoimen painotuksen muuttamisen todellinen tarve ja myös etsimään keinoja laskentatoimen 80/20-suhteen muuttamiseksi.

Tutkimuksen keskeinen tulos on se, että tutkimuskohteessa laskentatoimen kehittämiseksi ja sisäisten asiakkaiden palvelutarpeiden täyttämiseksi ei tarvitse muuttaa radikaalisti rahoituksen ja johdon laskentatoimen suhdetta. Laskentatoimen kehittämiseksi ja yrityksen sisäisten asiakkaiden palvelutarpeiden riittäväksi tyydyttämiseksi on case-yrityksessä keskityttävä jo olemassa olevien resurssien tehokkaampaan hyödyntämiseen. Tähän päästään suuntaamalla resurssit oikein ja olennaisiin asioihin keskittymällä. Tutkimuksen tekemisen aikaan otettiin tehtäville käyttöön muutama laskentatoimen palvelutoimintoa tehostava toimintatapa, joista tärkeimpinä voidaan nähdä osastojen kummitoiminta ja palvelusopimukset.

Jokaiselle osastolle nimetty laskentatoimen kummihenkilö ottaa tulevaisuudessa suuremman vastuun mm. ”oman” osastonsa raportoinnin kehittämisestä. Palvelusopimuksella pyritään takaamaan laskentaosaston ja muiden osastojen yhteistyön kehittyminen jatkossakin puolin ja toisin. Laskentatoimen tärkeimpänä lähiajan haasteena on kaikenlaisen osastoilla näkymisen ja kuulumisen tehostaminen. Tällä tavoin laskentatoimen nykyiset toiminnat ja sen tarjoamat mahdollisuudet tulevat entistä paremmin muiden osastojen tietoisuuteen.

Tässä tutkimuksessa esille tulleet jonkinasteiset puutteet ovat tulleet esille aiemmissakin johdon laskentatoimea koskevissa tutkimuksissa. Johnson & Kaplan totesivat vuonna 1987 ilmestyneessä kirjassaan *Relevance Lost*, johdon laskentatoimen menettäneen sille alunperin kuuluneen tehtävän yrityksissä. Sen kehittymiseen tähän suuntaan on vaikuttanut muun muassa rahoituksen laskentatoimen vallitseva asema yritysten laskentatoimessa, johtuen mm. verotuksen tärkeydestä.

Tutkimus oli aiheeltaan mielenkiintoinen ja siitä pystyisi helposti tekemään lisätutkimuksia laajentamalla tutkimuskohteeksi esimerkiksi koko UPM-Kymmeneen paperitoimialan tai jopa koko konsernin. Lisäksi esimerkiksi palvelusopimuksesta voisi tehdä oman tutkimuksen, koska aiemmin tällaisia palvelusopimuksia ei ole tehty kuin julkisella sektorilla.

6. JOHTOPÄÄTÖKSET

Case-yrityksen laskentatoimen nykyisessä palvelutasossa on paljon hyvää ja se on palvellut kuitenkin suhteellisen hyvin sisäisten asiakkaiden tarpeita. Tutkimuksemme olemme kuitenkin keskittyneet kartoittamaan case-yrityksen laskentatoimen kehitystarpeita, emmekä kartoittamaan jo ennestään hyvin toimivia asioita. Tutkimuksemme tarkoitus on ollut selvittää muutosvaiheessa olevan case-yrityksen kehitystarpeet laskentatoimen alueella, jotta ne vastaisivat paremmin tulevaisuuden haasteita ja tarpeita.

Case-yrityksen Jokilaakson tehtailla on käyty viime aikoina paljon muutoksia läpi, tulevaisuudessakaan muutosten virralle ei näy ihan heti loppua, siitä pitää huolen nykyinen alati koveneva kilpailuympäristö. Muutokset vaativat paljon koko organisaatiolta; on opittava elämään jatkuvan muutoksen ja kehityksen tahdissa. Tänä päivänä organisaatioiden tärkein ominaisuus ja suurin kilpailuvaltti on kyky sopeutua muutoksiin nopeasti. Jatkuva muutos ei ole helppo olotila ja ei varsinkaan tällaiselle organisaatiolle, jolla on pitkä perinteet ja voimakas yrityskulttuuri. (ks. Marjosola 1989, 10)

Luopuminen vanhasta ja uusien arvojen omaksuminen ei käy kivuttomasti. Aina esiintyy jonkinasteista muutosvastarintaa, vaikka tiedostetaankin, että mennyt aika ei palaa koskaan. ”Kaikki oli ennen niin paljon paremmin” on yhä usein toistuva lausahdus Jokilaakson tehtailla. Tämä kävi selvästi ilmi tehdyissä haastatteluissa. Muutostilanteissa, aina ennen uuden mallin tai toimintatavan täydellistä hyväksymistä, on jokaisen käytävä läpi vanhasta luopumisprosessi. Vasta luopumisprosessin jälkeen voidaan hyväksyä muutoksen tuoman uudet arvot ja asenteet. Vaikka muutoksen välttämättömyys ymmärretään hyvin, niin silti vanhoista käytännöistä luovutaan haikein mielin. Mutta muutosta varmasti vauhdittaa se, että case-yrityksessä tiedostetaan vahvasti muutoksen tarve ja välttämättömyys. Ihmiset selvästi kokivat, että muutos tapahtuu tarpeesta.

Tutkimuksen tulosten valossa voidaan sanoa, että saadut tulokset tukevat case-yrityksen Finance 2010-projektin tavoitteiden saavuttamista. Yrityksessä on selvästi nähtävissä se, että laskentatoimi ei ole antanut yrityksen johdolle kaikkea sitä apua, jota sillä olisi annettavissa. Jotta case-yrityksen laskentatoimen tehokas kehittäminen olisi mahdollista, on ymmärrettävä, että todellinen muutos voi lähteä vain laskentaosaston itsensä sisältä, ei sen ulkopuolelta. Laskentaosasto on täynnä ammattitaitoisia henkilöitä, joiden kykyjä oikein hyödyntämällä voidaan päästä nykyistä tilannetta huomattavastikin parempaan tilanteeseen. Tämä ei tarkoita välttämättä sitä, että laskentatoimen täytyisi muuttaa nykyisiä työskentelytapojaan kovinkaan radikaalista. Sen tulisi ainoastaan oppia markkinoimaan nykyistä osaamistaan huomattavasti nykyistä paremmin. Pitämällä itsestään enemmän ääntä voi laskentatoimi antaa osastoille tietynlaista turvallisuudentunnetta, jolloin osastot voisivat paneutua entistä paremmin siihen, mitä ne osaavat parhaiten tehdä, joka kohdeyrityksessämme hyvin usein on paperintekeminen tai joku siihen läheisesti liittyvä toiminta.

Usein johdon laskentatoimen piirissä tehdyt tutkimukset ja laskentatoimen prosessien parannusehdotukset ovat keskittyneet itse laskentatoimen järjestelmien ja laskentaprosessin parantamiseen, jolloin laskentatoimi organisaation toimivana osana on jäänyt hieman vähemmälle huomiolle. Kuten tässäkin tutkimuksessa tuli esille, ei itse laskentaprosessien toimivuudessa ole välttämättä mitään vikaa, vaan vika on enemmänkin siinä kuinka laskentatoimen tarjoamat mahdollisuudet saataisiin paremmin niitä tarvitsevien tietoon ja ulottuville. Tämä on asia, joka tulisi huomioida tehtäessä johdon laskentatoimen toiminnan parantamiseen liittyviä tutkimuksia muissakin yrityksissä.

LÄHTEET

Ackoff, R., L., *Creating the Corporate Future*, Wiley, 1981.

Ansari, S., Euske, K. J., Rational, rationalizing and reifying uses of accounting data in organizations. *Accounting, organizations and society*, vol 2, nro 6, 1987.

Bergstrand, J., *Tehokas talouden ohjaus*, *Ekonomia-sarja*, WSOY.N graafiset laitokset, Juva, 1994.

Birnberg, J., C., Turopolec, L., Young, S., M., *The Organizational Context of Accounting*. *Accounting, Organizations and Society*. 1983.

Drury, C., *Management and cost accounting*. International Thomson Business Press, London, 1997.

Hirsjärvi, S., Hurme, H., *Teemahaastattelu*. Yliopistopaino, Helsinki, 1988.

Hopwood, A., G., *Accounting and human behaviour*. Heymarket Publishing Limited, Devon, 1974.

Hopwood, A., G., The archaeology of accounting systems. *Accounting, organizations and society*, vol 12, nro 3, 1987.

Hyvönen, T., *Organisaatiomuutos ja laskentajärjestelmä*. Tutkimus case-yrityksen laskentajärjestelmän muutosprosessista, Tampereen yliopistopaino, Tampere, 1999.

Johnson, H.T., Kaplan, R.S., *Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting*, Harvard Business School Press, 1987.

Juuti, Pauli, Organisaatiokäyttäytyminen : johtamisen ja organisaation toiminnan perusteet, Otava, Keuruu, 1989

Laudon, Kenneth C., Laudon Jane P., Management information systems : new approaches to organization and technology 5th ed., Upper Saddle River (N.J.) Prentice Hall cop. 1998

Laughlin, R.C., Lowe, E.A., A Critical Analysis of Accounting Thought: Prognosis and Prospects for Understanding and Changeing Accounting Systems Design. Teoksessa Cooper D.J., Hopper, T.M., Critical Accounts, Macmillan Press, Hongkong, 1990.

Marjosola, I., Kulttuurin muuttuminen yritysorganisaatiossa. Helsingin kauppakorkeakoulun julkaisuja, sarja: Työpapereita – Working papers, F-209, 1989.

Paton, W., Littleton, A., An Introduction to Corporate Accounting Standards. American Accounting Association, 1940.

Pihlanto, P., Laskentainformaation hyväksikäyttö yrityksessä. Jungin typologia ja laskentatoimen käyttötavat, Turun kauppakorkeakoulun julkaisuja, Sarja Keskustelua ja raportteja 2, Turku, 1990.

Prakash, P., Rappaport, A., Information Inductance and its Significaance in Accounting. Accounting, Organization & Society, Vol 2, No 1, 1977.

Riistama, V., Jyrkkiö, E., Operatiivinen laskentatoimi. Weilin+Göös, Jyväskylä, 1994.

Tamminen, R., Laskentatoimi ja strategia. Jyväskylän yliopiston taloustieteen laitoksen julkaisuja, nro 80, 1990.

Tamminen, R., Tiedettä tekemään!. Atena Kustannus Oy, Jyväskylä, 1993.

Varto, J. Laadullisen tutkimuksen metodologia. Kirjayhtymä, Tampere, 1992.

Vehmanen, P., Koskinen, K., Tehokas kustannushallinta. WSOY-kirjapainoyksikkö, Porvoo, 1997.

Yin, R., Case study research: design and methods. Applied social research methods series. SAGE, Newbury Park, 1987.

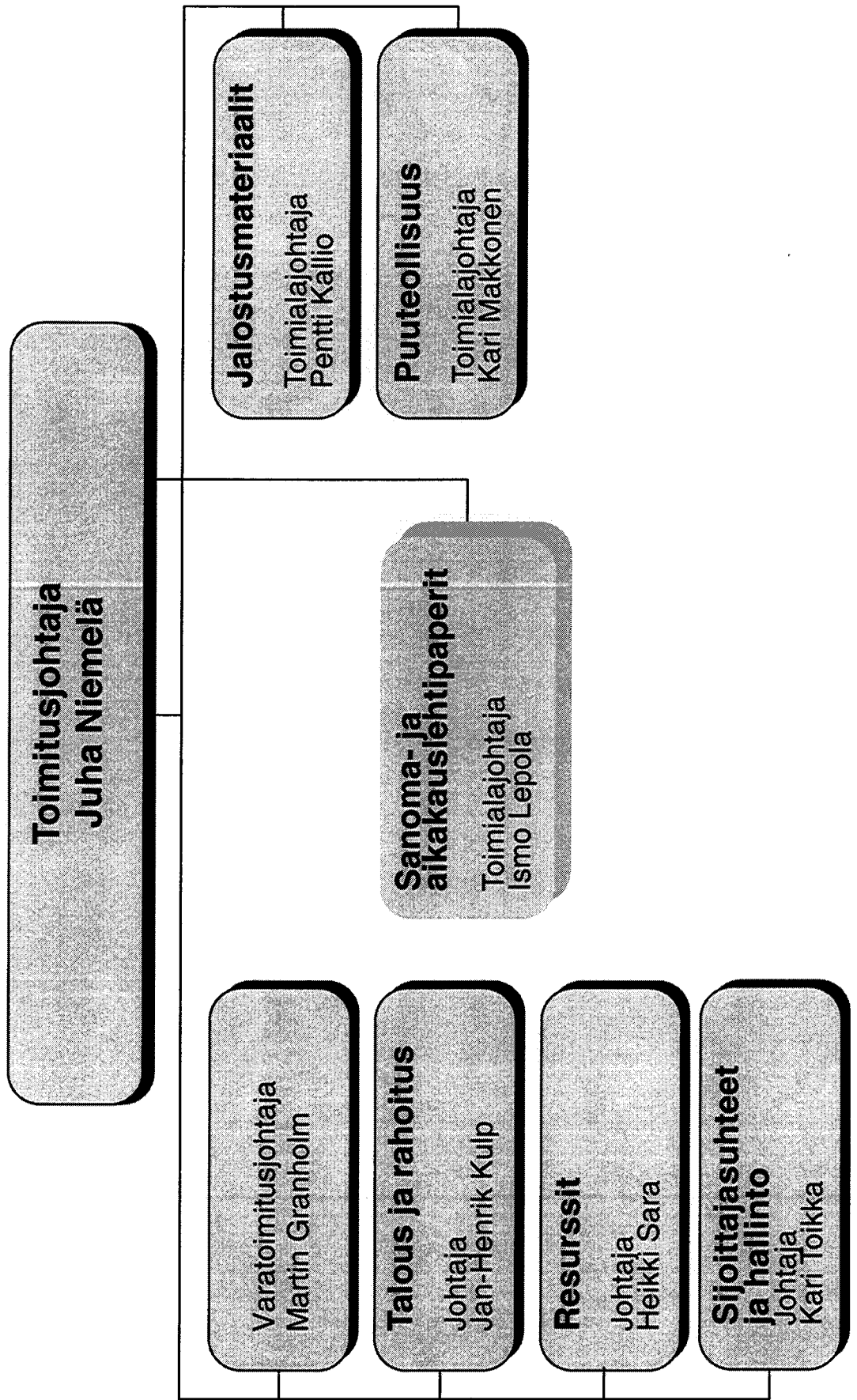
LIITTEET

HAASTATTELUJEN TEEMAT

LIITE 1

1. laskentatoimen rooli
2. raportit, raportointi; sen muodot, riittävyys, selkeys, sisältö..
3. laskentatoimi päätöksenteon tukena
4. laskentatoimintojen keskitys yhteen paikkaan ja keskittämisen vaikutukset palvelutasoon
5. yhteydenpito ja vuorovaikutus laskentaosaston ja muiden osastojen välillä; yhteisen kielen löytymisen edistäminen
6. koulutustarve koskien raporttien ymmärtämistä, hyödyntämistehokkuutta jne.
7. mitä palveluita muut osastot haluavat laskentaosaston tuottavan
8. laskentatoimen informaatioon luotettavuus, ajantasaisuus sekä oikeellisuus

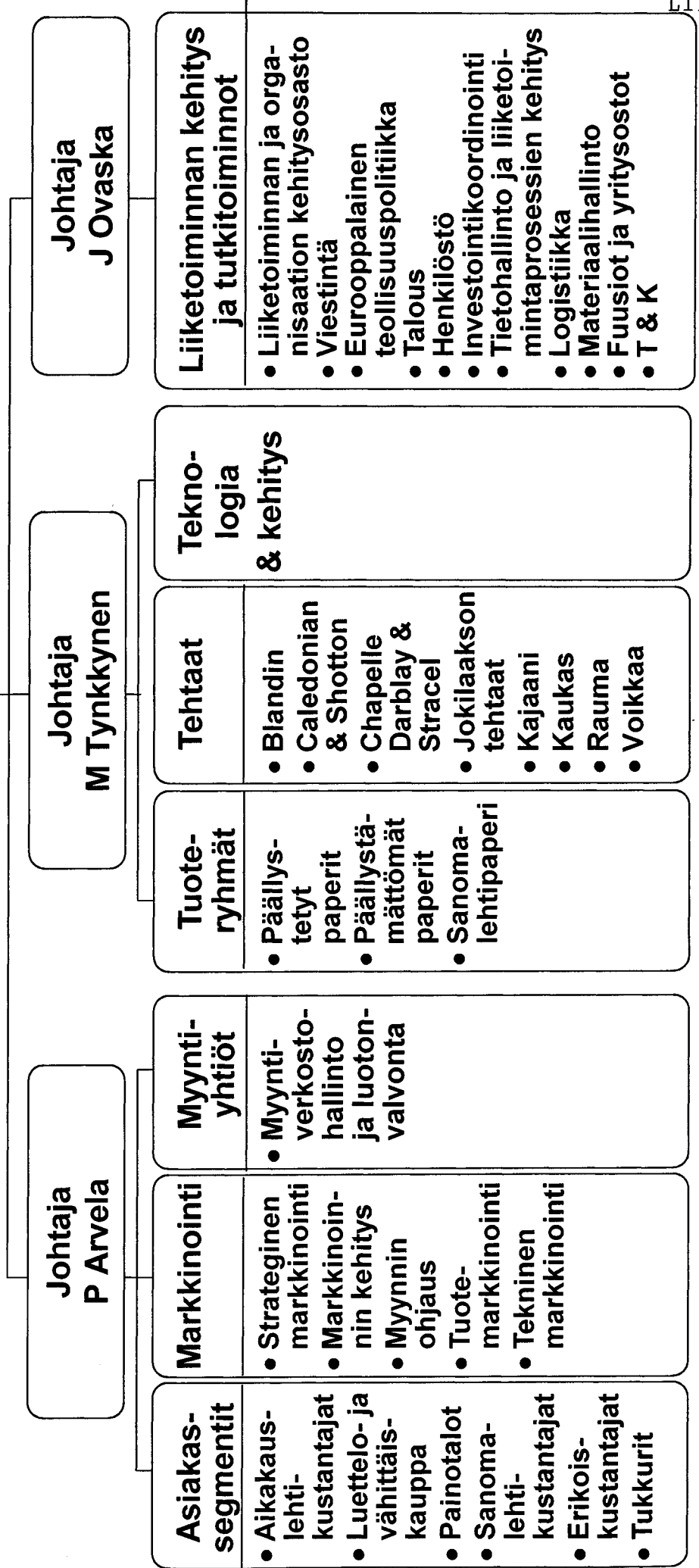
UPM-Kymmene - Organisaatio 2000



Sanoma- ja aikakaus- lehtipaperit

CEO
J Niemelä

Toimialajohtaja
I Lepola



Jokilaakson tehtaiden organisaatio

