

<input type="checkbox"/>	Kandidaatintutkielma
<input checked="" type="checkbox"/>	Pro gradu -tutkielma
<input type="checkbox"/>	Lisensiaatintutkielma
<input type="checkbox"/>	Väitöskirja

Oppiaine	Laskentatoimi ja rahoitus	Päivämäärä	4.9.2021
Tekijä	Leevi Puputti	Sivumäärä	98 s. + liite
Otsikko	Johdon laskentatoimen rooli kriisiaikana		
Ohjaajat	KTT Lauri Lepistö, KTT Sinikka Lepistö		

Tiivistelmä

Taluskriiseillä on väistämättä suuria vaikutuksia yhteiskuntaan ja yritysmaailmaan. Ne voivat pahimmillaan mullistaa yritysten toiminnan ja toimialan täysin ja vaativat usein yrityksiä reagoimaan tavalla tai toisella muuttuneeseen toimintaympäristöön. Johdon laskentatoimi on etenkin viimeisten vuosien ja vuosikymmenten aikana noussut yhä tärkeämmäksi tekijäksi yritysten toiminnassa, ja näin ollen myös sen osaa on kriisitilanteessa keskeistä tarkastella. Johdon laskentatoimea ja sen toimenkuvan muutosta yleisesti on tutkittu paljon, mutta kriisitilanteisiin liittyen aiempaa tutkimusta johdon laskentatoimesta on vasta kohtalaisen vähän. Tässä tutkielmassa halutaankin selvittää tarkemmin, miten kriisitilanteet vaikuttavat johdon laskentatoimen työhön, työskentelytapoihin ja työssä tarvittaviin ominaisuuksiin ja osaamiseen. Tutkielma toteutettiin laadullisena tutkimuksena, jota varten aineisto kerättiin toteuttamalla kuusi puolistrukturoitua haastattelua johdon laskentatoimessa toimivien henkilöiden kanssa.

Tulosten perusteella voidaan sanoa, että johdon laskentatoimen rooli yhtiöiden toiminnassa korostuu kriisitilanteissa merkittävästi. Tulokset vahvistavat näin ollen aiemmissa tutkimuksissa tehtyjä havaintoja. Epävarmat ajat johtavat siihen, että yritysten johtajat tarvitsevat vielä huomattavasti normaalia enemmän ja tuoreempaa tietoa yhtiön ja sen toimintaympäristön tilanteesta ja muutoksista, mikä johtaa sisäisen laskentatoimen ammattilaisten asiantuntemuksen tiiviimpään hyödyntämiseen. Muun muassa tämä tiivistyvä kommunikaatio alleviivaa sitä, että johdon laskentatoimessa vaaditaan nykypäivänä ennen kaikkea hyviä vuorovaikutus- ja kommunikaatiotaitoja.

Johdon laskentatoimen toimintatavoista ja tehtäväalueista korostuvat kriisiaikana ennen kaikkea vakavaraisuuden takaaminen ja kassanhallintaan sekä kulurakenteeseen liittyvät tehtävät, minkä lisäksi tulevaisuuden ennakointi, skenaarioiden rakentaminen sekä liiketoiminnan seuranta nousevat todella keskeiseen osaan sisäisen laskennan työnkuvaa. Negatiivisten ja yrityksen päivittäisen tekemisen kannalta hyvinkin suurten vaikutusten lisäksi tutkimuksessa havaittiin toisaalta myös se, että kriisitilanteet tarjoavat yrityksille myös tilaisuuden arvioida toimintaansa ja mahdollisesti tehdä sellaisia radikaalejakin muutoksia, joihin ei normaaleina aikoina olisi välttämättä mitään mahdollisuutta.

Avainsanat	Johdon laskentatoimi, sisäinen laskentatoimi, taluskriisi, kriisi, rooli
------------	--



**TURUN
YLIOPISTO**
Kauppakorkeakoulu

JOHDON LASKENTATOIMEN ROOLI KRIISIAIKANA

Laskentatoimen ja rahoituksen
pro gradu -tutkielma

Laatija:
Leevi Puputti

Ohjaajat:
KTT Lauri Lepistö
KTT Sinikka Lepistö

6.9.2021
Pori

Turun yliopiston laatujärjestelmän mukaisesti tämän julkaisun alkuperäisyys on tarkastettu Turun OriginalityCheck -järjestelmällä.

SISÄLLYSLUETTELO

1	JOHDANTO	7
1.1	TUTKIELMAN TAUSTA.....	7
1.2	TUTKIELMAN TAVOITE JA RAJAUKSET	9
1.3	TUTKIELMAN METODOLOGISET VALINNAT	10
1.3.1	<i>Tutkimusote</i>	10
1.3.2	<i>Aineiston keruu ja analysointi</i>	11
1.4	TUTKIELMAN RAKENNE	12
2	JOHDON LASKENTATOIMEN ROOLI	14
2.1	JOHDON LASKENTATOIMEN PERINTEINEN ROOLI, TEHTÄVÄT JA TEKNIIKAT	14
2.2	ROOLIN KEHITYS KOHTI LIKETOIMINTAKUMPPANUUTTA.....	16
2.3	JOHDON LASKENTATOIMEN MODERNIT TEHTÄVÄT JA TEKNIIKAT.....	19
2.4	JOHDON LASKENTAHENKILÖSTÖN MUUT OMINAISUUDET	22
2.5	SYITÄ ROOLIN MUUTOKSELLE JA ROOLIEN YHDISTÄMINEN.....	24
3	JOHDON LASKENTATOIMI KRIISIAIKANA	28
3.1	KRIISIN KÄSITE.....	28
3.2	ROOLI KRIISIAIKANA.....	30
3.2.1	<i>Suunnittelu ja ohjaus</i>	32
3.2.2	<i>Kommunikaatio ja informatiovirrat</i>	34
3.2.3	<i>Maksukyky ja riskienhallinta</i>	36
4	TUTKIMUKSEN METODOLOGISET RATKAISUT JA TOTEUTTAMINEN	41
4.1	AINEISTON KERUU.....	41
4.2	HAASTATELUIJEN TOTEUTUS.....	42
4.3	HAASTATELTAVIEN TAUSTAT.....	43
4.4	AINEISTON ANALYSOINTI	44
5	EMPIIRINEN TUTKIMUS JA TULOKSET	47
5.1	HAASTATELTAVIEN NÄKEMYS JOHDON LASKENTATOIMEN TYÖNKUVASTA.....	47
5.1.1	<i>Tehtävät ja rooli organisaatiossa</i>	47
5.1.2	<i>Laskentatavat ja tekniikat</i>	55
5.1.3	<i>Asema ja vaikutusvalta</i>	64
5.1.4	<i>Muut ominaisuudet ja osaaminen</i>	67
6	TULOSTEN POHDINTA	72
6.1	JOHDON LASKENTATOIMEN ROOLI JA TEHTÄVÄT NORMAALISTI	72
6.1.1	<i>Asema, rooli, tekniikat ja toimintatavat</i>	72
6.1.2	<i>Suunnittelu ja ennustaminen</i>	73

6.1.3	<i>Muu osaaminen ja ominaisuudet</i>	74
6.2	JOHDON LASKENTATOIMEN ROOLI JA TEHTÄVÄT KRIISITILANTEESSA	76
6.2.1	<i>Vakavaraisuus, kassanhallinta ja kulurakenne</i>	76
6.2.2	<i>Ennusteet, skenaariot ja seurantasyyklit</i>	78
6.2.3	<i>Asema, vaikutusvalta ja informaatiovirrat</i>	80
7	YHTEENVETO JA JOHTOPÄÄTÖKSET	84
7.1	YHTEENVETO	84
7.2	JOHTOPÄÄTÖKSET	88
7.3	TUTKIELMAN ARVIOINTI JA JATKOTUTKIMUSMAHDOLLISUUDET	90
	LÄHTEET	93
	LIITE	97
	HAASTATTELURUNKO	97

TAULUKOT

Taulukko 1	Johdon laskentatoimen rooli organisaatioissa kirjallisuuden pohjalta ..	38
Taulukko 2	Kooste haastateltujen taustatiedoista.....	43

1 JOHDANTO

1.1 Tutkielman tausta

Tässä tutkimuksessa tutkitaan johdon laskentatoimen roolia ja tehtäviä ja niissä tapahtuvia muutoksia taluskriisien aikana. Yritykset kohtaavat jopa usein kriisejä, mutta COVID-19-pandemia on täysin ainutlaatuinen ottaen huomioon mm. sen mittakaavan ja vaikutukset esimerkiksi yritysten toimintoihin sekä työntekijöiden ja muiden sidosryhmien terveyteen ja hyvinvointiin. Lisäksi se on luonteeltaan maailmanlaajuinen ja sillä on huomattavia vaikutuksia talouteen ja lopulta organisaatioiden selviytymiseen. Tämän kokoluokan kriisi aiheuttaa erittäin todennäköisesti muutoksia kriisin jälkeiseen liikemaailmaan ja johtaa ”uuteen normaaliin”. Siihen, selviääkö yritys ja miten se kykenee nousemaan kriisistä vaikuttavat osaltaan julkiseen terveydenhuoltoon, taloudellisiin ja mm. lainsäädäntöön liittyvät seikat, jotka ovat sen vaikutusmahdollisuuksien ulkopuolella. Kuitenkin myös yhtiöiden omat hallinnolliset ja johtamiseen liittyvät ratkaisut vaikuttavat lopputulokseen merkittävästi. (Mather 2020, 579.)

Kriisit yleisemmin ovat tilanteita, jotka aiheuttavat suuria uhkia yhtiöille, johtavat korkeaan epävarmuuteen ja antavat yhtiöille hyvin vähän aikaa reagoida niihin. (Becker & Mahlendorf 2017, 275) Johdon laskentatoimi on keskeisessä roolissa yhtiöiden liiketoimintojen suunnittelussa ja kontrolloinnissa, jolloin se on luonnollisesti tärkeässä roolissa yhtiöiden toiminnassa myös kriisiaikoina ja niistä selviämässä (Endenich 2014, 123). Taluskriiseille ominaisia tapahtumia ovat esimerkiksi jyrkästi kasvava inflaatio, sisäinen tai ulkoinen velkakriisi, pankkikriisi, raaka-aineiden hintakuplien puhkeaminen, valuuttaromahdukset (Pavlatos & Kostakis 2015, 152), sekä muun muassa negatiivinen bruttokansantuotteen kehitys (Dassonneville & Lewis-Beck 2014, 377). Ammattitaitonsa ja osaamisensa takia johdon laskentatoimi voi olla avuksi kriisitilanteissa ja yhtiön pyrkimyksissä niiden arvioinnissa ja niihin vastaamisessa. Taluskriiseillä onkin usein suuria vaikutuksia sisäisen laskentatoimen työnkuvaan. (Becker & Mahlendorf 2017, 275)

Yrityksen laskentatoimi on suunnitelmallista toimintaa, jonka päämäärä on kerätä ja rekisteröidä arvo- ja määrälukuja yhtiön toiminnasta ja laatia näiden pohjalta raportteja ja laskelmia niin yritysjohton, rahoittajien kuin muiden sidosryhmienkin päätöksenteon tueksi. Laskentatoimella on kaksi perustehtävää: rekisteröintitehtävä ja hyväksikäyttöteh-

tävä. (Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 13.) Laskentatoimeen kuuluu kaikki yrityksen päätöksenteon tueksi tapahtuva järjestelmällinen informaation keruu ja laadullisen ja määrällisen tiedon tuottaminen. Laskentatoimi hyödyntää suppeimmillaan ainoastaan rahamääräistä informaatiota, mutta nykyään jatkuvasti kasvavissa määrin myös ei-rahamääräistä informaatiota. (Puolamäki 2007, 57.)

Organisaation laskentatoimi jaetaan kahteen pääalueeseen, jotka ovat yleinen, eli ulkoinen laskentatoimi ja johdon, eli sisäinen laskentatoimi. Ulkoisen laskentatoimen pohjana toimii yhtiön kirjanpidon tietojärjestelmät ja sen tärkein dokumentti on yhtiön tilinpäätös. (Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 13.) Siinä kohderyhmänä toimivat organisaation ulkopuoliset sidosryhmät, ja se on lakisääteistä. Sisäinen eli johdon laskentatoimi taas tuottaa informaatiota ennen kaikkea yhtiön johdon tarpeisiin (Puolamäki 2007, 58). Se on siis yhtiön johdon päätöksenteon tueksi tarkoitettua laskentaa (Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 14). Johdon laskentatoimen keskeinen ero ulkoiseen laskentatoimeen verrattuna on siihen kuuluvat suunnittelulaskelmat ja tavoiteasetannat, joihin liittyy henkilökohtaisiin arvoihin perustuvaa tiedon käyttöä. Esimerkiksi investointilaskelmissa ja budjetti-työssä henkilökohtaisen näkemyksen rooli on suuri. (Puolamäki 2007, 58.)

Kriisin vaikutukset johdon laskentatoimeen ovat kiistattomia (Van Der Stede 2011, 606). Tästä huolimatta talouskriisin vaikutuksista sisäiseen laskentatoimeen on verrattain vähän tutkimustietoa. Johdon laskentatoimen muutosta ns. normaalioloissa on tutkittu laajasti, eikä se ole mitenkään erityisen uusi alue (Endenich 2014, 123; Van Der Stede 2011, 613). Nimenomaan kriisitilanteen aiheuttamista muutoksista aiempaa tutkimustietoa on kuitenkin kohtalaisen vähän. (Endenich 2014, 123). Kun minä tahansa muuna ajankohtana monissa yhtiöissä tapahtuu muutoksia esimerkiksi muuttuvan kilpailu- tai teknologiaympäristön seurauksena, kriisiaikana monet yhtiöt jopa toimialasta riippumatta joutuvat muuttumaan samaan aikaan samoista syistä (Van Der Stede 2011, 613). Talouskriisin vaikutuksia johdon laskentatoimeen onkin tärkeää tutkia lisää vähäisen aiemman tutkimustiedon lisäksi esimerkiksi siksi, että laadukas johdon laskentatoimi on yhtiöille olennainen osa-alue niin kriisien ennakoinnissa kuin niistä selviämisessäkin. Tutkimalla johdon laskentatoimea kriisiaikoina voimme siis oppia johdon laskentatoimen niin toimivista kuin heikommistakin käytännöistä, sekä niihin liittyvistä muutosprosesseista. (Endenich 2014, 124.)

1.2 Tutkielman tavoite ja rajaukset

Tutkimuksen tavoitteena on tarkastella, korostuuko tai pienentykö joidenkin johdon laskentatoimen ja sen tekniikoiden, toimintatapojen tai ominaisuuksien rooli kriisitilanteissa verrattuna normaalitilanteeseen, ja mistä tämä mahdollisesti johtuu. Tutkimusongelmina ovat siis:

- Miten johdon laskentatoimen rooli ja tehtävät muuttuvat kriisiaikana verrattuna normaalitilanteeseen?
- Mitkä toimintatavat, tekniikat tai ominaisuudet mahdollisesti korostuvat?

Tutkielman tarkoitus on vallitsevan maailmantilanteen motivoimana selvittää, miten kriisiajat vaikuttavat johdon laskentatoimen työnkuvaan ja rooliin organisaatioiden toiminnassa. Johdon laskentatoimen roolista kriisiaikoina on kohtalaisen vähän tutkimusta, ja alueeseen on tutkimuksessa herätty pitkälti vasta vuoden 2008 talouskriisin puhkeamisen jälkeen. Johdon laskentatoimen roolia ja sen saralla viimeisten vuosikymmenien aikana tapahtunutta kehitystä on kyllä tutkittu paljon, mutta talouden poikkeustilanteisiin liittyen tutkimustietoa on vähän. Aihe on merkittävä muun muassa tällä hetkellä vallitsevan COVID-19-viruksen aiheuttaman, maailmantalouden kannalta täysin poikkeuksellisen tilanteen takia, ja tavoitteena on luoda parempaa käsitystä talouskriisien vaikutuksista johdon laskentatoimen ammattiin. Johdon laskentatoimi on noussut viime vuosien aikana yhä tärkeämmäksi osaksi yhtiöiden toimintaa, ja sen rooliin kriisitilanteissa halutaan myös tämän takia perehtyä tarkemmin.

Tutkielmassa keskitytään pääasiassa nimenomaan talouskriisin käsitteeseen. Kriisitilanteita voi aiheutua lukuisista eri tekijöistä, joita kyllä muun muassa kriisin määrittelyn yhteydessä sivutaan, mutta nimenomaan talouskriisi pyritään pitämään tutkimuksen keskiössä. Kirjallisuudessa esiintyi myös jonkin verran vertailua johdon laskentatoimen ja esimerkiksi talouspäälliköiden roolien ja tehtävien suhteen, mutta tässä tutkimuksessa keskitytään ainoastaan yleisemmin johdon laskentatoimeen. Painopiste on myös nimenomaan kriisiajan asioissa, ei niinkään siinä, miten yhtiöt kriisin jälkeiseen aikaan siirtyvät ja mitä tuolloin tapahtuu.

1.3 Tutkielman metodologiset valinnat

1.3.1 Tutkimusote

Tutkimusmenetelmät on perinteisesti jaettu kvantitatiivisiin ja kvalitatiivisiin menetelmiin (Puusa & Juuti 2011, esipuhe). Tämä tutkimus toteutetaan kvalitatiivisena eli laadullisena tutkimuksena. Laadullinen tutkimus koetaan selkeästi paremmaksi tavaksi saada syvällistä ymmärrystä johdon laskentatoimen roolista kriisiaikana ja siihen liittyvistä seikoista verrattuna määrälliseen tutkimukseen. Roolista on hyvin hankalaa saada laajaa käsitystä kyselylomakkeilla saati ainoastaan yhtiöiden raportoiman informaation perusteella, joten laadullinen tutkimus on luonnollinen vaihtoehto tutkimuksen toteuttamiseen.

Laadullisen eli kvalitatiivisen tutkimukset lähtökohtana on kuvata todellista elämää. Yleinen käsitys on, että laadullisessa tutkimuksessa tarkoituksena on enemmänkin löytää tai paljastaa tosiasioita kuin todentaa jo olemassa olevia väittämiä. (Hirsjärvi ym. 2015, 161.) Kvalitatiivinen tutkimus pyrkii tarkastelemaan yksittäisiä tapauksia ja siinä olennaista on korostaa osallistuvien ihmisten näkökulmaa sekä tutkijan vuorovaikutusta yksittäisen havainnon kanssa. (Puusa & Juuti 2011, 47.) Laadullisen tutkimuksen lähtökohdiana on aineiston monipuolinen ja yksityiskohtainen tarkastelu, ja siinä suositetaan tutkittavien näkökulmien ja äänen esiin pääsemistä edistäviä tutkimusmetodeja. (Hirsjärvi ym. 2015, 164.) Laadulliselle tutkimukselle ominaista on myös kohderyhmälle ominaisen ajattelun tavoittelu ns. sisältä päin, tutkittavien itsensä näkökulmasta. (Kiviniemi 2010, 76.) Muun muassa mainitut asiat puoltavat laadullista tutkimusotetta tämän tutkielman toteuttamiseen.

Laadullisessa tutkimuksessa tutkimuksen kohde on ennalta tuntematon. Tämä ei suinkaan tarkoita sitä, etteikö aihetta olisi voinut joku muu tutkia jo aiemmin, vaan kysymys on siitä, että kvalitatiivisessa tutkimuksessa tutkimusasetelma on joustava, eikä tutkijan ole tarkoitus testata ennakkoon asetettuja hypoteeseja. (Puusa & Juuti 2011, 48–49.) Laadullisessa tutkimuksessa pyritään myös koko prosessin ajan kasvattamaan tutkijan tietoisuutta tarkastelussa olevasta ilmiöstä ja siihen keskeisesti liittyvistä tekijöistä (Kiviniemi 2010, 76). Laadullisen tutkimuksen pyrkimyksenä on myös tutkia kohdetta mahdollisimman kokonaisvaltaisesti (Hirsjärvi ym. 2015, 161). Tutkimusote sopii siis mainiosti tämän tutkielman tarkoituksiin, kun tavoitteena on nimenomaan saavuttaa mahdollisimman laaja ja syvä ymmärrys johdon laskentatoimen työnkuvasta ja siinä tapah-

tuvista muutoksista talouskriisin aikana. Aiemmassa tutkimuksessa johdon laskentatoimen rooli kriisiaikana on vielä jäänyt jonkin verran hämärän peittoon, ja tästä on tavoitteena saada mahdollisimman paljon lisää tietoa.

1.3.2 Aineiston keruu ja analysointi

Laadullinen tutkimus voidaan nähdä prosessina. Siinä aineisto kerätään inhimillisen välineen, eli tutkijan itsensä toimesta, jolloin aineiston tulkintojen nähdä kehittyvän tutkijan mielessä pikkuhiljaa tutkimusprosessin edistyessä. (Kiviniemi 2010, 70.) Laadullisessa tutkimuksessa käytetään tutkimusaineiston keräämiseen eniten erilaisia haastatteluja (Puusa & Juuti 2011, 73–76). Myös tässä tutkielmassa tutkimusaineiston keräämiseen käytettiin haastatteluja. Johdon laskentatoimessa työskentelevien ihmisten suorilla haastatteluilla koettiin saatavan parhaalla mahdollisella tavalla syvälinen käsitys heidän henkilökohtaisista kokemuksistaan liittyen olennaisiin asioihin työnkuvassaan. Haastattelu voidaan ajatella keskusteluksi, jolla on ennakkoon asetettu tavoite. Tämä keskustelu tapahtuu tutkijan aloitteesta ja hän näin ollen ainakin jossakin määrin hänen johdattelemaansa. (Puusa & Juuti 2011, 73–76.) Täten haastattelut todettiin erinomaiseksi keinoksi päästä tutkimaan johdon laskentatoimen työnkuvaa niin normaalitilanteessa, kuin kriisioloissakin pintaa syvemmältä.

Kvalitatiivisessa tutkimuksessa aineistona voi toimia vain yksikin tapaus tai yhden henkilön haastattelu, toisaalta siihen voi sisältyä joukko yksilöhaastatteluja. Tarkoitus ei ole löytää keskimääräisiä yhteyksiä tai tilastollisia säännönmukaisuuksia, jolloin nämä tekijät eivät vaikuta aineiston kokoon. (Hirsjärvi ym. 2015, 181.) Laadullisessa tutkimuksessa vastaajat saavat vapaasti muodostaa ja ilmaista käsityksensä tutkittavasta asiasta. Tutkijan on olennaisinta tehdä itse itselleen selväksi se, mitä hän aineistosta hakee ja miksi aineisto on ylipäättään kerätty. (Eskola 2010, 182.) Haastattelututkimuksen avoimuus oli juuri se syy, minkä takia se tähän tutkimukseen tiedonkeruumenetelmäksi valikoitui. Vastaajat pääsivät kertomaan asioista juuri haluamassaan laajuudessa sisällyttäen vastauksiinsa rauhassa mitä tahansa mieleen tulikaan.

Tutkielma tehtiin puolistrukturoituna haastatteluna, jossa on kuitenkin myös joitakin teemahaastatteluunkin viittäviä piirteitä. Puolistrukturoitu haastattelu ja teemahaastattelu voidaan sekoittaa joskus keskenään, vaikka ne eivät ole sama asia. Teemahaastattelussa

tutkija on etukäteen ottanut selvää tutkittavan asian kannalta olennaiset seikat, kuten siihen liittyvät rakenteet ja prosessit syventäen näin omaa ymmärrystään ilmiöstä kokonaisuutena. Puolistrukturoidun haastattelun ja teemahaastattelun keskeinen ero on teeman ja yksittäisen kysymyksen välinen ero. (Puusa & Juuti 2011, 81–82.)

Empiirisissä tutkimuksissa aineistoa tulisi käsitellä ennen sen analysointia. Käsitelyssä tarkoituksena on karsia aineistosta pois kaikki epäolennainen ja saattaa se sellaiseen muotoon, jossa sitä on mahdollista eritellä ja sen avulla on mahdollista vastata niihin kysymyksiin, joihin vastaamiseksi se on kerättykin. Vasta tämän käsittelyn jälkeen voidaan aloittaa aineiston analysointi. (Puusa & Juuti 2011, 124.) Analyysin tarkoituksena on tiivistää, järjestää ja jäsentää se niin, että kaikki olennainen tulee mukaan. Tavoitteena on kasvattaa aineiston olennaisen tiedon informaatioarvoa. (Eskola 2010, 193.) Laadullinen aineisto on järkevää kirjoittaa puhtaaksi sanatarkasti. Tätä kutsutaan aineiston litteroinniksi. (Hirsjärvi ym. 2015, 222.) Tutkijan on myös työstettävä aineistoa määrätietoisesti saavuttaakseen riittävän analyysin tason (Eskola 2010, 180, 193).

1.4 Tutkielman rakenne

Tutkimus koostuu johdannosta sekä seitsemästä luvusta. Johdannon jälkeen käydään läpi tutkimuksen aiheeseen liittyvää teoriaa ja aiempaa tutkimusta, jotta saadaan luotua hyvä käsitys tutkimuksen kannalta keskeisistä teemoista. Toisessa luvussa käsitellään johdon laskentatoimen roolia yleisesti sekä sen kehitystä viimeisten vuosikymmenten aikana. Luvussa käsitellään myös tämän kehityskulun lopputuloksena nykyistä, modernia johdon laskentatoimea ja sen roolia liiketoimintakumppanina yhtiöissä, sekä perehdytään vielä tarkemmin myös johdon laskentatoimen toimintatapoihin, tekniikoihin ja muihin ominaisuusvaatimuksiin, mitä tehtävissä edellytetään.

Kolmas luku keskittyy varsinaiseen tutkimusaiheeseen, johdon laskentatoimeen kriisiaikoina. Luvun aluksi käsitellään kriisin käsitettä ja määritellään se, minkä jälkeen syvennytään johdon laskentatoimen kriisiaikana korostuneisiin rooleihin olemassa olevan kirjallisuuden pohjalta. Esiin nostetaan noina aikoina korostuvia rooleja ja taitoja, joiden kautta johdon laskentatoimi pystyy tuomaan oman osaamisensa organisaation käyttöön ja luomaan lisäarvoa organisaatiolle.

Tutkielman neljännessä luvussa pohjustetaan ja selvitetään vielä tarkemmin tutkimuksen toteuttamista ja metodologisia ratkaisuita sekä avataan varsinaista empiiristä tut-

kimusprosessia. Viides luku taas keskittyy tutkimuksen havaintoihin ja tuloksiin. Tutkimuksen tulokset perustuvat haastateltujen johdon laskentatoimen ammattilaisten omiin kokemuksiin ja ajatuksiin omasta roolistaan normaalioloissa ja kriisitilanteissa ja siihen, miten he näkivät näiden asioiden vertautuvan keskenään oman työkokemuksensa pohjalta. Empiirisessä analyysissä on hyödynnetty suoria lainauksia haastatteluista, joilla saadaan lisättyä aineiston pohjalta tehtyjen tulkintojen luotettavuutta ja toisaalta tuotua myös vastaajien ääntä ja tilanteiden autenttisuutta näkyviin myös lopulliseen tutkielmaan.

Kuudes ja seitsemäs luku keskittyvät tutkielman teoria- ja empiriaosuuksien tiivistämiseen ja vertailemiseen. Kuudennessa luvussa peilataan empiirisessä tutkimuksessa tehtyjä havaintoja aiempaan kirjallisuuteen ja tutkimukseen ottaen huomioon tutkielmalle asetetut tavoitteet ja tutkimuskysymykset. Viimeisessä, seitsemännessä luvussa tehdään johtopäätöksiä empiirisen ja teoreettisen aineiston pohjalta ja vastataan tutkimuskysymyksiin aineiston analyysin ja tutkielmantekijän oman pohdinnan perusteella. Lopuksi käsitellään vielä tutkielman rajoitteita, arvioidaan saavutettuja tuloksia ja pohditaan mahdollisia jatkotutkimussuuntia.

2 JOHDON LASKENTATOIMEN ROOLI

2.1 Johdon laskentatoimen perinteinen rooli, tehtävät ja tekniikat

Perinteisesti suurimmassa osassa yhtiöitä on ollut laskentaosasto, joka on koostunut ulkoisen laskentatoimen ammattilaisista, johdon laskentahenkilöstöstä, kirjanpitolivonkailijoista, veroasiantuntijoista, sisäisistä tarkastajista ja niin edelleen. Laskentaosasto on usein eristetty muusta liiketoiminnasta ja päästetty esiin vain keskustelemaan kuukausittaisista luvuista johtoportaan kanssa, jos silloinkaan. (Hopper ym. 2007, 117.) Se on siis organisoitu keskitetyksi funktioksi. Tämä malli saattaa olla sopiva tilanteissa, joissa laskentaosaston keskeisiä elementtejä on ulkoinen laskentatoimi, budjetointi ja raportointi. (Granlund & Lukka 1998b, 194.) Johdon laskentatoimi oli aiemmin reaktiivista toimintaa, jossa tunnistettiin ongelmia ja toimia johdon ohjausjärjestelmien osana vain silloin, kun huomattiin eroavuuksia liiketoimintasuunnitelmaan nähden (Kamal 2015, 15).

Johdon laskentahenkilöstö nähtiin päätöksentekoa varten tapahtuvan liiketoimintainformaation valmistelun ja tulkinnan ammattilaisina. Heidän rooliinsa kuului rutiininomaiset kirjurin tehtävät, kuten suorituskykydatan kokoaminen ja johtajien poliisina toimiminen ja johdon ”potkiminen” kohti organisaation taloudellisia tavoitteita. Johdon laskentahenkilö tuotti ja analysoi kasoittain erilaista informaatiota ja laskelmia huipentuen usein suureen määrään erilaisia johdon laskentatoimen raportteja. (Hopper ym. 2007, 118.) Tällaista laskentatoimea on monesti kuvailtu pavunlaskenta-tyyppiseksi laskennaksi. Sillä tarkoitetaan huolellista lukujen keräämistä ja raporttien koostamista ilman sen parempaa käsitystä niiden käyttötarkoituksesta. (Granlund & Lukka 1997, 245.) Pavunlaskija on määritelty myös mm. laskentahenkilöksi, joka tuottaa taloudellista informaatiota, jolla on vain vähän käyttöä liiketoiminnan pyörittämisessä, ja jonka tuottamisesta on näin tullut itsetarkoitus (Graham ym. 2012, 73). Stereotyyppinen käsitys laskentatoimen henkilöstä on pitkään ollut, että hän on ainoastaan täsmällisyydestä ja muodosta kiinnostunut, metodologinen ja konservatiivinen sekä tylsä ja iloton hahmo (Friedman & Lyne 2001, 423). Päivittäiseen toimintaan kuului tekniikoiden kuten budjetoinnin, tuotekustannuslaskennan, pääoman arviointikäytäntöjen, standardikustannuslaskennan ja eroanalyysin hyödyntäminen (Hopper ym. 2007, 118). Johdon laskentatoimen tuottamaa informaatiota ei myöskään ole perinteisesti pidetty kovinkaan arvokkaana (Friedman & Lyne 1997, 19).

Tutkimuksissa on viime vuosina havaittu johdon laskentatoimen roolin parantuneen ja kehittyneen kohti roolia, joka yhä enemmän korostaa heidän työnsä dynaamista luonnetta. Viimeaikaisen kirjallisuuden tutkiminen vihjaa vahvasti johdon laskentatoimen ammatin muuttumiseen perinteisestä kirjurin ja varainhoitajan roolista eteenpäin. (Hopper ym. 2007, 122.) Perinteinen kuva laskentahenkilöstä pavnulaskijana ei kuitenkaan ole jäänyt kokonaan menneisyyteen (Lepistö & Ihantola 2018, 118).

Johdon laskentatoimen tekniikat voidaan jakaa tyypillisten laskelmatyyppien mukaan kustannuslaskentaan, hinnoittelulaskelmiin, budjetteihin, tulosityksikkölaskentaan, investointilaskelmiin ja johdon laskentatoimen uusiin alueisiin (Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 38). Lepistö ym. nostivat tutkimuksessaan (2016, 81) johdon laskentatoimen yleisimmiksi tehtäviksi raportoinnin, kehitystyön, budjetoinnin ja analyysin, jotka voidaan kaikki nähdä perinteisinä tehtävinä. Myös kirjanpito ja muu sisäisesti orientoitunut toiminta muodostavat edelleen suuren osan johdon laskentatoimen päivittäisestä työnkuvasta (De Loo ym. 2011, 303).

Mainituista johdon laskentatoimen yleisimmistä tehtävistä budjetti on yksi keskeisimmistä, ellei keskeisin käsite yrityksen talouden johtamisessa. Sitä käytetään organisaation tavoitteiden asettamisessa, toimenpiteiden määrittelyssä ja toteuman seurannassa. Analysoimalla poikkeamia yritys pystyy tekemään korjaavia toimenpiteitä pitääkseen toimintansa tavoitteidensa mukaisina. (Puolamäki 2007, 128.) Yleisimmistä laskelmatyypeistä taas voidaan nostaa esiin erityisesti kustannuslaskenta. Sen ensisijainen tarkoitus on tuottaa tietoa yrityksen tuotteiden tai palveluiden tuotantosuunnittelun tueksi. Olenaista on vastata kysymykseen siitä, paljonko tuotteen valmistus maksaa. Yrityksen tuotteen tai palvelun hinnan asettaminen tai hinnoittelu on osaltaan kustannuslaskentaa. Tavoitehinnan tulee ylittää tuotteen valmistamisesta aiheutuva kustannukset sekä tuotava riittävä voitto. Tulosityksikkölaskennassa tuotetaan tietoja tulosityksikköjohdolle ja koko yhtiön strategiselle johdolle nimenomaan tulosityksiköiden kannattavuustavoitteista ja niihin pääsemisestä, kun taas investointilaskelmien avulla vertaillaan investointivaihtoehtojen edullisuutta. Niiden kautta arvioidaan myös laskelmaerien merkitystä investointien edullisuudelle, investointeihin liittyvä riskejä ja investointien kannattavuus- ja rahoitusvaikutuksia. (Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 37–39.)

2.2 Roolin kehitys kohti liiketoimintakumppanuutta

Tutkijat ovat huomanneet johdon laskentatoimen roolissa siirtymisen perinteisestä kirjanpidosta ja pavnulaskennasta kohti nykyaikaisempaa, liiketoimintalähtöisempää roolia (Lepistö & Ihantola 2018, 104–105). Rooli on muuttunut passiivisen tiedontuottajan roolista tehtäväksi, joka sisältää laajasti erilaisia työtehtäviä ja osallistuu päätöksentekoprosesseihin. Muutos on siis tapahtunut ns. kirjuriasta liiketoimintakumppaniksi. (Paulsson 2012, 378; Graham ym. 2012, 73; Pietrzak & Wnuk-Peli 2015, 28.)

Tämän havaitsivat jo mm. Granlund ja Lukka vuonna 1998 todetessaan, että johdon laskentatoimen tulisi siirtyä pois liiketoimintahistorioitsijoiden ja yhtiön vahtikoirien rooleista enemmän kaupallisesti orientoituneeseen toimintaan. Kuvailun kaltaisen roolikehityksen huipentuma olisi tilanne, jossa johdon laskentatoimi toimisi johtotiimien todellisina jäseninä ja kykenisi toimimaan muutosagenttina organisaatioissa. (Granlund & Lukka 1998b, 187.) Johdon laskentatoimen rooli on siis muuttunut viimeisen vuosikymmenen aikana pavnulaskijasta, yhtiön poliisista ja taloushistorioitsijan roolista arvostetuksi liiketoimintakumppaniksi ja kehittynyt aivan strategisen toiminnan ydinrooliksi (Graham ym. 2012, 73). Liiketoimintakumppanin lisäksi uusia rooleja on nimitetty myös konsulteiksi ja neuvonantajiksi (La Paz ym. 2020, 1411–1412).

Laskentatoimen perustana on kuitenkin aina jonkinasteista historiapohjaisuutta ja tarkkailua huolimatta muista mahdollisista tämän päälle rakentuvista rooleista. On siis olennaista ymmärtää, että johdon laskentatoimen rooli on nimenomaan laajentumassa. Vanhatkin roolit ja tehtävät ovat edelleen ainakin jossakin määrin läsnä, mutta uusia ja laajempia ulottuvuuksia tulee jatkuvasti mukaan. (Granlund & Lukka 1997, 245–246.) Myös mm. Paulsson toteaa tutkimuksessaan (2012, 391) saman kehityssuunnan kuin monet muutkin tutkijat. Johdon laskentatoimessa tehdään jatkuvasti laajempialaisia ja vaihtelevampia tehtäviä.

Johdon laskentatoimen roolin muutosta kohti liiketoimintakumppania kuvataan tyyppillisesti muutoksena heidän päätehtävissään. Tehtävät ovat muuttuneet esimerkiksi perinteisistä kirjurin töistä, kuten tiedon keräämisestä strategian muodostamisen, järjestelmäkehityksen, organisaation uudistamissuunnittelun ja muutosjohtamisen kaltaisiin tehtäviin. Lisäksi sisäinen laskentatoimi voi avustaa johtoa päätöksenteossa sekä tarjota johdolle liiketoiminnan kannalta olennaista tietoa sitä varten. (Goretzki & Strauss 2017, 251.) Yritysjohdo tarvitsee sisäisen laskentatoimen henkilöstöä, mutta nimenomaan tuki-roolissa. (Granlund & Lukka 1998a, 169–170)

Liiketoimintakumppaneina toimivat johdon laskentahenkilöt ovat keskeisessä roolissa johdon päätöksenteon neuvonantajina. Tämän päivän organisaatiot kohtaavat suuren määrän vaihtoehtoja ja haasteita ja tarvitsevat johdon laskentatoimen ammattilaisia ottamaan vastuuta ja työskentelemään osaksi tiimejä. (Kamal 2015, 18.) Tutkimukset ovat osoittaneet, että työnantajat palkkaavat johdon laskentatoimen ammattilaisia liiketoimintakumppaniominaisuuksien perusteella, mahdollisesti heidän sosiaalisten kykyjensä sekä kommunikaatioon ja vuorovaikutukseen perustuvan osaamisensa takia rationaalisen ja teknisen osaamisen sijaan. (Karlsson ym. 2019, 185–186.)

Johdon laskentatoimen liiketoimintasuuntautuminen määritellään sen tutkimuksessa halukkuudeksi ja kyvykkyydeksi tarjota enemmän lisäarvoa organisaatioiden johdon päätöksentekoon ja kontrolliin. Kyvykkyydellä viitataan tässä yhteydessä olennaisempiin laskentajärjestelmiin, henkilökohtaiseen osaamiseen sekä yleiseen liiketoimintaosaamiseen johdon laskentatoimessa. (Järvenpää 2007, 100.) Johdon laskentatoimen henkilöstöllä odotetaan myös olevan enemmän strateginen näkökulma ja heidän odotetaan hyödyntävän ei-rahamääräisten mittareiden tarjoamaa informaatiota liiketoiminnan arvioinnissa (Ramli ym. 2013, 92). Liiketoimintakumppanuus esittää johdon laskentatoimen proaktiivisena ja vahvana toimijana, jonka tarkoitus on vaikuttaa muiden organisaation toimijoiden, mukaan lukien yritysjohdon, tekemiseen. (Goreztki & Strauss 2017, 254.)

Enemmän strategialähtöisessä johdon laskentatoimessa painopiste on mm. kapasiteetin tehokkaammassa hallinnassa, jotta sitä kautta pystytään parantamaan yhtiön suorituskykyä (Ramli ym. 2013, 92). Uudessa roolissaan johdon laskentahenkilöstö hoitaa myös muita uusia tehtäviä, kuten mm. operatiivisten päätösten taloudellisten seurausten arviointia, riskien arviointia, strategian luomista, muutosjohtamista, järjestelmien suunnittelua ja käyttöönottoa sekä asiakassuhteiden johtamista. Johdon laskentatoimen tulevaisuuden rooli tulee todennäköisesti koostumaan mainittujen ja muiden tehtävien yhdistelmistä, eikä sitä voida tiivistää yhteen laskentatoimen siiloon. (Hopper ym. 2007, 125.)

De Loo, Verstegen ja Swagerman (2011, 289–290) määrittelevät johdon laskentatoimen henkilön ihmiseksi, joka tukee ja neuvoo organisaation johtoa yhtiön taloudellisten, julkisten ja taloudellisten tavoitteiden saavuttamisessa. Tuki kohdistuu ennen kaikkea johdon ohjausjärjestelmien ja laskentajärjestelmien rakentamiseen ja ylläpitoon sekä informaation keräämiseen ja jakeluun. Laskentatoimen ja taloushallinnon roolia, joka kes-

kittyy nimenomaan yritysjohdon avustamiseen, voidaan kutsua myös business controlleriksi tai strategiseksi controlleriksi tehtävän painopisteiden mukaan (Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 16).

Termiä ”controller” on käytetty kuvailemaan eri ammattilaisia, jotka analysoivat ja tuottavat tietoa päätöksentekoprosessien tueksi. Jotkut tutkimukset ovat nimenneet tämän roolin talouscontrolleriksi, kun taas toiset toimintayksikköcontrolleriksi tai yhtiöcontrolleriksi. (La Paz ym. 2020, 1413.) Näitä titteleitä käytetään usein kuvaamaan loppujen lopuksi samaa toimintoa organisaatioissa. Controller tukee ja ohjeistaa organisaation johtoa sen taloudellisten tavoitteiden saavuttamisessa johdon ohjausjärjestelmien sekä laskentajärjestelmien suunnittelun ja ylläpidon sekä tiedon keräämisen ja jakamisen kautta. Tämä laaja rooli sisältää monia tehtäviä, jotka usein yhdistetään niin ulkoiseen kuin sisäiseenkin laskentatoimeen. Controllerit toimivat avaintoimintona yhtiöiden johtamisessa. (Graham ym. 2012, 71.) Heidän tärkein tehtävänsä on tuoda talousnäkökulma johdon päätöksentekotilanteisiin ja pitää huolta, että tämä tieto myös päätyy organisaatioon kuuluville. (Granlund & Lukka 1998b, 197–198)

Controllereilla on siis myös strateginen rooli organisaatioissa. Strateginen fokus tarkoittaa ennuste- ja analyysiroolien lisäksi sitä, että controllerit tuottavat vaihtoehtoja strategiapohjaiseen tavoitteenasettamisprosessiin ja sovittavat organisaation resurssit sen strategiaan tavoitteisiin ja ympäristön vaatimuksiin. (Henttu-Aho 2016, 51.) Kun johdon laskentatoimi käyttää nykyään laskentainformaatiota enemmän proaktiivisesti ja strategialähtöisesti ja limittäin ei-taloudellisen suorituskykymittauksen kanssa, parantaa sen näin liiketoimintaa ja kasvattaa sen tehokkuutta sekä arvonluontia (Hopper ym. 2007, 124). Wolfin ym. (2015, 38) löydökset paljastavatkin merkittävän riippuvuuden controllereiden myötävaikutuksen ja organisaation menestyksen välillä. Tämä tukee näkemystä siitä, että liiketoimintakumppaneina toimivat controllerit kykenevät tosiaan lisäämään arvoa organisaatiossa. Johdon laskentatoimen parhaat mahdollisuudet lisäarvon tuomiseen ovat työskennellessä johtoryhmän kanssa, strategiatyössä ja suoritusmittauksessa. (Leppistö ym. 2016, 81.) Myös Goreztkin ja Straussin tutkimuksessa havaittiin, että hyvin menestyvissä yhtiöissä controllerit käyttävät suuremman osan ajastaan strategiseen suunnitteluun ja ohjaukseen raportoinnin ollessa pienemmässä osassa (Goreztki & Strauss 2017, 83).

Controllereiden perustehtäväprofiili on edelleen selkeä. Esimerkiksi raportointiin ja budjettisuunnitteluun liittyviin tehtäviin käytetty työaika on kuitenkin vähentynyt ja pro-

jektityöhön sekä neuvonantotehtäviin liittyvä toiminta ovat kasvattaneet osuuksiaan selkeästi. (Goreztki & Strauss 2017, 83.) Lepistön ym. tutkimuksessa (2016, 79) nousi esiin kolme tehtäväaluetta, joiden ympärille johdon laskentatoimi vaikuttaa keskittyvän. Tärkeimpänä, johdon laskentatoimi nähtiin osallisena organisaation johdon ohjausprosesseihin. Tässä tehtävässä johdon laskentahenkilöä pidettiin säännöllisestä johdolle raportoinnista vastuussa olevana toimijana. Tämän tyyppistä tehtävää pidettiin kaikkein perinteisimpänä työnkuvana, mihin usein sisältyy paljon rutiiniväistöä. Tutkimuksessa nousi esiin myös se, että johdon laskentahenkilöstö osallistui päätöksenteon tukemiseen. Tähän tehtävään liittyen taas laskentahenkilöstö toteuttaa analyysejä erilaisiin spesifeihin tarkoituksiin ja työskentelee erityislaskelmien kanssa. Kolmas johdon laskentatoimeen keskeisesti liitetty tehtävä koskee laskentajärjestelmien ja -prosessien valvontaa. Johdon laskentatoimi nähdään tämän tehtävän mukaan tahona, joka ohjaa järjestelmiä ja prosesseja ja joka ohjeistaa henkilöstöä taloushallinnon eri aspektien kanssa.

Controllereiden roolissa onkin läsnä sen kaksipuolisuus. Heidän tulee osallistua päätöksentekoon, mutta he eivät kuitenkaan välttämättä ole täysin valmiita hylkäämään talousvalvojan rooliaan. Johdon laskentatoimen perinteinen rooli organisaation vahtikoirana on myös edelleen läsnä. (Granlund & Lukka 1998b, 198.) Voidaan kuitenkin kysyä, onko ”poliisin” rooli epäjohdonmukainen aktiivisesti liiketoimintapäätöksentekoon osallistuvan roolin kanssa ja kykeneekö controller hoitamaan molemmat roolit tehokkaasti. Toinen kun vaatii osallistumista johtoryhmien toimintaan ja toinen taas itsenäisyyttä. Onkin ehdotettu, että ”vahvat” controllerit kykenevät ylittämään tämän haasteen ja pysymään aktiivisesti osallisina samalla säilyttäen itsenäisyytensä. Vahvojen controllerien on myös sanottu sovittavan yhteen niin ohjaus- kuin neuvonantovelvollisuutensa. (Lambert & Sponem 2012, 585–586.) Tällaisella yksilöllä on tiettyjä henkilökohtaisia ominaisuuksia ja hän kykenee käyttämään ihmissuhde- ja muita taitojaan.

2.3 Johdon laskentatoimen modernit tehtävät ja tekniikat

Jatkuvasti kiihtynyt kansainvälinen kilpailu on luonut johtajille entistäkin kovempia haasteita ja monet asiantutijat ovatkin varoittaneet, että jos johdon laskentatoimi haluaa säilyttää olennaisuutensa, sen on mukauduttava johtajien muuttuviin tarpeisiin. Vastaukseksi näihin huoliin on noussut valikoima uusia johdon laskentatoimen tekniikoita.

(Chenhall & Langfield-Smith 1998, 1.) Tekninen ja ammatillinen laskentaosaaminen säilyy vallitsevasta kehityssuunnasta huolimatta ehdottoman tärkeänä osana sisäistä laskentatoimea. Tietotekniikan kehityksen ja laskentaosaamisen hajaantumisen myötä nämä roolit vievät vähemmän sisäisen laskennan aikaa. Rooli vaatii osaamista ja ammattitaitoa liittyen niin perinteisiin kuin uusiinkin laskentateknikoihin. Tekninen osaaminen ei kuitenkaan välttämättä ole niin dominoivassa roolissa johdon laskentatoimen nykyroolissa. (Hopper ym. 2007, 124.)

Tärkeimpiä työkaluja johdon laskentatoimen kulttuurin muuttamisessa enemmän kohti liiketoimintasuuntautuneisuutta ovat olleet rakenteelliset muutokset, tehokkaiden laskentajärjestelmien kehittäminen, uusien liiketoimintajohtamista tukevien laskentainnovaatioiden käyttöönotto, henkilöstöjohtaminen ja henkilöstön huomion ohjaaminen. (Järvenpää 2007, 132.) Malmi ym. totesivat jo vuonna 2001 (499), että esimerkiksi tasapainotetut tuloskortit, laskenta- ja johdon ohjausjärjestelmien kehittäminen sekä tuote- ja asiakaskannattavuuslaskelmat tulevat olemaan entistä tärkeämissä rooleissa tulevaisuudessa. Myös prosessikehitys, strateginen suunnittelu ja sisäinen konsultointi nousivat esiin samassa yhteydessä. Suuri osa näistä ei kuulu perinteisiin laskentatoimen tehtäviin. Jo tuolloin siis havaittiin, että odotetut muutokset viittaavat liiketoimintakumppanin roolin yleistymiseen tulevaisuudessa. Tätä tuki myös heidän tutkimuksensa havainnot tarvittavista taidoista ja kyvyistä. Analyttiset taidot nähdään tärkeiksi, minkä lisäksi kommunikatiotaidot, yleinen ymmärrys liiketoiminnasta ja ihmissuhdetaidot ovat olennaisessa osassa. Kaikki nämä taidot tukevat liiketoimintakumppanin roolia.

Perinteiset johdon laskentatoimen käytännöt, kuten eroanalyysi ja tuottopohjaiset suorituskykymittarit keskittyvät organisaation sisäisiin asioihin ja ovat talouslähtöisiä. Vastakkaisesti, monet nykyaikaiset johdon laskentatoimen tekniikat yhdistävät niin rahamääräistä kuin ei-rahamääräistäkin informaatiota ja keskittyvät ainoastaan strategiaan asioihin. Tämä voidaan havaita mm. toimintolaskennassa, nykyaikaisissa suorituskykymittareissa ja esikuva-analyysissä. (Chenhall & Langfield-Smith 1998, 1.) Näiden viimeaikaisten tekniikoiden on sanottu vaikuttaneen koko johdon laskentatoimen prosessiin ja siirtäneen painopisteen yksinkertaisesta kustannusten määrittely- ja talousroolista hienostuneempaan, parantuneen resurssikäytön kautta arvoa luovaan rooliin. Johdon laskentatoimen työympäristön on myös sanottu muuttuneen merkittävästi: tietotekniikka on kehittynyt, markkinat ovat kilpaillummat, organisaatorakenteet ovat muuttuneet, kuten ovat myöskin johtamiskäytännöt. (Kamal 2015, 13.)

Uudet johdon laskentatoimen tekniikat pyrkivät auttamaan liiketoimintapäätöksissä ja ottamaan ohjat entistä hienostuneemmalla tavalla. Tähän tehtävään on tarjolla esimerkiksi strateginen johdon laskentatoimi, toimintoperusteinen laskenta, strateginen kustannusjohtaminen, elinkaarilaskenta, kilpailijalaskenta, asiakaskannattavuuslaskenta, ei-rahamääräiset mittarit, tasapainotettu tuloskortti sekä tavoitekustannuslaskenta. (Järvenpää 2007, 100.) Yhtiön resurssien tehokas kohdistaminen vaatii ohjausjärjestelmiä, jotka pysyvät luomaan yhteyden yksittäisten laskentakohteiden, kuten tuotteiden tai projektien ja niiden aiheuttamien kustannusten välille. Tähän tarkoitukseen sopii toimintoperusteinen johtaminen, jonka perustana taas toimii toimintoperusteinen laskenta eli toimintolaskenta. (Puolamäki 2007, 110.)

Toimintolaskennassa pyrkimyksenä on löytää tuotteiden ja kulujen välille järkeenkäypä yhteys. (Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 144.) Laskentatoimen kadonnutta relevanssia korjaamaan kehitettyjä uusia laskentainnovaatioita yhdistää se, että ne keskittyvät yhtiön pitkän aikavälin päätöksentekoon. Tätä kutsutaan strategiseksi johdon laskentatoimeksi. Sille ei ole yksiselitteistä määritelmää, joten sen voidaan sanoa olevan yhdistelmä erilaisia laskentatoimen strategiatyötä tukevia, niin uusia kuin vanhojakin tekniikoita, joita käytetään apuna yrityksen strategisessa johtamisessa. (Puolamäki 2007, 21.) Strateginen johdon laskentatoimi tuottaa tietoa erityisesti yhtiön strategisista kilpailueduista ja menestystekijöistä (Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 40).

Myös suorituskyvyn arviointi on nostettu johdon laskentatoimen tärkeäksi tehtäväksi. Erityisen kiinnostavia ovat taloudellisista mittareista saatavat hyödyt verrattuna ei-taloudellisiin. (Chenhall & Langfield-Smith 1998, 5–7.) Johdon laskentatoimen tehtäviin kuuluu rahapohjaisen mittaamisen lisäksi tuottaa yhtiön menestymisen kannalta olennaista ei-taloudellista informaatiota (Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 300). Ollakseen keskeisessä asemassa suorituskyvyn johtamisessa, johdon laskentatoimen on oltava lisäksi perillä ei-taloudellisista suoritusmittausjärjestelmistä (Paulsson 2012, 393). Tehokas suoritusmittaus sekä tarkoituksenmukaiset suorituskykymittarit ovat jatkuvasti tärkeämpiä yritysten tietojärjestelmissä. Suorituskyky tarkoittaa mitattavan kohteen kykyä päästä asetettuihin tavoitteisiin. Tähän tarkoitukseen on kehitetty yhtiöiden strategisia valintoja korostavat tasapainotetut tuloskortit, esimerkiksi Balanced Scorecard. Tuloskortti oli aluksi taloudellisia ja ei-taloudellisia mittareita sisältänyt suorituskykymittaristo, mutta siitä on kehittynyt työkalu myös strategiselle johdolle strategian täsmentämisen ja levittämisen avuksi. (Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 300, 306.) Taloudelliset mittarit tulevat

olemaan tärkeitä myös tulevaisuudessa, mutta suurempi painopiste tulee olemaan uudemmissa käytännöissä (Hyvönen 2005, 117).

Tyypillisiin länsimaisin taloudellisen suorituskyvyn mittareihin kuuluu mm, liikevaihto, myyntikate, käyttökate ja sijoitetun pääoman tuottoaste. Vaikka taloudellisen suoritusmittarit keskittyvät kannattavuuden mittaamiseen, maksuvalmiuden ja pääomarakenteen mittareita käytetään myös laajasti. Kansainvälisesti toimivissa yhtiöissä taipumus noudattaa IAS-standardeja näkyy myös suoritusmittareissa: aiemmin yleisesti käytetty katetuotto on kadonnut hiljalleen ja käyttökatteen merkitys on ollut kasvussa. (Granlund & Lukka 1998b, 196.)

2.4 Johdon laskentahenkilöstön muut ominaisuudet

Modernien liiketoimintaorientoituneiden sisäisen laskennan henkilöiden tulee omata – taloudellisen analyysin pääperiaatteiden osaamisen lisäksi – hyvä ymmärrys yhtiön liiketoiminnasta, sujuvat kommunikaatiotaidot ja kyky johtaa myös muutosprojekteja. (Granlund & Lukka 1998b, 199.) Sisäisen laskennan henkilöstöltä vaaditaan analyttistä otetta ja kykyä tulkita johdon päätöksenteossa tukevaa tietoa, mikä on mahdollista vain, jos laskentahenkilöstöllä on luja ymmärrys koko yhtiön liiketoiminnasta ja liiketoimintaympäristöstä (Ramli ym. 2013, 92). Heidän suuntautumisensa ajan suhteen on enemmän tulevaisuuteen kuin menneisyyteen ja heidän käyttämiensä lukujen ja numeroiden yksityiskohtaisen tarkkuuden rooli on kaukana siitä, mitä se on perinteisille pöytälaskijatyyppeille laskentahenkilöille. (Granlund & Lukka 1998b, 199) Nykyään etenkin yritysjohtajille ennusteet voivat olla tärkeämpiä kuin toteutuneiden tulosten vertaaminen budjetteihin. Vallalla onkin alkanut olemaan eteenpäin katsova, enemmän reaaliaikainen näkökulma. (Hopper ym. 2007, 124)

Vaatimukset controllereille ovat siis korkealla. Liiketoimintalähtöisyys, joka on tehnyt johdon laskentatoimen roolista yhä monimutkaisemman ja laaja-alaisemman, on luonut myös tarpeen johdon laskentatoimen työntekijöiden erilaisille kyvyille ja ominaisuuksille. Vaikka perinteiset laskentataidot, kuten valvonta ja ohjaus säilyvät edelleen tärkeinä osina nykypäivän johdon laskentatoimeita, ne eivät ole enää dominoivia. Näitä taitoja pidetään ennemminkin itsestäänselvyyksinä osana nykyaikaisen sisäisen laskentahenkilön ammattitaitoa. (Lepistö & Ihantola 2018, 104–105.) Laajempien roolien esiin nousu on kuitenkin tuonut mukanaan uusia ”kovia” ja ”pehmeitä” taitovaatimuksia. Koviin taitoihin kuuluu mm. osaaminen tietotekniikassa ja laaja liiketoimintaymmärrys. (Hopper ym.

2007, 126–127.) Kyetäkseen toimimaan tiimeissä johtajien ja asiantuntijoiden kanssa johdon laskentatoimen henkilöt tarvitsevat myös ns. pehmeitä taitoja niin suullisessa, kuin kirjallisessakin kommunikaatiossa. Enemmän liiketoimintakumppanin tai valmentajan roolissa toimivat johdon laskentatoimen henkilöt tarvitsevatkin laajempaa osaamista ja taitoja kuin perinteisemmissä rooleissa toimivat. Empiirisen tutkimuksen mukaan nämä vaatimukset vain kasvavat tulevaisuudessa, mikä yritysten on otettava huomioon tulevaisuudessa mm. rekrytoidessaan ja kouluttaessaan johdon laskentatoimen ammattilaisia. (Paulsson 2012, 393.)

Lepistö ym. tutkivat (2016) johdon laskentatoimen tehtäväkuvaa perehtymällä alan työpaikkailmoituksiin. Sopiva pohjakoulutus ja työkokemus ovat yleisimpiä vaatimuksia työpaikkailmoituksissa. Tarkat tekniset taidot viittaavat tarvittavaan pätevyyteen johdon laskentatoimen teknisissä tehtävissä, kuten kustannuslaskentakäytäntöjen johtamisessa. (Lepistö ym. 2016, 80.) Johdon laskentahenkilön tulisi ymmärtää, suunnitella ja kommunikoida viimeisintä teknologiaa käyttäviä uusia järjestelmiä, kuten uusia ja kehittyneitä laskentajärjestelmiä ja -tekniikoita, ja yhä enemmän integroituja tietojärjestelmiä, kuten toiminnanohjausjärjestelmiä. Johdon laskentatoimessa on siis oltava hyvä ymmärrys tietotekniikasta ja halukas vaalimaan uutta teknologiaa ja tunnistamaan uusia tapoja hyödyntää sitä yhtiössään. Lisäksi täytyy ymmärtää ja kyetä integroimaan organisaationsa strategiset tavoitteet, menestyksen keskeiset toiminnalliset ajurit, markkinadynamiikkaa ja uusia tuotekehitysaloitteita. (Hopper ym. 2007, 126–127.) Ohjausvastuissa olevien ammattilaisten on kehitettävä taitoja ja kykyjä käyttää hyväkseen tietoteknologiaa hallitakseen taloudellisia, johtamis- ja kustannuslaskentajärjestelmiä, vaikuttaakseen ihmisten käyttäytymiseen ja kommunikoidakseen tehokkaasti eri toimijoiden kanssa kaikilla organisaatiotasolla. (La Paz ym. 2020, 1426.)

Yhä teknisempien taitojen lisäksi löydökset osoittavat, että työnantajat etsivät sosiaalisia taitoja sisältäen mm. kyvyn työskennellä tiimeissä ja kommunikoidaan ja toimimaan tehokkaasti vuorovaikutuksessa ja yhteistyössä muiden työntekijöiden kanssa. Halutuin ominaisuudet keskittyivät kehityslähtöisyyteen, analyttisyyteen ja aloitteellisuuteen. (Lepistö ym. 2016, 80.) Pehmeät taidot koostuvat ominaisuuksista, joita johdon laskentatoimesta on väitetysti puuttunut vielä pari kymmentä vuotta sitten. Esimerkiksi useat ovat sanoneet erinomaisten kommunikaatiotaitojen olevan elintärkeitä. Tarkemmin sanottuna johdon laskentatoimen on kyettävä esittämään raporttinsa johtajilleen käyttäjän

näkökulmasta mm. esitelmien, kirjoitettujen raporttien ja videopalaverien välityksellä. (Hopper ym. 2007, 127.)

Tutkimus osoittaa, että työnantajat näkevät johdon laskentahenkilöiden henkilökohtaiset ominaisuudet heidän ensisijaiseksi resurssikseen, jonka kautta he kykenevät vaikuttamaan organisaation johtamisprosessiin. Vaikka johdon laskentajärjestelmien ylläpito ja kehittäminen nähtäisiinkin johdon laskentatoimen ammatin ydintehtäväksi, rekrytointiprosessissa sosiaaliset näkökulmat vaikuttavat nousevat tärkeämpään rooliin kuin tekniset. (Lepistö & Ihantola 2018, 117.) Ihmissuhdetaidot ovatkin tärkeitä nykypäivän johdon laskentatoimessa erityisesti siksi, että ne parantavat laskentahenkilöstön kykyä kommunikoida ja luoda luottamuksellisia suhteita eri puolilla organisaatiota toimivien kollegoidensa kanssa. Tämä on roolittanut nykypäivän laskentaihmiset eristäytyneestä laskentaosastosta tilanteisiin, joissa suhteiden rakentaminen, tiimityö, ihmissuhdetaidot ja luottamuksen rakentaminen ovat nousseet keskeisiksi elementeiksi johdon laskentatoimen prosessissa. (Hopper ym. 2007, 127.)

2.5 Syitä roolin muutokselle ja roolien yhdistäminen

Laskentatoimen liiketoimintasuuntautuminen ei liity ainoastaan uusien johdon laskentatoimen innovaatioiden käyttöönottoon tai johdon lisääntyneeseen aktiivisuuteen, vaan siihen liittyy lukuisia kulttuurisia muutoksia. Jotkut muutokset, kuten rakenteelliset uudelleenjärjestelyt, koulutus ja virallisten arvojen muutokset ovat suunnitelmallisia ja muodollisia työkaluja, kun taas esimerkiksi esimerkiksi johtaminen on epämuodollista ja jopa tiedostamatonta. Johdon näkökulmasta näiden muutosten tasapainottaminen on hyödyllistä, jotta saadaan aikaan muutoksia ilman tarpeettomia ristiriitoja. Voidaankin sanoa, että esimerkiksi laskentakäytännöt ovat syvällä organisaation kulttuurissa ja johdon laskentatoimen liiketoimintasuuntautuneisuuden lisäämiseen on olemassa hyvin laajasti erilaisia toimintatapoja. (Järvenpää 2007, 133.)

Tutkimuksissa on noussut esiin myös hybridirooleja, kun laskentahenkilöt osallistuvat laajemmin liiketoimintaprosesseihin. Vaikutukset ovat kuitenkin vaihtelevia, sillä jotkut laskentaihmiset vaikuttavat nauttivan korkeammasta asemasta organisaatioissa kuin toiset. (Graham ym. 2012, 73.) Hybridilaskentahenkilön roolia esiintyy ristiriitaisissa olosuhteissa, joissa johdon laskentahenkilöiden on tasapainoteltava erilaisia työskentelytapoja vaativien tekijöiden kanssa. Toiset suosivat liiketoimintalähtöistä työotetta, kun taas toiset tukevat perinteisempää laskentatyöskentelyä. (Karlsson ym. 2019, 204.)

Tutkimuksissa on nostettu esiin myös roolien yhdistämisen haasteita. Perinteiset tehtävät ovat edelleen tärkeä osa laskentahenkilöstön työtä esimerkiksi keskitetyissä laskentayksiköissä, missä yhtiötason raportointi standardimuodossa on tärkein asia yhdessä ulkoisen laskentatoimen käytäntöjen johtamisen kanssa. (Graham ym. 2012, 75; Granlund & Lukka 1998b, 201.) Johdon laskentatoimen tehtävät eivät taas liiketoiminnan konsultointinäkökulmasta sovi kovinkaan hyvin yhteen enemmän pavunlaskentaan liittyvien tehtävien kanssa. (Graham ym. 2012, 75) Pavunlaskijan ja liiketoimintakumppanin perustyypit ovatkin pohjimmiltaan hyvin erilaisia. Ne ovat sitä itseasiassa jopa siinä määrin, että on hankalaa nähdä jonkun kykenevän pärjäämään molemmissa rooleissa, ainakaan samanaikaisesti. (Granlund & Lukka 1998b, 199–200) Näitä kahta tehtäväryhmää yhdistäviä ns. ”vahvoja controllereita” ei löydetty esimerkiksi Verstegenin ym. (2007) tutkimuksessa ollenkaan (Graham ym. 2012, 75).

Kehityksen keskiössä on siis ollut tiedon tuottaminen yhtiön strategisen johdon päätöksenteon avuksi. Erityispainopiste on ollut tarpeessa yhdistää yhtiötä koskevia laskentatoimen tietoja yrityksen tietojärjestelmien ulkopuoliseen tietoon ja tätä kautta tukea strategista johtamista. Ulkopuoliseen tietoon sisältyy esimerkiksi informaatio yhtiön kilpailijoista ja markkinoista. Se katsoo yleensä eteenpäin ja siihen sisältyy aina ainakin jonkin verran epävarmuutta. Tähän keskittyvää laskentatoimen aluetta kutsutaan myös strategiseksi laskentatoimeksi (Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 40.) Nykypäivän roolit ovat mielenkiintoisempia ja konsulttimaisempia ja sisältävät hyvin vähän päivittäistä laskentatyötä (Hopper ym. 2007, 122).

Suuremmissa organisaatioissa johdon laskentatoimen henkilöiden roolit voivat myös erota toisistaan. Näin ollen johdon laskentatoimen roolille on hankalaa antaa yksittäistä nimeä, kuten liiketoimintakumppani tai kirjanpitäjä. (Paulsson 2012, 391.) Esimerkiksi De Loo ym. toteavat jopa, että liiketoimintaympäristön muutokset erityisesti organisaatioiden taloudellisissa asemissa sekä laeissa ja asetuksissa vaikuttavat heijastuneen johdon laskentatoimen henkilöstön tehtäviin ja mahdolliseen luokitteluun ja johtaneen siihen, että perinteinen erottelu kirjureihin ja liiketoimintakumppaneihin on katoamaan päin. (De Loo ym. 2011, 302.) On kuitenkin mahdollista nostaa esiin rooleja, jotka ovat toisia tärkeämpiä. Paulsson erottelee kaksi ryhmää johdon laskentatoimen henkilöitä: sekä taloudellisen, että ei-taloudellisen informaation parissa työskentelevät ja ainoastaan ei-taloudellisen informaation kanssa työskentelevät henkilöt. (Paulsson 2012, 391.) De

Loo ym. taas toteavat, että sisäisestä analyysistä ja riskinhallinnasta on tullut johdon laskentatoimen ammattilaisten jokapäiväisen työnteon peruskiviä (De Loo ym. 2011, 302).

Johdon laskentatoimen tehtäväkuvaan ovat vaikuttaneet monet niin sisäiset kuin ulkoisetkin tekijät. Tärkeitä ulkoisia tekijöitä ovat mm. asiakaslähtöiset aloitteet ja tietotekniikan kehitys, kun taas sisäisiin kuuluu mm. IT-järjestelmän implementointi ja organisaation rakenteiden uusiminen. (Pietrzak & Wnuk-Peli 2015, 28.) Muun muassa parantunut teknologia ja kehitys liiketoimintaprosesseissa on johtanut vähentyneeseen rutiininomaisiin tehtäviin käytettyyn aikaan vapauttaen enemmän aikaa analysointiin ja tiedon tulkittamiseen ja näin parempaan arvonluontiin organisaatiolle. Erityisesti kehitys tietotekniikassa on edistänyt innovaatiota ja muutosta tiedon keräämisessä, mittauksessa, analysoinnissa ja kommunikaatiossa organisaatioiden sisällä ja niiden välillä. (Graham ym. 2012, 74.)

Johdon laskentatoimen rooleihin ja niiden muutokseen on vaikuttaneet myös mm. globalisaatio, teknologia ja yritysmaailman trendit. Monet organisaatiot kohtaavat nykyään lyhyempiä kilpailuetujaksoja, jolloin kaikki mahdollisuudet on ulosmitattava nopeasti ja voimakkaasti reagoiden. Tällä kehityskululla on seuraamuksia johdon laskentatoimelle, sillä nykyajan yritysjohtajat vaativat nopeampaa, mutta silti olennaista ja tarkkaa tietoa. Keskiössä on siis reaaliaikainen tieto reaaliaikaista päätöksentekoa varten ja laajempi pääsy globaaliin informaatioon, jota nykyteknologia kykenee tarjoamaan. (Hopper ym. 2007, 119.)

Johdon laskentatoimen painopiste on siirtynyt myös enemmän yleiseen arvonluontiin mm. asiakasarvon, omistaja-arvon ja organisaatiotason innovoinnin kautta (Kamal 2015, 15–16). Monet organisaatiot ovat alkaneet keskittymään jopa lähes ainoastaan tuotteidensa laatuun ja asiakastyytyvyyteen. Asiakkaat ovat nykyään usein valikoivampia ja syrjiviä. He pitävät laajaa tuotesaatavuutta itsestäänselvyytenä, eivätkä ole välttämättä lojaaleja. Asiakastyytyväisyys – eli nykyisten asiakkaiden pitäminen ja uusien houkuttelemisen – onkin ensimmäinen prioriteetti monille yhtiöille. Asiakasjohtamisesta on tullut keskeinen huolenaihe nykypäivän johdon laskentatoimelle. (Hopper ym. 2007, 119.)

Aiempi tutkimus nostaa myös ylimmän johdon tärkeäksi tekijäksi johdon laskentatoimen roolin muuttumisessa. Erityisesti johdon odotukset ja tuki voivat vaikuttaa sisäisen laskentatoimen halukkuuteen ja kykyyn muuttaa rooliaan. (Goreztki & Strauss 2017, 251; Pietrzak & Wnuk-Peli 2015, 28; Karlsson ym. 2019, 205.) Jos ylin johto ei suhtaudu positiivisesti liiketoimintakumppanuuteen eikä se odota johdon laskentatoimen osallistuvan päätöksentekoon, sisäinen laskentatoimi tulee vääjäämättä pysymään perinteisissä

rooleissaan ja hoitamaan perinteisiä tehtäviä, koska tämä roolitus vaikuttaa sovelialta.
(Goreztki & Strauss 2017, 251.)

3 JOHDON LASKENTATOIMI KRIISIAIKANA

3.1 Kriisin käsite

Huolimatta kriisitilanteiden vakavuudesta tiedämme hyvin vähän niiden vaikutuksista yhtiötason päätöksentekoon ja erityisesti siihen, miten yhtiöt mukauttavat toimintaansa niihin reagoidakseen. On olemassa laajaa johtamiskirjallisuutta, joka keskittyy organisaatioiden taantumiseen ja yhtiöiden täyskäännöksiin, mutta niissä on keskitytty aivan erilaisiin organisaatioiden taantumisen lähteisiin, kuten liiketoimintasyklin vaihteluihin, teknologiashokkeihin ja ympäristöshokkeihin. Suuren kokoluokan kriisit – laajemmin sanottuna systeemiset kriisit kuten 1930-luvun lama, vuosien 2007–2009 suuri taantuma sekä tämänhetkinen COVID-19-kriisi – ovat kuitenkin perustavanlaatuisesti erilaisia, sillä ne aiheuttavat talussektorin romahtamisen ja heikentävät yhtiöiden kykyä tehdä tärkeitä investointeja. (Flammer & Ioannou 2020, 3.)

Kriisit aiheuttavat suuria uhkia organisaatioille, johtavat korkeaan epävarmuuteen ja antavat hyvin vähän aikaa reagoida. Vastatakseen näihin uhkiin asianmukaisesti päätöksentekijöiden tulee ensin ymmärtää kriisin taloudelliset ja ei-taloudelliset seuraukset. Niiden analysoinnin jälkeen voidaan kehittää vastakeinoja, joiden kaavaillut vaikutukset tulee laskea, suunnitella ja toteuttaa. Johdon laskentahenkilöt hoitavat näitä tehtäviä rutiinomaisesti, koska heillä on pääsy olennaiseen informaatioon ja koska he ovat yleensä vastuussa suunnittelusta ja budjetoinnista. Johtuen ammattitaidostaan ja osaamisestaan johdon laskentatoimi voi näin ollen olla avuksi kriisitilanteissa ja yhtiön pyrkimyksissä kriisien arvioinnissa ja niihin vastaamisessa. Voidaankin pitää todennäköisenä, että talouskriisillä on suuria vaikutuksia johdon laskentatoimen työnkuvaan. Aiempi johdon laskentatoimen tutkimus on kuitenkin tarjonnut vain vähän tietoa sen roolista kriisiaikoina. (Becker & Mahlendorf 2017, 275.)

Kriisejä ilmenee monissa muodoissa. Näitä ovat mm. luonnonkatastrofit kuten maanjäristykset, teknologiset katastrofit kuten tietomurrot, yhtiötason kriisit kuten lakot, sekä talouskriisit. (Grewal & Tansuhai 2001, 68.) Talouskriisit ovat taloudellisen aktiivisuuden jyrkän vähenemisen kausia, jotka aiheuttavat laajoja muutoksia tulevaisuuden talusodotuksissa ja jotka ovat yleensä spekulatiivisen huumen ajanjaksojen välissä. Tarkkaa määritelmää talouskriisille ei kuitenkaan ole olemassa. (Waymire & Basu 2011, 209.) Kirjallisuudessa talouskriisi on määritelty esimerkiksi merkittäväksi uhaksi yhtiölle, jolla ei ole riittäviä tai sopivia resursseja vastata tähän uhkaan. Yhtiöllä on myös vain vähän

aikaa reagoida tähän kriisiin, organisaation rakenteet ovat huonosti järjestettyjä ja sisäinen epävarmuus on korkealla tasolla. (Becker ym. 2016, 1491.)

Taluskriiseillä on myös muita piirteitä, jotka tulee ottaa huomioon. Ne vaikuttavat kokonaisuun talouksiin, eivätkä ne ole vain yhtiökohtaisia. Tämä erottaa ne yksistään sisäisistä syistä, kuten heikosta johtamisesta, tai ulkoisista syistä, kuten onnettomuuksista kumpuavista kriiseistä. (Becker ym. 2016, 1491.) Esimerkiksi teolliset kriisit, kuten tiettyistä tapahtumista johtuvat tuotteen kulutuksen negatiiviset kehityssuunnat, sekä teolliset onnettomuudet kuten öljy-, tai kaasuvuodot vaikuttavat yleensä yhteen yhtiöön tai toimialaan kerrallaan. Taluskriisit taas vaikuttavat maahan tai alueeseen. Taluskriisit myös muuttavat kysynnän kaavoja ja näin testaavat organisaatioita eri tavalla. (Grewal & Tansuhai 2001, 68–69.) Taluskriiseillä on laaja-alaisia seurauksia, kuten yleisesti vähentynyt pääoman saatavuus tai kokonaisvaltainen kysynnän laskeminen. (Becker ym. 2016, 1491.)

Taluskriisit on eroteltu muun muassa seitsemään erilaiseen tyyppiin: inflaatiokriisi, valuuttaromahdukset, valuuttaheikkenemiset, varallisuuserien hintakuplien puhkeamiset, pankkikriisit, ulkoiset velkakriisit ja kansalliset velkakriisit. Ensimmäiset kolme kriisityyppiä ovat sellaisia, joissa valuutan ostovoima heikkenee äkisti. Neljäs ja viides tyyppi liittyvät varallisuuden arvon vähenemiseen, joko laaja-alaiseen omaisuushintojen putoamiseen (hintakuplat) tai pankkien nettovarallisuuden merkittävään heikkenemiseen (pankkikriisit). Kaksi viimeistä tyyppiä liittyvät valtionvelan maksukyvyttömyyteen. (Waymire & Basu 2011, 209.) Taluskriisi yhtiön markkinoilla saattaa aiheuttaa odottamattomia ja perustavanlaatuisia negatiivisia muutoksia kysynnässä sekä tuotantopanosten suhteellisissa hinnoissa. Pulma on se, että tällaisen uhan ilmenemisen todennäköisyys on pääasiassa yhtiölle täysi kysymysmerkki, jolloin etukäteen on hyvin vaikea tietää, miten rakentaa investoinnit niin, että uhkaan pystytään vastaamaan. (Lee & Makhija 2009, 538.)

Puhuttaessa tilanteesta systeemisenä kriisinä tarkoitetaan sitä, että kriisi voidaan ratkaista ainoastaan systeemin suurella uudelleenrakentamisella. Jos kyseessä ei ole systeeminen kriisi, tulisi taluskriisi olla mahdollista ratkaista taloudellisiin toimijoihin kohdistuvilla valtion pelastustoimilla sekä joidenkin uusien talousjärjestelmän rajoitteiden määrittämisellä samalla lieventäen kehittyvää taantumaa suurella talouden elvytysohjelmalla. Tällaisten kriisitilanteen väliintulojen seurauksena olemassa oleva talousjärjestelmä jatkaisi suurin piirtein normaalia toimintaansa. Jos taluskriisi viittaisi vallalla olevan järjestelmän systeemiseen kriisiin on se merkki siitä, ettei tätä kapitalismin muotoa kyetä

ylläpitämään näin rajoitetuilla toimilla ja olisi tapahduttava järjestelmän korvaaminen jollakin muulla. (Kotz 2008, 306.)

Taluskriisit liittyvät vääjäämättömästi myös taloussykleihin, mitkä ovat aiheuttaneet tutkijoille päänvaivaa 1800-luvun alusta alkaen. Monet makrotaloustieteen tutkijat, kuten Keynes, Mathews ja Schumpeter käyttivät merkittävästi aikaa ymmärtääkseen näitä vaikeasti kuvailtavia syklejä sekä niistä seuraavia kriisejä. Vaikka liiketoimintasyklien ja niistä seuraavien kasvu- ja supistumisvaiheiden ymmärtämiseksi on tehty paljon tutkimusta, ne ovat yhtä jonkinasteinen mysteeri. Monimutkaisuus johtuu useiden erilaisten syklien olemassaolosta. Näihin kuuluu 50–60 vuoden aallot, 15–25 vuoden aallot, 6–10 vuoden aallot sekä 40–60 kuukauden aallot. Kaikki laskukaudet tai syklin pohjat eivät kuitenkaan ole kriisejä. Kriisi viittaa laskukauteen, jolloin reaalin tuotanto vähenee, ei ainoastaan hitaan kasvun aikoihin. Näin ollen ei ole yllätys, että näiden taluskriisien ennustaminen ja niiden vaikutusten mittaaminen on hankalaa. (Grewal & Tansuhai 2001, 68.)

On myös tärkeää korostaa, ettei taluskriisi vaikuta kaikkiin yhtiöihin samalla tavalla. Jos yhtiöllä on esimerkiksi ulkomaisia asiakkaita, se saattaa jopa hyötyä kriisistä. Jos taas yhtiöllä on ulkomaisia tavarantoimittajia, se saattaa kärsiä ja joutua etsimään vaihtoehtoisia toimittajia. Kriisi vaikuttaa myös valuuttakursseihin, jolloin yhtiön velan luonne nousee merkittävään asemaan. Yhtiön suorituskyvyn ennen kriisiä tulisi myös vaikuttaa sen suorituskykyyn kriisin jälkeen. Taluskriisin makroympäristön ilmiöitä ei siis voida yleistää homogeenisesti yhtiötasolla. (Grewal & Tansuhai 2001, 69.)

3.2 Rooli kriisiaikana

Ottaen huomioon taluskriisien suuret vaikutukset organisaatioihin on tärkeää ymmärtää paremmin organisaatioiden reaktioita näihin ulkoisiin shokkeihin. Tarpeesta huolimatta ulkoisten taluskriisien vaikutuksia johdon laskentatoimeen ja ohjaukseen on tutkittu hyvin vähän. Suurin osa tutkimuksista on analysoinut muutoksia johdon laskentatoimen toimintatavoissa keskittyen usein budjetointiin. (Becker & Mahlendorf 2017, 275–276.) Ulkoiseen laskentatoimeen liittyvää kirjallisuutta on runsaasti myös liittyen viimeisimpään taluskriisiin, mutta taluskriisin vaikutuksista sisäisen laskentatoimen käytäntöihin on kirjallisuutta hyvin niukasti (Endenich 2014, 126).

Johdon laskentatoimen perinteiset tehtävät ovat olleet enemmän taaksepäin katsovia ja kirjurinomaisia, mikä on estänyt heitä tunnistamasta kriisejä ajoissa ja tulkitsemasta

niitä oikein (Becker & Mahlendorf 2017, 282). Johdon laskentatoimen painopiste on myös aiemmin ollut enemmän yhtiön sisäisessä datassa. Tämä saattaa olla keskeinen syy sille, että yhtiöt ja niiden laskentaosastot eivät ole osanneet valmistautua tuloillaan oleviin kriiseihin. Yhtiöt onkin menneisyydessä nähty kuin itsenäisinä saarekkeinaan, mikä ei ole lainkaan toimiva lähtökohta ajaututtaessa laskusuhdanteisiin. (Endenich 2014, 132–133.)

Kriiseistä aiheutuva uusi taloudellinen ympäristö edellyttää johdon laskentatoimelta sopeutumista markkinoiden uuteen dynamiikkaan. Menneinä vuosikymmeninä esiin nousseet johdon laskentatoimen uudet, taloudellisen informaation lisäksi ei-taloudelliseen informaatioon keskittyvät tekniikat ovat siirtäneet johdon laskentatoimea lähemmäs yhtiön strategista suunnittelua. Monet aiemmat tutkimukset ovat keskittyneet johdon laskentatoimen eri käytäntöihin ja niiden käyttölaajuuteen monissa erilaisissa tilanteissa. Viime vuosina tutkimukset ovat perehtyneet näiden käytäntöjen hyödyntämiseen nopeasti muuttuvassa ympäristössä. Nopeita muutoksia tapahtuu mm. tietotekniikassa, tietokonepohjaisissa tuotantojärjestelmissä, pienempien yhtiöiden sulautuessa suurempiin jne. Myös johdon laskentatoimen tekniikoiden ja talouskriisin välistä suhdetta on tutkittu. Kriisin vaikutukset johdon laskentatoimeen on kiistattomasti todistettu. (Pavlatos & Kostakis 2015, 150–151.) Talouskriisi johtaa huomattaviin muutoksiin sisäisen laskentatoimen klassisissa tehtävissä samoin kuin uusien tehtävien esiin nousemiseen joissakin yhtiöissä. Jotkut yhtiöt alkavat lisäksi tekemään asioita, joita toiset yhtiöt olivat tehneet jo pidemmän aikaa. Kriisi siis toimii tässä mielessä eräänlaisena herätyksenä yhtiöille parantaa johdon laskentatoimen ja ohjauksen menetelmiään. (Becker & Mahlendorf 2017, 275–276.)

Talouskriisi voi näin ollen toimia johdon laskentatoimen muutoksen katalyyttinä. Kriisiaikana voidaankin odottaa tapahtuvan enemmän perustavanlaatuisiakin muutoksia verrattuna talouden normaaleihin oloihin. Nämä muutokset tapahtuvat useassa yhtiössä samaan aikaan ja samoista syistä, ne ovat kriisiaikana vielä perustavanlaatuisempia kuin normaaliolosuhteissa, ja tästä syystä tuottavat johdon laskentatoimelle merkittäviä haasteita. Samalla ne kuitenkin tarjoavat mahdollisuuden arvioida yhtiöiden vakiintuneita rutiineja ja käytäntöjä mahdollisten uusien innovaatioiden ja entistä tarkoituksenmukaisempien toimintatapojen näkökulmasta. (Endenich 2014, 126–127, 140.)

3.2.1 Suunnittelu ja ohjaus

Kriisin iskiessä johtajien tulee ensin ymmärtää, millä alueella kriisi iskee organisaatioon pahimmin. Näin ollen laskentaosaston pitää tarjota säännöllisempää varianssidataa kriisin alusta alkaen. Kriisin iskiessä monissa yhtiöissä havaitaan erittäin suuria variansseja budjetoitujen ja todellisten arvojen välillä etenkin liikevaihdossa, tilausmäärissä ja asiakkaiden maksupäivissä. Eroanalyysistä tulee näin ollen tärkeämpää yhtiöissä, joihin kriisi vaikutti. Yhtiöt saattavatkin siirtyä suunniteltujen ja todellisten arvojen vertaamisesta ns. todellisten ja todellisten arvojen vertaamiseen (esim. viimeisimmän datan vertaaminen edelliseen vuoteen tai edellisiin kuukausiin) tai suunnitellun vertaamiseen ennusteisiin. Myös organisaatioiden ylimmät johtajat kiinnostuivat eroanalyyseistä enemmän, painosivat ennusteiden tarkkuuden parantamiseen ja olivat koko ajan kiinnostuneempia varianssien syistä, siitä miten tarvittava muutos tehdään ja mikä on toimintasuunnitelma. (Becker & Mahlendorf 2017, 275–277.)

Tiettyjen johdon laskentatoimen työkalujen, kuten päätöksenteon tukijärjestelmien, joidenkin suorituskykyominaisuuksien, budjetoinnin tai kustannuslaskentatekniikoiden suosiossa johdon laskentatoimen arjessa ei ole ilmennyt suuria eroavaisuuksia kriisin aikana verrattuna aiempaan. (Pavlatos & Kostakis 2015, 162–163.) Budjettisuunnittelu ja -ohjaus olivat kuitenkin niitä tehtäviä, joihin talouskriisi vaikuttaa kaikkein eniten. Aiemmassa tutkimuksessa on väitelty jonkin verran siitä, tulisiko organisaatioiden ja johdon laskentatoimen käyttää enemmän vai vähemmän aikaa suunnitteluun, kun suuresti epävarmuutta lisäävä kriisi iskee. Muutoksia tosin tapahtuu niin jatkuvasti, että suunnitelmista tulee nopeasti vanhentuneita. Toisaalta taas kysyntä suunnittelulle saattaa kasvaa johtuen yhtiöiden kasvavasta tietovajeesta. (Becker & Mahlendorf 2017, 275–276.) Talouskriisi asettaakin huimat paineet johdon laskentatoimen järjestelmille ja toiminnalle suurimmassa osassa yhtiöistä. Budjetteja uudelleenjärjestellään ja siirretään sivuun niin yksityisellä, kuin julkisellakin sektorilla. (Hopwood 2009, 799.)

Suurinta osaa budjetointitekniikoista pidetään kriisiaikanakin tärkeinä ja niitä käytetään laajasti kustannuskontrollissa ja suunnittelussa (Pavlatos & Kostakis 2015, 162–163). Tästä on kuitenkin myös eriäviä mielipiteitä. Osa tutkimuksista sanoo, että kontrollijärjestelmät, kuten budjetit, nousevat tärkeämpään rooliin kriisien aikana, kun taas toisissa tutkimuksissa sanotaan päinvastoin. Beckerin ym. tutkimuksessa (2016, 1490–1491) todettiin, että budjetoinnista tuli tärkeämpää liittyen suunnitteluun sekä resurssien allokointiin, mutta tärkeys väheni esimerkiksi suorituskykymittaukseen liittyen yhtiöissä,

joihin talouskriisi vaikutti voimakkaimmin. Eräissä tutkimuksissa todetaan, että talouskriisien mukanaan tuoma lisääntynyt epävarmuus tekee budjeteista epätarkkoja. Budjetin luvut ovat kiinteitä, eivätkä salli yhtiöiden sopeutumistoimia.

Koska talouskriisin kehitystä ja etenemistä on hankala ennustaa, yhtiöiden on kerrottava suunnittelevalle jatkuvammin pienentääkseen suunnittelusyklejään ja hyödyntämään vasta kerättyä markkinatietoa pärjätäkseen lisääntyneen epävarmuuden keskellä. Tätä varten monissa yhtiöissä käytettiin ennustamista tai juoksevaa ennustamista. Monissa yhtiöissä juoksevasta ennustamisesta tulee johdon laskentatoimen dominoiva tehtävä kriisin aikana. Jos yhtiössä on käytetty ennusteita jo ennen kriisiä, ne usein nopeuttavat ennusteidensa tiheyttä kriisiaikana. (Becker & Mahlendorf 2017, 275–276.) Jatkuvampi budjetointi mahdollistaa sen, että laskentatoimen henkilöstö voi keskittyä tarkastelemaan ja muokkaamaan suunnitelmia sekä uudelleenallokoimaan resursseja (Endenich 2014, 139). Tutkimukset ovat osoittaneet, että juoksevien ennusteiden käyttöönotto on selkeä yritys korjata laskentatoimen informaation vajavaisuutta. Tämän seurauksena controllereista on tullut selvästi parempia tuottamaan realistisempaa ja eteenpäin katsovaa informaatiota organisaation toiminnasta. Uusien budjetointikäytäntöjen lisääntyvä läpinäkyvyys niin sisäisesti kuin globaalistikin mahdollistaa sen, että controllerit eri organisaatiosasoilla pysyvät laajentamaan osaamistaan. Tämä taas auttaa heitä luomaan kokonaisvaltaisemman kuvan ohjauksesta ja tuottamaan relevantimpaa informaatiota organisaatiolle. (Henttu-Aho 2016, 31.)

Kriisin aikana strategia- ja suunnittelutyökalut sekä strateginen johdon laskentatoimi on todettu tärkeämmiksi verrattuna aiempaan, ja siten niiden käyttö myös lisääntyy yhtiöissä. Talouskriisi kasvattaa pitkän aikavälin suunnittelutyökalujen käyttö määrää ja koettua tärkeyttä. Esimerkkejä näistä työkaluista ovat muun muassa pitkän aikavälin ennusteet ja budjettien avulla kehitetyt strategiset suunnitelmat. (Pavlatos & Kostakis 2015, 162–163.) Monet yhtiöt ovat kriisien seurauksena ottaneet käyttöön skenaariot. Skenaarioita tarvitaan, koska kriisin aiheuttaman shokin laajuutta ei tiedetä etukäteen ja koska kriisiaikana päättäjät eivät voi koskaan tietää, kuinka huonosti voisi käydä. Skenaarioiden sanotaan lisäksi auttavan tietämyksen lisäämisessä sellaisista asioista, jotka eivät ole suoraan nähtävillä. Suunnittelu muuttuu myös paljon enemmän ylhäältä alas -tyyliseksi ja toistuvaksi, kun se aiemmin oli monissa yhtiöissä alhaalta ylös -prosessi. (Becker & Mahlendorf 2017, 275–276.)

Yhtiöt eivät siis luota lyhyen aikavälin suunnitelmiin, vaan pitäytyvät pitkän aikavälin ratkaisuihin ja pyrkivät luomaan pitkäjänteisiä toimintasuunnitelmia ja ennusteita ja sitä kautta sisällyttämään väistämätöntä epävarmuutta tulevaisuudensuunnitelmiinsa. Voidaankin päätellä, että kriisi tuo esiin yleisemmin tarpeen paremmalle strategiselle suunnittelulle ja johtamiselle kuten myöskin paremmille sisäisen ja ulkoisen ympäristön analysoinnille ja arvioinnille. (Pavlatos & Kostakis 2015, 162–163.) Tutkimuksissa on huomattu, että esimerkiksi kriisin seurauksena epävakailta markkinoilla menestyminen vaatii aivan erilaisia resursseja, kykyjä ja strategioita verrattuna vakaampiin aikoihin. Eri-tyisesti yhtiö, jonka toiminta on riittävän joustavaa reagoimaan etukäteen odottamattomiin ja epäsuotuisiin toimintaympäristön muutoksiin pärjää paremmin kuin yhtiö, joka on lukittuna yhteen ainoaan toimintamalliin. (Lee & Makhija 2009, 538.)

D’Aveni ja MacMillan (1990, 634) tutkivat kriisiajoista selvinneiden ja niiden seurauksena konkurssiin menneiden yhtiöiden toimintaa kriisin aikana verrattuna normaaleihin aikoihin. Hyvin kriiseissä selviävät yhtiöt kiinnittävät normaaleissa olosuhteissa yhtä paljon huomiota sisäiseen ja ulkoiseen toimintaympäristöön. Kun kysyntää pudottava kriisi ilmenee, he keskittyvät enemmän ulkoisen toimintaympäristönsä kriittisiin näkökulmiin. Sitä vastoin epäonnistuvat yhtiöt keskittyvät kriisiaikana enemmän yhtiön sisäiseen ympäristöön. D’Avenin ja MacMillanin havainnot ovat linjassa strategiakirjallisuuden havainnon kanssa, jonka mukaan menestyvät yhtiöt kiinnittävät huomiota kriittisiin menestystekijöihin tuotosympäristöön liittyen (esim. asiakastarpeet, kysynnän kasvu), kun taas epäonnistuvat yhtiöt kieltävät kriisit ja välttävät keskittymästä pitkän aikavälin ongelmiin johtuen mm. lyhyen aikavälin resurssirajoitteista.

3.2.2 Kommunikaatio ja informaatiovirrat

Kriisin vaikutusten seurauksena myös johdon laskentatoimen raportointi yhtiöjohdolle muuttuu monin tavoin. Ensinnäkin raportointisykliä on monelta taholta kerrottu lyhentyneen, jotta on mahdollista saada nopea kokonaiskuva vallitsevasta tilanteesta. Lisäksi etenkin talouskriisien alkuvaiheessa raportoitiin myös enemmän kustannusleikkausten ja -säästöjen etenemisestä. (Becker & Mahlendorf 2017, 275–276.) Olemassa olevassa kirjallisuudessa on nostettu esiin myös se, että talouskriisit johtavat kasvavaan – niin organisaation ulkoiseen kuin sisäiseenkin – informaatiovirtaan. Etenkin organisaation ulkopuolelta tulevat tietovirrat liittyvät keskeisesti johdon laskentatoimeen mm. suoritusky-

kymittauksen, usein budjetteihin perustuvien palkitsemisjärjestelmien sekä riskienhallinnan osalta. Yritysjohdon ja johdon laskentatoimen henkilöstön välinen tiedonvaihto lisääntyy kriisiaikoina sekä tiedon määrän, että kommunikaation tiheyden suhteen. (Endenich 2014, 126.)

Etenkin yhtiöissä, joissa johdon laskentatoimi ei ollut aiemmin lähellä johtoa – kuten pienissä ja keskisuurissa yhtiöissä – tämä saattoi johtaa hyvinkin merkittävään muutokseen heidän roolissaan. Yhtiöjohto kaipaa johdon laskentatoimelta useammin mielipiteitä tiettyjen asioiden mahdollisuudesta ja erilaisten talousasioiden syistä ja seurauksista. Kriisin aikana vahvistuukin sanonta siitä, että huonot ajat yhtiölle ovat hyviä aikoja controllereille. Johdon laskentatoimen kasvanut läsnäolo on linjassa havaitun yleisemmän kehityskulun kanssa johdon laskentatoimen roolin muuttumisesta pavnulaskijoista liiketoimintakumppaneiksi. (Becker & Mahlendorf 2017, 282.) Kriisiaikana johdon laskentatoimi myös raportoi informaatiota tarkemmin ja useammille yhtiön yksiköille ja osastoille, ja yhtiön toiminnan taloudelliset näkökulmat tuodaan paremmin näkyviin. (Hopwood 2009, 800.) Kriisi johtaa myös ulkopuolisille kohdistuvan informaatiovirran tiivistymiseen johtuen pääasiassa lisääntyneistä säädöksistä, jotka edellyttävät pakollista läpinäkyvyyttä. Esimerkiksi Yhdysvalloissa asetettiin vuoden 2008 talouskriisin jälkimainingeissa vaatimus, joka velvoitti kaikki julkiset osakeyhtiöt tarjoamaan paremmat esitykset hallitustensa toiminnasta, riskienvalvontaprosesseistaan sekä palkitsemisjärjestelmistään ja niiden vaikutuksista yhtiön riskeihin. Van Der stede nimittää tätä kriisin aiheuttamaksi sääntelyksi tai läpinäkyvyssäätelyksi. (2011, 606–607.)

Yritysjohdon kasvava informaationtarve johtaa vahvempaan vuorovaikutukseen ja lisääntyneeseen kommunikaatioon johdon ja johdon laskentatoimen välillä (Endenich 2014, 127). Etenkin, kun tämä tapahtuu johdon aloitteesta, laskentahenkilöstöllä on yhtäkkiä enemmän vaikutusvaltaa johdon päätöksentekoon (Becker & Mahlendorf 2017, 275–276). Kriisitilanteet voivat siis johtaa merkittäviin ja pysyviin muutoksiin johdon laskentatoimen tärkeydessä ja arvostuksessa yhtiöiden sisällä. Tämä pätee erityisesti korkeimman johdon näkökulmaan. Toisaalta taas painopisteen mahdollinen siirtyminen kustannussäästöihin voi vaikuttaa negatiivisesti yhtiön työntekijöiden mielikuvaan johdon laskentatoimesta. Laskentahenkilöiden tulisikin olla tietoisia tästä uhasta säilyttääkseen tai parantaakseen rooliaan yhtiön liiketoiminnassa. Myös aktiivinen osallistuminen sekä proaktiivinen ja asiakaskeskeinen rooli voivat auttaa välttämään negatiivisia mielikuvia.

(Endenich 2014, 139.) Talouskriisin aiheuttaman vahvemman osallisuuden ja näkyvyyden seurauksena johdon laskentatoimi siirtyy lähemmäs johtoa ja tukee johtajia päätöksenteossa enemmän kuin aiemmin. Näin ollen myös talouskriisi saattaa osaltaan avittaa johdon laskentatoimen roolin muutosta kohti liiketoimintakumppania. (Becker & Mahlendorf 2017, 282.)

Johdon laskentatoimen perinteiset toimintatavat ovat osoittautuneet epäsoviviksi yhtiöiden uusien ja kasvavien informaatiotarpeiden täyttämiseen tai nykymailman strategisen päätöksenteon tueksi tarvittavan informaation tuottamiseen ja käsittelyyn. Tähän ongelmaan vastauksena ovat kehittyneet esimerkiksi toimintokustannuslaskenta, tasapainotettu tulokortti, esikuva-analyysi, tavoitekustannuslaskenta sekä arvoketjuanalyysi. (Pavlatos & Kostakis 2015, 151–152.) Relevantin informaation tarjoaminen johdon päätöksentekoon on johdon laskentatoimen tärkeimpiä tehtäviä (Endenich 2014, 127). Selvitäkseen talouskriisin ja laman aikana yhtiöt siirtyivätkin käyttämään mainittuja vaihtoehtoisia ja uusia kustannuslaskentajärjestelmiä, sillä ne tuottavat lähtökohtaisesti laadukkaampaa informaatiota verrattuna perinteiseen kustannuslaskentaan. Perinteiset tekniikat jäivät vähälle käytölle juuri siksi, etteivät ne kykene tuottamaan kriisiaikana tarvittavaa laadukasta tietoa. Heikkolaatuinen informaatio taas voi johtaa huonoihin päätöksiin, mikä voi olla talouskriisissä kohtalokasta. Kriisiaikana tarvitaan korkealaatuista informaatiota päätöksenteon tueksi. (Pavlatos & Kostakis 2015, 162.)

3.2.3 Maksukyky ja riskienhallinta

Kriisin aikana monissa yhtiöissä tapahtuvan dramaattisen kysynnän ja pääoman saatavuuden vähenemisen seurauksena maksukyvyn hallinnasta tulee elintärkeä asia kriisin uhkaamille organisaatioille. Normaaleissa olosuhteissa johdon laskentahenkilöt voivat toimia arvolähtöisesti eli priorisoida valintoja, joilla on suurimmat pitkän aikavälin odotetut tuotot ottaen huomioon niiden sisältämät riskit ja pääoman kustannukset. Kuitenkin kriisin aikana kassavirrat nousevat prioriteettilistalla arvolähtöisyyteen nähden. Monet yhtiöt taistelevat maksukyvyttömyyttä ja konkurssia vastaan, ja maksukykyä seurataan viikko-, tai jopa päivätasolla. (Becker & Mahlendorf 2017, 277.) Myös odotuksia mm. vielä realisoitumattomien tulojen sekä tulevaisuuden kustannusrakenteen suhteen joudutaan mukauttamaan muuttuneisiin olosuhteisiin. Kassa ja maksuvalmius ovat kaiken keskiössä. (Hopwood 2009, 799.) Kriisiaikana huomio siirtyy kassanhallintaan, operatiivi-

seen kassavirtaan, nettokäyttöpääomaan, raaka-aineiden hintojen kehitykseen ja asiakkaiden maksujen seurantaan, jotta kyetään jatkuvasti valvomaan omaa maksukykyä taloustilanteen ja asiakkaiden maksukyvyn heikentyessä. (Becker & Mahlendorf 2017, 275–276.)

Maksukyvyn varmistamiseen liittyy paine kustannusten leikkaamisesta. Aiempi tutkimus osoittaa, että talouskriisin alkuvaiheessa johdon laskentatoimi osallistui vahvasti kustannusleikkausten ja -säästöjen toteuttamiseen liittyviin tehtäviin. Tästä syystä niistä on puhuttu johdon laskentatoimen perusmenetelminä taloudellisesti haastavina aikoina. Kustannusleikkauksia ei kuitenkaan pitäisi toteuttaa koko organisaation laajuudelta paniikinomaisena reaktiona talouskriisiin, vaan kustannuksia tulisi leikata strategisesti. Joissain yhtiöissä kustannusjohtamista modernisoitiin esimerkiksi ottamalla käyttöön uusia tietojärjestelmiä. (Becker & Mahlendorf 2017, 278.)

Kriisin seurauksena esiin nousee myös verrattain vähän tutkittu alue, riskinhallinta (Van Der Stede 2011, 613). Riskinhallinnan hankalimpia puolia on sen sisällyttäminen yhtiön toimintaan halki sen kaikkien toimintojen. Yhtiöiden pitäisi pystyä määrittelemään ja päättämään mm. se, mikä on kenenkin johtajan tai minkäkin osaston vastuu tai ulkoistetaanko riskit jonkun muun vastuulle vai ottavatko kaikki vastuun niistä. Yrityksen riskienhallintatoimenpiteiden todellista lisäarvoa voi arvioida muun muassa sitä kautta, että kotaanko riskienhallinta ja siihen liittyvä raportointi vain välttämättömäksi pahaksi vai ennemminkin korvaamattomana osana suunnittelua, budjetointia, suorituskykymittariston valintaa ja palkitsemisjärjestelmien rakentamista. (Van Der Stede 2011, 615.)

Kriisiaikana johto tarvitsee johdon laskentatoimelta tukea ja neuvoja epävarmuuden käsittelyssä samoin kuin uusien keinojen kehittämisessä tulevaisuuden kriisien havaitsemiseksi ja niistä organisaatiolle aiheutuvien vaikutusten havainnollistamisessa. Vasta kriisit herättävätkin monesti yritysjohdot ja hallitukset siihen, että on keskityttävä enemmän riskeihin. Johdon laskentatoimi pääsee näin osallistumaan enemmän strategisiin prosesseihin uuden riskien pienentämiseen keskittyvän tehtävänsä ansiosta. Silti, ottaen huomioon heidän kasvaneen läheisyytensä yritysjohtoon nähden, johdon laskentatoimen pitää parantaa ymmärrystään johdon aloitteiden heikoista kohdista ja kyseenalaistaa näitä kriittisesti. Talouskriisien aikana johtajilla on tapana syyttää ulkoisia tekijöitä yhtiöidensä tilanteista. Sisäisen laskentatoimen on siis tuotava johdon tietoon se, että se on saattanut tehdä virheitä tai suostunut joihinkin tehottomiin toimiin, jotka ovat johtaneet kasvaneeseen alltiuteen kärsiä talouskriisistä. (Becker & Mahlendorf 2017, 282.)

Kun myös strategiat joudutaan asettamaan jatkuvasti uudelleentarkasteluun, tärkeäksi tekijäksi nousee oikeasti strategisten toimien toteuttaminen sen sijaan, että tyydytään vain siihen, että yhtiöllä vain on strategia (Hopwood 2009, 799). Johdon laskentatoimen strategiaan liittyvien tehtävien on joissain yhteyksissä sanottu parantavan aikaisen varoituksen järjestelmiä ja auttavan näkemään ennalta tulevaisuuden kriisejä. Muun muassa tästä syystä johdon laskentatoimen onkin haluttu ottavan vastuulleen mainittuja riskin analysointi- ja hallintatehtäviä. (Becker & Mahlendorf 2017, 281.) Olennaista on, miten yhtiö kykenee määrittelemään tai asettamaan sen riskin tason, jonka organisaatio kykenee tai haluaa kantaa sekä miten riski ja riskinsietokyky otetaan huomioon strategisessa päätöksenteossa. (Van Der Stede 2011, 615–616.)

Kriiseillä on siis merkittäviä vaikutuksia johdon laskentatoimeen, mutta ennen kaikkea tehtävien painopisteissä, ei niinkään itse tehtävissä. Perinteisempiä tehtäviä, kuten eroanalyysiä, suunnittelua, ennustamista ja raportointia toteutetaan useammin. Lisäksi kassan ja maksuvalmiuden hallinnasta ja kustannusjohtamisesta tulee tärkeämpiä ja uusia strategiaan, asiakkaisiin, määräystenmukaisuuteen ja toimittajiin liittyviä tehtäviä otetaan käyttöön. Samaan aikaan johdon laskentatoimen roolit muuttuvat. Ylin johto kaipaa johdon laskentatoimelta palautetta useammin ja antaa sille mahdollisuuden vaikuttaa työllään enemmän, vaikka tästä seuraa myös kasvavaa painetta ja stressiä. Johtajat esimerkiksi keskustelevat numeroista useammin johdon laskentatoimen kanssa ja johdon ohjausjärjestelmiä käytetään useammin ratkaisujen kehittämiseksi yhdistelemällä henkilöstön osaamista halki hierarkiatasojen. (Becker & Mahlendorf 2017, 275–276.) Taulukossa 1 vedetään yhteen kirjallisuuskatsauksen keskeisimmät havainnot.

Taulukko 1 Johdon laskentatoimen rooli organisaatioissa kirjallisuuden pohjalta

Perinteinen rooli, tehtävät ja tekniikat	<ul style="list-style-type: none"> - Eristetty laskentaosasto - Rutiinitehtäviä tekevä kirjuri, pavnunlaskija - Kustannuslaskentaa, hinnoittelulaskentaa, budjetointia jne.
Roolin kehitys kohti liiketoimintakumppanuutta	<ul style="list-style-type: none"> - Muutos pavnunlaskijasta kohti laajempaa ja osallistuvampaa roolia - Perinteisetkin roolit edelleen taustalla → Rooli laajenee - Liiketoimintakumppanin tehtäviin kuuluu mm. päätöksenteon tukeminen, järjestelmäkehitys, organisaation suunnittelu, muutosjohtaminen

	<ul style="list-style-type: none"> - Enemmän tulevaisuuteen suuntautunut fokus - Ei-rahamääräiset mittarit korostuvat - → Controller
Modernit tehtävät & tekniikat	<ul style="list-style-type: none"> - Työkaluja roolin muutoksessa mm. rakenteelliset muutokset, laskentajärjestelmien kehittäminen, henkilöstöjohtaminen ja uusien laskentainnovaatioiden käyttöönotto - Strateginen johdon laskentatoimi, toimintolaskenta, tasapainotettu tuloskortti, kilpailijalaskenta, suorituskyvyn arviointi jne. jne.
Muut ominaisuudet	<ul style="list-style-type: none"> - Modernin johdon laskentahenkilön tulee omata laskentaosaamisen lisäksi mm. hyvä ymmärrys yhtiön liiketoiminnasta, sujuvat kommunikaatiotaidot ja kyky johtaa muutosprojekteja - → Järjestelmäosaaminen, analyttiset taidot, ihmissuhde- ja kommunikaatiotaitoja, vahva ymmärrys yhtiön liiketoiminnasta - Yleinen laskentaosaaminen nykyään enemmänkin itsestäänselvyys
Rooli kriisiaikana	<ul style="list-style-type: none"> - Perinteisen historiakeskeisyyden takia kriiseihin valmistautuminen ollut vajavaista/mahdotonta - Kriisi voi toimia muutoksen katalyyttinä - Eroanalyysit - Jatkuvampi/tiheämpi suunnittelu → Juokseva ennustaminen - Strateginen johdon laskentatoimi & pitkän aikavälin ennusteet - Skenaariot! - Kriisit kasvattavat ulkoista ja sisäistä informaatiovirtaa - Johto kaipaa sisäiseltä laskennalta enemmän tukea ja mielipiteitä → Kommunikaatio johdon kanssa tiivistyy - Modernit laskentatekniikat korostuvat paremman informaatioarvonsa takia - Kassavirrat, kassanhallinta & maksuvalmius!

	<ul style="list-style-type: none">- Kustannussäästöt ja -leikkaukset, tehtävä kuitenkin strategisesti järkevästi- Riskienhallinta
--	--

4 TUTKIMUKSEN METODOLOGISET RATKAISUT JA TOTEUTTAMINEN

4.1 Aineiston keruu

Tutkimusaineisto kerättiin siis puolistrukturoiduilla haastatteluilla. Haastattelussa osapuolet vaikuttavat toisiinsa, mikä tekee tilanteesta vuorovaikutteisen. Haastattelussa kerätty aineisto on valittujen henkilöiden tulkintoja tutkittavaan aiheeseen liittyvistä asioista, tapauksista ja ilmiöistä, ja tutkijan tehtävänä on tehdä tulkintoja näistä toisten henkilöiden tulkinnoista. Niiden olennaisena pyrkimyksenä on saada mahdollisimman paljon tietoa halutusta asiasta ja monipuolinen kuva tarkasteltavasta ilmiöstä. (Puusa & Juuti 2011, 73–76.) Haastattelu voidaan ajatella keskusteluksi, jolla on ennakkoon asetettu tavoite. Tämä keskustelu tapahtuu tutkijan aloitteesta ja hän näin ollen ainakin jossakin määrin hänen johdattelemaansa. Haastattelussa osapuolet vaikuttavat toisiinsa, mikä tekee tilanteesta vuorovaikutteisen. (Puusa & Juuti 2011, 73–76.) Haastattelut nähtiin juuri mainituista syistä parhaaksi tavaksi toteuttaa tutkimus. Mahdollisimman avoimissa ja rennoissa haastattelutilanteissa vastaajat pääsivät kertomaan omia näkemyksiä ja kokemuksiaan työtehtäviinsä liittyen juuri siinä määrin ja sillä tavoin kuin itse parhaaksi kokivat. Haastattelut tarjosivat myös hyvän mahdollisuuden päästä aiheessa niin syvälle kuin mahdollista.

Puolistrukturoidussa haastattelussa tutkija määrittää kysymykset, mutta haastateltavalla on vapaus vastata niihin omin sanoin ja joskus mahdollisesti ehdottaa omia kysymyksiä. Myöskään kysymysten järjestystä ei ole hakattu kiveen. (Koskinen ym. 2005, 104.) Tutkielmantekijällä oli tätä tutkimusta tehdessä olemassa haastattelurunko valmiine kysymyksineen, jonka mukaan haastattelutilanteissa edettiin. Näitä kysymyksiä kyllä muokattiin, jalostettiin ja jätettiin väliin tarvittaessa haastattelujen etenemisen ja tilanteiden mukaisesti. Asioita käsiteltiin välillä myös hieman laajemmin, enemmän teemahaastattelun tyylistä. Haastateltaville ei kuitenkaan yhtä poikkeusta lukuun ottamatta lähetetty etukäteen tarkkoja kysymyksiä, jotta tilanteesta saataisiin mahdollisimman avoin ja aito. Käsiteltävät teemat esiteltiin kaikille kyllä etukäteen. Haastattelurunko on tärkeä haastattelua ohjaava elementti. Se tarjoaa haastattelulle hahmon ja varmistaa, että kaikki kysymykset tulevat kysytyiksi. Se myös sujuvoittaa haastattelun kulkua. Hyvä haastattelurunko on ennemminkin haastattelijaa tukeva muistilista kuin teoriaan perustuva lista

kysymyksiä. (Koskinen ym. 2005, 108–109.) Itse haastattelutilanteissa kysymysten perusjärjestystä ja muotoa muutettiin kuitenkin aina tarpeen mukaan tiettyjen teemojen tultua mahdollisesti esiin jo odotettua aiemmin, tai jos tilanne muuten edellytti ennakkoon mietittyjen kysymysten muokkaamista suuntaan tai toiseen.

4.2 Haastattelujen toteutus

Tutkimusta varten haastateltavia henkilöitä lähdettiin etsimään sillä tavoitteella, että henkilöt toimisivat tai olisivat vähintään toimineet controllerin tehtävissä tai vastaavissa. Tavoitteena oli löytää mahdollisimman kokeneita johdon laskentatoimen parissa työskennelleitä henkilöitä, mutta mitään varsinaista tarkkaa alarajaa henkilöiden kokemukselle ei asetettu. Vähimmäisvaatimus kuitenkin oli, että henkilöt olisivat toimineet johdon laskentatoimen tehtävissä koronakriisin ajan ja muutaman vuoden ennen sitä, jotta heidän oli mahdollista vastata kysymyksiin työtehtäviinsä liittyvistä asioista niin ns. normaalin tilanteen kuin kriisiajankin näkökulmasta. Kohteiksi vallittiin siis pieni määrä tapauksia siten, että tutkimukseen osallistuvilla henkilöillä olisi mahdollisimman paljon tietoa tutkittavasta aiheesta, kokemusta asiasta ja he edustaisivat tutkimuksen tarkoituksen kannalta relevanttia ryhmää (Puusa & Juuti 2011, 55). Kohdejoukko valittiin tarkoituksenmukaisesti, eikä satunnaisotoksen menetelmän kautta (Hirsjärvi ym. 2015, 164).

Haastateltavat hankittiin täysin tutkielmantekijän kontaktien kautta. Pariin henkilöön otettiin yhteyttä suoraan sähköpostitse ja muutamaan ensin välikäden kautta, ja suostumuksen jälkeen asia esiteltiin sähköpostitse tarkemmin ja sovittiin haastattelut. Kaikkien haastateltavien taustoihin tutustuttiin myös LinkedIn-palvelun avulla, jotta saatiin jo etukäteen käsitys henkilöiden työkokemuksesta ja taustasta alan tehtävistä. Haastateltaville kerrottiin jo heitä lähestyttäessä pääpiirteissään tutkielman aiheesta ja siitä, millaisista asioista heidän toivottaisiin pystyvän kertomaan aiheeseen liittyen. Heille tehtiin samassa vaiheessa selväksi myös se, että osallistuminen on täysin anonyymiä ja haastatteluissa kerättyä tietoa käsitellään luottamuksellisesti. Näiden lisäksi kerrottiin myös haastattelun arvioitu kesto. Tutkimusta varten haastateltiin kuutta johdon laskentatoimen tehtävissä toimivaa henkilöä. Määrä tarkentui siinä vaiheessa, kun samat vastaukset alkoivat selkeästi toistua, jolloin aineisto todettiin riittäväksi. Määrää ei siis päätetty etukäteen, vaan haastatteluja toteutettiin niin kauan, kuin ne tarjosivat uutta tietoa. Puhutaan aineiston saturaatiosta, eli kylläisyydestä (Hirsjärvi ym. 2015, 182).

Tutkielmantekijä piti kaikissa haastatteluissa tilanteen edetessä huolen siitä, että kaikki olennaiset asiat tulee käytyä lävitse. Asioiden käsittelyjärjestys ja laajuus tosin hieman vaihteli riippuen kunkin haastateltavan kyvystä vastata eri kysymyksiin suppeammin tai laajemmin sekä siitä, että vasta myöhemmin asialistalla olleita seikkoja ilmeni jo aiempien kysymysten kohdalla. Tutkielmantekijä esitti tarvittaessa tarkentavia ja tiivistäviä kysymyksiä. Hän myös pyrki osoittamaan haastattelutilanteissa kiinnostuneisuutta, mutta kuitenkin kysymään mahdollisimman neutraaleja kysymyksiä, jottei haastateltavia johdateltaisi mihinkään suuntaan.

4.3 Haastateltavien taustat

Tutkielmassa käytettävän pienen ja harkinnanvaraisen näytteen takia laadukkaan aineiston suurimpana edellytyksenä on huomioida haastatteluun osallistuvien johdon laskenta-toimessa toimivien henkilöiden taustat. Taulukossa 1 on esitettynä tiedot haastatteluista sekä haastatteluun osallistuneiden henkilöiden taustoista.

Taulukko 2 Kooste haastateltujen taustatiedoista

	Pvm.	Kesto	Koulutus	Nykyinen tehtävä	Kokemus alan tehtävistä
H1	30.3.2021	52 min	KTM	Taloudellisen suunnittelu- ja analysointiyksikön esimies	~ 5 vuotta
H2	31.3.2021	28 min	Tradenomi	Business Controller	~ 5 vuotta
H3	19.4.2021	22 min	KTM	Controller	~ 10 vuotta
H4	22.4.2021	56 min	KTM	Talousjohtaja / CFO	~ 25 vuotta
H5	23.4.2021	51 min	KTM	Taloushallinnon asiantuntija	~ 25 vuotta

H6	27.4.2021	54 min	KTM	Controlling- yksikön es- imies	~ 10 vuotta
-----------	-----------	--------	-----	--------------------------------------	-------------

Kuten taulukosta nähdään, tutkielmaa varten haastateltiin kuutta johdon laskentatoimen tehtävissä toimivaa henkilöä. Haastateltaville annettiin kaikille omat tunnuksensa, joita on hyödynnetty aineistoa analysoitaessa ja lopullisessa tutkielmassa suorien lainausten merkitsemiseen. Haastattelut toteutettiin maaliskuussa 2021, kaikki Microsoft Teamsin välityksellä. Haastatteluissa pidettiin kamerat päällä, jotta tilanteesta tulisi mahdollisimman samankaltainen kuin kasvokkain toteutetusta haastattelusta. Kaksi haastatteluista kesti n. 25 minuuttia, loput 50–55 minuuttia. Haastatteluihin osallistuneilla henkilöillä oli kokemusta johdon laskentatoimen tehtävistä vaihtelevasti, noin viidestä vuodesta aina n. 25 vuoteen saakka.

Alkuperäinen suunnitelma oli haastatella mielellään controllerin tehtävissä toimivia henkilöitä, mutta muutama osallistuneista toimii mahdollisesti hieman korkeammassa roolissa organisaatiossaan kuin controllerit keskimäärin. Kaksi osallistujaa toimii nimenomaan controllereina. Talousjohtajana toimiva vastaaja on aiemmin toiminut pitkään controllerina, ja kertoi nykyisen roolinsa olevan hyvin samanlainen kuin tuolloin, lisätynä lähinnä ulkoiseen laskentaan liittyvillä tehtävillä. Taloushallinnon asiantuntijana toimiva vastaaja taas on toiminut uransa alkuvaiheessa controllerina ja myöhemmin pitkään mm. talousjohtajana eri organisaatioissa. Loput kaksi toimivat sisäisen laskennan esimiestehtävissä ja tiiminvetäjinä. Jotkut vastaajat siis ovat organisaatiohierarkiassa hieman varsinaisia controllereita korkeammalla, mutta kaikilla on vankka tausta ja kokemus johdon laskentatoimesta, ja he pystyvät tarjoamaan syvällisiä näkemyksiä sen roolista ja tehtävistä organisaatioiden toiminnassa. Vastaajat olivat yhtä tradenomia lukuun ottamatta koulutukseltaan kauppatieteiden maistereita.

4.4 Aineiston analysointi

Kvalitatiiviselle tutkimukselle on ominaista, että aineistoa kerrytetään monessa vaiheessa, jolloin myös analysointi kestää koko tutkimuksen ajan (Puusa & Juuti 2011, 114). Varsinainen aineiston analyysi alkaa aina siitä, että aineisto luetaan ja silmäillään läpi ja usein moneen kertaan. Samalla tutkija muodostaa käsitystä kerätystä aineistosta ja tekee havaintoja ja huomioita siihen liittyen. Seuraava vaihe on alustava teemoittaminen, johon

voi lähteä monella tapaa. Tutustumisvaihe on ehdottoman tärkeä, jotta aineiston kykenee sisäistämään syvällisesti. (Koskinen ym. 2005, 232)

Tutkijan ja teorian suhde voidaan jakaa aineistolähtöiseen, teoriasidonnaiseen ja teorialähtöiseen tutkimukseen. Aineistolähtöisessä analyysissä teoria pyritään rakentamaan aineiston pohjalta. Teoriasidonnainen analyysi sisältää kytköksiä teoriaan, mutta ei suoraan pohjautu teoriaan tai nouse siitä. Se on klassisempi tapa, jossa lähdetään liikkeelle teoriasta ja palataan siihen empirian jälkeen. Teoriasidonnaisessa analyysissä tutkijan ajatusprosessissa vaikuttavat niin aineistolähtöisyys kuin aiempi tutkimuskin. Teorialähtöisessä analyysissä taas teoria on ohjaavassa ja ensisijaisessa roolissa aineistoa tarkasteltaessa. (Puusa & Juuti 2011, 120; Eskola 2010, 182–183.) Tässä tutkielmassa noudatettiin teoriasidonnaista analyysitapaa, jossa teoriaosuus oli aineistoa analysoitaessa taustalla koko ajan, ja aineistosta nostettiin havaintoja välillisesti kirjallisuuskatsauksesta esiin nousseiden teemojen perusteella, mutta ei kuitenkaan suoraan siihen pohjautuen vaan myös aineiston itsensä pohjalta.

Kvalitatiivisen tutkimuksen ominaispiirre on analyysivaiheen havaintojen luokittelu. Tällä tarkoitetaan analyysiyksiköiden ryhmittelyä ennakkoon määriteltyihin kategorioihin tai muun samankaltaisuuden mukaan. Tästä vaiheesta käytetään myös nimeä teemoittelu ja se viittaa menetelmänä siihen, että aineistoa analysoitaessa keskitytään sellaisiin piirteisiin, jotka ovat usealle haastateltavalle yhteisiä. (Puusa & Juuti 2011, 121.) Yksinkertaistettuna tämä tehdään poimimalla kaikista vastauksista kyseiseen teemaan liittyvät kohdat (Eskola 2010, 189–190). Tutkimuksessa kerättyä aineistoa jäsenneltiin pitkälti teoriaosuuden perusteella rakennetun haastattelurungon ja sen keskeisimpien teemojen pohjalta. Aineistoa teemoiteltiin leikkaa-liimaa-periaatteella keräämällä kunkin teeman tai kysymyksen vastaukset ensin omiin tiedostoihinsa, ja näistä lähdettiin seuraavaksi etsimään keskeisimpiä teemoja ja seikkoja kysymyskohtaisesti kaikkien vastausten laajuudelta. Analysointiin ei käytetty aineiston pienuuden ja laadun vuoksi minkäänlaisia analyysiohjelmia. Puhtaaksikirjoittamisen jälkeen aineisto luettiin vielä useampaan kertaan läpi sen oikeellisuuden varmistamiseksi ja toisaalta siksi, että näin tutkija pystyi mahdollisimman hyvin sisäistämään aineiston keskeisimpiä teemoja jo tässä vaiheessa.

Empiirisissä tutkimuksissa aineistoa tulisi käsitellä ennen sen analysointia. Käsitteilyssä tarkoituksena on karsia aineistosta pois kaikki epäolennainen ja saattaa se sellaiseen muotoon, jossa sitä on mahdollista eritellä ja sen avulla on mahdollista vastata niihin kysymyksiin, joihin vastaamiseksi se on kerättykin. Vasta tämän käsittelyn jälkeen voidaan

aloittaa aineiston analysointi. (Puusa & Juuti 2011, 124.) Analyysivaiheen jälkeen tutkijan tulee jollain tavalla pystyä poimimaan tärkeimmät kohdat aineistostaan. (Eskola 2010, 193.) Analysoinnin jälkeen tulokset on myös tulkittava ja selitettävä. Tulkinta tarkoittaa aineiston analysoinnissa esiin nousseiden merkitysten selkeyttämistä ja pohtimista. Tulosten analysointi ei vielä ole tarpeeksi kertomaan niistä, vaan niistä tulisi vielä laatia synteesejä. Synteesien tarkoitus on koota pääseikat yhteen ja auttaa vastaamaan asetettuihin ongelmiin. Johtopäätökset taas perustuvat luotuihin synteeseihin. (Puusa & Juuti 2011, 123.)

Analysoinnin jälkeen tulokset on myös tulkittava ja selitettävä. Tulkinta tarkoittaa aineiston analysoinnissa esiin nousseiden merkitysten selkeyttämistä ja pohtimista. Tulosten analysointi ei vielä ole tarpeeksi kertomaan niistä, vaan niistä tulisi vielä laatia synteesejä. Synteesien tarkoitus on koota pääseikat yhteen ja auttaa vastaamaan asetettuihin ongelmiin. Johtopäätökset taas perustuvat luotuihin synteeseihin. (Puusa & Juuti 2011, 123.) Tutkijan tulee lopuksi verrata omaa tulkintaansa kirjallisuuteen ja osoittaa se, minkä takia hänen tulkintansa on näitä vaihtoehtoja parempi (Koskinen ym. 2005, 250–251). Tutkimuksen valmistumisessa olennaista on se, että tutkija pystyy aineistonsa esitlemisen jälkeen esittämään perustellun kannan siitä, mitä tutkimuksen perusteella voisi asiasta väittää. Tutkimuksen teoreettiset johtopäätökset muodostetaan siis peilaamalla tutkimuksen päätelmiä sen teoreettiseen viitekehykseen eli ilmiöstä aiemmin tiedettyyn. Teoreettisiin johtopäätöksiin kuuluvat myös keskeisimmät tutkimustulokset, joiden avulla tutkija vastaa asettamiinsa tutkimuskysymyksiin. Keskiössä on tutkijan kyky perustella väitteensä ja johtopäätöksensä loogisesti. Tutkimuksen tehtyään tutkijan tulisi miettiä sitä, vastaako tutkimus sille asetettuihin kysymyksiin. (Puusa & Juuti 2011, 124.)

Kaikkein keskeisintä on, että tutkimus antaa sellaisen kokonaisvaltaisen käsityksen aiheestaan, joka selvittää aiheen olennaiset piirteet ja kuvaa niiden välisiä suhteita ohjailtavat periaatteet. Näin kuva on informatiivinen, viestittävä ja uskottava. (Koskinen ym. 2005, 250) Tutkimuksessa saatuja tuloksia perusteltiin mahdollisimman syvällisesti peilaten niitä aiempaan tutkimukseen tarkoituksena tuoda esiin tutkimuksessa kerätystä aineistosta tehtyjen johtopäätösten yhteneväisyyksiä ja eroa teoriakatsaukseen tuoden samalla esiin tutkijan omaa pohdintaa. Tulokinnan tavoitteena oli vastata selkeästi asetettuihin tutkimusongelmiin niin empiirisen tutkimuksen kuin olemassa olevan teoriantikin pohjalta.

5 EMPIIRINEN TUTKIMUS JA TULOKSET

5.1 Haastateltavien näkemys johdon laskentatoimen työnkuvasta

Haastatteluissa haluttiin ensin selvittää se, miten haastateltavat kuvailevat omia tehtäviään, työnkuvaansa ja rooliinsa yrityksissään niin sanotussa normaalitilanteessa. Haluttiin saada mahdollisimman kokonaisvaltainen käsitys siitä, millainen rooli johdon laskentatoimella yrityksissä on ja mitkä asiat nousevat kaikkein olennaisimmiksi ja keskeisimmiksi seikoiksi kyseisissä työtehtävissä haastateltavien itsensä mielestä. Haastatteluiden toisessa osassa käytiin läpi samoja teemoja kuin ensimmäisessäkin, mutta kriisitilanteen näkökulmasta. Tavoitteena oli selvittää sitä, millaisia asioita nimenomaan kriisitilanteessa johdon laskentatoimen ja controllerin työtehtäviin kuuluu ja nimenomaan verrata tätä niin sanottuun normaaliin arkeen.

5.1.1 Tehtävät ja rooli organisaatiossa

Johdon laskentatoimen tehtävät ja roolin voi tiivistää liiketoiminnan tukemiseen ja seurantaan. Haastateltavat kertoivat, että heidän tärkein tehtävänsä on tuottaa informaatiota päätöksenteon ja yritysjohtoon tueksi ja pysyä itse jatkuvasti kartalla siitä, mitä yhtiössä tapahtuu ja missä se menee taloudellisesta näkökulmasta katsottuna. Erityisesti tulisi keskittyä sellaisen tiedon etsimiseen, analysointiin ja raportointiin, josta on oikeasti hyötyä yritykselle ja jonka perusteella voidaan todella tehdä järkeviä ja perusteltuja päätöksiä.

“No kyllähän se koko idea on just tuottaa sitä informaatiota sen liiketoiminnan tueksi ja -- ihan oikeesti sen tueksi. Siis tehdä semmosta mistä on hyötyä ja mitä käytetään myös.” (H5)

”Mun tärkein tehtävä on olla se johdon tuki kaikissa päätöksissä talouden osalta. -- Sit mun vastuulla on se et meillä noissa isoissa yrityksissä niiden kustannuspaikkalaskennat toimii ja ne kustannuspaikan vastuulliset saa sen parhaan kuvan heidän toiminnan tukemiseksi.” (H4)

Sisäistä laskentaa on siis täysin turha tehdä vain tekemisen vuoksi tai siksi, että muuallakin tehdään. Sen tarjoama lisäarvo on nimenomaan siinä, että tuotetaan relevanttia tietoa

juuri oman yrityksen liiketoiminnan ja kulloinkin vallitsevan tilanteen edellyttämistä asioista. Ajan myötä saattaa helposti käydä niin, että tuotetaan samoja tuttuja raportteja, jotka ovat hyvin voineet olla hyödyllisiä joskus, mutta joiden tarjoamalle informaatiolle ei nykytilanteessa ole mitään käyttöä. Sisäisessä laskennassa tulisi aina keskittyä tuottamaan juuri sillä hetkellä olennaista dataa, jotta yrityksen päätökset pohjautuvat niin relevanttiin ja ajantasaiseen tietoon kuin mahdollista. Tähän liittyy olennaisena asiana myös johdon laskentatoimen kyky nostaa datasta esiin juuri ne yrityksen toiminnan kannalta kaikkein tärkeimmät asiat.

”Hyvin usein (johdon laskentatoimessa) mennään siihen et on jotain vakioraportteja mitä vaan tehdään. -- Ne on vaan raportointii raportoinnin vuoksi ja se ei kerro oikeestaan yhtään mitään. Ja valitettavan usein niillä ei tehdä mitään. Ne toimitetaan johtoryhmäkokoukseen tai kuukausittain tehdään tietyt raportit eikä kukaan lue niitä. Ja tietysti siinä niinkun sen business controllerin tai sitten talouspäällikön, talousjohtajan olis tärke rooli ainakin niistä koittaa kalastaa sen varsinaisen infon sieltä. Et se et mitä se tarkoittaa.” (H5)

Esiin nousi myös se, että sisäisen laskennan tulee kyetä joko suoraan itse vastaamaan hyvin monenlaisiin kysymyksiin yhtiön toiminnan eri osa-alueisiin liittyen tai vaihtoehtoisesti hankkimaan niihin vastaukset jostakin muualta. Kun johdon laskentatoimen tärkeimpänä tehtävänä on tukea ja seurata liiketoiminnan kehittymistä, osoitetaan liiketoimintaan liittyvät kysymykset hyvin helposti ensimmäisenä sinne. Normaalitylanteessa asiat liittyvät enimmäkseen rutiininomaisten prosessien etenemiseen.

“Aika paljon normaalitalanteessa mun roolini on sitä et mä seurailen et asiat etenee, tavallaan semmoset toistuvat normaalit prosessit. Et vaikka seurataan tehtaan kustannuksia ja paljon annetaan vastauksia kysymyksiin liiketoimintapäätöksiin, et miten meidän kannattaa tää ja tää esimerkiks hinnottelustrategian kannalta. -- Normitalanteessa se on paljon toistuvia juttuja ja normaaleja prosesseja.” (H1)

“Sit on enemmän liiketoiminnan tukeminen eli näitten myynnin vetäjien tai digitaalisen ja crm-yksikön tukeminen. Heillä saattaa olla kysymyksiä, et pitäiskö meidän investoida tähän tai meidän myynnillinen aktiviteetti; Myydäaks me oikeeseen segmenttiin? Miten hinnottelu, hinnotellaaks me tuotteet oikein? Ollaaks me tehty jotain

riskienhallintaa väärin? Se on sitte toisaalta sitä liiketoiminnan tukemista, päätöksentekoon, ehkä siihen strategiseen työhön ja se on se toinen osa.” (H6)

Tehtäviin kuuluu siis normaalitilanteessa myös paljon toistuvaa prosessinseurantaa ja muuta rutiininomaista tekemistä. On luonnollisesti tärkeää seurata jatkuvasti yhtiön ja sen eri osien tuottoja ja katteita, reagoida mahdollisiin poikkeamiin ja muutenkin tietää, mitä yhtiössä tapahtuu. Etenkin vähänkään isommassa yhtiössä on parhaimmillaan aivan elintärkeää tietää eri tasoilla se, miltä liiketoiminta näyttää ja miten mitkäkin osat toimivat ja tuottavat.

“Se miten mä nään just business controllerin roolin on nimenomaan sen bisneksen tukeminen ja sille sen datan tuottaminen ja analysoiminen. Ja totta kai siel pitäis olla ne kuukausittaiset tai viikottaiset raportit, joilla seurataan esimerkiksi tuotelinjojen tai tuotteiden katteita ja jotain mitä nyt yleensä halutaan. Mut semmosta säännöllistä raporttia ja heti reagoidaan poikkeamiin. -- Sehän on sitä peruskauraa controllerille.” (H5)

”Se on äärettömän tärkeätä meille, että me saadaan siitä yhtiöstä ulos se et kuin paljon on minkäkin yksikön tulos. Meil on kymmenkunta niitä kustannuspaikkoja siellä sisällä. -- Meidän pitää tietää et kuin paljon just tietty piste tuotti tulosta ja sit sieltä pitää viel erotella et kuin paljon mikäkin liiketoiminta-alue tuotti tulosta.” (H4)

Lisäksi työnkuvaan kuuluu myös tehtävät, joita tulee hoidettavaksi satunnaisesti ja tietyn, tarkemman tarpeen takia enemmän ad hoc -pohjalta. Toimenkuva on osittain myös hyvin vaihteleva, ja eroja viikkojen ja kuukausien välillä voi olla paljonkin. Johdon laskentatoimessa on hyvin tyypillistä se, että hyvinkin keskenään erilaisia työtehtäviä saattaa tulla nopeallakin aikataululla eteen, ja ne kaikki tulisi pystyä hoitamaan organisaation tarpeiden mukaisesti.

“Tietenkin työnkuvaan kuuluu tosi paljon myös semmosta ad-hoc -tyyppistä tekemistä. Se on iso osa duunia.” (H1)

“Tehtäviä, ne taas kyllä elää kuukaudesta ja päivästä toiseen. Et aina jotain pysyy, jotain tulee uutta, jotain menee pois ja niin edespäin. Et tullu kyllä pyöritettyä varmaan joka ikistä talousprosessia täällä. -- Sitte kaikenmaailman raportteja, ad hoc-cina ja vähemmän ad hoccina. Ne elää jatkuvasti.” (H2)

Toinen osa-alue, joka nousi esiin lähes kaikissa vastauksissa ja on selkeästi tärkeä osa johdon laskentatoimen tehtäväkuvaa, on liiketoiminnan suunnittelu, ennakointi ja skenaarioiden rakentaminen. Suunnitteluun sisältyy muun muassa budjetointia ja esimerkiksi tuotantovolyymeihin ja tuotannon kannattavuuteen liittyviä tehtäviä. Kuitenkin ennen kaikkea vastauksista korostui tarve ennakoinnille ja skenaarioiden rakentamiselle. Sen lisäksi siis, että pitää tietää jatkuvasti se, missä yhtiö menee kyseisessä hetkessä, on pysyttävä parhaansa mukaan myös ennakoimaan ja ennustamaan sitä, mihin se tulevaisuudessa on menossa.

”Tiettyinä aikana vuodesta ehkä enemmän on paljon semmosta pidemmän aikavälin suunnitteluakin, esimerkiks tehtaan tuotantokapasiteettiin liittyen. -- Sit yks asia mikä on mun tiimissä, mitä minä teen itse, on meidän liiketoiminta-alueen toiminnan jatkuva ennustaminen. Joka kuukausi päivitetään ennustetta eteenpäin sen perusteella, mitä ennakoisi tapahtuvan. -- Jos mun pitäis lyhyesti sanoa et mihin mun työ perustuu niin siihen, että mä katon eteenpäin koko ajan.” (H1)

”Työnkuva on laajasti kerrottuna taloudellinen seuranta ja raportointi tuonne emoyhtiölle, konserniin ja sitte luonnollisesti ennustaminen ja budjetointi, -- Vuositasolla tai jatkuvana työnä se on se taloudellinen seuranta ja ennustaminen. Ne on ne päätehtävät.” (H3)

”Meidän pitää myös nähdä tulevaisuuteen, et miltä se tulos näyttää 3:n, 6:n, tai 12n kuukauden päästä. Eli meidän pitää ymmärtää kokonaisvaltasesti koko ajan, missä tää laiva ui tuloksellisesti ja mistä se tulos muodostuu.” (H6)

”Paljon ennusteita ja eri skenaarioitten muodostamista talouden osalta vahvasti” (H4)

Kriisiaikoihin siirryttäessä haastateltavien vastauksissa suvereenisti tärkeimmäksi asiaksi ja yleisimmäksi vastaukseksi nousi kassaan, saataviin, kassavirtoihin ja kulurakenteeseen liittyvät seikat. Jokainen kuudesta vastaajasta nosti asian vähintään jollakin tavalla esiin, ja suurin osa selkeästi korosti nimenomaan sitä. Kriisiaikana ehdottomasti keskeisin asia yritystoiminnassa on se, että varmistetaan kassan riittävyys ja sitä kautta toiminnan jatkuvuus. Esimerkiksi keväällä 2020, kun koronatilanne laittoi tai uhkasi laittaa yrityksiä kokonaan kiinni, nousi johdon laskentatoimessa saman tien suurimmaksi kysymykseksi se, miten yhtiön kassa kestää kriisiajan yli. Vakavaraisuuden seuranta on siis ensimmäinen prioriteetti kriisiaikana.

”Sit myös iso juttu mitä tuli katottua enemmän oli kassa, eli rahoituksen riittävyttä. Sit oli myös iso epävarmuus siitä et jos rahavirrat ehtyy yhtäkkiä, niin kuinka pitkään meillä kassa esimerkiks riittää. -- Normityössä sitä kassakomponenttia mä en kauheesti edes mieti. Kyl mä aina katon raportista et paljon meillä on rahaa kassassa, mut viime keväänä sitä rupes ekaa kertaa miettimään, et jos vaikka meidät pistetään kuukaudeks kiinni, et ei saa tehdä liiketoimintaa, et miten se vaikuttaa esimerkiks meidän kassaan.” (H1)

”Jos niinku cash is king on normaalitilanteessakin, niin kriisiaikana vielä tärkeämpää.” (H3)

Kassanhallintaan ja vakavaraisuuden seurantaan liittyy hyvin läheisesti myös myyntisaamisten seuranta ja aktiivisempi hallinta. Sisään tulevat rahavirrat ovat liiketoiminnalle etenkin kriisitilanteessa kaikki kaikessa, ja saataviensa valvominen ja varmistaminen on yhtiön selviämisen kannalta ensiarvoisen tärkeitä asioita. Juoksevat kulut, kuten mm. palkat, vuokrat ja muut kiinteistökulut ovat kuitenkin olemassa koko ajan, ja niistä pitää pystyä selviämään myös kriisiaikana.

Kyl silloin täytyy saman tien iskeä sen kassanhallinnan ja rahavirtojen kanssa semmoseen hälytysmoodiin, ja sama sitte viimeistään siinä tilanteessa lähtee erittäin tarkkaan valvomaan saataviaan. -- Se (kassanhallinta) on kuitenkin rahavirtaan liit-

tyvä ja se on kuitenkin se mikä yleensä eniten sit satuttaa, koska sul on palkat maksettavana, sul on vuokrat tai kiinteistökustannukset, sun pitää mahdollisille alihankkijoille maksaa jne.” (H5)

”No iso vaikutus on sillä, että maksuvalmiutta ja vakavaraisuutta seurataan huomattavasti tarkemmin ja myyntisaamisten hallinta. Huomattavasti tiukemmalla tasolla nyt mitä ns. normaaliaikoina.” (H3)

”Ainoo semmonen konkreettinen muutos mitä tää korona on arkeen tuonu on, et me ollaan noita myyntisaamisiamme valvottu vähän tarkemmin kun mitä ennen. Et niitä nyt käydään ihan viikottain tiimin sisällä läpi ja siitä lähtee sitte kyselyä eteenpäin, jos jotain näyttää olevan viivästyistä. Et ollaan vähä aktiivisempia siinä, et ei jäädä vaan siihen rutiininomaseen maksumuistutusten lähettelyyn vaan yritetään ihan oikeesti selvittää, saada niitä nopeammin.” (H2)

Samaan teemaan kuuluu myös kulupuolen entistä tarkempi seuranta ja kulurakenteen perkaaminen. Kriisistä selviämässä ja maksuvalmiuden seurannassa toinen puoli on se, mihin rahaa menee. Etenkin kriisitilanteessa tulee siis käydä huolellisesti läpi, mitä yrityksen kulupuolella tapahtuu mm. tarpeellisten investointien ja mahdollisten säästökohteiden osalta. Kassanhallinta, saatavien valvonta ja kulurakenteen tarkka seuranta olisi totta kai hyvä olla kunnossa myös normaalioloissa, mutta niillä on parempina aikoina helposti taipumusta ajautua hieman suurimman fokuksen ulkopuolelle.

”Eli meidän piti ymmärtää se et mitä tää tarkoittaa meidän kulurakenteelle. Tullaanko me kasvattamaan kuluja, päästääkö me meidän budjettiin, jos mietitään sitä viime vuotta kun tilanne iski päälle? Eli meidän piti ymmärtää et pitääkö meidän tehdä säästösuunnitelmia, pitääkö investoida, mitä tää tarkoittaa meidän liikekuluille?” (H6)

”Nää on tietysti semmosia et ne pitäis olla aina, mut sit ku menee hyvin ne tulee vähän lepsuksi. Se on ihan sama niinkun rahankäyttö, et silloin (kun menee hyvin) sitä pistetään surutta ja sit ku tulee se ongelma ni ruvetaan vetämään hanoja kiinni. -- Ei saa tuhlata ja pistää menemää ja just se et aina pitäis olla se simmonen järkevä, no kulukuuri, mut homma pitää ottaa fiksusti ja ei saa turhaan tuhlata. -- Et sinällään

sun pitäis jonkinäkösessä kriisimoodissa olla aina et sä tekisit niitä asioita fiksusti.”
(H5)

Vakavaraisuuteen ja kulujen tarkempaan seurantaan liittyen mainittiin myös mm. konkurssien normaalia tarkempi seuranta. Johdon laskentatoimen tehtäviin kuuluu kriisiaikana muutenkin vielä normaaliakin enemmän seurata tiiviimmin ulkoisia tietolähteitä ja ympäröivän maailman tapahtumia. Se on luonnollisesti tärkeää missä tahansa tilanteessa, mutta etenkin poikkeusaikoina markkinatapahtumien seuranta ja niiden vaikutusten ymmärtäminen nousee arvokkaaksi osaksi työnkuva.

”Tietenki sitten viime vuonna ku korona tuli, ni yleisellä tasolla alettiin konkurssseja seuraamaan aika paljon tarkemmin ja yleistä talouden tilaa. Se oli ehkä suurin vaikutus. Toki sitte sillan kun kriisi iski tuli ne muutokset ja sen jälkeen on ollu uutta normaalia. Että aika nopeaan tehtiin toimenpiteet ja sitte jatkettiin.” (H3)

”Sen lisäksi me tehtiin jotain ekstraseurantoja esim. myynnistä vähän tarkemmalla tasolla. Aletaanko me näkemään et yritykset menee konkurssiin, nähdäänkö me sitä efektiä kuinka nopeesti? Totta kai me ollaan seurattu makrona, miten lomautuksien määrä? -- Seurattiin ehkä vähän aktiivisemmin ETLA:n ja muiden tällöisiä tilastoja pohjoismaisesti, ennusteita inflaatiosta, palkkakehitystä, GDP:stä ja tän tyyppisiä ulkoisia mittareita.” (H6)

”Paljon tulee myös siihen liittyen omaan työnkuvaan sitä et jonkin verran tulee seurattua ns. ulkosia tietolähteitä, markkinauutisia ja kaiken tasoisia koronatilannekuva-uutisia. Paljon enemmän tuli omaan duuniin sitä, että aamusin käytti aikaa siihen et vähän seuras että mitä esimerkiksi tilastot sanoo tai työttömyysluvut tai ylipäätään koronatilanne.” (H1)

Myös oman organisaation sisäisiä tietolähteitä on kriisitilanteessa tärkeää hyödyntää mahdollisimman aktiivisesti, jotta käsitys vallitsevasta tilanteesta olisi koko ajan riittävän ajantasainen. Tämä on keskeistä esimerkiksi siksi, että pystytään hahmottamaan paremmin erilaisten kustannusrakenteiden vaikutuksia tuotantokapasiteetteihin ja muihin tilanteen mukaan tehtäviin ratkaisuihin. Taito etsiä tärkeää tietoa eri puolilta organisaatiota ja

tehdä siitä yhteenvetoja ja johtopäätöksiä nousee myös hyvin arvokkaaksi epävarmuudentäyteisinä kriisiaikoina.

”Siinä on se tuotannon näkökulma mitä ite ei osaa sit sanoa, et paljonko jollain koneella tarvitaan kavereita vuorossa. Et semmosta erilaisten infromaatioitten yhteen vetämisestä on paljon omassa duunissa muutenkin, mut se ehkä korostu et sit keräili paljon dataa eri lähteistä, et mitä tuotannossa sanotaan et mitä me pystyttäis tekemään tietyillä kustannusrakenteilla. -- Kerättiin markkinadataa yleisistä julkisista lähteistä, mut sit myös meidän kenttämyynti raportoi et mitä ne näkee tapahtuvan ja mitä ne juttelee ja omilta kontakteiltaan kuulee tapahtuvan. Ehkä korostu semmonen informoinnin yhteenvedo ja konsolidointi siinä mielessä.” (H1)

Jo tässä vaiheessa voidaan sanoa, että ylipäätään johdon laskentatoimen ja controllerien tehtävät ylipäätään lisääntyvät kriisiaikana, ja heidän osaamisensa pääsee normaalia enemmän esille. Haastavina aikoina oman liiketoiminnan tilan tietämys ja ymmärrys on kaiken keskiössä, ja sisäisen laskennan tuottaman informaation laadun tärkeys korostuu entisestään. Yhtiön tilanteen seuranta ja esimerkiksi kassanhallinta on merkittävästi hankalampaa, jos yhtiön sisäiset prosessit eivät tuota sataprosenttisen laadukasta tietoa.

”Kyl controller-tyyppiset työt lisäänty vaan sen koronan aikana ja sitten semmonen kustannus- ja kulukuuri, että kaikkiin mahdollisiin asioihin haettiin maksuaikaa tai siirrettiin. -- Että kyl siinä kriisijassa korostuu just se sisäisen laskennan tarve ja sen ajanmukaisuus. Jollei perusteet oo oikein tai kunnossa, ni sun on vaikee hallita kassaa. Ja mikä muu on tärkeempää sillon kriisiaikana kun kassanhallinta. -- Kun se seisautuu täysin se toiminta, niin sun pitää taata se että kassassa on rahaa ja sen sä pystyt takaamaan vaan sillä, et sulla on todella tiedossa, et mitä siellä tulo- ja kulu- puolella tapahtuu.” (H3)

Kriisitilanne siis myös testaa yhtiöiden sisäisiä prosesseja. Johdon laskentatoimen laadukkaan toiminnan kannalta on normaalistikin tärkeää, että sisäiset laskentajärjestelmät tuottavat laadukasta ja paikkansapitävää dataa. Tämän tärkeys nousee kuitenkin kriisiaikana vielä aivan uudelle tasolle, kun kyseinen data on ratkaisevassa roolissa yhtiön päätöksenteossa ja pyrkimyksessä selvitä kriisistä kuivin jaloin. Myös esimerkiksi koronakriisin aikana erilaisten hyvin monimutkaisten tukien hakeminen on ollut erittäin

haastavaa ilman toimivaa ja laadukasta informaatiota tuottavaa sisäistä laskentajärjestelmää. Voidaankin sanoa, että sisäiset prosessit joutuvat kunnon testiin vasta hankalampina aikoina. Kun menee hyvin, niihin ei välttämättä tule niin kiinnitettyä huomiota, mutta huonompina ajanjaksoina laadukkaat järjestelmät palkitsevat toden teolla. Heikko toiminta taas voi olla jopa ratkaiseva tekijä yhtiön olemassaolon kannalta.

*”Kaikki avustukset mitä valtiovalta anto näille tahoille kenet he määräs suljetta-
vaksi, niin niissä oli aikamoinen työ kans hankkia ne esille. Ja siinä itseasiassa oli
sisäsestä laskennasta paljon apua koska paljon oli niitä tukia, jotka kohdistu vaan
tiettyyn liiketoiminta-alueeseen, ja jollei sulla olis mitään sisästä laskentaa ollu, ni
ethän sä ois saanu niitä mitenkään irti niitä yhden alueen myyntejä ja kuluja sieltä.
Mut sit kun on hyvä kustannuslaskentajärjestelmä, ni sieltä saa hyvin sitten ne ra-
portit mitä valtionkonttori ja muut vaatii näihin avustuksiin.” (H4)*

*”Jos se frame work on olemassa ni se tukee myös näissä kriisiajoissa sit löytämään
ratkaisuja ja reagoimaan nopeesti. Eli siinä oikeestaan mitataan sen organisaation
toimivuus ja tehokkuus ja olemassa olevien rakenteiden hyvyys näissä kriisitilan-
teissa, eli jos kaikki on retuperällä ni sit voi ollakin vähän vaikeempaa. -- Sanotaan,
et jos se olemassa oleva seuranta on hyvä, ni senhän pitäis tukea tavallaan kriisin
aikanakin. (H6)*

5.1.2 Laskentatavat ja tekniikat

Käytössä olevista laskentatavoista ja -tekniikoista nousi vastaajien keskuudesta normaali-
tilanteeseen liittyen ylivoimaisesti yleisimpänä asiana esiin kustannus- tai kustannus-
paikkalaskenta ja kustannusten seuranta yleisemminkin. Työtehtäviin kuului käytännössä
kaikilla vastaajilla kustannusrakenteen ja kulujen seurantaa esimerkiksi tehtaalla tai yk-
siköissä, tuotetasolla, kustannuspaikkakohtaisesti yhtiön eri osissa ja liiketoiminnoissa.
Tuotantoon keskittyvässä yhtiössä toimiva vastaaja kertoi standardikustannuslaskennan
olevan hänen työssään isossa osassa.

”No jos puhutaan meidän firman kontekstista ja siitä mitä me tehdään, niin standardikustannuslaskentaa tehtaalle. Me haluttaisiin tehdä enemmän semmosta toimintopohjasta tulevaisuudessa. -- Se on aika iso mitä me päivittäin tehdään, että meidän kustannusrakenne pysyy ajan tasalla ja myös niissä standardeissa ja seurataan sitä.”

(H1)

”Sinänsä meillä seuranta on tuotetasolla ja sitte on business-, tai vähän niinkun yksikkötasolla siihen liittyen kustannusseurantaa, kustannuslaskentaa sillä lailla, että vain nuo suorat kustannukset on keskiössä. Semmosta toimintolaskentaa, missä vyörytetäis jotaki hallinnan tai markkinoinin kustannuksia tuotteille on aika vähän.”

(H3)

”Meil on periaatteessa niin, että meidän kustannuspaikkalaskennassa mennään tosiaan näille kustannuspaikkatasoille ja sit siellä sisällä mitä me seurataan on käytökatteeseen asti.” (H4)

”Meillä on ihan kustannuspaikkalaskentatapa. Meil ei oo toiminto- sinänsä, me kyllä sit jaetaan kustannuspaikoilta kaikki kulut toiminnoille eli myynnille, vahingoille ja sit on tämmönen admin, mut meil ei varsinaisesti oo toimintolaskentaa, -- Eli meidän rakenne perustuu kustannuspaikkalaskentaan ja se on se niinkun tekniikka, se perusedellytys sille miten me seuraamme lukuja.” (H6)

Toimintolaskenta tuli vastauksissa ilmi todennäköisesti vain siksi, että laskentatavoilla ja -tekniikoilla tavoiteltavat asiat olivat monille vastaajille alkuun hieman hankalia ymmärtää, ja toimintolaskenta toimi yhtenä tutkielmantekijän esimerkkinä kysymystä tarkennettaessa. Sitä ei siis käytetä yhdenkään vastaajan organisaatiossa, yksi kuitenkin kertoi yhtiön halusta kehittää toimintaansa siihen suuntaan.

Kustannusten seuranta on tärkeää myös yhtiön toiminnan yleisen tehokkuuden kannalta. Yksi vastaaja toi esiin sen, että liikekulujen seuranta on äärimmäisen tärkeää ja sen osa-alueen on oltava kunnossa koko ajan. Ulkoisille tekijöille ei välttämättä voi tehdä yhtään mitään, mutta yhtiön ns. omiin ratkaisuihin kuuluvat liikekulut on oltava hallinnassa tilanteessa kuin tilanteessa:

”Totta kai liikekuluja seurataan. -- Eli se on yks tärkeä osa-alue, liikekuluja pitäis aina pystyy hallitsemaan, koska ne on meidän sisäisiä kuluja. Niihin ei vaikuta niin paljon ulkoset elementit. Eli ne on meidän päätöksiä, kuinka paljon on henkilöitä töissä ja kuinka paljon investoidaan IT:hen ja kuinka paljon prosesseja kehitetään.” (H6)

Osittain kustannuslaskentaan liittyen, johdon laskentatoimen tehtäviin kuuluu myös erilaisten yhtiön liiketoiminnan kannalta keskeisimpien tunnuslukujen seuranta. Yhtiöissä seurataan erilaisia yhtiökohtaisia tunnuslukuja ja Key Performance Indicatoreita, KPI:tä. Nämä vaihtelevat yhtiöstä ja toimialasta riippuen paljonkin, mutta vastauksista huomaa sen, että toiminnan kannalta keskeisimpien tekijöiden seuranta on tehtävässä erittäin tärkeää. Nämä voivat liittyä pitkälti nimenomaan kustannuksiin ja kustannusrakenteeseen, minkä lisäksi yhtiöissä seurataan esimerkiksi myyntiin, asiakasrakenteeseen sekä yhteistyökumppaneihin liittyviä tunnuslukuja.

”Sit meil on paljon tämmösiä omia tunnuslukuja mitä me seurataan, et joka kustannuspaikalta me seurataan käyttöastetta tietenkin. Sit me seurataan tietenkin kustannuspaikoittain, et kuin paljon on ollu työtunteja verrattuna siihen mitä on arvioitu, mikä on liikevaihto per työtunnit, henkilöstökulu per työtunnit, ja käyttökate per työtunnit. Ja sitte kokonaishenkilölukumäärää ja liikevaihto per henkilö, henkilöstökulut per henkilö ja käyttökate per henkilö. Et nää on ne, koska me ollaan niin henkilöstöpainotteinen ala, et meidän suurin kuluerä on selkeesti se työvoimakustannus.” (H4)

“Asiakaspysyvyys, myynti, se voidaan hajottaa uusmyyntiin, täysin uudet asiakkaat, lisämyynti. Sitte toisaalta hävityt asiakkuudet, osittain hävityt asiakkuudet. -- Totta kai keskihintoja per asiakas, segmenttejä mistä se raha tulee, ne on hyvin semmosia myynnillisiä juttuja. Meillä on joitaki partnereita, partner-sopimuksia, kuinka hyvin nää partnerit pystyy myymään meidän tuotteita etc. etc.” (H6)

Viimeisenä selkeänä ns. laskentatapana vastauksista erottui erilaiset investointilaskelmat. Vastaajat kertoivat, että heidän tehtävänä on myös tuoda talousnäkökulmaa mukaan

investointipäätöksentekoon. Olennaista olisi aina kyetä perustelemaan eri investointivaihtoehtoja niiden kannattavuuden kautta. Sisäinen laskentatoimi siis toimii johdon apukätenä näihin liittyen, mutta myös tukee kustannuspaikkavastaavia tai muuta alempaa henkilöstöä investointipäätösten tekemisessä.

”Investointilaskelmat on iso juttu kanssa, mitä tulee tehtyä. Jos me investoidaan tähän tuotantokapasiteettiin, niin miltä se taloudellinen kuva sit siihen liittyy, että paljon meidän pitää pystyä kasvattamaan meidän volyymejä, jotta se ois kannattava investointi.” (H1)

“Kustannuspaikkavastaavat vuositasolla arvioi ja antaa ehdotuksen investoinneille., -- Koska se on käytännössä sit se mihin he pystyy vaikuttamaan, investoinnitki monta kertaa on semmonen et ne voi olla johdon tai toimitusjohtajan päätös että ne tehdään tai ei tehdä. Yleensä ne tehdään yhtistyössä tietenkin ton kustannuspaikkavastaavan kanssa, mut me ollaan tehty semmonen periaate et he antaa siitä arvion ja johto päättää mitä investointeja tehdään.” (H4)

Kriisitilanteessa laskentatavoista ja tekniikoista nousivat esiin ennen kaikkea ennusteiden rakentaminen ja skenaariotyö. Ne mainittiin suurena osana johdon laskentatoimen työnkuvaa jo normaalitilanteessa, mutta kriisitilanteen mukanaan tuoma epävarmuus nostaa tämän osa-alueen tärkeyden kuitenkin vielä kokonaan uudelle tasolle. Joissain yhtiöissä todellinen skenaariotyö on tullut vallitsevan kriisitilanteen myötä jopa lähes täysin uutena asiana osaksi tehtävänkuvaa. Normaaliolosuhteissa keskitytään suurimmaksi osaksi kohdalaisen rutiininomaiseen, tietyn verran eteenpäin katsovan rullaavan ennusteen päivittämiseen. Täysin odottamaton ja ennennäkemätön kriisitilanne muuttaa tilanteen kuitenkin täysin, sillä normaalisti pystyy luottamaan edes joihinkin vakio-oletuksiin, jotka johtavat tiettyihin asioihin, ja tätä kautta voidaan ennakoida yhtiön suuntaa. Kuitenkin esimerkiksi keväällä 2020 tilanne oli se, että kukaan ei ollut ollut vastaavassa tilanteessa aiemmin. Kenelläkään ei ollut juuri mitään mahdollisuuksia ennakoida, miten tilanne etenee kuukausien, saati vuosien kuluessa.

”Selkeesti tiettyjä asioita mitä tuli työnkuvaan jos miettii viime kevättäkin, niin tosi paljon tulee semmosta skenaariotyötä. Kun epävarmuus on iso, esimerkiks viime keväänä näkyvyys oli oikeesti olematon. Yleensä pystyy aika hyvin 90 päivää eteenpäin

jonkin verran ennakoimaan asioita, mut nyt oli kyl semmonen et se saatto olla ihan mitä vaan. -- Varmaan laskin jotain sataa eri skenaariota viime keväällä et mitä tässä voi tapahtua. -- Normikuukautena enemmän rakentaa sitä toistuvaa, rullaavaa ennustetta. Katot et mitä meidän performanssi on ollut parin viime kuukauden aikana ja mikä meidän näkymä eteenpäin on. -- Ehkä just se kassavirtaennustaminen oli semmonen uus mitä tuli tehtyä enemmän, niinkun tulostallinnus.” (H1)

Skenaariotyössä ja ennusteiden rakentamisessa siirryttiin myös merkittävästi tiiviimpään suunnittelusykliin. Jos normaalisti yhtiöissä rakennetaan ennusteita esimerkiksi kolmen vuoden, vuoden tai kvartaalien aikajännteillä, nyt monessa paikassa siirryttiin kuukausi-, viikko tai jopa päivätason ennustamiseen. Tilanteen mukanaan tuoma epävarmuus on niin suurta, että ennusteita on pakko päivittää tuoreimpien tietojen valossa käytännössä koko ajan. Suureen rooliin nousee myös sellaisten asioiden löytäminen, joita on mahdollista lykätä ja työntää edes hieman eteenpäin. Kriisitilanteessa saattaa olla pakko keskittyä ai-noastaan niihin aivan perimmäisen tärkeisiin velvollisuuksiin, joiden avulla yhtiö kykenee pysymään hengissä ja selviämään eteenpäin. Kaikkea mahdollista muuta voi olla välttämätöntä arvioida, voidaanko niiden hoitamista siirtää myöhempään ajankohtaan.

”No esimerkiksi sisäsen laskennan kannalta, niin mehän tehdään yleensä budjetti vuosittain. Jos on joku katastrofi, ni se voidaan tarkastaa kerran vuodessa, tehdä ennuste. Niin nythän me tehtiin ennuste joka kuukausi. Eli me jouduttiin paljon useemmin kattomaan sitä et -- tuli uus hallituksen ohjeistus tai määräys, ni taas jouduttiin siihen tavallaan sopeuttamaan ja katsoo et mikä se oli.” (H4)

”Kyllähän silloin kun tämmönen tilanne tulee, niin viimeistään se kassanhallinta pitää saman tien ottaa siihen luuppiin. Jos kassaennusteita ja raporteja on tehty kuukausitasolla ni se ois hyvin, hyvin tärkeetä siirtyä saman tien vaikka viikkotason ennustamiseen. Ja välittömästi ruveta miettimään asioita, mitä voidaan mahdollisesti lykätä. Investoinnit jäihin. Mut niissäkin täytyy olla tarkkana, ettei tee mitään typerää, et pätkäsee jonkun homman keskeltä poikki johon on jo uhrattu (resursseja) jotka ehkä menetetään.” (H5)

Ennusteisiin liittyvät myös erilaiset herkkyysanalyysit. Pyritään siis ennakoimaan eri tekijöitä ja niissä mahdollisesti tapahtuvia muutoksia, ja edelleen näiden muutosten aiheuttamat vaikutukset muihin liiketoiminnan kannalta tärkeimpiin asioihin. Esimerkkinä toimii vaikkapa liikevaihdon muutosten vaikutukset siihen, kuinka suurena tietty kuluerä, kuten henkilöstökulut, on mahdollista pitää.”

”No ehkä viel vahvemmin semmonen herkkyysanalysointi. Et jos liikevaihto menee tähän, ni mitä se tarkoittaa? Kuin paljon me joudutaan lomauttamaan? Tai jos se jääkin tähän ni se onkin tämä.” (H4)

Ennusteiden lisäksi myös liiketoiminnan seurantasyklit tiivistyvät kriisin myötä radikaalisti. Samalla tavalla kuin edellä, jos aiemmin asioiden etenemistä on seurattu vuosi- tai kvartaalitasolla, kriisi pakottaa hyvin helposti siirtymään tiheämpään tahtiin, jopa päivätason seurantaan. Suuren epävarmuuden aikana on pakko varmistaa se, että päätöksenteossa on käytössä aivan viimeisin mahdollinen informaatio, jotta tehtävät ratkaisut olisivat oikein perusteltuja. Toisaalta kun tilanne pysyy päällä pidempään, sen lainalaisuudet alkavat oppia ja vaikka iskenyt kriisi jatkuisi pidempään, voi jossakin vaiheessa pystyä jälleen rauhoittamaan sykliä.

”Aika samantyylisesti mut paljon tiiviimmin se seuranta on kun normissa. Jos on kuukausikohtasta (normaalisti), niin sit pitää olla paljon tiiviimpää se seuranta.” (H4)

”Skenaarioita enemmän ja sit syvyyttä niihin olemassa oleviin. Aika vähän mitään tosi uutta. Kyl me ollaan konkursseja aina seurattu, mut sit nyt se on fokus ja sitä seurataan vaikka viikottain. Me siirryttiin esim. viikkoseurantaan. Aika monet jutut on siinä kuukausiseurannassa tai kvartaaliseurannassa normaalisti, mut sit kun tulee tällöinen kriisi, niin me halutaan seurata sitä jopa päivätasolla tai viikkotasolla. -- Ja nyt me ollaan taas vähän et okei, me ymmärretään se, ei me enää seurata niitä viikko- tai päivätasolla. Me tiedetään jo, miten se menee, ja nyt me voidaan taas luottaa enemmän siihen kuukausi- ja kvartaaliskenaarioon.” (H6)

Seurattavat tekijät saattavat olla jopa täysin samoja kuin normaalitilanteessakin, mutta seurantaa päivitetään jatkuvasti. Liiketoiminnassa on tietyt asiat, jotka ovat tärkeitä tilanteesta riippumatta, ja joita tulee seurata jatkuvasti joka tapauksessa. Kriisitilanteessa vielä näistäkin jotkut seikat korostuvat ja nousevat entistä enemmän esiin, mutta varsinaiset seurantamekanismit ja -tavat saattavat säilyä täysin samoina kuin normaalistikin. Sisäisessä laskennassa korostuukin kyky löytää tilanteen sanelemana juuri ne kaikkein keskeisimmät tekijät, joista yhtiön liiketoiminnan jatkuvuus on kiinni, ja nostaa ne tarkimpaan tarkkailuun.

”Kyl meillä on toi sama pohja toi mitä me katottiin, samoja tunnuslukuja kun normaalistikin. Ja sitä ehkä mietittiin enemmän osana palkkakuluja et mihin mejän kannattaa ne lomat ajottaa. Et kun se on periaatteessa semmosta tuottamatonta kuitenkin, mut se lähtee kassasta sit kuitenkin pois.” (H4)

*”No meil on ne samat laskentatavat, sillon vaan korostu noi myynnin ja asiakaspysyvyyden seuranta. Eli se on se markkinaymmärrys: mitä markkinoilla ja meidän asiakkaille tapahtuu? Koska jos asiakkaat häviää, niin se vaikuttaa meihin. Eli ehkä markkinaymmärrys on lisääntyny ja tietyt KPI:t on korostunu, siis myyntiin liittyvät KPI:t. -- Kaikki ne tekniikat on siellä, mut sun pitää sitten vaan valita ne kriittisimmät. Ja yleensä ne liittyy siihen asiakkaaseen ja siihen joka tuo meille rahavirtaa, että me pystytään varmistamaan se rahavirta, ja sit toinen on se meidän liikekulu-
puoli, eli tehäänkö me kannattavasti.” (H6)*

Liiketoiminnan seurannassa tulee kriisiaikana ottaa huomioon ja pyrkiä selittämään myös se, mitkä asiat tai osat tuloksesta ja yhtiön tilanteesta selittyvät vallitsevan tilanteen kautta, ja mitkä taas juontuvat muualta. Jotta asioihin osataan reagoida oikein ja niiden edellyttämin keinoin, on eroteltavat asioita toisistaan, löydettävä juuri kriisitilanteen aiheuttamat tapahtumat ja etsittävä oikeat toimet näiden pohjalta. Näin saavutetaan perspektiiviä myös kriisitilanteen vaikutusten suuruuden arviointiin, kun kyetään mahdollisimman hyvin erittelemään juuri nämä nimenomaiset vaikutukset yhtiön tuloksesta ja tunnusluvuista.

”Sitä me yritetään paljon tehdä, et kun meidän tulos menee näin tai näin tai näin, jos se meni vaikka alaspäin, niin kuinka paljon oli koronasta johtuvaa, ja kuinka paljon oli meidän muista investoinneista ja muuta toimintaa. Joudutaan nyt ehkä koko ajan selittämään kahta asiaa. Eli sitä koronaefektiä ja sitten sitä, miten homma olisi toiminut tai kehittynyt jos koronaa ei olisi. -- Me joudutaan jatkuvasti selittämään lukujen kautta ilman koronaefektiä ja koronaefektin kanssa tulosta, eli yrittää aina avata se kahdessa palassa.” (H6)

Kriisi voi tuoda mukanaan myös mahdollisuuden kehittää yhtiön toimintaa. Hankalat ajat antavat mahdollisuuden ja toisaalta pakottavatkin organisaation arvioimaan toimintaansa uudestaan, jotta se voisi löytää todella synkästäkin ajanjaksosta jotain sellaista, mistä olisi sen toiminnalle hyötyä pitkällä aikavälillä. Täysin poikkeukselliset olosuhteet voivat tarjota yritykselle mahdollisuuden sellaisiin toimenpiteisiin, joihin ei normaalin liiketoiminnan pyöriessä olisi mitään mahdollisuuksia. Esimerkiksi suuria asiakastiloja tarvitsevilla yhtiöillä on harvoin mahdollisuutta tehdä suurempaa remonttia tai uudistustyötä tiloihinsa ilman, että se vaikuttaa haitallisesti liiketoimintaan. Kevään 2020 täysin ennennäkemätön seisaus tarjosi monille firmoille mahdollisuuden tehdä kauaskantoisia investointeja, kun liiketoiminta oli joka tapauksessa pakko pitää ainakin lähes kokonaan pysähdyksissä.

”No kriisi on aina kriisi mut mä nään sen et se on myös tavallaan mahdollisuus kehittää sitä toimintaa ja ehkä sä oot pakotettu tarkastelemaan sun strategiaa uudestaan ja muuta. -- Siinä pitäis nähdä se, että mitä mahdollisuuksia siinä on kun siihen ei välttämättä pysty itse vaikuttamaan ja yrittää sit siitä saada ne kaikki mahdolliset edut irti omilla muutoksilla ja suunnanvaihoilla.” (H4)

Myös kriisiaikana pitää siis pystyä pitämään lyhyen tähtäimen selviämisen lisäksi myös pidemmän tähtäimen ajattelutapa. Vaikka ehdoton prioriteetti on yhtiön selviämisessä kriisitilanteen yli lyhyellä tähtäimellä, on siitä huolimatta kyettävä ajattelemaan myös pitkäjänteisesti. Edes poikkeustilanteessa ei tietenkään ole järkeä tehdä sellaisia liiketoimintapäätöksiä, jotka auttavat tilannetta nyt, mutta tuovat mukanaan ongelmia pidemmällä tähtäimellä. Lyhyen ja pitkän aikavälin tasapainon löytäminen on tärkeää siis myös kriisiaikoina.

”Se on enemmän semmosta epävarmuuden tilassa toimimista. Se vähä informaatio mitä on saatavilla, ni yrittää muodostaa sitä käsitystä et mihin ollaan ehkä menossa ja mikä ois sit talousmielessä ehkä ne parhaat ratkasut. Pyrkii minimoimaan riskit mut myös turvaamaan sen liiketoiminnan kannattavuuden jatkossakin. Et jos myynti tippuu ni sit tietty kustannusrakenteeseen ei vaan yksinkertasesi oo varaa pitkällä aikavälillä. -- Vaikka se fokus on siinä sen hetkisen kriisin ratkasemisessa ja lyhyen aikavälin toimenpiteissä, ni aika paljon täytyy myös miettiä sitä pidemmän aikavälin juttua ja sitten vaikka 2021, 2022, et jos me tehdään jotain isoja päätöksiä, miten ne sit vaikuttaa pidemmällä aikavälillä. -- Se on vaikee balanssi, mut se vaan on fakta et ei voi aiheuttaa itelleen enemmän ongelmia sillä et tekee turhan lyhytnäköisiä päätöksiä. ” (H1)

Toisaalta kriisi saattaa myös tarjota viimeisen sysäyksen jollekin jo pidempään mietinnässä olleelle päätökselle, tai jopa pakottaa tekemään radikaalejakin ratkaisuja, jotta liiketoiminta pysyy elinvoimaisena. Liiketoiminnassa on saattanut olla pidempään jo jokin toimimaton osa tai muu odotettua heikommaksi osoittautunut päätös, jonka perumista on pohdittu jo aiemmin. Poikkeustilanne ja sen mukanaan tuoma epävarmuus saattaakin tehdä siinä mielessä yhtiölle palveluksen, että tällaiset päätöksentekoprosessit suoraviivaistuvat ja nopeutuvat huomattavasti. Kriisi siis voi toimia monellakin tavalla muutoksen alkusysäyksenä.

”Sitte ehkä se (kriisi) ajaa niihin päätöksiin mitä on saatettu jo pohtia jonkun aikaa. Esimerkiks jos ollaan lähetty ulkomaanvallotukseen joka ei oookkaan toiminu ihan silleen niinku on ajateltu, ni aika usein nää on sit simmosia mitkä sit sen päätöksen saa aikaseks et nyt äkkiä pois. Ne on semmosia enemmän laukasevia tekijöitä mut ne on nyt oikeestaa jo enemmän simmosta muhivaa ongelmaa siellä, sit vaan se ulkoinen viiminen sysäys on se mikä sen ratkasun tekee.” (H5)

5.1.3 Asema ja vaikutusvalta

Liittyen vastaajien asemaan ja vaikutusvaltaan mm. päätöksentekoprosesseissa on heti todettava se, että muutaman vastaajan asema on korkeampi kuin keskimääräisellä controllerilla. Aineistosta on kuitenkin nostettavissa esiin johdon laskentatoimesta ja siihen liittyvästä vaikutusvallasta asioita, jotka lienevät ainakin suuntaa antavia ja hyviä näkökulmia tutkimuksen kannalta. Tämän aiheen osalta on syytä nostaa esiin ensin yhden suoraan controllerina toimivan vastaajan kommentit. Hänen vastauksistaan huokui se, että hänen roolinaan ja asemanaan on toimia asiantuntijana ja tukea päätöksentekoa, ja mielipiteellä on kyllä painoarvoa ja sitä kuunnellaan:

”Controllerin rooli on varmaan yleensäkin – ja meillä – asiantuntijan rooli, tuottaa tietoa päätöksenteon tueksi ylimmälle johdolle. -- Se on enempi sitä tiedon tuottamista. Talousjohtaja on enemmän siellä strategiapuolella. -- Koen että mun rooli on semmonen, että mua kyllä kuunnellaan ja on vaikutusmahollisuuksia. Sitte se strategia on tuolla kuitenkin talousjohtaja ja firman johtoryhmä ja hallitus, et siellä. -- Mitä enempi pystyy lukujen kautta perustelemaa niitä omia mielipiteitä, ni sitä enempi painoarvoa.” (H3)

Hän siis on yhteydessä yritysjohtoon ja mukana päätöksentekoprosessissa. Itse päätöksiä hän ei ole tekemässä, mutta tuottaa johdolle niiden kannalta tärkeää tietoa ja tuo sitä kautta omalla asiantuntijuudellaan panoksensa prosessiin. Tätä kautta asema on myös vähintään kohtalaisen vaikutusvaltainen. Olennaisen tiedon tuottamista päätöksentekoa varten tuo esiin myös toinen controllerina toimiva vastaaja. Myös hän kertoi, että kommunikaatiota johtoryhmän jäsenten – ei ehkä suoranaisesti itse johtoryhmän, mutta sen jäsenten – kanssa on hyvinkin paljon. Hän kertoo tarjoavansa tietoa ja dataa ja kommentoivansa sitä, mutta myöskään hän ei ole itse varsinaisesti tekemässä päätöksiä.

”Mä tarjoan siihen kyllä datat, mutta en ole päätöksenteossa mukana. -- Kyllä mun kommunikaatio pyörii aika pitkälti johtoryhmän ympärillä. Enemmän mä heihin oon yhteydessä ku sitte suorittavampaan tasoon. -- Mut tota, eihän se nyt oo sitä et mä vaan tungen heille Excelin ilman mitään kommentteja. -- Tavallaan se on sellasta jatkuvaa keskustelua, mutta en nyt sit kuitenkaan oo missään virallisissa yhteyksissä päätöksentekijään tai missään tai kovin monissakaan palavereissa.” (H2)

Muiden vastaajien osalta on järkevintä keskittyä lähinnä tiedontarjoamisnäkökulmaan johtuen heidän hieman korkeammista asemistaan organisaatiohierarkiassa. He ovat luonnollisesti myös enemmän päätöksentekoprosessissa mukana, mutta näkökulma oli kuitenkin sama kuin controllerina toimivilla. Myös heidän asemansa ja roolinsa organisaatioissa keskittyy ennen kaikkea taloudellisen näkökulman esiin tuomiseen, heidän tehtävänä on siis tuoda talouskomponentti ja sen myötä oma asiantuntemuksensa mukaan kaikkiin päätöksentekoprosesseihin.

Tällä hetkellä talousjohtajana toimiva vastaaja kertoi aiemmalta pitkältä controller-ajaltaan, että tilanne on ollut tuossa tehtävässä hyvin samankaltainen. Myös tuolloin taloudellisen näkökulman aktiivinen tuominen päätöksentekoon ja operatiiviseen toimintaan on ollut tärkeää, ja hän on näin ollen ollut suuressa roolissa organisaatiossa. Tällöin korostuu myös yhtiön sisäisen talouden seurannan laatu, jotta saatavilla oleva informaatio on luotettavaa ja käyttökelpoista. Tärkeä tehtävä on myös auttaa operatiivisissa tehtävissä toimivia henkilöitä ymmärtämään paremmin yhtiön taloudellista näkökulmaa ja sitä, miten se heidän tekemiseensä vaikuttaa.

”Aika läheisesti oon sen koko johtoryhmän kanssa tekemisissä ja oma esimieheni on enemmän semmonen hands-off. Et ite tuotan paljon semmosta suositusta ja annan oman näkemyksen, jonka sit aika usein johtoryhmä ottaa käsittelyyn sellasenaan, et tehdäänkö näin vai näin. -- Ja sit tietenkin mulle tosi läheinen työpari on mejän tuotannon johto: heille tosi paljon vastailen ja autan ymmärtämään että mitä kannattais tehdä ja seurataan et miten asiat kehitty. -- Et kyl oma rooli on enemmän semmonen taloudellinen asiantuntija, et antaa oma taloudellinen näkemys et mikä olis sit paras ratkasu talousmielessä.” (H1)

”No mä oon tosi vahvasti mukana niissä (pätöksentekoprosesseissa). Et esimerkiks mejän hallituksen jäsenten kanssa mä oon päivittäin tekemisissä, monta kertaa päivässä yleensä. Et he kyllä nojaa siihen taloudelliseen tietoon paljon ja haluaa keskustella siitä ja kaikessa päätöksenteossa halutaan et on talousnäkökulma mukana. -- Kyl se on mun mielestä tärkee että sitä hyödynnetään sitä sisäistä talousseurantaa. - Sitä kautta se ymmärrys tulee niille liiketoimintaihmisille mikä siiän on kaikkein

tärkein. Et nää sisäisen laskennan raportit pitäis olla heidän tärkein työkalu ja heidän pitäis ymmärtää et mitä ne tarkoittaa ja miten se tukee heidän työtään.” (H4)

Jälleen korostuu siis controllerin rooli päätöksenteon tukena. Korkeammassakin roolissa organisaatioissaan toimivien vastaajien kertomuksista on kuitenkin nostettavissa esiin se, että ainakaan kovinkaan usein heidän ensisijainen tehtävänsä ei ole olla varsinaisesti tekemässä päätöksiä. Heidän sanansa on arvokas ja painava, ja he tuovat vahvastikin omaa näkökulmaansa näihin tilanteisiin, mutta lopullinen päätöksenteko on muiden tahojen vastuulla.

Controllerit ja johdon laskentatoimi saattaa olla samaan tapaan joskus mukana myös strategiatyössä, mutta jälleen kerran tukevassa roolissa eikä varsinaisesti tekemässä lopullisia linjauksia. Johdon laskentatoimi on siis taho, joka on vahvastikin mukana yhtiön kannalta tärkeissä päätöksentekoprosesseissa ja suurissa linjavedoissa. Tehtävänä on kuitenkin lähtökohtaisesti tuoda omat näkökulmansa esiin ja perustella ne mahdollisimman hyvin, ja antaa muiden tehdä nämä tiedot huomioiden oikeat johtopäätökset.

”Eli controller on tukiyksikkö, ainakin meillä. Control-yksikön ei pitäisi tehdä liiketoiminnallisia päätöksiä, se on hyvä muistaa. Eli me tuetaan ja liiketoiminta tekee investointipäätökset kuitenkin loppupeleissä. Me saatetaan esimerkiksi asettaa raamit, et mahtuuko se mejän budjettiin tänä vuonna vai ei. -- Eli tottakai meitä kuunnellaan ja me osallistutaan siihen päätöksentekoon, mutta me ei varsinaisesti tehdä aina niitä päätöksiä, siis ainakaan jos ne on liiketoiminnallisia -- Ei voi sanoa et controller-organisaatio muodostaa strategian, mutta me tuetaan liiketoimintayksiköitä siinä strategisessa keskustelussa. Eli se totta kai on controllerin työtä ymmärtää sitä pelikenttää ja viedä se tieto sinne strategiatyöhön.” (H6)

Kriisiaikana johdon laskentatoimen asemasta ja vaikutusvallasta organisaatiossa voidaan haastattelujen perusteella todeta yksinkertaisesti, että ne paranevat. Monet vastaajat toivat esiin sen, että sisäiseltä laskennalta tarvittiin kriisiaikana normaaliakin enemmän tukea. Etenkin kontakti yritysjohtoon aktivoitui selvästi, sillä johto halusi tietää paljon tarkemmin yhtiön toiminnan kehittymisestä ja tilanteen etenemisestä verrattuna normaaleihin aikoihin. Johdon laskentatoimessa päästiin vielä vahvemmin asemaan, jossa sai tuoda esiin omaa asiantuntemustaan ja sitä myös edellytettiin enemmän. Laskentahenkilöstö

pääsi siis normaalia korkeampaan asemaan esimerkiksi päätöksentekoprosesseissa, edelleen kuitenkin tukitoimijana.

”No kyl mua enemmän kuunneltiin. Et esimerkiks aika paljon viime keväänä oli palaveraja missä oltiin kolmestaan minä, mun esimies ja sit meidän koko liiketoiminta-alueen vetäjä. Et hän halus ymmärtää vaihtoehtoja ja sit istuttiin kolmisteen alas ja mä olin rakentanut nipun eri skenaarioita ja sit käytiin niitä läpi. Aika harvoin kuitenkaan sit sillä tasolla tulee ite keskusteltua, et ehkä omaa asiantuntijuutta siinä sit haluttiin enemmän kuunnella. -- Kyl mä sanoisin et tämmösessä kriisitilanteessa varsinkin ylin johto ehkä ottaa ite enemmän semmosta aktiivisempaa hands-on -roolia.” (H1)

*”Ehkä tehtiin vielä enempi yhteistyötä johdon kanssa sillon kun tilanne iski päälle. Johto seuras huomattavasti tarkemmin ja halus tietää ja pysyä kartalla yksityiskoh-
tasemmin mitä normaalisti. Jos sen nyt lyhyesti tiivistäs ni (tehtävä on) johdon ajan tasalla pitäminen. -- Se on se kommunikaatio ja tiedon tuottaminen vielä tärkeämpää.” (H3)*

”No controllingin rooli on korostunut, eli meiltä vaaditaan enemmän tukea. Liiketoiminnalla on enemmän kysymyksiä. Mitä meidän myynnille tapahtuu? Miksi tapahtuu? Eli meidän asema on noussut ja sen tärkeys tavallaan. Eli sitä tukea on tarvittu enemmän kun normaaliolosuhteissa joka tasolla.” (H6)

5.1.4 Muut ominaisuudet ja osaaminen

Työssä tarvittavien muun osaamisen ja ominaisuuksien osalta vastaajat nostivat normaalitilanteessa tärkeimmiksi asioiksi viestintä- ja kommunikaatiotaidot sekä yleisen liiketoiminnan ja toimialan ymmärtämisen. Viestintä- ja kommunikaatio nostettiin jopa substanssiosaamista tärkeämmäksi, koska johdon laskentatoimessa on kyettävä tuomaan esiin omaa mielipidettään ja oltava uskallusta myös haastaa mielipiteitä ja asioita. Lähestulkoon vaatimuksena on myös se, että johdon laskentatoimella on hyvät kontaktit eri puolille organisaatiota ja hyvät vuorovaikutustaidot, jotta pystytään keräämään tärkeää

dataa ympäri organisaatiota. Etenkin modernimpi business partnerin rooli edellyttää hyviä vuorovaikutustaitoja.

”No yhteistyökyky ja kommunikaatiotaidot on jopa tärkeämmät mitä tämmönen tekninen ja teoriaosaaminen.” (H3)

”Mä uskon kyl et melkeen jokaseen hommaan ja ehkä erityisesti tähän tarvii hyvät viestintätaidot. Eli tässäkin kun kuitenkin sähköpostin määrä ja näiden yhteyshenkilöiden määrä on aika valtava, niin pitää kyetä kyllä aika selkeesti ilmasemaan et mitä tarvitsee, milloin tarvitsee, keneltä tarvitsee.” (H2)

”Tämmönen vuorovaikutteisuus, kuuntelu ja dialogi on tärkeitä tämmöstä soft skilliä, eli pitää myös olla vuorovaikutteinen jos haluaa olla siinä bisnes controlling puolella. Sit jos siinä financial controllingin puolella, joka on enemmän sitä kirjanpidollista, ni siinä ehkä voi olla enemmän introvertti. Ei tarvi olla sit semmonen business-partneri. Mut business-partnerin pitää olla aika voimakas, pitää tuoda esille mielipiteitä, pitää pystyy ottaa kantaa, herättää niitä vähän vaikeita kysymyksiä ja se on iso rooli siinä.” (H6)

Kommunikaatiotaitojen lisäksi mainittiin myös kyky toimia proaktiivisesti ja ennakoimaan asioita. Jo oman työnteon kannalta helpottaa merkittävästi, jos on pyrkinyt valmistautumaan todennäköisimpiin kysymyksiin jo etukäteen ja osaa näin miettiä niihin vastauksiakin jo valmiiksi. Tämä on tietenkin hyödyksi myös organisaatiolle. Sisäisen las kentatoimen työhön kuuluu keskustella säännöllisesti organisaation muiden jäsenten kanssa ja ylläpitää molemminpuolista keskinäistä ymmärrystä siitä, missä milloinkin ollaan. Myös muutosjohtaminen ja esimerkin näyttäminen mainittiin tärkeinä osina työkalupakkia.

”Semmonen tietty kommunikointi on iso osa sitä ja semmonen proaktiivisuus et pystyy vähän ennakoimaan asioita ennen kun ne tapahtuu. Et pystyy vähän kaivamaan vastauksia ennen kun ne kysymykset kysytään. -- Paljon juttelen eri ihmisten kanssa säännöllisesti, paljon on semmosia one-to-oneja kalenterissa et vaan pysyy ajan tasalla ja on se hyvä keskusteluyhteys auki ja tietää et mitä tuleman pitää. -- Ja myös aika paljon muutoksia ollaan ajettu läpi, et sit semmonen muutosjohtaminen ja sen

edistäminen omalla esimerkillä on kanssa ollu tärkeä ominaisuus mitä on huomannut.” (H1)

Ennakointi liittyy myös toiseen tärkeään teemaan, liiketoiminnan ymmärtämiseen. Kun johdon laskentatoimen henkilöstö ymmärtää liiketoimintaa ja on jatkuvasti perillä viimeisimmistäkin asioista, hän kykenee toimimaan myös ennakoivammin jo ennen, kuin asioita ehtii edes tapahtua. Tässä tärkeässä osassa on myös se, että controller uskaltaa ja hakeutuukin tilanteisiin, jossa pääsee ja ns. joutuu osallistumaan, ottamaan kantaa ja tuomaan omaa osaamistaan esiin.

Äärimmäisen olennaista on myös se, että controller kykenee löytämään yhtiön toiminnasta ja luvuista ne asiat, jotka ovat oikeasti toiminnan kannalta tärkeimmät ja kulloinkin kyseessä olevan päätöksentekotilanteen kannalta keskeisimpiä ottaa huomioon. Kokonaistilanteen hyvän hallitsemisen kannalta tulee myös ymmärtää syy-seuraussuhteita ja nähdä, mitkä asiat vaikuttavat mihinkin ja miten. Toisaalta myöskään liian syvälle asioihin ei kannata lähteä pureutumaan, jotta fokus säilyy olennaisessa ja siinä, että keskitytään toimenpiteisiin, eikä itse numeroihin tai raportteihin. Kokonaiskuvan on oltava jatkuvasti kirkas ja hallinnassa.

”No ehkä semmonen rohkeus et menee reippaasti sinne niihin liiketoiminta-asioihin mukaan ja jollei esimies yritä työntää sua sinne, ni itse kuitenkin hakeutuu sinne. Koska sitä kautta sä ymmärrät sitä liiketoimintaa, ja pystyt paremmin tukemaan sitä ja sitte myös valmistautumaan siihen, että tietää että mitä siel on meneillään. -- Sellanen kyky löytää ne tiedot sieltä taloudesta, jotka auttaa siinä liiketoiminnassa sitten eteenpäin. Sit ehkä semmonen kokonaiskäsitelys et mikä vaikuttaa mihinkin, et pysyis se kokonaiskäsitelys koko aika hanskassa.” (H4)

”Kyl se A ja O on sen liiketoiminnan ymmärtäminen. Et sä ihan oikeesti ymmärrät et mitä tehdään, miks tehdään ja mitkä vaikuttaa mihinkin. Ja sit sen ison kuvan näkeminen. Et ehkä se on kans vähän semmonen perisynti varmaan et jos oikeen vedetään semmosta numeronmurskausta ja käsitellään valtavia tietohommia ja massoja ja sieltä kaivetaan jotain esiin, ni sä poraudut sisään ja sisään enemmän ja sä vähän jätät sinne. Samaan aikaan sun pitäis kattoo sieltä ylhäältä sitä et tää vaikuttaa tähän ja tähän ja nää on ne seuraamukset.” (H5)

“Ja sitte sulla pitää olla toimialaymmärrystä jonkin verran eli se substanssi. Semmonen perusedellytys ehkä on että ois sitä taloustietämystä. Ei se välttämättömyys oo, voit olla lakimies ihan hyvin, mutta se antaa semmosen tietyn kuvan.” (H6)

Kriisiaikoina tärkeimmiksi ominaisuuksiksi ja teknisen tekemisen ulkopuoliseksi asiaksi nousi ennen kaikkea liiketoiminnan ja markkinoiden ymmärtäminen, mikä taas tiivistyy aktiiviseen tiedonhankintaan niin organisaation sisäistä kuin sen ulkopuolisistakin tietolähteistä ja kommunikaatioon näiden kanssa. Tästä päästään sisäisen laskentatoimen tehtävissä tärkeisiin ominaisuuksiin: johdon laskentatoimessa henkilön on oltava proaktiivinen, sosiaalinen ja vuorovaikutussuhteissa aloitteellinen. Kriisiaikana tärkeää on kyetä muodostamaan mahdollisimman todenmukainen ja laaja-alainen käsitys yhtiön taloudellisesta tilanteesta, ja tässä todella keskeistä on hyvät ihmissuhdetaidot ja aktiivinen kommunikaatioyhteys eri puolille organisaatiota. Esimerkiksi sosiaalisesti taitava controller tuntee ihmisiä kaikista osista organisaatiota, ja pystyy heitä jututtamalla rakentamaan laadukkaan kuvan organisaatiosta kokonaisuutena.

”Ehkä viel korostetun aktiivisesti oli yhteyksissä eri puolille organisaatiota ja yritti kerätä dataa ja pyrki ymmärtämään sitä tilannekuvaa paremmin omasta näkökulmastaan. Et sit siihen perustuu paljon, pystyy sit kontribuimaan omalta osaltaan ja se oma tilannekuva on selkee tai niin selkee ku se voi olla. -- Et se oma aktiivisuus, semmonen proaktiivisuus siinä kommunikoinnissa viel enemmän.” (H1)

”Edelleen se yleinen bisneksen ymmärtäminen. -- Ja tietysti nyt muutenkin, jos ihan luonteenpiirteitä mitkä on tossakin hommassa hyvä, ni kyl mitä sosiaalisempi sä oot, ni sitä parempi se on. Koska sillon sä pystyt luomaan niitä kontakteja ja sillon sä pystyt sit saamaan sitä semmosta tietoa mikä ei niistä numeroista tai raporteista löydy. -- Semmosta vähän avarakatseistuu ja yleisesti sosiaalisuutta, niin kyl ne vaan jelppaa kaikessa muussa.” (H5)

Tehtävässä tulee olla yhtä lailla aktiivinen myös ulkoisiin tietolähteisiin päin ja osata kommunikoida ja toimia heidän kanssaan. Sisäisessä laskentatoimessa saatetaan herkästi keskittyä liiaksi vain yhtiöön itseensä ja sen toiminnan kehittämiseen, jopa pahimmillaan

jossain määrin unohtaa organisaation ulkopuolinen maailma. Kuitenkin esimerkiksi vuoden 2020 aikana vallinneella kriisillä on ollut todella laaja-alaisia vaikutuksia globaaliin liiketoimintaan, ja minkään yhtiön on ollut vähintään äärimmäisen hankalaa, ellei mahdollonta pysyä sen ulottumattomissa. Tilanne on tullut pitkälti ulkoapäin annettuna, eikä siihen ole juuri voinut omalla toiminnallaan vaikuttaa.

”Se osaaminen ehkä tulee et sun pitää ymmärtää vähän tarkemmin sitä markkinaa. Sika usein control-yksikkö kattoo valitettavasti monessa yrityksessä aika paljon sisältä päin asioita: Miten sisäistä tehokkuutta parannetaan, myyntiä jne.? Mä luulen et nyt ehkä sen ulkoisen markkinan ymmärtäminen tavallaan. Et miten korona vaikuttaa markkinoihin, Suomen tuontiin, vientiin ja sitä kautta yritykseen. -- Se pelkkä sisäinen fokus ei riitä koska tää on ulkonen paine, joka meihin nyt kohdistuu ja se kohdistuu toki kaikkiin. Eli se on siinä mielessä vähän erilainen ärsyke, että se tulee ulkoapäin se muutos. Me ei voida hallita sitä valitettavasti. Se vaan tulee meille annettuna, me ei voida myydä enempää, jos ei oo asiakkaita.” (H6)

Myös muihin ulkoisiin sidosryhmiin – kuten esimerkiksi pankkeihin – kohdistuva avoin kommunikaatio nousi esiin kriisiajan toiminnassa. Yhtiö tuskin pystyy selviytymään poikkeusoloista ilman ulkoisten sidosryhmiensä tukea, jolloin parhaan lopputuloksen saavuttaa kommunikoimalla kaikille tahoille rehellisesti ja suorasti. Normaalitilanteessa tällainen sidosryhmäyhteydenpito voi olla hyvin automaattinen ja piilossa toimiva prosessi, mutta kriisiaikana myös siihen tulee panostaa. Johdon laskentatoimessa on oltava rohkeasti yhteydessä sidosryhmiin ja pidettävä myös heidät ajan tasalla tilanteen kehityksestä. Kun ulkoisetkin toimijat tietävät todellisen tilanteen, voi siitäkin suunnasta olla mahdollista auttaa yhtiötä vaikeiden aikojen yli.

”Pankit tietty haluaa raportointia myös tiivistää silloin kun on tämmönen aika. Se on enemmän sitä ulkosta raportointia. Sitten tietty keskustelut mahdollisista lyhennyksistä ja kriisiajan limiiteistä ja tämmösistä. -- Ehkä just se rohkeus olla kaikkiin muihin sidosryhmiin yhteydessä ja avoimesti kertoo se tilanne ja käydä läpi ne mahdollisuudet mitä he pystyy tukemaan tämmösessä kriisiajassa meidän yritystä. Se vähän ehkä muuttuu siitä sisäisestä puolesta kommunikointiin ulkoisten tahojen kanssa, asioihin jotka normaalisti pyörii siellä automaattisesti.” (H4)

6 TULOSTEN POHDINTA

6.1 Johdon laskentatoimen rooli ja tehtävät normaalisti

6.1.1 Asema, rooli, tekniikat ja toimintatavat

Haastatteluihin osallistuneet johdon laskentatoimen ammattilaiset tiivistivät tehtävänsä ja roolinsa liiketoiminnan tukemiseen ja seurantaan, jossa heidän olennaisin tehtävänsä on tuottaa informaatiota päätöksenteon ja yritysjohdon toiminnan tueksi. Tämä viittaa vielä perinteisempään sisäisen laskentatoimen rooliin, mutta he kertoivat olevan ehdottoman tärkeää, että he ovat jatkuvasti perillä yhtiön toiminnasta taloudellisesta näkökulmasta. Pääpainopiste on organisaation päätöksenteon kannalta oikeasti relevantin tiedon etsimisessä, analysoinnissa ja raportoinnissa, jolloin liiketoimintalähtöisyys ja ajan tasalla pysyminen ovat korvaamattomia asioita. Varsinaisia päätöksiä vastaajat eivät kertoneet tekevänsä, mutta usea kertoi kuitenkin kokevansa roolinsa ja vaikutusvaltansa päätöksentekotilanteissa merkittäväksi ja oman asiantuntijuutensa mukaan tuomisen hyvin tärkeäksi.

Havainnot ovat linjassa kirjallisuuskatsauksen kanssa. Taloushallinnon työntekijöiden rooli on perinteisesti tuottaa talousohjaukseen tarvittavia raportteja. (Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 16.) Nykyaikana yhtiöjohtajat tarvitsevat olennaista ja tarkkaa tietoa nopeasti, jolloin keskiöön nousee reaaliaikaisen tiedon tarjoaminen reaaliaikaista päätöksentekoa varten. Johdon laskentatoimen on osattava suodattaa moninaista tietoa, saattaa se käyttökelpoiseen muotoon ja tätä kautta tukea ja helpottaa johdon päätöksentekoa. Johdon laskentatoimen tärkein tehtävä onkin varmistaa, että taloudellinen näkökulma on mukana kaikessa päätöksenteossa ja huolehtia siitä, että taloudelliset seikat otetaan aina huomioon. (Lepistö & Ihantola 2018, 104–105; Paulsson 2012, 378; Graham ym. 2012, 73; Pietrzak & Wnuk-Peli 2015, 28; Hopper ym. 2007, 119; Ramli ym. 2013, 92; Granlund & Lukka 1998b, 197-198)

Laskentatavoista ja -tekniikoista vahvimmin haastateltavien kertomuksista nousi kustannus- tai kustannuspaikkalaskenta ja yleisemmin kustannuseuranta. Lähes jokainen vastaaja kertoi tehtäviinsä kuuluvan olennaisena osana kustannuslaskentaa ja kustannusrakenteen ja kulujen seuranta mm. tuote- ja kustannuspaikkatasoilla. Myös investointilaskelmat nostettiin esiin yhtenä tärkeänä osana normaalia tehtävänkuvaa ja kustannuspaikkavastaavien ja yrityksen muun henkilökunnan avustamista heidän päätöksenteossään.

Kustannuslaskentaan ja kulujen seurantaan osaltaan liittyen moni vastaaja nosti esiin myös erilaisten organisaation toiminnan ja menestymisen kannalta olennaisimpien tunnuslukujen seuraamisen. Yhtiöissä seurataan paljon erilaisia kriittisiä menestystekijöitä (Key Performance Indicator, KPI), jotka toki vaihtelevat paljonkin riippuen yhtiöstä ja sen toimialasta. Ne voivat liittyä nimenomaan kustannuksiin tai kustannusrakenteeseen, mutta myös hyvin monenlaisiin eri asioihin niiden lisäksi, kuten erilaisiin myynnillisiin seikkoihin, asiakkaisiin ja asiakasrakenteeseen tai vaikkapa yhteistyökumppaneihin.

Tähän havaintoon voidaan liittää kirjallisuudessa useasti mainittu kehityssuuta, jonka mukaan etenkin nykyaikaisemmat laskentatavat ja johdon laskentatoimen toimintatavat yhdistelevät koko ajan enemmän sekä rahamääräistä, että ei-rahamääräistä informaatiota ja keskittyvät selkeästi aiempaa enemmän strategisiin asioihin. (Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 40; Chenhall & Langfield-Smith 1998, 1; Langfield-Smith 2008, 205) Esimerkiksi Hyvönen totesi jo vuonna 2005 (117), että taloudelliset mittarit ovat tärkeitä myös tulevaisuudessa, mutta painopiste tulee siirtymään koko ajan enemmän ei-rahamääräistä informaatiota hyödyntäviin mittareihin, joista esimerkkejä ovat mm. varaston kiertonopeus, toimitusajat, asiakastyytyväisyys sekä erilaiset innovatiivisuuden ja laadun mittarit. (Chenhall & Langfield-Smith 1998, 7) Monet yhtiöt ovat alkaneet keskittymään jopa lähes pelkästään asiakastyytyväisyyteen ja tuotteidensa laatuun, sillä asiakkaat ovat yhä valikoivampia, ja asiakasjohtaminen onkin noussut yhdeksi suurimmista päänvaivoista modernille johdon laskentatoimelle. (Hopper ym. 2007, 119)

6.1.2 Suunnittelu ja ennustaminen

Tehtäväalueista ja tekniikoista kustannuksiin liittyvän laskennan lisäksi merkittävänä toisena osa-alueena haastateltavat nostivat esiin liiketoiminnan suunnittelun, ennakkoinnin ja skenaarioiden rakentamisen. Liiketoiminnan suunnitteluun kuuluu esimerkiksi budjetointia sekä toiminnan kannattavuuteen liittyvää ennakointia. Nimenomaan ennakointi ja erilaisten skenaarioiden muodostaminen olivat kaikkein merkittävimmät teemat miltei jokaisen vastaajan kertomuksissa. Johdon laskentatoimen on siis ajan tasalla olemisen lisäksi jatkuvasti rakentamaan erilaisia skenaarioita ja ennakoimaan olemassa olevan informaation pohjalta yhtiön tulevaisuuden mahdollisia suuntia.

Aiemmassa tutkimuksessa johdon laskentatoimen yleisimmiksi tehtäviksi on nostettu esimerkiksi raportointi, analysointi sekä budjetointi (Lepistö ym. 2016, 81). Myös monenlainen suunnittelu erilaisiin tarkoituksiin, kuten budjetointi ja kassavirtasuunnittelu ovat usein läsnä sisäisen laskennan tehtävissä (Chenhall & Langfield-Smith 1998, 8–9). Puolamäki (2007, 128) nostaa budjetoinnin yhdeksi ehdottomasti tärkeimmistä käsitteistä yrityksen talouden johtamisessa. Tuoreempia budjetointikäytäntöjä taas on kerrottu olevan esimerkiksi juokseva ennustaminen, toimintojen suunnittelu, tavoitteiden asettaminen sekä kiinteiden kustannusten budjetointi. (Henttu-Aho 2016, 51) Erilainen suunnittelu nousi siis hyvinkin vahvasti esiin myös kirjallisuudessa (Goreztki & Strauss 2017, 83). Myös ennusteiden tärkeys esiintyi olemassa olevassa tutkimuksessa, kun mm. Hopperin (2007, 124) mukaan nykypäivänä etenkin yritysjohtajille ennusteet voivat olla tärkeämpiä kuin toteutuneiden tulosten vertaaminen budjetteihin. Vallitsevaksi teemaksi onkin selkeästi noussut tulevaisuuteen suuntautunut ja enemmän eteen kuin taakse päin katsova näkökulma. Ennusteet kuitenkin nousivat empiirisessä aineistossa esiin selkeästi vahvemmin kuin aiemmassa kirjallisuudessa.

Johdon laskentatoimen tehtäviin kuuluu haastattelujen perusteella myös runsaasti toistuvien rutiiniprosessien seuranta ja muuta kaavamaistakin työtä. Näihin sisältyy muun muassa yhtiön eri osastojen tai yksiköiden toimintojen seuranta ja mahdollisiin poikkeavuuksiin reagoiminen. Esiin nousi myös organisaation operatiivisen henkilöstön opastaminen ja tukeminen heidän työssään johdon laskentatoimen omaa asiantuntemusta hyödyntäen. Myös aiemmassa tutkimuksessa nousi esiin vastaavia seikkoja. Esimerkiksi Lepistö ym. nosti tutkimuksessaan (2016, 79) johdon laskentatoimen tärkeimpinä tehtävälalueina esiin mm. laskentajärjestelmien ja prosessien valvonnan ja organisaation ohjausprosesseihin osallistumisen. Näihin kuuluu runsaasti rutiininomaistakin työtä, mistä ei voi kokonaan päästä johdon laskentatoimessa eroon.

6.1.3 Muu osaaminen ja ominaisuudet

Tutkimushaastatteluista nousi esiin se, että selkeän laskentaosaamisen ulkopuoliset asiat ovat jopa johdon laskentatoimeen liittyvää varsinaista substanssiosaamista tärkeämpiä nykypäivän yrityksissä. Johdon laskentatoimen tehtäviin kuuluu muun muassa pyrkiä valmistautumaan todennäköisimpiin heiltä kysyttäviin kysymyksiin mielellään jo etukäteen ja hankkia vastaukset mahdollisuuksien mukaan valmiiksi. Asioiden ennakoiminen ja

proaktiivinen toimintatapa ovat yhä tärkeämpiä sisäisen laskentatoimen modernissa työkuvassa. Strategiseen työhön osallistuminen ei kuitenkaan noussut haastatteluvastauksista juurikaan esille.

Aiemmassa kirjallisuudessa todettiin, että perinteisempi laskentaosaaminen sekä liiketoiminnan valvonta ja ohjaus ovat yhä edelleen johdon laskentatoimen ammattilaisten ammattitaidon kulmakiviä. Tuoreemmat aiemmat tutkimukset ovat kuitenkin nostaneet ne enemmän itsestäänselvyyksiksi: osaamiseksi, joka kaikilla johdon laskentatoimen parissa töitä tekevällä on oltava. Myöskään kirjallisuuskatsauksen mukaan puhdas laskentaosaaminen ei siis ole enää nykyään niin hallitsevassa asemassa alan ammattilaisten osaamisprofiilissa kuin aikaisemmin. (Lepistö & Ihantola 2018, 104–105)

Todella selkeästi haastatteluvastauksista nousi esiin johdon laskentatoimessa nykypäivänä aivan elintärkeässä roolissa olevat viestintä- ja kommunikaatiotaidot. Nykyään sisäisen laskentatoimen tehtävissä on käytännössä pakollista, että henkilö omaa loistavat vuorovaikutus- ja ihmissuhdetaidot ja hänellä on hyvät kontaktit eri puolille organisaatiota. Johdon laskentatoimi on keskeinen funktio nykypäivän yrityksissä ja sen tehtävänä on tuoda oma asiantuntemuksensa esiin sekä haastaa ja kyseenalaistaakin asioita. Kyetäkseen tekemään tehtävänsä niin, että yritys aidosti hyötyy siitä, mainitunlainen osaaminen on välttämätöntä. Haastatteluissa nousi esiin mm. se, että kommunikaatiotaidot ja kontaktit ympäri organisaatiota mahdollistavat elintärkeän informaation keräämisen kaikista sen toiminnoista.

Aiempi tutkimus tukee näitä havaintoja selkeästi. Modernien liiketoimintaorientoituneiden sisäisen laskennan henkilöiden tulee omata – taloudellisen analyysin pääperiaatteiden osaamisen lisäksi – hyvä ymmärrys yhtiön liiketoiminnasta, sujuvat kommunikaatiotaidot ja kyky johtaa myös muutosprojekteja. (Granlund & Lukka 1998b, 199.) Sisäisen laskentatoimen ammattilaisten on myös tärkeää esimerkiksi osata tuoda tuottamansa informaatio esiin selkeästi ja ymmärrettävästi erilaisten raporttien ja esitysten välityksellä. Ja jotta tämä informaatio voidaan esittää, se pitää ensin etsiä ja hankkia. Tässä kaiken keskiöön nousee johdon laskentatoimen kyky muodostaa luottamuksellisia suhteita eri puolille organisaatiota ja aktiivisen kommunikaation kautta hankkia olennainen tieto kultakin osa-alueelta. Tärkeää on siis mm. ihmissuhdetaidot ja luottamuksen rakentaminen. Johdon laskentatoimelta odotetaan yhdistelmää erilaisia teknisiä ja sosiaalisia taitoja. (Hopper ym. 2007, 126–127; Paulsson 2012, 393; Lepistö ym. 2016, 80)

Jotta kykenee etsimään ja tuottamaan liiketoiminnan ja siihen liittyvän päätöksenteon kannalta olennaista ja käyttökelpoista informaatiota, se tulee ensin tunnistaa. Yleinen liiketoiminnan ymmärtäminen olikin myös teema, joka nousi hyvin yksimielisesti pinnalle haastateltujen johdon laskentatoimen ihmisten vastauksista. Sisäisen laskentatoimen tärkeä tehtävä on kyetä toimimaan ennakoivasti, jos vain mahdollista, ja tämän mahdollisuuden tarjoaa nimenomaan vankka ymmärrys yhtiön liiketoiminnasta ja ajantasainen käsitys siitä, missä organisaatio kulloinkin menee. Liiketoiminnan ymmärtäminen on välttämättömän olennaista myös sen suhteen, että johdon laskentatoimi löytää yhtiön liiketoiminnasta ne asiat ja luvut, jotka ovat oikeasti kaikkein keskeisimpiä sen toiminnan tehokkuuden maksimoimisen ja jokaisessa tilanteessa kyseessä olevan päätöksentekoprosessin kannalta. Niin ikään syy-seuraussuhteiden syvälinen ymmärtäminen luonnollisesti on työssä hyvin tärkeää.

Myös mm. Ramli ym. (2013, 92) ja Granlund ja Lukka (1998b, 199) nostivat tutkimuksissaan esiin johdon laskentatoimen liiketoiminnan ja liiketoimintaympäristön syvälisen ymmärryksen tärkeyden. Sisäiseltä laskennalta vaaditaan yhä enemmän analyyttistä toimintatapaa, jolloin vahva yleinen liiketoiminta- ja markkinaymmärrys on välttämättömyyttä. Heidän katseensa on koko ajan kasvavissa määrin eteenpäin ja tulevaisuuden asioihin verrattuna aiempaan, enemmän taaksepäin katsovaan näkökulmaan, ja tämän edellyttämä ennakkointikyky vaatii aiempaa laajempaa näkemystä.

6.2 Johdon laskentatoimen rooli ja tehtävät kriisitilanteessa

6.2.1 Vakavaraisuus, kassanhallinta ja kulurakenne

Tutkimukseen osallistuneiden johdon laskentatoimen ammattilaisten kertomuksista ilmeni hyvinkin yksimielisesti se, että kriisitilanteen iskiessä päälle yhtiön kaikkein tärkeimmäksi prioriteetiksi nousee kassan, maksukyvyn, saatavien ja kulurakenteen hallinta. Joka ikinen vastaaja nosti vähintään jonkin näistä teemoista esiin, ja suurin osa korosti nimenomaan kassan- ja maksuvalmiuden hallintaa selkeästi eniten omassa tehtäväkuassaan kriisiaikana. Esimerkiksi keväällä 2020 koronatilanteen alkaessa toden teolla jokainen vastaaja kertoi nimenomaan lyhyen aikavälin maksukyvyn turvaamisen ja seurannan nousseen välittömästi aivan keskeiseksi osaksi heidän jokapäiväistä työntekoaan. Kassanhallintaan ja vakavaraisuuden seurantaan linkittyy vahvasti myös yhtiön saatavien

huomattavasti aktiivisempi seuranta ja hallinta, mikä ilmeni vastauksista myös hyvin selkeästi olennaisena asiana johdon laskentatoimen tehtävänkuvaa kriisiaikana. Kriisitilanteessa yhtiöön sisään tulevat rahavirrat ovat organisaation selviämisen kannalta aivan välttämättömiä, minkä takia yritysten onkin aktivoitava toden teolla ulkona olevien saataviensa kotiuttamiseksi.

Myös aiemmasta tutkimuksesta käy ilmi muun muassa näiden teemojen ehdoton keskeisyys. Esimerkiksi Becker ja Mahlendorf totesivat vuonna 2017 (275–277), että kriisitilanteissa organisaatioiden fokus siirtyy välittömästi mm. kassanhallintaan, operatiiviseen kassavirtaan, nettokäyttöpääomaan ja asiakkaiden maksujen seurantaan. Nämä seikat muuttuvat heti elintärkeiksi kriisitilanteen uhkaamille organisaatioille ja toimenpiteet ovat välttämättömiä, jotta yhtiö pystyy valvomaan ja parhaansa mukaan ylläpitämään omaa maksukykyään taloustilanteen ja asiakkaiden maksuvalmiuden heikentyessä. Myös odotuksia esimerkiksi tulojen realisoitumisesta joudutaan usein mukauttamaan kriisin myötä muuttuneisiin olosuhteisiin. Tulot eivät välttämättä realisoidukaan ainakaan odotetuissa määrin, minkä seurauksia yhtiön toimintaan on arvioitava kassan ja maksuvalmiuden kannalta tarkasti. (Hopwood 2009, 799)

Myös kulupuolen entistä tarkempi seuranta ja kulurakenteen huolellinen läpikäynti esiintyi vahvana teemana haastatteluissa. Kriisitilanteessa maksuvalmiuden takaamisen toinen puoli on se, mihin yrityksellä rahaa menee. Haastateltavien mukaan johdon laskentatoimen tuleekin analysoida tarkasti se, mitä yrityksen kulupuolella tapahtuu ja arvioida esimerkiksi suunniteltujen investointien tarpeellisuutta ja muita mahdollisia säästökohteita. Vastajat korostivat toisaalta myös sitä, että kassanhallinnan, saatavien valvonnan ja kulurakenteen tarkan seurannan olisi totta kai järkevää olla keskeinen osa yhtiön ja sisäisen laskentatoimen arkea normaaliaikoinakin. Hyvinä aikoina ne kuitenkin helposti luisuvat tarkimman fokuksen ulkopuolelle. Kustannusleikkauksiin liittyen eräs vastaaja totesi myös, että niitä ei pitäisi lähteä tekemään paniikinomaisesti tai sokkona. On kaikesta huolimatta vältettävä tekemästä mitään hätiköityjä tai typeriä liian lyhytnäköisiä ratkaisuja esimerkiksi jo aloitettujen investointien suhteen, jotka voivat olla hyvinkin haitallisia hieman pidemmällä tähtäimellä.

Myös mm. Becker ja Mahlendorf esittävät, että maksukyvyn varmistamiseen liittyy olennaisesti kasvava paine kustannusten leikkaamisesta. Etenkin kriisitilanteiden alkuvaiheessa aiempi tutkimus on todennut, että johdon laskentatoimen tehtäviin kuuluu vah-

vasti kustannusleikkausten toteuttaminen ja säästötoimiin liittyvien toimenpiteiden pohjittaminen. Kustannusleikkauksista onkin puhuttu ns. laskentatoimen perusmenetelminä taloudellisesti vaikeina aikoina. Myös aiempi tutkimus on todennut toisaalta, että kustannusleikkauksia ei kuitenkaan tulisi lähteä viemään läpi koko organisaation laajuudella millään tavalla paniikinomaisesti, ellei se ole nimenomaan pakollista. Myös haastavan tilanteen ikävät kustannusleikkaustoimet pitäisi pyrkiä toteuttamaan mahdollisimman strategisesti. (Becker & Mahlendorf 2017, 278).

6.2.2 Ennusteet, skenaariot ja seurantasyklit

Ennusteiden muodostaminen ja skenaarioihin liittyä työ mainittiin haastatteluissa tärkeänä johdon laskentatoimelle jo normaaleina aikoina. Kriisiaika ja sen mukana merkittävästi kasvava epävarmuus tulevaisuudesta tuo ne kuitenkin vielä huomattavasti selkeämmäksi osaksi johdon laskentatoimen arkea. Eräs vastaaja kertoi, että heidän yrityksissään skenaariotyö tuli koronakriisin myötä hänen työhönsä jopa kohtalaisen uutena asiana ainakin siinä laajuudessa, jossa hän siihen liittyviä tehtäviä alkoi tekemään. Normaalitilanteessa sisäinen laskenta keskittyy pääasiassa rutiininomaiseen, määrätyn ajanjakson verran eteenpäin katsovan juoksevan ennusteen seurantaan ja päivittämiseen. Kriisitilanteessa ennuste- ja skenaariotyö on kuitenkin siinä mielessä täysin poikkeavaa, että niissä huomioon otettavan epävarmuuden ja erilaisten, mahdollisesti vielä täysin tuntemattomien vaihtoehtojen määrä on aivan eri luokkaa kuin tavallisessa arjessa.

Myös aiempi tutkimus on ollut samoilla linjoilla. Skenaarioiden rakentaminen on tärkeää yrityksille, koska kriisin aiheuttaman shokin laajuus ei ole ikinä kokonaisuudessaan tiedossa etukäteen eivätkä päätöksentekijät voi milloinkaan tietää tai olla varmoja siitä, kuinka huonoksi tilanne voi mennä. Skenaariot auttavat lisäämään tietämystä sellaisista asioista, jotka eivät välttämättä ole heti nähtävissä. Suunnittelutyö muuttuu normaaliin verrattuna myös selkeästi enemmän ylhäältä alas -tyyppiseksi ja toistuvaksi tekemiseksi, kun se normaalitilanteessa on usein enemmän alhaalta ylöspäin rakentuvaa toimintaa. (Becker & Mahlendorf 2017, 275–276; Pavlatos & Kostakis 2015, 162–163)

Ennusteisiin ja skenaariotyöhön liittyen haastatteluvastauksissa korostui kuitenkin ennen kaikkea suunnittelusykliden huomattava tiheneminen kriisitilanteen myötä. Kaikkien vastaajien organisaatioissa siirryttiin selkeästi tiiviimpiin ennustesykleihin. Normaalitilanteissa haastateltujen henkilöiden yhtiöissä luotiin ennusteita esimerkiksi kolmeksi vuodeksi tai vuodeksi eteenpäin, kun taas kriisin myötä siirryttiin hyvin monessa paikassa

vähintään kuukausitason ennustamiseen, ellei jopa viikko- tai päivätasolle. Kriisitilanteen aiheuttama epävarmuus pakottaa päivittämään ennusteita tuoreen tiedon mukaisesti käytännössä taukoamatta. Ennustesykliä lisäksi myös liiketoiminnan seurantasyklit kiristyivät kriisin myötä dramaattisesti samalla tavoin kuin ennusteetkin, vähintään kuukausi-, mutta monesti jopa viikko- tai päivätason seurantaan.

Seurattavat tekijät, kuten esimerkiksi KPI:t, saattavat olla täysin samoja kuin normaalioloissakin. Seuranta vain päivitetään huomattavasti aktiivisemmin. Yhtiön kriittiset menestystekijät säilyvät kuitenkin lähtökohtaisesti samoina oli tilanne sitten normaali tai kriisinomainen. Toki näistäkin jotkut saattavat kriisin myötä nousta entistä tärkeämmiksi ja toiset painua hieman enemmän taka-alalle, mutta varsinaiset seurantamekanismit pysyvät vastaajien mukaan lähtökohtaisesti samoina kuin normaalitilanteessakin. Kriisissä korostuu entisestään johdon laskentatoimen kyky nostaa tilanteen mukaan tarkimpaan seurantaan juuri ne keskeisimmät tekijät yhtiön toiminnassa. Päätöksenteon kannalta on täysin välttämätöntä, että käytössä on jatkuvasti ajantasaisin ja olennaisin mahdollinen informaatio, jotta toimenpiteiden perustelujen pohjana toimiva tieto olisi niin luotettavaa kuin mahdollista. Toisaalta tilanteen jatkuessa hieman pidempään kaikkeen tottuu ja uudet lainalaisuudet oppii. Jotkut vastaajat kertoivatkin ennuste- ja suunnittelusykliä jo rauhoittuneen verrattuna esimerkiksi viime kevääseen, vaikka tilanne onkin edelleen enemmän tai vähemmän päällä.

Liiketoiminnan seurannassa tulee kriisiaikana ottaa huomioon ja pyrkiä selittämään myös se, mitkä asiat tai osat tuloksesta ja yhtiön tilanteesta selittyvät vallitsevan tilanteen kautta, ja mitkä taas juontuvat muualta. Jotta asioihin osataan reagoida oikein ja niiden edellyttämin keinoin, on eroteltavat asioita toisistaan, löydettävä juuri kriisitilanteen aiheuttamat tapahtumat ja etsittävä oikeat toimet näiden pohjalta. Näin saavutetaan perspektiiviä myös kriisitilanteen vaikutusten suuruuden arviointiin, kun kyetään mahdollisimman hyvin erittelemään juuri nämä nimenomaiset vaikutukset yhtiön tuloksesta ja tunnusluvuista.

Aiempi tutkimus tukee tätä näitä havaintoja. Talouskriisin kehityksen ja etenemisen hankalan ennustettavuuden takia yhtiöt suunnittelevat normaalia jatkuvammin pienentääkseen suunnittelusyklejään ja kyetäkseen näin hyödyntämään jatkuvasti mahdollisimman tuoretta informaatiota tilanteen kehittymisestä. Monissa yhtiöissä on jo aiemmassa kirjallisuudessa todettu juoksevasta ennustamisesta tulevan sisäisen laskentatoimen selvästi hallitseva tehtävä. Jos yhtiöissä on käytetty ennusteita jo ennen kriisitilannetta, moni

kiristi ennusteidensa tiheyttä huomattavasti kriisin myötä. (Becker & Mahlendorf 2017, 275–276)

Tiukempi maksukyvyyn ja kulujen seuranta sekä tiiviimmät ennuste- ja seurantasyklit ovat vahvasti toimenpiteitä, jotka keskittyvät ennen kaikkea yhtiön selviämiseen kriisistä lyhyellä aikavälillä. Niin haastatteluissa kuin kirjallisuuskatsauksessakin nousi kuitenkin selkeästi esiin myös se, että on ehdottoman tärkeää muistaa pitää mielessä myös yhtiön järkevä toiminta pidemmällä aikavälillä. Vaikka selkeä prioriteetti on yhtiön selviäminen kriisiajan yli, johdon laskentatoimen on samalla pystyttävä ajattelemaan myös pitkäjänteisesti. Kriisiaikanakaan ei missään nimessä pidä tehdä päätöksiä, jotka ovat pidemmällä tähtäimellä yhtiölle epäedullisia. Esimerkiksi Palvatos ja Kostakis (2015, 162–163) toteavat, että yhtiöiden tulee kriisiaikanakin pyrkiä pitäytymään pitkän aikavälin ratkaisuihin ja luomaan pitkäjänteisiä suunnitelmia ja ennusteita. Näiden avulla ne pystyvät ovat valmiimpia tulevaisuutta varten. Kriisi tuokin usein mukanaan tarpeen paremmalle strategiselle suunnittelulle ja johtamiselle. Yhtiö, jonka toiminta on riittävän joustavaa reagoimaan etukäteen odottamattomiin ja epäsuotuisiin toimintaympäristön muutoksiin pärjää paremmin kuin yhtiö, joka on lukittuna yhteen ainoaan toimintamalliin (Lee & Makhija 2009, 538).

6.2.3 Asema, vaikutusvalta ja informaatiovirrat

Haastateltujen henkilöiden vastauksista kävi suoraan ja epäsuorasti selkeästi ilmi se, että johdon laskentatoimen asema ja vaikutusvalta organisaatioissa nousee kriisin myötä merkittävästi. Vastauksista huokui se, että kriisiaikana organisaatio tarvitsee vielä selvästi normaaliakin enemmän tukea sisäiseltä laskentatoimelta. Varsinkin kontaktit ja kommunikatio yritysjohdon suuntaan tiivistyi huomattavasti, kun johtoporras halusi tietää paljon normaalitilannetta tarkemmin yhtiön toiminnan tuoreesta kehityksestä ja tilanteen etenemisestä. Vastajat kertoivat päässeensä sellaiseen asemaan, jossa sai tuoda vielä enemmän omaa asiantuntemustaan esille ja vaikuttamaan vahvemmin asioihin. Näitä toki myös edellytettiin heiltä selvästi normaalia enemmän. Johdon laskentatoimi nousi siis kriisin myötä normaalioloja korkeampaan asemaan esimerkiksi päätöksentekoprosesseissa, mutta vastajat kuitenkin korostivat samaan aikaan olevansa edelleen selkeästi tukiroolissa. Viimeiset päätökset tekee edelleen muut tahot.

Aiemmasta tutkimuksesta on tehtävissä vahvasti samansuuntaisia havaintoja. Kriisitilanteet kasvattavat yritysjohton informaationtarvetta radikaalisti, mikä taas johtaa tiiviimpään ja aktiivisempaan vuorovaikutukseen johdon laskentatoimen ja yritysjohton välillä. Kriisien seurauksena on jo aiemmin havaittu johdon laskentatoimen raportointisykliä yritysjohtolle lyhentyneen, jotta johto saa jatkuvasti mahdollisimman nopean ja ajantasaisen yleiskuvan vallitsevasta tilanteesta. Etenkin kriisien alkuvaiheessa raportointi on keskittynyt varsinkin kustannusleikkauksiin ja -säästöihin ja niiden etenemiseen. Yritysjohton ja johdon laskentatoimen välinen tiedonvaihto lisääntyy siis kriisiaikojen vallitessa huomattavasti niin tiedon määrän kuin kommunikation tiheydenkin suhteen. (Endenich 2014, 127; Becker & Mahlendorf 2017, 275–276) Varsinkin niissä tilanteissa, kun tämä tapahtuu selkeästi johdon aloitteesta, mm. Becker ja Mahlendorf (2017, 275–276, 282) ovat todenneet johdon laskentatoimella olevan tämän myötä enemmän vaikutusvaltaa organisaatioiden päätöksentekoprosesseissa. Kriisitilanteen aiheuttaman kasvavien osallistumismahdollisuuksien ja organisaation sisäisen näkyvyyden myötä johdon laskentatoimen on havaittu siirtyvän lähemmäksi yritysjohtoa ja tukevan johtajia päätöksentekoprosesseissa aiempaa enemmän.

Tutkimuksessa havaittiin myös, että kriisitilanne tuo johdon laskentatoimen tehtävänkuvaa paljon aiempaa enemmän ulkoisten tietolähteiden ja organisaatioiden ulkopuolisen maailman seurantaan liittyviä tehtäviä. Tällainen on tai vähintään olisi tärkeää missä tilanteessa tahansa, mutta haastatellut henkilöt kertoivat poikkeusaikojen tuoneen mm. markkinatapahtumien seurannan ja niiden vaikutusten arvioimisen ja ymmärtämisen todella keskeisesti mukaan johdon laskentatoimen työhön. Yhtenä useasta vastauksesta esiin nousseena esimerkkinä voidaan mainita myös maksuvalmiuden ja etenkin saatavien hallintaan vahvasti liittyvän konkurssien paljon normaalia tarkemman seurannan, joka tuli selvästi osaksi johdon laskentatoimen tehtäviä useassa organisaatiossa.

Myös organisaation sisäisten tietolähteiden aktiivinen hyödyntäminen on ulkoisten seikkojen rinnalla kriisitilanteessa vähintäänkin lähes yhtä tärkeää, jotta tilannekuva oman organisaation toiminnasta säilyy taukoamatta hyvänä. Tärkeää tämä on esimerkiksi siksi, että johdon laskentatoimi kykenee hahmottamaan mm. kustannusrakenteiden vaikutuksia esimerkiksi yhtiön tuotantokapasiteetteihin ja muihin tilanteen myötä keskiöön nouseviin asioihin. Kriisitilanteissa korostuukin entisestään johdon laskentatoimen taito etsiä keskeiset tiedot organisaatiosta ja tehdä näiden pohjalta yhteenvetoja ja johtopäätöksiä epävarmassa tilanteessa kyseeseen tulevista toimenpiteistä ja mahdollisuuksista.

Molemmat edellä mainitut havainnot voidaan vahvistaa kirjallisuudenkin pohjalta. Aiemmassa tutkimuksessa on todettu talouskriisien johtavan kasvaviin informaatiovirtoihin niin organisaation sisällä kuin sen ja ulkomaailman välilläkin. Etenkin organisaation ulkopuolelta tulevat informaatiovirrat on nostettu kriisitilanteissa todella keskeisiksi yhtiöiden toiminnan kannalta (Endenich 2014, 126). Esimerkiksi D’Aveni ja MacMillan ovat todenneet jo vuonna 1990 (634), että hyvin kriiseistä selvinneet yhtiöt keskittyivät normaalitilanteissa yhtä paljon organisaation sisäiseen ja ulkoiseen toimintaympäristöön, mutta kriisitilanteen iskiessä siirsivät fokuksen enemmän ulkoisen toimintaympäristön kriittisimpiin seikkoihin. Huonommin pärjänneet yhtiöt taas keskittyivät edelleen pääasiassa yhtiöiden sisäisiin asioihin. Myös haastateltavat kertoivat oman aktiivisuuden esimerkiksi ulkoisiin tietolähteisiin päin olevan kriisiaikana hyvin tärkeää. Johdon laskentatoimen keskeisiin taitoihin kuuluu myös kyky kommunikoida näiden suuntaan ja toimia niiden kanssa yhteistyössä. Sisäisen laskentatoimen jonkinasteista taipumusta keskittyä vain yhtiöön itseensä tulee ehdottomasti pyrkiä välttämään.

Tähän liittyen sisäisen laskentatoimen aktiivisuus myös yritysten ulkoisiin sidosryhmiin päin mainittiin haastatteluissa kriisiaikana esiin nousevaksi asiaksi. Yritykset eivät monesti pysty selviämään hankalista ajoista ilman sidosryhmiensä tukea, minkä takia parhaaseen lopputulokseen päästään usein kommunikoimalla esimerkiksi pankkien suuntaan oma-aloitteisesti ja rehellisesti. Normaaliooloissa tällaiset asiat toimivat hyvinkin automaationa taustalla, mutta kriisiaikana niihin tulee kiinnittää huomiota ja olla aktiivinen ja rohkea kommunikaatiossaan yhtiön ulkopuolellekin. Aiemmassa tutkimuksessa teemaa sivuttiin lähinnä lakisääteisyuden näkökulmasta. Van Der Stede (2011, 606–607) kertoi esimerkiksi Yhdysvalloissa astuneen vuoden 2008 finanssikriisin jälkeen voimaan vaatimuksen, joka velvoitti kaikki julkiset osakeyhtiöt aiempaa selkeästi läpinäkyvämpään toimintaan esimerkiksi hallitustensa toiminnan ja organisaation palkitsemisjärjestelmien osalta.

Kriisiajat voivat myös ajaa yritykset tekemään muutoksia toimintaansa. Haastateltavat kertoivat, että hankalat ajat ovat avanneet mahdollisuuksia ja toisaalta joissain tilanteissa pakottaneet yrityksiä arvioimaan toimintaansa kriittisesti ja kehittämään sitä pidempää aikaväliä ajatellen. Täysin poikkeukselliset kriisiolosuhteet ovat myös tarjonneet joillekin yrityksille mahdollisuuksia tehdä sellaisiakin investointitoimenpiteitä, jotka eivät normaaliarjessa olisi milloinkaan olleet mahdollisia ilman merkittäviä ongelmia joka-

päiväiselle liiketoiminnalle. Ne saattavat myös antaa viimeisen sysäyksen jollekin jo pidemmän aikaa harkinnassa tai valmistelussa olleelle päätökselle tai toimenpiteelle, joka kriisitilanteen myötä on pakko toteuttaa yrityksen selviämisen tähden.

Taluskriisi voi siis johtaa selkeisiin muutoksiin johdon laskentatoimen tehtävänkuvassa. Jotkut yhtiöt saattavat myös alkaa kriisin seurauksena tekemään asioita, joita jotkut muut ovat saattaneet tehdä jo pidemmän aikaa. Muun muassa Becker ja Mahdendorf (2017, 275–276) ovatkin jo aikaisemmin todenneet, että kriisitilanne saattaa toimia herätyksenä yhtiöille parantaa laskentatoimen ja ohjauksen menetelmiään. On nostettu esiin myös mm. se, että taluskriisi saattaa toimia johdon laskentatoimen muutoksen katalyyttinä. Kriisiajat pakottavatkin yrityksiä muuttumaan ja tuovat sisäiselle laskennalle ja yrityksille kokonaisuuksina merkittäviä haasteita. Samalla ne kuitenkin tarjoavat myös mahdollisuuden arvioida yhtiön vakiintuneita rutiineja ja käytäntöjä ja kehittää niitä tarkoituksenmukaisempaan suuntaan. (Endenich 2014, 126–127, 140.)

7 YHTEENVETO JA JOHTOPÄÄTÖKSET

7.1 Yhteenveto

Tässä luvussa vastataan tutkielman alussa esitettyihin tutkimusongelmiin. Johtopäätöksiä tehdään niin kirjallisuuskatsauksen kuin empiirisen tutkimusaineistonkin analysoinnin perusteella. Tutkielmassa syvennyttiin siihen, miten kriisitilanne vaikuttaa johdon laskentatoimen työnkuvaan ja rooliin organisaatioissa verrattuna normaaliin tilanteeseen. Siinä perehdyttiin tarkemmin myös siihen, korostuuko tai pienentykö joidenkin tekniikoiden, toimintatapojen tai ominaisuuksien rooli ja mistä näissä mahdollisesti tapahtuvat muutokset saattaisivat johtua. Tutkielman tutkimusongelmat muotoiltiin seuraavasti:

- Miten johdon laskentatoimen rooli ja tehtävät muuttuvat kriisiaikana verrattuna normaalitilanteeseen?
- Mitkä toimintatavat, tekniikat tai ominaisuudet mahdollisesti korostuvat?

Tämän tutkimuksen perusteella voidaan todeta, että kriisit vaikuttavat rooleihin ja tehtäviin merkittävästi. Empiirisen tutkimuksen havainnot vahvistavat kiistattomasti aiemman tutkimuksen löydöksiä siitä, että johdon laskentatoimen asema ja vaikutusvalta organisaatioissa paranee kriisiaikana radikaalisti. Tämä juontuu ennen kaikkea yhtiöjohdon kasvavasta informaatiotarpeesta epävarmoissa olosuhteissa, mikä taas johtaa aktiivisempaan kommunikaatioon johdon ja sisäisen laskentatoimen välillä. Kriisitilanteiden on jo aiemmin todistettu lisäävän yritysjohtamisen informaationtarvetta selkeästi ja tämän johtavan tiiviimpään vuorovaikutukseen näiden tahojen kesken. (Endenich 2014, 127; Becker & Mahlendorf 2017, 275–276) Johdon laskentatoimen asiantuntemukselle on tutkimuksen havaintojen perusteella normaalitilannettakin selvästi enemmän tarvetta, ja sen avulla pääsee – toisaalta usein yksinkertaisesti joutuukin – myös vaikuttamaan asioihin normaalia vahvemmin. Sisäisen laskentatoimen rooli esimerkiksi päätöksentekotilanteissa vahvistuu selvästi (Becker & Mahlendorf 2017, 275–276), mutta säilyy kuitenkin etenkin empiirisen tutkimuksen havaintojen perusteella edelleen nimenomaan tukitehtävänä. Kriisitilanteiden onkin aiemmassa tutkimuksessa todettu voivan johtaa myös pysyvämpiin positiivisiin muutoksiin johdon laskentatoimen arvostuksessa ja asemassa organisaatioiden sisällä (Endenich 2014, 139).

Kriisitilanteen iskiessä johdon laskentatoimen työnkuvaan tulevat empiiristen tulosten mukaan erittäin vahvasti ja kaikkein keskeisimpinä asioina vakavaraisuuteen, kassanhallintaan ja kulurakenteeseen liittyvät tehtävät, joita sisäisen laskentatoimen henkilöt eivät normaalitilanteessa mieltä haastatteluvastausten perusteella juuri ollenkaan. Tämä havainto vahvistaa sitä jo aiemmin esiin nousutta seikkaa, että kriisitilanteessa organisaatioiden keskittyminen siirtyy välittömästi esimerkiksi kassanhallintaan, operatiiviseen kassavirtaan, nettokäyttöpääomaan ja asiakkaiden maksujen seurantaan. Kriisitilanteen on todettu vaikuttavan kassanhallintaan ja yhtiön maksuvalmiuteen muun muassa tulojen realisoitumisodotusten heikkenemisenä. Maksuvalmiuden turvaamiseen sisältyy niin teorian kuin empiirisen analyysin perusteella keskeisenä teemana myös kustannusrakenteen seuranta ja usein myös karsiminen. (Becker & Mahlendorf 2017, 275–278; Hopwood 2009, 799) Tähän jouduttaessa on kuitenkin keskeistä pyrkiä tekemään sekin järkevästi, paniikinomaisia toimia välttäen.

Tutkimuksessa havaittiin myös, että kriisiajat voivat tarjota mahdollisuuksia tehostaa organisaation toimintaa, mutta toisaalta myös pakottaa siihen. Ne voivat myös antaa lopullisen sysäyksen ja vauhdittaa joitakin harkinnassa olevia toimenpiteitä tai ratkaisuja. Kriisitilanne tarjoaakin mukanaan tuomistaan suuristakin haasteista huolimatta myös poikkeuksellisia mahdollisuuksia tarkastella organisaation toimintaa kriittisesti ja tehdä toimenpiteitä, joita ei normaaleissa olosuhteissa olisi kovinkaan helposti mahdollista lähteä tekemään. Jo aiemman tutkimuksen mukaan kriisitilanne saattaa toimia yhtiöille herätyksenä parantaa mm. laskentatoimen menetelmiään ja järjestelmiään. Kriisin onkin todettu voivan toimia yleisemmälläkin tasolla johdon laskentatoimen muutoksen katalyyttinä. (Becker & Mahlendorf 2017, 275–276; Endenich 2014, 126–127, 140)

Toimintatapojen, tekniikoiden ja ominaisuuksien osalta tutkimusaineistosta nousi kriisiajan osalta näiden osalta selkeimmin esiin ennusteet, skenaariot ja ennen kaikkea ennustamisen ja liiketoiminnan seurannan syklit. Ennusteet ovat tärkeässä tai kohtuullisen tärkeässä osassa tehtävänkuvaa normaaliaikoinakin, mutta kriisitilanteessa niiden rooli työnkuvassa hyppää täysin uudelle tasolle. Joissakin yrityksissä skenaarioiden rakentaminen tuli jopa jossakin määrin uutena tehtäväalueena johdon laskentatoimelle. Normaaliaikoina sisäisessä laskennassa tehdään ja päivitetään pääasiassa rutiininomaista juoksevaa ennustetta, mutta kriisitilanteen aiheuttama suuri epävarmuus johtaa täysin uudelleenlaiseen tarpeeseen pohtia erilaisia mahdollisia, samalla täysin tuntemattomia skenaarioita. Vastaavia havaintoja näkyi myös teoriaosuudessa. (Becker & Mahlendorf 2017,

275–276; Pavlatos & Kostakis 2015, 162–163) Normaalitilanteessa liiketoiminnan suunnitteluun ja ennustamiseen sisältyy empirian mukaan mm. budjetointia ja kannattavuuden ennakoimista, mutta nämä teemat ovat tärkeitä myös tuolloin. Myös normaalisti ennustetaan ja rakennetaan skenaarioita, jotta kyetään ennakoimaan yhtiön mahdollisia tulevaisuudennäkymiä. Teoriaosuudessa johdon laskentatoimen yleisimmiksi tehtäviksi normaaleissa olosuhteissa nostettiin esimerkiksi raportointi, analysointi ja budjetointi. Budjetointiin sisällytettiin myös mm. juoksevat ennusteet. Myös suunnittelu ja ennustaminen yleisemmin esiintyivät aiemmassakin kirjallisuudessa, kun esimerkiksi erilaisten ennusteiden todettiin olevan jopa tärkeämpiä yhtiöjohtajille kuin toteumien vertailemisen budjetteihin. (Lepistö ym. 2016, 81; Henttu-Aho 2016, 51)

Ennustamiseen liittyen niin kirjallisuuskatsauksessa kuin empiirisessä tutkimuksessa saaduissa vastauksissa kuitenkin eniten korostui sen syklien huomattava tiheneminen kriisin myötä. Tutkimuksessa havaittiin, että osallistuneiden yrityksissä siirryttiin normaalista vuosi-, kvartaali tai kuukausitasosta jopa viikko- tai päivätasolle liiketoiminnan seurannassa ja ennusteiden tarkastelussa ja päivittämisessä. Talouskriisien etenemisen haastavan tai mahdottoman ennustamisen takia yritykset suunnittelevat paljon jatkuvammin kuin normaalisti saadakseen käyttöönsä mahdollisimman relevanttia ja ajantasaista tietoa tilanteen kehityksestä. Jatkuvampi toiminta ehkäisee tuotettavan informaation vajavaisuutta ja vapauttaa sisäisen laskentatoimen aikaa keskittyä ennusteiden seurantaan ja resurssiallokaation miettimiseen. (Becker & Mahlendorf 2017, 275–276; Endenich 2014, 139) Aiempi tutkimus ja tämän tutkimuksen havainnot ovat siis tältä osin vahvasti linjassa keskenään.

Myös informaatiovirrat sekä organisaation sisällä että sen ja ulkomaailman välillä kasvavat kriisiajan myötä. Aineiston perusteella keväällä 2020 iskenyt kriisitilanne toi johdon laskentatoimen tehtäviin täysin uudella tavalla esimerkiksi markkinatapahtumien ja muiden yleistaloudellisten asioiden seurantaan verrattuna normaaliin. Samalla korostui yhtä merkittävästi myös sisäisen laskentatoimen kyky hyödyntää organisaation sisäisiä tietolähteitä paremmin kuin aiemmin, jotta se pystyi ylläpitämään ajantasaista ja todennukaista tilannekuvaa organisaation omastakin toiminnasta jatkuvasti. Informaatiovirtojen kasvaminen on todettu jo aiemmin. (Endenich 2014, 126; D’Aveni ja MacMillan 1990, 634) Kriisissä korostuu etenkin aiemman tutkimuksen mukaan kuitenkin ulkoiset tietolähteet. Organisaatioiden on jo aiemmin todettu epäonnistuneen tuloillaan olevien kriisien ennakoinnissa liikaa tai jopa ainoastaan sen sisäisiin asioihin keskittymisen takia.

(Becker & Mahlendorf 2017, 282; Endenich 2014, 132–133) Tässä tutkimuksessa havaittiin myös oman aktiivisuuden ulkoisia sidosryhmiä kohtaan korostunut tärkeys, mikä oli lakisääteisten läpinäkyvyysvaatimusten osalta todettu myös aiemmin. (Van Der Stede 2011, 606–607)

Tähän liittyy tiiviisti myös se, että johdon laskentatoimen tehtävissä on nykyään käytännössä pakko omata loistavat vuorovaikutus- ja ihmissuhdetaidot ja olla hyvät kontaktit eri puolille organisaatiota. Vain näillä avuilla on mahdollista mm. kerätä etenkin kriisiaikana elintärkeää informaatiota eri puolilta organisaatiota sen eri toiminnoista. Sisäisen laskentatoimen on toimittava yhä ennakoivammin ja proaktiivisemmin ja pyrittävä etsimään vastauksia kysymyksiin mielellään jo ennen kuin niitä kysytään. Jo aiemmassa tutkimuksessa on nostettu esiin se, että nykypäivänä johdon laskentatoimelta odotetaan aiempaa enemmän yhdistelmää erilaisia teknisiä ja sosiaalisia taitoja, eikä perinteinen laskentaosaaminen ole enää läheskään niin dominoivassa asemassa alalla toimivilta henkilöiltä vaadittavassa osaamisprofiilissa kuin ennen. (Lepistö & Ihantola 2018, 104–105; Hopper ym. 2007, 126–127; Paulsson 2012, 393; Lepistö ym. 2016, 80) Etenkin viestintä- ja kommunikaatiotaidot korostuvat äärimmäisen vahvasti (Granlund & Lukka 1998b, 199).

Informaation keräämiseen organisaation sisältä ja sen ulkopuolelta liittyy tärkeänä osana myös olennaisen informaation tunnistaminen, minkä taas mahdollistaa ainoastaan hyvä yleinen liiketoimintaymmärrys. Empiirisessä tutkimuksessa nousi esiin ennen kaikkea se, että johdon laskentatoimen on jatkuvasti oltava kartalla organisaation reaaliaikaisesta tilanteesta ja pystyttävä tunnistamaan ja seuraamaan yhtiön liiketoiminnan kannalta nimenomaan kaikkein keskeisimpiä ja olennaisimpia asioita ja lukuja. Myös syy-seuraussuhteiden ymmärtäminen on yksi ammatin keskeisimpiä vaatimuksia, jolloin liiketoimintaymmärrys on perustavanlaatuinen vaatimus. Jo aiemman tutkimuksen mukaan sisäiseltä laskentatoimelta edellytetään jatkuvasti analyyttisempää toimintatapaa, mikä tekee vahvasta liiketoiminta- ja markkinaymmärryksestä välttämätöntä. Myös aiempaa yhä enemmän tulevaisuusorientoitunut näkökulma ja sen vaatima ennakointikyky tarkoittaa sitä, että johdon laskentatoimella on oltava yhä laajempi näkemys asioista yleisesti. (Ramli ym. 2013, 92; Granlund & Lukka 1998b, 199.)

Etenkin normaaliolosuhteiden johdon laskentatoimen työnkuvaan liittyen empiirisessä tutkimuksessa havaittiin kustannuslaskennan olevan monessa organisaatiossa edel-

leen kaikkein keskeisin laskentamenetelmä ja koko toiminnan aivan tärkeimpiä kulmakiiviä. Kustannusten seuranta on hyvin tärkeää mm. organisaatioiden toiminnan tehokkuuden kannalta. Aiemmassa tutkimuksessa johdon laskentatoimen uusien tehtäväalueiden ja erilaisten tekniikoiden esiin nousu tuotiin vahvasti esiin osana sisäisen laskentatoimen kehityssuuntaa kohti enemmän liiketoimintakumppanina toimivaa roolia. Modernimpaan roolin liiketoimintakumppanina johdon laskentatoimen tehtäviin on todettu sisältyvän myös esimerkiksi riskien arviointia, muutosjohtamista, strategian luomista, järjestelmien suunnittelua ja käyttöönottoa sekä asiakassuhteiden johtamista. (Hopper ym. 2007, 125)

7.2 Johtopäätökset

Tutkimuksen havaintojen perusteella voidaan siis todeta, että poikkeukselliset ja todella epävarmat kriisiajat vaikuttavat johdon laskentatoimen työnkuvaan erittäin merkittävästi ja tekevät siitä yritykselle vielä selkeästi tärkeämmän toiminnon verrattuna normaaliaikoihin. Johdon laskentatoimen arvostus ja tärkeys organisaatioissa on yleisestikin noussut viimeisinä vuosina ja vuosikymmeninä, mutta esimerkiksi koronakriisin kaltainen jopa ennennäkemätön tilanne nostaa nämä vielä täysin uudelle tasolle. Tämä johtuu ennen kaikkea siitä, että yritysjohto tarvitsee epävarmoissa ja hyvinkin nopeasti vaihtelevissa olosuhteissa jatkuvasti ajantasaista ja laadukasta informaatiota kaikesta organisaation toiminnasta tehdäkseen yhtiön kannalta edullisia ja järkeviä päätöksiä. Johdon laskentatoimi taas on nimenomaan se toiminto, jonka tehtävänä on tätä informaatiota johdon päätöksentekoprosessien tueksi kerätä ja tuottaa.

Tutkimuksen perusteella johdon laskentatoimen työssä pääpaino on kriisiaikoina todella selvästi yhtiön vakavaraisuuden ja maksuvalmiuden turvaamisessa, jotta se ylipääntään selviää kriisijaoista yli. Normaalisti esimerkiksi kassa on asia, jota johdon laskentatoimessa ei tarvitse miettiä välttämättä ollenkaan. Toisaalta on kuitenkin myös äärimmäisen tärkeää pitää myös pidempi aikaväli mielessä, jottei kriisitilanteen ajamana päädy tekemään päätöksiä, jotka tekevät yrityksen toiminnalle hallaa hieman myöhemmin. Tähän liittyen tutkimuksessa nousi selvästi esiin myös se, että kriisit tarjoavat yhtiöille mahdollisuuksia myös tehdä sellaisia isompia ratkaisuja tai muutoksia, joita ei liiketoiminnan pyöriessä normaalisti olisi mitään mahdollisuuksia tehdä. Ne siis saattavat antaa organisaatioille myös poikkeuksellisia mahdollisuuksia esimerkiksi suurempiin kehitystoimenpiteisiin tai suunnanmuutoksiin, jotka voivat kääntää kriisien lopputuleman pidemmällä tähtäimellä jopa positiiviseksi.

Tarkemmista toimintatavoista ja laskentatekniikoista kriisiaikoina johdon laskentatoimessa ylivoimaisesti suurimmassa osassa on jo mainitun todella suuren epävarmuuden takia ennusteiden ja skenaarioiden rakentamien. Vaikkei ole oikeastaan mitään mahdollisuuksia edes kovinkaan valistuneesti arvata sitä, mihin suuntaan tilanne tulee menemään, johdon laskentatoimen on kuitenkin hyvin tärkeää miettiä valmiiksi erilaisia edes vähän mahdollisia vaihtoehtoja. Näin niitä varten voidaan myös alustavasti suunnitella mahdollisia toimenpiteitä, eivätkä ne pääse yllättämään toteutuessaan, mikä taas parantaa huomattavasti yrityksen mahdollisuuksia selvittää niistä. Ennusteita ja skenaarioita rakennetaan myös normaalisti, mutta kriisitilanteen pakottavat tarkastelemaan ja muokkaamaan jo luotujakin ennusteita selvästi normaalia useammin, jopa päivittäin.

Muun muassa ennusteiden ja skenaarioiden päivittämiseen ja oikeellisuuteen liittyy tiiviisti havainto siitä, että etenkin yrityksen ulkoisten informaatiovirtojen merkitys kasvaa kriisiaikoina radikaalisti. Myös sisäisten tietolähteiden ylläpitäminen ja hyödyntäminen tulee normaalitilannettakin tärkeämmäksi, mutta nimenomaan tuoreimman ulkopuolisen informaation jatkuva hankkiminen ja tulkinta on erittäin olennaisessa osassa johdon laskentatoimen työtehtävissä kriisiaikoina. Johdon laskentatoimen on elintärkeää pystyä tunnistamaan, käsittelemään ja esittämään yrityksen toiminnan kannalta keskeistä informaatiota. Tähän liittyen korostui myös vaatimus siitä, että nykypäivän sisäisen laskentatoimen ammattilaisilla on todella hyvät vuorovaikutus- ja kommunikaatiotaidot sekä kyky ymmärtää liiketoimintaa niin oman organisaation tasolla kuin yleisemminkin. Vain vahva osaaminen liiketoiminnasta ja esimerkiksi siihen liittyvistä syy-seuraussuhteista takaa sen, että pystyy toimimaan päätöksenteon tukitoimijan roolissaan oikeasti niin, että pystyy tarjoamaan organisaation toimintaan aitoa lisäarvoa. Etenkin kriisiaikoina korostuu myös oma aktiivisuus esimerkiksi ulkoisiin sidosryhmiin päin. Kaiken kaikkiaan osaaminen ja aktiivisuus vuorovaikutussuhteissa on tärkeää modernissa johdon laskentatoimessa, mutta korostuu entisestään kriisitilanteen myötä.

Tutkimus siis vahvistaa jo aiemminkin tehdyt havainnot siitä, että kriiseillä todella on siis merkittäviä vaikutuksia johdon laskentatoimeen. Perinteisempiä tehtäviä, kuten suunnittelua, ennustamista ja raportointia toteutetaan useammin, minkä lisäksi kassan ja maksuvalmiuden hallinnasta ja kustannusjohtamisesta tulee normaaliakin tärkeämpiä. Samaan aikaan johdon laskentatoimen roolit muuttuvat. Ylin johto kaipaa johdon laskentatoimelta palautetta useammin, mutta antaa myös toisaalta johdon laskentatoimelle mahdollisuuden vaikuttaa työllään enemmän. Johtajat esimerkiksi keskustelevat useammin

johdon laskentatoimen kanssa ja kaipaavat ja toisaalta edellyttävät vielä normaaliakin enemmän heidän ammattitaitoaan ja osaamistaan. (Becker & Mahlendorf 2017, 275-276.)

7.3 Tutkielman arviointi ja jatkotutkimusmahdollisuudet

Tutkimuksen tulosten pohdinnan ja johtopäätösten tekemisen jälkeen on tarpeen arvioida tutkielmaa kokonaisuutena. Tutkimuksissa puhutaan reliabiliteetista ja validiteetista, eli tutkimuksen arvioitavuudesta. Validiteetti tarkoittaa sitä, kuinka hyvin väite, tulkinta tai tulos ilmaisee kohdetta, johon näiden on tarkoitus viitata. (Koskinen ym. 2005, 254) Tutkimuksen reliabiliudella taas tarkoitetaan sitä, että mittaustulokset ovat toistettavissa, eli tutkimus antaa siis ei-sattumanvaraisia tuloksia. (Hirsjärvi ym. 2015, 231–232.)

Tutkielman mahdollisia rajoittavia tekijöitä ovat muun muassa se, että siinä käytettiin ainoastaan yhtä menetelmää aineiston keräämiseen. Tällä saattaa olla vaikutuksia tutkielman luotettavuuteen. Laadullisessa tutkimuksessa reliabiliuden ja validiuden termejä käytetään lähtökohtaisesti haluttaessa arvioida, onko joku tutkimus tai siinä esiin tuotu väite luotettava. (Koskinen ym. 2005, 253) Laadullisen tutkimuksen luotettavuudessa tärkeää on tutkijan tarkka kuvaus tutkimuksen etenemisestä ja toteuttamisesta. Aineiston keruuolosuhteet tulee kertoa selvästi ja todenmukaisesti. Haastattelututkimuksessa on hyvä kertoa mm. haastatteluolosuhteista ja -paikoista, käytetystä ajasta, häiriötekijöistä, virhetulkinnoista ja tutkijan virhearvioinneista tarpeen vaatiessa. Analyysissä on olennaista luokittelujen tekeminen, ja näihin liittyen lukijalle pitäisi kertoa luokittelun syntymisen pohja ja perusteet. (Hirsjärvi ym. 2015, 232) Tässä tutkimuksessa on juuri näistä syistä pyritty varmistamaan tutkimuksen luotettavuus kertomalla mahdollisimman seikkaperäisesti haastattelujen toteuttamisesta ja haastattelutilanteista. Luotettavuutta parantaa myös haastattelujen nauhoitus, litterointi, hyvin perusteltu tyypittely ja teemoittelu sekä runsas suorien haastattelulainauksen käyttö. Tutkimuksen tulosten tulkitsemiseen pätee vaatimus tarkkuudesta. Tutkijan on siis kerrottava, millä perusteella hän esittää tulkintoja, joihin päätelmänsä perustaa. Lukijaa auttaa näissä mm. suorat haastattelulainaukset. (Hirsjärvi ym. 2015, 233) Kaikki tutkielmassa tehdyt valinnat on pyritty perustelemaan mahdollisimman selkeästi ja tarkasti.

Tutkimus ei ole valmis vielä tulosten analysoinnin jälkeen, vaan ne on myös tulkittava (Hirsjärvi ym. 2015, 229). Tulkinnan tarkoitus on kuvailla ja selittää kaikki ne aineiston tapaukset, jotka sen pitääkin selittää. Pätevä tulkinta tarvitsee kuitenkin yksinker-

taisuutta. Pätevässä tulkinnassa käsitteiden sisäiset rakenteet on selvitetty. Kaikkein keskeisintä on, että tutkimus antaa sellaisen kokonaisvaltaisen käsityksen aiheestaan, joka selvittää aiheen olennaiset piirteet ja kuvaa niiden välisiä suhteita ohjailevat periaatteet. Näin kuva on informatiivinen, viestittävä ja uskottava. (Koskinen ym. 2005, 250.) Tulosten analysointi ei vielä riitä tutkimuksen tulosten kertomiseksi, vaan tulosten pohjalta tulisi pyrkiä muodostamaan synteesejä. Synteetit kokoavat pääasiat yhteen ja vastaavat annettuihin ongelmiin selkeästi. Johtopäätökset taas perustuvat muodostettuihin synteeseihin. Tutkijan tehtävänä on pohtia, mikä saatujen tulosten merkitys on tutkimusalueella, mutta samalla hänen tulisi pohtia myös tulosten mahdollista laajempaa merkitystä. (Hirsjärvi ym. 2015, 230) Tutkimuksen havainnot ja niiden pohjalta tehdyt johtopäätökset on pyritty esittämään tässä luvussa tiiviisti ja selkeästi niin, että tutkimuskysymyksiin vastattaisiin mahdollisimman hyvin ja täsmällisesti.

Haastattelu menetelmänä ja sen avulla kerättävä aineisto on luonnollisesti aina jossakin määrin riippuvainen haastattelijasta ja haastateltavasta. Haastattelurunko ja haastattelutilanteen eteneminen pyrittiin kuitenkin säilyttämään mahdollisimman samanlaisena ja neutraalina haastattelusta toiseen, jotta kysymyksistä tai tilanteesta aiheutuisi mahdollisimman vähän vaikutuksia kerättävän aineiston vertailukelpoisuudelle. Aineiston luotettavuus pyrittiin takaamaan myös hankkimalla sellaisia vastaajia, joilla olisi mahdollisimman vankka pohja ja kokemus kertoa johdon laskentatoimen tehtävänkuvasta ja roolista normaalitilanteessa ja peilata sitä kriisiajan toimintaan. Tässä onnistuttiin vähintäänkin suhteellisen hyvin, kun kaikki vastaajat olivat toimineet vähintään noin viisi vuotta johdon laskentatoimen parissa, jotkut jopa 20–25 vuotta.

Todettava on siitä huolimatta se, että tutkielmaan osallistui kuusi henkilöä kuudesta eri yrityksestä, joten otos on väkisinkin kohtalaisen pieni. Muutama haastateltava toimii myös hieman korkeammassa roolissa organisaatioissaan kuin controllerit keskimäärin. Tällä ei kuitenkaan ole ainakaan merkittävää vaikutusta heidän kykyynsä kertoa johdon laskentatoimen työnkuvasta yleisesti ja tutkimuksen tavoitteisiin soveltuvalla tavalla. Yrityksiä pyrittiin myös valikoimaan mahdollisimman paljon eri aloilta laajan käsityksen takaamiseksi. Laadullisten tutkimusten yleensä pieni tapausmäärä johtaa väistämättä rajoitteisiin. Sen myötä joudutaan väkisinkin tekemään yksinkertaistavia oletuksia. Pienestä aineistosta ei ole mahdollista tehdä laajoja johtopäätöksiä, eli tilastotieteen kriteerit täytettäviä yleistyksiä. (Koskinen ym. 2005, 265–266). Taustalla on kuitenkin ajatus siitä, että

yksityisessä toistuu yleinen. Perehtymällä yhteen tapaukseen tarpeeksi syvällisesti voidaan nähdä se, mikä ilmiössä on keskeistä ja mikä toistuu usein, kun ilmiötä tarkastellaan yleisemmällä tasolla. (Hirsjärvi ym. 2015, 182)

Laadullinen tutkimus pohjautuu käytännössä aina tarkoituksenmukaisesti poimittuihin näytteisiin tilastollisten otosten sijaan. Näytteestä ei ole mahdollista tehdä yleistyksiä otantajakauman tai luottamusvälien avulla. Tutkimusaineisto valitaan siten, että se on tutkimusongelman kannalta niin informatiivinen kuin mahdollista. Otantojen taustalla on yleensä saturaatioperiaate, jonka mukaan otantaa jatketaan niin kauan kuin uudet tutkitavat tapaukset tarjoavat uutta tietoa. Tämä vaatii sitä, että tutkija analysoi aineistoaan koko ajan ja kyseenalaistaa tekemiään hypoteeseja uutta aineistoa vasten. (Koskinen ym. 2005, 273. 276) Tämän tutkielman pohjalta onkin oltava hyvin varovainen tehtäessä minäänlaisia suurempia yleistyksiä aiheeseen liittyen. Tutkimukseen osallistuneet henkilöt valittiin kuitenkin niin, että he kykenisivät kertomaan aiheesta laajasti ja informatiivisesti, ja haastatteluja toteutettiin niin pitkään, että alettiin havaitsemaan selkeää toisteisuutta esiin nousevissa teemoissa. Tutkimuksella pyrittiin vastaamaan tarkasti nimenomaan sille asetettuihin tutkimusongelmiin ja tekemään se mahdollisimman tarkasti tutkimuksen eri vaiheita kuvaillen ja perustellen, ja tässä onnistuttiin vähintään kohtalaisen hyvin.

Tutkielman edetessä esiin nousseita mahdollisia jatkotutkimusaiheita voisi olla syventyä enemmän siihen, mitä konkreettisia toimenpiteitä eri yhtiöissä on kriisitilanteen seurauksena tehty ja mitkä ovat olleet lopputulokset. Tätä kautta olisi mahdollista saada syvällisempää ymmärrystä esimerkiksi tiettyjen toimenpiteiden toimivuudesta ja niiden aiheuttamien lopputulemien todennäköisyyksistä. Tutkimukseen voisi myös valikoida yhtiöitä, joihin kriisitilanne on vaikuttanut eri tavoilla ja erilaisella laajuudella ja syventyä siihen, miten näissä yrityksissä on tai ei ole johdon laskentatoimen puitteissa toimittu. Kriisin vaikutusten tuominen mukaan tutkimukseen tarjoaisi vielä syvällisempää käsitystä erilaisten tilanteiden ja toimintatapojen seurauksista. Hieman tähän liittyen, toinen mahdollisuus voisi olla ottaa tarkasteltavaksi tarkemmin tiettyjä toimialoja tai esimerkiksi markkina-alueita ja tutkia sitä, miten nämä seikat ovat vaikuttaneet johdon laskentatoimen rooliin ja tehtäviin kriisiaikoina. Myös tähän tutkimukseen voisi olla mahdollista ottaa mukaan myös lopputulemien tarkastelun, kun pikkuhiljaa aletaan näkemään sitä, millä tavoin eri yhtiöt vallitsevastakin kriisitilanteesta ovat selvinneet.

LÄHTEET

- Becker, S.D. – Mahlendorf, M.D. (2017) The influence of the economic crisis on the tasks and roles of management accountants. Teoksessa: *The Role of the Management Accountant: Local Variations and Global Influences*. s. 275-286. Routledge, Florence.
- Becker, S. D. – Mahlendorf, M. D. – Schäffer, U. – Thaten, M. (2016) Budgeting in times of economic crisis. *Contemporary Accounting Research*, Vol. 33 (4), 1489-1517.
- Chenhall, R. H. – Langfield-Smith, K. (1998). Adoption and benefits of management accounting practices: an Australian study. *Management accounting research*, Vol. 9 (1), 1–19.
- Clinton, B. D. – White, L. R. (2011) The role of the management accountant. *Management Accounting Quarterly*, Vol. 14 (1), 40-74.
- Dassonneville, R. – Lewis-Beck, M.S. (2014) Macroeconomics, economic crisis and electoral outcomes: A national European pool. *Acta Politica, suppl. Special Issua: The Economic Voter and Economic Crisis*, Vol. 49 (4), 372-394.
- D’Aveni, R. A. – MacMillan, I. C. (1990) Crisis and the content of managerial communications: A study of the focus of attention of top managers in surviving and failing firms. *Administrative Science Quarterly*. Vol. 35 (4), 634–657.
- De Loo, I. – Verstegen, B. – Swagerman, D. (2011) Understanding the roles of management accountants. *European Business Review*, Vol. 23 (3), 287-313.
- Endenich, C. (2014) Economic crisis as a driver of management accounting change. *Journal of Applied Accounting Research*, Vol. 15 (1), 123-149.
- Eskola, J. (2010) Laadullisen aineiston juhannustaiat – laadullisen aineiston analyysi vaihe vaiheelta. Teoksessa: *Ikkunoita tutkimusmetodeihin 2: Näkökulmia aloittelevalle tutkijalle tutkimuksen teoreettisiin lähtökohtiin ja analyysimenetelmiin*, toim. Juhani Aaltola & Raine Valli – PS-Kustannus, WS Bookwell Oy, Juva.
- Flammer, C. – Ioannou, I. (2020) Strategic management during the financial crisis: how firms adjust their strategic investments in response to credit market disruptions. *Strategic Management Journal*, December 2020. doi: 10.1002/smj.3265.
- Friedman, A. – Lyne, S. (1997) Activity-based costing and the death of the bean counter, *European Accounting Review*, Vol. 6(1), 19-44.

- Friedman, A. L. – Lyne, S. R. (2001). The beancounter stereotype: towards a general model of stereotype generation. *Critical perspectives on accounting*, Vol. 12 (4), 423–451.
- Goretzki, L. – Strauss, E. – Weber, J. (2013) An Institutional Perspective on the Changes in Management Accountants' Professional Role. *Management accounting research*, Vol. 24 (1), 41–63
- Graham, A. – Davey-Evans, S. – Toon, I. (2012) The developing role of the financial controller: evidence from the UK. *Journal of applied accounting research*, Vol. 13 (1), 71-88.
- Granlund, M. – Lukka, K. (1997) From bean-counters to change agents: the Finnish management accounting culture in transition, *Liiketaloudellinen aikakauskirja*, Vol. 46 (3), 213-255.
- Granlund, M. – Lukka, K. (1998a) It's a small world of management accounting practices. *Journal Of Management Accounting Research*, Vol. 10, 153-179. (A)
- Granlund, M. – Lukka, K. (1998b) Towards increasing business orientation: Finnish management accountants in a changing cultural context. *Management Accounting Research*, Vol. 9. 185-211. (B)
- Grewal, R., and P. Tansuhaj. 2001. Building organizational capabilities for managing economic crisis: The role of market orientation and strategic flexibility. *Journal of Marketing*, Vol. 65 (2): 67–80.
- Goretzki, L. – Strauss, E. (2017) Every light has its shadow: some reflections on the “business partner” role. Teoksessa: *The Role of the Management Accountant : Local Variations and Global Influences*. s. 249-259. Routledge, Florence.
- Henttu-Aho, T. (2016) Enabling characteristics of new budgeting practice and the role of controller. *Qualitative research and management*, Vol 13 (1), 31-56.
- Hirsjärvi, S. – Remes, P. – Sajavaara, P. (2009) *Tutki ja kirjoita*. 20. painos. Bookwell Oy, Porvoo.
- Hopper, T. – Scapens, R. – Northcott, D. (2007) *Issues in Management Accounting*. 3. p. Pearson Education Limited, Essex, England.
- Hopwood, A.G. (2009) The economic crisis and accounting: Implications for the research community. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 34, 797-802
- Hyvönen, J. (2005). Adoption and benefits of management accounting systems: Evidence from Finland and Australia. *Advances in International Accounting*, Vol. 18, 97–120.

- Järvenpää, M. (2007) Making business partners: a case study on how management accounting culture was changed. *European accounting review*, Vol. 16 (1), 99-142.
- Kamal, S. (2015) Historical Evolution of Management Accounting. *The cost and management*, Vol. 43 (4), 12-19.
- Karlsson, B. – Hersinger, A. – Kurkkio, M. (2019) Hybrid Accountants in the Age of the Business Partner: Exploring Institutional Drivers in a Mining Company. *Journal of management control*, Vol. 30 (2), 185–211.
- Kotz, D.M. (2008) The financial and economic crisis of 2008: A systemic crisis of neoliberal capitalism. *Review of radical political economics*, Vol. 41 (3), 305-317.
- Kiviniemi, K. (2010) Laadullinen tutkimus prosessina. Teoksessa: *Ikkunoita tutkimusmetodeihin 2: Näkökulmia aloittelevalle tutkijalle tutkimuksen teoreettisiin lähtökohtiin ja analyysimenetelmiin*, toim. Juhani Aaltola & Raine Valli – PS-Kustannus, WS Bookwell Oy, Juva.
- Koskinen, I. – Alasuutari, P. – Peltonen, T. (2005) *Laadulliset menetelmät kauppatieteissä*. Vastapaino, Tampere.
- Lambert, C. – Pezet, E. (2011). The making of the management accountant—Becoming the producer of truthful knowledge. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 36 (1), 10–30.
- Lambert, C. – Sponem, S. (2012). Roles, authority and involvement of the management accounting function: A multiple casestudy perspective. *European Accounting Review*, Vol. 21 (3), 565– 589.
- Langfield-Smith (2008), Strategic management accounting: how far have we come in 25 years? *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol.21(2), pp. 204-228.
- La Paz, A. – Gracia, D. – Vasquez, J. (2020) Matching the controller role: individuals vs companies. *Journal of business economics and management*, Vol 21 (5), 1411-1431.
- Lee, S-H. – Makhija, M. (2009) Flexibility in internationalization: is it valuable during an economic crisis? *Strategic Management Journal*, Vol. 30 (5), 537-555.
- Lepistö, L. – Ihantola, E.-M. (2018) Understanding the Recruitment and Selection Processes of Management Accountants: An Explorative Study. *Qualitative research in accounting and management*, Vol. 15 (1), 104–123.

- Lepistö, L. – Järvenpää, M. – Ihantola, E.M. – Tuuri, I. (2016) The tasks and characteristics of management accountants: insights from Finnish recruitment processes. *Nordic Journal of Business*, Vol, 65 (3-4), 76-82
- Lukka, K. – Granlund, M. (1996). Cost accounting in Finland: current practice and trends of development. *European Accounting Review*, Vol. 5 (1), 1-28.
- Malmi, T. – Seppälä, T. – Rantanen, M. (2001) The practice of management accounting in Finland – A Change? *Liiketaloudellinen aikakauskirja*, Vol. 50 (4), 480-501.
- Mather, P. (2020) Leadership and governance in a crisis: some reflections on COVID-19. *Journal of Accounting and Organizational Change*, Vol. 16 (4), 579–585.
- Neilimo, K. – Uusi-Rauva, E. (2005). *Johdon laskentatoimi*, 6.-7. painos. Edita Prima Oy, Helsinki.
- Paulsson, G. (2012) The role of management accountants in new public management. *Financial Accountability & Management*, Vol. 28 (4), 378-394.
- Pavlatos, O. – Kostakis, H. (2015) Management accounting practices before and during economic crisis: Evidence from Greece. *Advances in Accounting, incorporating Advances in International Accounting*, Vol. 31, 150-164.
- Pietrzak, Z. – Wnuk-Peli, T. (2015) The roles and qualities of management accountants in organizations – evidence from the field. *Procedia – Social and Behavioral Sciences*, Vol. 213, 281-285.
- Puolamäki, E. (2007) *Strateginen johdon laskentatoimi – Kasvuyrityksen liiketoiminnan ohjausmenetelmät*. Paino As Pakett: Tallinna.
- Puusa, A. – Juuti, P. (2011) *Menetelmäviidakon raivaajat. Perusteita laadullisen tutkimuslähestymistavan valintaan*, toim. Hansaprint, Vantaa.
- Ramli, A. – Zainuddin, Z. N. – Sulaiman, S. – Muda, R. (2013) Changing roles of management accountants in Malaysian companies: a preliminary study. *International Journal of Finance and Accounting*, Vol. 2 (2) 89-93.
- Van Der Stede W.A. (2011) Management accounting research in the wake of the crisis: some reflections. *European Accounting Review*, Vol. 20 (4), 605-623.
- Waymire, G. – Basu, S. (2011) Economic crisis and accounting evolution. *Accounting and business research*, Vol. 41. (3), 207-232.
- Wolf, S. – Weißenberger, B.E. – Claus Wehner, M. – Kabst, R. (2015) Controllers as business partners in managerial decision-making. *Journal of accounting & organizational change*, Vol 11 (1), 24-46.

LIITE

Haastattelurunko

1) Taustat

- Nykyinen pesti, urapolku, (koulutus)
- Kerrotko vähän, mikä on nykyinen tehtäväsi ja paljonko sinulla on kokemusta vastaavista/alan tehtävistä?

2) Controllerin/johdon laskentatoimen rooli ja työnkuva

- Millainen on työnkuvasi ja roolisi ns. normaalisti?
 - o Miten kuvailisit rooliasi organisaatiossasi?
 - o Mitä tehtäviä työsi sisältää?
 - o Minkälaisiin asioihin/tehtäväalueisiin toiminta keskittyy/painottuu?
 - o Mitkä nostaisit tärkeimmiksi tehtäviksesi tai vastuualueiksesi?
- Onko käytössäsi esimerkiksi laskentatapoja tai -tekniikoita tai muita toimintatapoja, joita osaisit nostaa esiin?
 - o Jos on, mitkä ovat tärkeimpiä?
- Miten kuvailisit asemaasi ja/tai vaikutusvaltaasi organisaatiossasi?
 - o Millainen on osallisuutesi esimerkiksi päätöksentekoprosesseihin?
 - o Oletko osallisena strategiatyössä? Miten?
 - o Yleensä vaikutusmahdollisuudet?
 - o Yhteistyö johdon kanssa?
- Vaatiiko työ mielestäsi jotain merkittävää osaamista tai ominaisuuksia ns. teknisen osaamisen lisäksi? Minkälaista?
 - o Teknisen osaamisen ja muun osaamisen suhde?

3) Rooli ja työnkuva kriisiaikana

- Osaatko sanoa, miten itse kuvailisit talouskriisiä käsitteenä/tilanteena?
- Millaiset vaikutukset koronakriisillä on ollut omaan organisaatioosi?
- (Millaisessa roolissa olet toiminut aiempien (esim. 2008) talouskriisien aikana?)
- Miten vertaisit rooliasi kriisiaikana normaalitilanteeseen?

- Onko tehtävänkuvasi tai roolisi säilynyt samana vai muuttunut? Miten se on mahdollisesti muuttunut?
- Onko joidenkin tehtävien tärkeys noussut/vähentynyt? Onko noussut esiin kokonaan uusia tehtäviä?
- Onko tehtävien painotuksessa tapahtunut muutoksia?
 - Olisiko mielestäsi pitänyt tapahtua jotakin muutoksia, joita ei nyt tapahtunut?
- Onko asemasi/vaikutusvaltasi organisaatiossa muuttunut?
- Jos esiin nousi työssä olennaisia laskenta- tai muita toimintatapoja, onko näissä tapahtunut muutoksia?
- Oletko huomannut muutosta kommunikaatiossasi yrityksen/yhtiön johdon kanssa?
 - (Tiiviys, laajuus)
- Miten kuvailisit kriisiaikana vaadittavia ominaisuuksia ja osaamista? Onko eroja normaalitilanteeseen? Millaisia?
 - Korostuvatko jotkut ominaisuudet?
 - Teknisen ja muun osaamisen suhde?

4) Tuleeko vielä jotakin olennaista aiheesta mieleen? Jäikö jotakin sanomatta?