LAPPEENRANNAN TEKNILLINEN YLIOPISTO
School of Business and Management
Laskentatoimen maisteriohjelma

Miina Hurskainen

TALOUSHALLINNON TOIMINTAMALLIN VALINTAAN VAIKUTTAVAT TEKIJÄT KANSAINVÄLISESSÄ ORGANISAATIOSSA – CASE-TUTKIMUS

Pro-Gradu tutkielma, 2017

Työn ohjaaja/tarkastaja 1: Professori Satu Pätäri

Työn ohjaaja/tarkastaja 2: Professori Pasi Syrjä

TIIVISTELMÄ

Tekijä:	Miina Hurskainen
Tutkielman nimi:	Taloushallinnon toimintamallin valintaan vaikuttavat tekijät kansainvälisessä organisaatiossa – case-tutkimus
Tiedekunta:	School of Business and Management
Maisteriohjelma:	Laskentatoimen maisteriohjelma
Vuosi:	2017
Pro Gradu –tutkielma:	Lappeenrannan teknillinen yliopisto 117 sivua, 10 kuviota, 4 taulukkoa ja 5 liitettä
Tarkastajat:	Prof. Satu Pätäri Prof. Pasi Syrjä
Avainsanat:	Taloushallinnon toimintamallit, kontingenssiteoria, kansainvälinen yritys, case-tutkimus

Tutkijat ovat jo pitkään tunnistaneet erilaisten ympäristöjen ja tilannetekijöiden asettavan erilaisia vaatimuksia taloushallinnon toimintamalleille. Tässä tutkimuksessa käsitellään taloushallinnon toimintamalleihin liittyvää valintaa kontingenssiteorian näkökulmasta. Tutkimuksen päätavoitteena on syventää käsitystä taloushallinnon toimintamallien kontekstisidonnaisuudesta taloushallinnon toimintamallivalinnan yhteydessä. Tutkimuksen teoriaosuudessa tuodaan esille tieteellisessä tutkimuksessa usein esiintyviä taloushallinnon toimintamallin valintaan vaikuttavia tekijöitä ja tarkastellaan taloushallinnon yleisimpiä toimintamalliratkaisuita kuten hajauttamista, keskittämistä ja palvelukeskuksia. Tutkimuksessa keskitytään erityisesti kansainvälisten organisaatioiden kohtaamiin erityishaasteisiin. Tämä tutkimus on toteutettu kuvailevana case-tutkimuksena. Tutkimuksessa tarkastellaan case yrityksessä tutkimushetkellä suunnitteluvaiheessa olevaa taloushallinnon toimintamallin uudistusprojektia. Tutkimuksen case yritys on suomalainen rakennusteollisuuden alalla toimiva julkinen osakeyhtiö, jolla on toimintaa Pohjois-Euroopassa. Tutkimusaineiston keruussa hyödynnettiin useita rinnakkaisia menetelmiä kuten haastatteluja, workshop-materiaalia ja numeerista aineistoa.

Tutkimuksessa tunnistettiin useita taloushallinnon toimintamallin valintaan vaikuttavia organisaation sisäisiä ja ulkoisia tilannetekijöitä. Ulkoinen toimintaympäristö muun muassa asettaa toimintamalleille tiettyjä vaatimuksia sekä vaikuttaa yrityksillä käytössä oleviin vaihtoehtoihin. Organisaation sisäisten tekijöiden tunnistettiin sekä asettavan rajoituksia toimintamallin valinnalle että vaikuttavan syntyvien vaikutusten suuruuteen. Tämä tutkimus vahvisti näkemystä taloushallinnon toimintamallien valinnan kontekstisidonnaisuudesta. Tutkimus loi myös kattavan kuvauksen taloushallinnon yleisimmistä toimintamalliratkaisuista sekä niiden hyödyistä ja riskeistä toimintamallien valintaa ohjaavina tekijöinä. Tutkimus toimii erinomaisena pohjana ilmiön ymmärtämiselle ja lähtökohtana jatkotutkimuksille esimerkiksi kvantitatiivisten tutkimusten hypoteesien muodostamisen tueksi.

ABSTRACT

Author:	Miina Hurskainen
Title:	Factors Influencing the Selection of a Financial Services Operating Model in a Multinational Corporation – Case Study
Academic Faculty:	School of Business and Management
Master's Programme:	Master's Degree Programme in Accounting
Year:	2017
Master's Thesis:	Lappeenranta University of Technology 117 pages, 10 figures, 4 tables and 5 appendices
Examiners:	Professor Satu Pätäri Professor Pasi Syrjä
Keywords:	Financial services operating models, contingency theory, Multinational Corporation, Case Study

In several previous studies the requirements for different types of financial services operating models in different environments have been recognized. In this thesis the contingency theory framework is used to explain the selection of a financial services operating model. This thesis aims to provide an extensive picture of interconnections between contextual factors and the selection of a financial services operating model. The theory presents the main findings from earlier studies and also takes a closer look at the most common financial services operating models, e.g. decentralized and centralized models as well as financial shared services. The main focus of this thesis is on the challenges of Multinational Corporations. This thesis is a descriptive case study. The empirical study investigates a financial services operating model development project in the Case Company. The Case Company is a Finnish public limited company which operates in the construction service sector in Northern Europe. The empirical data in this thesis was provided by using multiple data collection methods e.g. interviews, workshop materials and numerical data.

Several internal and external organizational factors that influence the selection of a financial services operating model were identified. External environment sets certain requirements for organizing financial services and also has an effect on existing solutions. Internal factors, on the other hand, were identified to set limitations for the selection as well as influence the outcomes of the operating models. These findings support the interpretation of strong contextuality that is related to a financial services operating model selection. This thesis gave also a comprehensive description of the most popular financial services operating model solutions as well as the benefits and risks with which they are associated. This thesis works as a foundation for understanding the research phenomenon and provides an intriguing study field for the future researches.

ALKUSANAT

Tämän sivun lopussa on aika asettaa kuusivuotiaana alkaneen koulutaipaleeni viimeinen piste paikalleen - ainakin tältä erää. Vaikka viime kuukausien gradutaival välillä todella tuntui loputtoman pitkältä ja ylipääsemättömältä, on se ollut hieno tapa saattaa vuosien koulutyö päätökseen. Matkaan mahtui niin ylä- kuin alamäkiä sekä onnistumisen ja epäonnistumisen hetkiä, mutta näistä selvittiin lopulta voittajana ja kiitos siitä kuuluu monelle tämän matkan aikana vieressä kulkeneelle taholle.

Suurin kiitos tästä kaikesta kuuluu kiistämättä koko case yritykselle. Kiitos huikeasta mahdollisuudesta, että pääsin osaksi tätä projektia. Viime kuukaudet ovat olleet erittäin mielenkiintoisia ja opettavaisia, enkä olisi voinut toivoa mielenkiintoisempaa lopputyöaihetta. Kiitos myös koko työporukalle, joka tsemppasi ja kannusti viimeiseen rutistukseen asti. Erityiskiitos Anulle, jota ilman en tosiaankaan olisi tässä. Edes sanat eivät riitä kuvaamaan, kuinka paljon tukesi ja luottamuksesi on merkannut minulle. Haluan kiittää myös työni ohjaajia Satua ja Pasia ohjauksestanne ja vastauksista kysymyksiini graduprosessin aikana.

Viimeisenä, mutta ei todellakaan vähäisimpänä, iso kiitos perheelle ja ystäville, kun jaksoitte kuunnella kaikki ne lukemattomat gradumonologit valittamatta ja olitte tukena myös niinä matkalle osuneina epätoivon hetkinä. En olisi voinut toivoa parempia tukijoukkoja. Lappeenranta ja LUT ovat antaneet paljon enemmän, kun vajaa viisi vuotta sitten ensimmäisen kerran sinne astuessani osasin edes toivoa. Nyt voin katsoa haikeudella ja ylpeydellä taaksepäin kuluneita vuosia. Tämä matka oli nyt tässä, mutta kaikki ne ihmiset, opitut asiat ja muistot pysyvät.

Helsingissä 8.4.2017

Miina Hurskainen

SISÄLLYS

1 Johdanto ... 7
1.1 Tutkimuksen tausta ... 7
1.2 Tutkimusongelma ja tavoitteet ... 9
1.3 Tutkimusmenetelmä ja -aineisto ... 11
1.4 Tutkimuksen rajaukset ... 13
1.5 Tutkimuksen teoreettinen viitekehys ... 13
1.6 Tutkimuksen rakenne ... 15
2 Kontingenssiteoria ja taloushallinnon organisointi ... 16
2.1 Tutkimuksen teoreettinen perusta ... 16
2.1.1 Taloushallinnon toimintamallin määritelmä ... 16
2.1.2 Kontingenssiteorian viitekehys ... 19
2.2 Taloushallinnon toimintamallien keskeisimmät muutostrendit ... 24
2.2.1 Taloushallinnon roolimuutos ... 24
2.2.2 Digitalisaatio ... 26
2.2.3 Globalisaatio ja kansainväliset organisaatiorakenteet ... 31
2.3 Taloushallinnon toimintamallien sisäiset tilannetekijät ... 34
2.4 Taloushallinnon yleisimmät toimintamallit ... 39
2.4.1 Hajauttaminen ... 40
2.4.2 Keskittäminen ... 41
2.4.3 Ulkoistaminen ... 43
2.4.4 Palvelukeskukset ... 46
2.4.5 Globaalit yhteiset palvelut ... 53
3 Tutkimusmetodologia ja aineistonkeruu ... 56
3.1 Tutkimusotteen valinta ... 56
3.2 Case yrityksen esittely ja projektin tausta ... 57
3.3 Tutkimuksen toteutus ja aineistonkeruu ... 59
3.3.1 Maavierailut ... 60
3.3.2 Projektidokumentit ja havainnointi ... 62
3.3.3 Numeerinen aineistonkeruu ... 62
3.3.4 Haastattelut ... 63

4 Tulokset 67
4.1 Nykytilan analyysi 67
4.1.1 Taloushallinnon yhteisten palveluiden kehitys 68
4.1.2 Toimintojen maturiteetti 71
4.1.3 Case yrityksen taloushallinnon keskeisimmät ongelmat 74
4.2 Tavoitetilan suunnittelu 76
4.2.1 Toimintojen organisointi 77
4.2.2 Järjestelmien rooli muutoksessa 80
4.2.3 Mallin valintaa rajoittavat tekijät 82
4.3 Uusi toimintamalli 85
4.3.1 Uuden toimintamallin arvioidut hyödyt 87
4.3.2 Uuden toimintamallin mahdolliset riskit 90
5 Yhteenveto ja johtopäätökset 96
5.1 Tutkimuksen keskeisimmät löydökset 96
5.2 Tutkimuksen luotettavuus ja rajoitukset 103
5.3 Tulosten käytännön kontribuutio ja jatkotutkimusehdotukset 105
5.4 Yhteenveto 107
Lähteet 108

LIITTEET

Liite 1: Workshop 1: Case yrityksen taloushallinnon maturiteettimalli
Liite 2: Workshop 2: Taloushallinnon toimintojen strateginen nelikenttä
Liite 3: Workshop 3 materiaali
Liite 4: Haastattelurunko
Liite 5: Osto- ja myyntilaskutyyppien jakaumat case yrityksessä toimintamaittain

KUVIOT

Kuvio 1 Tutkimuslogiikka 10
Kuvio 2 Tutkimuksen teoreettinen viitekehys 14
Kuvio 3 Rakenteellisen kontingenssiteorian malli Donaldsonin (2001, 12) mukaan 21
Kuvio 4 Taloushallinnon lisäarvon elementit Granlundin ja Malmin (2007, 15) mukaan 25
Kuvio 5 Prosessien strateginen nelikenttä Buechelia ja Wadea (2013) mukaillen 36
Kuvio 6 Hajautettu taloushallinnon toimintamalli 40
Kuvio 7 Keskitetty taloushallinnon toimintamalli 41
Kuvio 8 Ulkoistettu taloushallinnon toimintamalli 43
Kuvio 9 Taloushallinnon palvelukeskusmalli Kagelmannia (2001, 50) mukaillen 47
Kuvio 10 Taloushallinnon uuden toimintamallin toteutuminen ja tavoitteiden täyttyminen case yrityksessä 86

TAULUKOT

Taulukko 1 Case yrityksen perustiedot maittain 59
Taulukko 2 Tutkimuksen haastatteluyhteenveto 64
Taulukko 3 Taloushallinnon laskutuksen ja henkilöstöresurssien jakautuminen toimintamaiden välillä case yrityksessä 74
Taulukko 4 Taloushallinnon toimintamallin valintaan vaikuttavat keskeisimmät tekijät 102

1 Johdanto

1.1 Tutkimuksen tausta

Yhä useammat yritykset ovat viime vuosina uudelleenorganisoineet taloushallinnon toimintojaan. Ilmiön taustalla on useita tekijöitä. Yritysten taloushallinnon toimintaympäristö on muutaman viimevuosikymmenen aikana muuttunut huomattavasti organisaatioiden kehittyessä esimerkiksi uusien innovaatioiden seurauksena (Granlund & Malmi 2007, 11). Toisaalta muutosten takana on usein tarve vastata jatkuvasti kutistuvien budjettien vaatimuksiin ja taloushallinnon järjestäjät ovat joutuneet heräämään osaksi kiristyvän globaalin kilpailun vaatimuksia (Ulbrich & Borman 2012). Usein sanotaankin, että yhdeksi johdon keskeisimmäksi haasteeksi on noussut suunnitella ja uudelleenrakentaa organisaatioita jatkuvasti muuttuvassa ympäristössä markkinoiden, tuotteiden ja teknologian kehittyessä (Burton et al. 2000).

Taloushallinnon järjestäjät ovat pyrkineet vastaamaan toimintaympäristön muuttuneisiin vaatimuksiin yhä erilaisemmilla ja kompleksisemmilla toimintamalliratkaisuilla (Ulbrich 2013, 119). Taloushallinnon toimintamalleissa on kyse kokonaisvaltaisista tavoista organisoida taloushallinnon toiminnot kuten prosessit, rakenteet ja johtaminen funktion sisällä (Huskins 2011). Nämä valinnat sisältävät päätöksiä niin teknologian, sijainnin kuin tuotettavien palveluiden suhteen. Tutkimukset eri vaihtoehdoista järjestää taloushallinto ovat viime vuosikymmeninä olleet paljon pinnalla, mutta nämä tutkimukset ovat yleensä keskittyneet vain yhden rakenteellisen vaihtoehdon tai jonkun toimintamallin osatekijän tarkasteluun kerralla. Tämän vuoksi eri toimintamallivaihtoehtoja vertaileva ja yhdistävä tutkimus on vielä puutteellista.

Palvelukeskukset on viime vuosikymmeninä eniten esillä ollut yksittäinen taloushallinnon toimintamalliratkaisu. Ne ovat erityisesti kansainvälisten organisaatioiden suosima tapa järjestää taloushallinnon transaktiopohjaisia palveluita keskitetysti yrityksen sisäisestä yksiköstä käsin (Wang & Wang 2007). Itse asiassa palvelukeskustutkimus on ollut pinnalla niin pitkään, ettei sen toimivuutta tai roolia osana kansainvälisten yritysten organisoitumista usein enää edes kyseenalaisteta. Palvelukeskukset ovat kuitenkin vain yksi toimintamalliratkaisu. Vasta viimeaikoina perinteiset palvelukeskukset ovat vähitellen menettäneet asemaansa itsestäänselvänä vaihtoehtona ja parhaita taloushallinnon

toimintamallien organisointivaihtoehtoja on jälleen alettu miettiä uudelleen (Jäckle & Wolf 2013, 300-301).

Ross et al. (2006) määritelmän mukaan toimintamallit ovat valintoja. Ne voidaan nähdä strategisina päätöksinä siitä, kuinka toimimalla yritys uskoo pääsevänsä asettamiinsa tavoitteisiinsa. Toimintamallin valinta ei kuitenkaan ole yksiselitteinen prosessi. Organisaatiorakenteisiin ja prosesseihin suunniteltujen muutosten yhtenä suurimpana ongelmana on, että niiden aiheuttamia seurauksia on vaikea arvioida ennalta muutosten kompleksisuuden ja laaja-alaisuuden vuoksi (Meel & Sol 1996). Toisaalta Aksinin ja Masinin (2008) mukaan aikaisempien tutkimustulosten ristiriitaisuus tehokkaimmista käytännöistä osoittaa, etteivät mitkään mallit ole suoraan sovellettavissa käytäntöön tai voi taata tiettyjä lopputuloksia. Myös Knol et al. (2014) toteavat yritysten johdon kohtaavan monia toisiinsa linkittyneitä haasteita ennen kuin lopullinen tasapaino toimintojen standardoinnin, valtasuhteiden ja resurssien välillä pystytään löytämään. Heidän mukaansa esimerkiksi palvelukeskukset ovat vähemmän yhtenäisiä kun monesti annetaan ymmärtää, eikä ole edes suositeltava yrittää pyrkiä standardoimaan palvelukeskusten implementointiprosessia.

Sekä Aksin ja Masini (2008) että Knol et al. (2014) uskovat, että erilaiset ympäristöt ja organisaatioiden ominaispiirteet vaativat erilaisia ratkaisuja toimintamallien rakenteilta ja käytännöiltä. Pelkkä tehokkaimpien mallien tunnistaminen ei tutkijoiden mukaan käytännössä ole edes mahdollista, vaan toimintamallin valintaan vaikuttavat useat tekijät. Tästä huolimatta tilannetekijöiden merkitystä taloushallinnon toimintamallien valinnassa on tutkittu vain vähän (Richter & Brühl 2016). Se miksi yritys päätyy lopulliseen toimintamallin valintaan, on monen tekijän yhteisvaikutusta ja samalla tämän tutkimuksen yksi keskeisimmistä näkökulmista. Tässä tutkimuksessa tarkastellaan taloushallinnon toimintamallien valintaa kontingenssiteorian näkökulmasta. Kontingenssiteoria näkee organisaation avoimena systeeminä, joka on jatkuvassa vuorovaikutuksessa ympäristönsä kanssa. Kontingenssiteoria keskittyy tarkastelemaan organisaation ja sen tilannetekijöiden, kuten organisaation ominaispiirteiden tai ympäristön, välistä vuorovaikutusta ja sen mukaan organisaation tehokkuus riippuu sen kyvykkyydestä sopeutua näihin tekijöihin (Burns & Stalker 1961; Pennings 1992; Woodward 1965).

Taloushallinnon toimintamallien tarkasteluun kontingenssiteorian näkökulmasta päädyttiin kahdesta syystä. Edellä huomattiin, että ymmärtämys taloushallinnon toimintamallien viitekehyksestä on monessa suhteessa vielä sirpaleinen. Tarve kokonaisvaltaisemmalle ymmärrykselle aiheesta on alettu tiedostaa, jotta taloushallinnon toimintamallien monimuotoisuutta ja kontekstisidonnaisuutta voitaisiin ymmärtää paremmin. Toisaalta taloushallinnon toimintamallien uudistushankkeet tulevat lähivuosina nostamaan merkitystään yrityksissä yhä enemmän taloushallinnon muutoksen kiihtyessä. Koska kokonaisvaltainen tutkimus aiheesta on puutteellista, voi taloushallinnon toimintamallin valinta yrityksessä olla haastavaa. Riittämättömän tutkimuksen sekä ilmiön ajankohtaisuuden vuoksi aiheen tarkastelu sekä teoreettisesta että käytännön liikkeenjohdon näkökulmasta on tärkeää. Tutkimuksessa on erityisesti haluttu keskittyä tarkastelemaan aihetta kansainvälisten yritysten näkökulmasta niiden erityisluonteen vuoksi. Nämä yhtiöt kohtaavat haasteita joutuessaan koordinoimaan emoyhtiön ja tytäryhtiöiden välisiä resursseja ja toimintaa (Narendra 2009). Toiminnan monimuotoisuuden vuoksi näillä organisaatioilla on käytössään lukuisia eri vaihtoehtoja taloushallinnon toimintojen organisoimiseksi. Tämän vuoksi taloushallinnon toimintamallin valinta näissä yrityksissä on erityisen haastavaa ja siksi myös tärkeä tutkimuskohde.

1.2 Tutkimusongelma ja tavoitteet

Tämä tutkimus käsittelee taloushallinnon toimintamalleja kansainvälisessä toimintaympäristössä. Tutkimuksen tarkoituksena on analysoida yritysten erilaisia taloushallinnon organisointivaihtoehtoja kontingenssiteorian näkökulmasta pyrkien rakentamaan kokonaisvaltainen käsitys siitä, mitä vaihtoehtoja yrityksellä on taloushallinnon organisoimiseksi ja mitä tekijöitä tässä valinnassa on kannattavaa huomioida. Tämän ilmiön pohjalta tutkimuksen päätutkimuskysymykseksi muotoutui:

Mitkä tekijät vaikuttavat taloushallinnon toimintamallin valintaan?

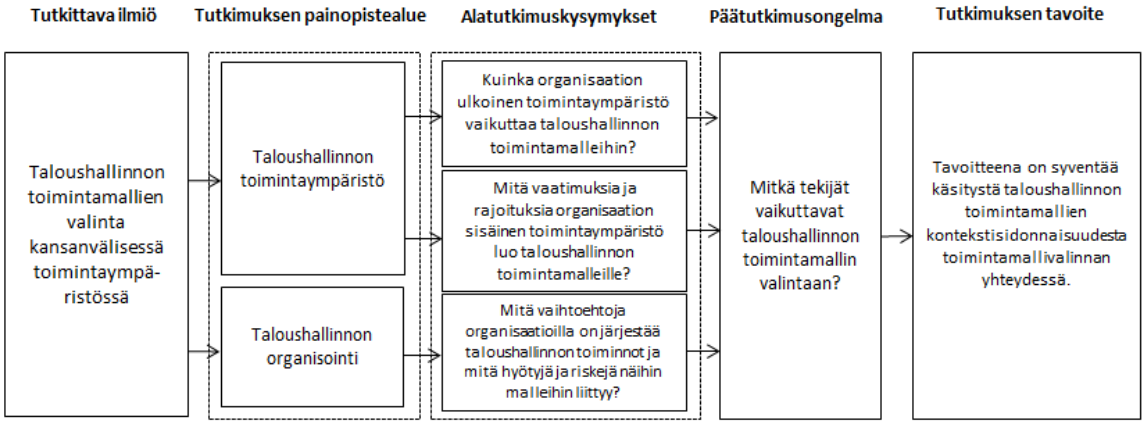
Tutkimusongelman tueksi muodostettiin myös kolme alatutkimuskysymystä, jotka auttavat vastaamaan tutkimuksen pääongelmaan:

Kuinka organisaation ulkoinen toimintaympäristö vaikuttaa taloushallinnon toimintamalleihin?

Mitä vaatimuksia ja rajoituksia organisaation sisäinen toimintaympäristö luo taloushallinnon toimintamalleille?

Mitä vaihtoehtoja organisaatioilla on järjestää taloushallinnon toiminnot ja mitä hyötyjä ja riskejä näihin malleihin liittyy?

Kuvioon 1 on tiivistetty tutkimuksen tutkimuslogiikka selkeyttämään tutkimuksen rakennetta. Kuvio avaa sitä, kuinka tutkimukselle asetetut rajaukset ja tutkimuskysymykset tukevat tutkimukselle asetettujen tavoitteiden täyttymistä.



Kuvio 1 Tutkimuslogiikka

Kuten kuviosta 1 nähdään, tutkittavaa ilmiötä lähestytään kahden painopistealueen kautta. Ensimmäiset kaksi alatutkimuskysymystä tarkastelevat taloushallinnon toimintamalleja niiden toimintaympäristön valossa. Toimintaympäristöllä tässä tutkimuksessa tarkoitetaan sekä organisaation sisäistä että ulkoista ympäristöä. Ensimmäinen näistä alatutkimuskysymyksestä keskittyy taloushallinnon toimintamallien ja niiden ulkoisen toimintaympäristön välisen vuorovaikutuksen tarkasteluun. Ulkoinen toimintaympäristö käsittää muun muassa ympäristön taloudellisia, lainsäädännöllisiä, kulttuurisia ja teknologisia tekijöitä (Hatch 2006). Toinen alatutkimuskysymyksistä puolestaan käsittelee aihetta sisäisen toimintaympäristön näkökulmasta. Sisäisen toimintaympäristön muodostavat organisaation sisäiset tekijät, joiden avulla voidaan vaikuttaa toimintaan tai tulostavoitteiden saavuttamiseen (Valtiovarainministeriö 2016). Näitä tekijöitä ovat muun muassa organisaation tavoitteet, rakenteet ja resurssit. Kolmas alatutkimuskysymyksistä

lähestyy toimintamalleja taloushallinnon organisoinnin painopistealueesta. Organisaation toimintamallin valintaan vaikuttaa toimintaympäristön lisäksi olemassa olevien toimintamallien parhaat käytänteet. Tämän vuoksi viimeisen alatutkimuskysymyksen tavoitteena on avata erilaisia vaihtoehtoja taloushallinnon toimintojen organisoimiseksi. Näiden alatutkimuskysymysten avulla pyritään vastaamaan päätutkimusongelmaan taloushallinnon toimintamallien valintaan vaikuttavista tekijöistä. Tutkimuksen päätavoitteena on syventää käsitystä taloushallinnon toimintamallien kontekstisidonnaisuudesta toimintamallivalinnan yhteydessä. Tutkimuksella tavoitellaan samalla syvällisempää ymmärtämystä taloushallinnon toimintamallien kehityksestä ja muutoksen taustalla olevista tekijöistä. Tätä kautta toimintamalliuudistuksien vaikutuksia on helpompi arvioida ja tunnistaa mallin valinnan kannalta kriittisiä tekijöitä niihin liittyvän valintaprosessin yhteydessä.

1.3 Tutkimusmenetelmä ja -aineisto

Tämä tutkimus on välineellinen ja kuvaileva tapaustutkimus, sillä sen tavoitteena on itse case tapauksen tutkimisen lisäksi myös kokonaisvaltaisemmin havainnollistaa, jäsentää ja kehittää tutkimukselle asetettua teoreettista viitekehystä valitun tapauksen avulla (Stake 1995, 3). Kuvailevalle eli deskriptiiviselle tapaustutkimukselle tyypillisesti tutkimuksessa pyritään selittämään ilmiötä itsessään referoimalla aiheesta kerättyä tietoa ja asiasisältöä mahdollisimman objektiivisesti ja laaja-alaisesti (Anttila 1996, 249-250). Tämän tutkimuksen avulla ei kuitenkaan tavoitella osatekijöiden välisten kausaliteettien ymmärtämistä, kuten esimerkiksi selittävissä tapaustutkimuksissa (Ryan et al. 1992, 115).

Tähän tutkimukseen valittu tutkimusasetelma on hyvin käytännönläheinen. Asetettuihin tutkimuskysymyksiin etsitään vastauksia lähestymällä niitä sekä teoria- että empiriaosasta saatujen tulosten pohjalta. Tutkimuksen teoreettisessa osuudessa luodaan kokonaisvaltainen ja selkeä kuva tutkittavasta aiheesta aiemman kirjallisuuden ja tutkimusten pohjalta. Lähtökohdan tutkimukselle muodostavat kontingenssiteorian ja toimintamallin viitekehykset, joita peilataan taloushallinnon muutosta ja taloushallinnon toimintamalleja käsittelevään kirjallisuuteen sekä tieteellisiin lehtiartikkeleihin. Ensimmäiseen alatutkimuskysymyksen vastaamiseksi perehdytään taloushallinnon ulkoisessa toimintaympäristössä tapahtuneisiin muutoksiin ja pyritään tunnistamaan tekijöitä, jotka taloushallinnon kehityksessä ovat vaikuttaneet sen toimintamallien

muutokseen. Toiseen alatutkimuskysymykseen vastaamiseksi aikaisemmista tutkimuksista pyritään tunnistamaan merkitykseltään oleellisimpia organisaation sisäisiä tekijöitä. Taloushallinnon eri toimintamalleja käsittelevä kirjallisuus toimii viimeisen tutkimuskysymyksen vastaamisen perustana.

Tutkimuksen empiirisessä osuudessa tarkastellaan taloushallinnon toimintamallin uudistusprojektia valitussa case yrityksessä. Case yritys on rakennusteollisuuden alalla toimiva suomalainen pörssilistautunut osakeyhtiö, jolla on toimintaa Pohjois-Euroopan alueella. Projektin piiriin kuuluvat taloushallinnon operatiiviset palvelut (ostolaskutus, myyntilaskutus, luotonvalvonta, maksuliikenne ja käyttöomaisuus- sekä pääkirjanpito) case yrityksen emoyhtiössä sekä sen kuudessa toimintamaassa. Taloushallinnon uudistuksen tavoitteeksi yrityksessä asetettiin konsernin eri maayhtiöiden taloushallinnon toiminnoille yhteisen toimintamallin luominen erillään operoivien taloushallinnon yksiköiden sijalle. Tutkimuksen empiirisen osan toteutuksessa hyödynnetään Lahden ja Salmisen (2008, 185-190) laatimia taloushallinnon kehitysprojektien suunnitteluvaiheen tasoja, joista keskitytään erityisesti varsinaisen suunnitteluvaiheen aikaisiin vaiheisiin - nykytilan analyysiin sekä tavoitetilan suunnitteluun. Tämän tutkimuksen avulla pyritään avaamaan case yrityksen taloushallinnon tämän hetkistä tilannetta ja arvioimaan suunnitellun uudistuksen tuomia vaikutuksia yritykselle.

Case-tutkimukselle tyypillisesti tutkimuksessa hyödynnetään useita tiedonkeruumenetelmiä (Kananen 2013, 28). Tutkimuksen ensisijaisena tutkimusaineistona hyödynnetään kesän 2016 aikana toteutettujen workshop-pajojen tuloksia sekä yrityksessä suoritettuja puolistrukturoituja teemahaastatteluita. Tämän lisäksi yrityksestä kerättyä muuta projektimateriaalia sekä havainnointia käytetään tapahtumien kuvaamisen ja johtopäätösten rakentamisen tukena. Workshop-pajat toteutettiin osana maavierailuita konsernin maayhtiöissä ja niihin osallistui taloushallinnon henkilöstöä jokaisesta toimintamaasta. Työpajojen avulla selvittiin taloushallinnon nykytilaa sekä henkilöstön näkemyksiä mahdollisista vaihtoehdoista taloushallinnon organisoimiseksi tulevaisuudessa. Haastattelut puolestaan suoritettiin vuodenvaihteessa 2016–2017 uuden toimintamallin julkistamisen jälkeen. Haastatteluissa hyödynnettiin teorian kautta esille tulleita teemoja aiheesta. Aineistonkeruussa pyrittiin mahdollisimman laaja-alaisesti

huomioimaan sekä emo- ja tytäryhtiöiden että keskijohdon ja korkeimman johdon näkemyksiä tutkimuksen luotettavuuden lisäämiseksi.

1.4 Tutkimuksen rajaukset

Tutkimuksen case yritys on Pohjoismaisilla markkinoilla toimiva julkinen osakeyhtiö. Tämän vuoksi myös teoriaosassa keskitytään tarkkailemaan aihetta yksityisellä sektorilla tapahtuvia taloushallinnon toimintamallien muutoksen näkökulmasta. Tutkimuskentän ulkopuolelle rajataan pienet ja keskisuuret yritykset sekä kokonsa puolesta selkeästi isommat globaaleilla markkinoilla toimivat maailmanlaajuiset yritykset, joiden tuloksia ei voida yleistää samaan viitekehykseen. Tutkimuksessa keskitytään vain toimintaympäristön kannalta keskeisimpien tarkasteluun ja esimerkiksi lainsäädäntöön liittyviä vaikutuksia sivutaan perehtymättä kuitenkaan tarkemmin yksityiskohtiin.

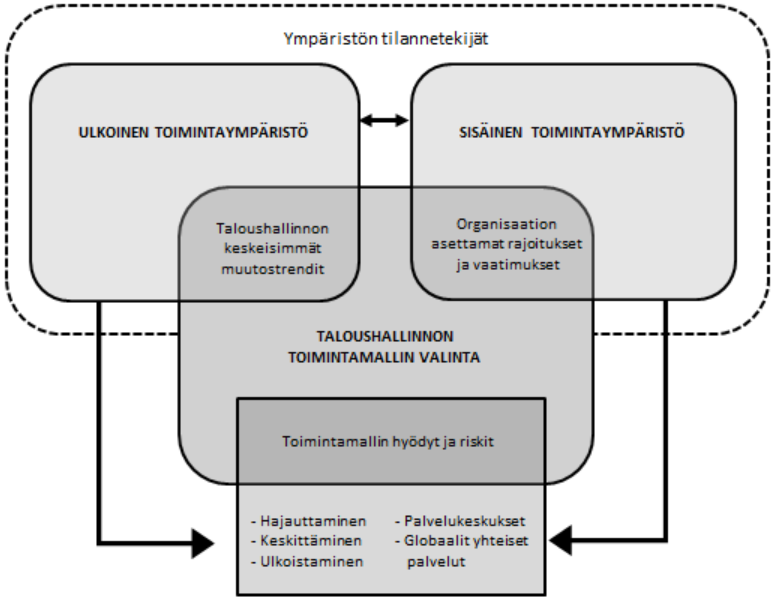
Tutkimuksessa toimintamallien uudistusta tarkastellaan suunnitteluvaiheen näkökulmasta, mutta sen tarkoituksena ei ole ottaa kantaa itse muutoksen suunnitteluprosessin toteutukseen tai arvioida sen onnistumista. Tutkimus ei myöskään ota kantaa case yrityksen lopullisen toimintamallin valintaan vaan auttaa arvioimaan yrityksen taloushallinnon nykytilaa sekä muutoksen mahdollisia hyötyjä, riskejä ja kustannuksia. Case yrityksessä oleva taloushallinnon toimintamallin uudistamishankkeen suunnitteluvaihe on tutkimushetkellä vasta tullut päätökseen ja uuden mallin implementointivaihe on käynnistymässä. Tutkimustulosten ulkopuolelle rajoittuu siis uuden toimintamallin todellisten vaikutusten arvioiminen ja annetut arviot uuden mallin vaikutuksista perustuvat haastattelujen ja teorian pohjalta muodostettuihin arvioihin.

1.5 Tutkimuksen teoreettinen viitekehys

Tämän tutkimuksen taustalla on havainto taloushallinnon toimintamalleissa tapahtuneesta muutoksesta. Tossavainen (2005, 20-21) jakaa organisaatioissa tapahtuvan muutoksen tarkoitukselliseen eli suunniteltuun (change) ja kehityksen aikaansaamaan (transformation) muutokseen. Suunniteltu muutos perustuu yritykselle asetettuihin strategisiin tavoitteisiin, on tietoista ja yrityksen johdon luomaa. Kehityksen aikaansaama muutos tapahtuu puolestaan suunnittelematta, eikä siihen voi vaikuttaa. Toimintamallien muutoksessa on kyse suunnitellun muutoksen läpiviennistä organisaatiossa. Tossavaisen

määritelmän mukaisesti taustalla tapahtuu kuitenkin jatkuvaa kehityksen aikaansaamaa muutosta, jolta kontingenssiteorian viitekehyksen valossa organisaatio ei avoimena systeeminä voi välttyä. (Donaldson 2001, 1-7; Malcolm 1999; Tossavainen 2005, 20-21)

Edellä esitetyn perusteella taloushallinnon toimintamallien voidaan nähdä olevan organisaation strategisia päätöksiä, mutta samalla tiukasti sidoksissa ympäristön asettamiin tilannetekijöihin. Tässä avoimen systeemin luomassa ajattelumallissa toimintamallin valinnassa heijastuvat sekä organisaation sisäisten että ulkoisten tekijöiden välinen vuorovaikutus. Nämä havainnot luovat pohjan tutkimuksen viitekehykselle, joka on esitetty kuviossa 2.



Kuvio 2 Tutkimuksen teoreettinen viitekehys

Kuvio 2 havainnollistaa tutkimuksen osa-alueiden välisiä yhteyksiä. Kuviosta voidaan havaita, että tutkimuksen osa-alueet ovat sidoksissa paitsi tutkittavaan ilmiöön, taloushallinnon toimintamallin valintaan, myös toisiinsa. Sen lisäksi, että tutkimuksessa keskitytään ympäristön eri tilannetekijöiden tarkasteluun, siinä nostetaan esille myös eri toimintamalliratkaisuita, koska niiden tuomilla hyödyillä ja riskeillä on vahva yhteys toimintamallin lopulliseen valintaan.

1.6 Tutkimuksen rakenne

Tämä tutkimus koostuu teoreettisesta ja empiirisestä osuudesta. Kappaleessa kaksi käydään läpi tutkimuksen teoriatausta. Ensiksi määritellään tarkemmin yksi tutkimuksen keskeisimmistä käsitteistä - taloushallinnon toimintamalli. Tämän jälkeen avataan kontingenssiteorian taustaa, jota tässä tutkimuksessa käytetään taloushallinnon toimintamallien valintaa selittävänä viitekehyksenä ja perustellaan kontingenssiteorian valintaa tutkimuksen teoreettisena näkökulmana. Teoriaosuuden painopiste keskittyy kappaleen kaksi jälkimmäiseen puoleen, joka jakautuu kolmeen pääosioon. Ensimmäisessä näistä tarkastellaan taloushallinnon muutosta. Osiossa esitellään taloushallinnon roolia organisaatioissa ja taloushallinnon viimeaikaista kehitystä ohjanneiden keskeisimpien ilmiöiden kuten taloushallinnon digitalisoitumisen kautta. Tämän jälkeen perehdytään organisaation sisäisten tekijöiden taloushallinnon toimintamallille asettamiin vaatimuksiin ja rajoituksiin. Viimeisenä avataan taloushallinnon yleisimpiä toimintamalleja. Eri toimintamallien esittelyn yhteydessä esitellään myös tavoitteita, hyötyjä ja riskejä, joita toimintamalleihin liittyy.

Tutkimuksen empiirisen osuuden toteutus esitellään kappaleessa kolme. Kappaleen alussa esitellään lyhyesti tutkimuksen case yritys ja projektin taustaa sekä tutkimusprosessin etenemistä. Kappaleessa kerrotaan tämän lisäksi myös tutkimukseen valituista tutkimus- ja aineistonkeruumenetelmistä sekä miksi näihin valintoihin tässä tutkimuksessa on päädytty. Tutkimuksen tulokset esitellään kappaleessa neljä, jonka alussa analysoidaan case yrityksen taloushallinnon nyky- ja tavoitetilaa. Saatujen tulosten avulla arvioidaan uutta toimintamallia ja siihen liittyviä hyötyjä, riskejä ja motiiveita, joita analysoidaan kappaleen lopussa. Viimeisenä yhteenveto ja johtopäätökset -kappaleessa kootaan yhteen tutkimuksen keskeisimmät havainnot teoria- ja empiriaosuuden tulosten pohjalta ja vastataan esitettyihin tutkimuskysymyksiin. Kappaleen lopuksi tarkastellaan tutkimustulosten käytännön kontribuutiota ja luotettavuutta sekä pohditaan mahdollisia jatkotutkimusehdotuksia.

2 Kontingenssiteoria ja taloushallinnon organisointi

Ennen kuin taloushallinnon toimintamallien rakenteisiin ja valintaprosessiin voidaan perehtyä tarkemmin, on ensin tärkeä ymmärtää tutkimuksen taustalla oleva viitekehys sekä taloushallinnon toimintamallien muutoksen taustaa. Tämän vuoksi seuraavaksi käydään lyhyesti läpi tutkimuksen teoreettinen perusta, jonka jälkeen perehdytään toimintamallien kehitystä ohjanneeseen taloushallinnon viimeaikaiseen muutokseen ja organisaation sisäisten tekijöiden vaikutukseen toimintamallin valinnan kannalta. Kappaleen lopussa käydään läpi taloushallinnon yleisimpiä toimintamalliratkaisuja.

2.1 Tutkimuksen teoreettinen perusta

Seuraavissa alakappaleissa käydään tarkemmin läpi tutkimuksen taustalla oleva teoreettinen viitekehys. Ensin määritellään tutkimuksen kannalta yksi keskeisimmistä käsitteistä: taloushallinnon toimintamalli. Tämän jälkeen tarkastellaan kontingenssiteorian käyttöä organisaatiotutkimuksen lähtökohtana ja perustellaan kontingenssiteorian valintaa tähän tutkimukseen valittuna alustavana viitekehyksenä.

2.1.1 Taloushallinnon toimintamallin määritelmä

Toimintamallit (operating models) ovat yrityksien tapoja järjestää eri toiminnot, kuten HR, taloushallinto tai IT. Toimintamallit kuvaavat muun muassa miten yritys on organisoinut sisäiset prosessinsa ja yrityksen perusrakenteet sekä kuinka organisaation eri elementit linkittyvät toisiinsa ja toimivat yhtenä kokonaisuutena (Huskins 2011). Simonin ja Schmidtin (2015, 7) mukaan toimintamalli kuvaa sitä, kuinka yritys käyttäytyy toimintaympäristössään ja vastaa siihen kuinka yrityksen luoma arvo käytännön tasolla luodaan. Tässä tutkimuksessa keskitytään pelkästään taloushallinnon toimintamallien tarkasteluun. Tieteellisen kirjallisuuden piirissä toimintamalli-käsite on kuitenkin varsin uusi, minkä vuoksi taloushallinnon toimintamallin määrittely tässä tutkimuksessa perustuu yleisen toimintamallikäsitteen määritelmään.

Tässä tutkimuksessa toimintamallin käsitettä tarkastellaan lähinnä rakenteellisesta ja strategisesta näkökulmasta. Rakenteellisesta näkökulmasta toimintamalleissa on kyse muun muassa siitä missä suhteessa organisaatio päättää integroida ja standardoida toimintojaan (Ross et al. 2006, 25-30). Prosessien standardoinnilla yrityksesessä

tarkoitetaan prosessien toteutettamista samalla tavalla ja samoja sääntöjä noudattaen huolimatta siitä kuka prosessin organisaation sisällä tuottaa (Ross et al. 2006, 25-30). Tässä yhteydessä prosessien integroinnilla puolestaan tarkoitetaan yhteisen tiedon jakamista läpi organisaatioyksiköiden, jolloin prosessisuuntautunut toiminta yrityksen sisällä mahdollistuu. Tämän lisäksi rakenteellisesta näkökulmasta toimintamallin voidaan nähdä rakentuvan eri osa-alueista. Stegmannin et al. (2013, 49-50) näkemys toimintamalleista lähestyy määritelmää tästä näkökulmasta. Tutkijat määrittelevät toimintamallin rakentuvan kuuden eri osa-alueen ympärille. Nämä ovat palvelut, sijainti, hallinto ja johto, teknologia, prosessit sekä ihmiset. Näistä kolme ensimmäistä osa-aluetta ovat sidoksissa organisaation rakenteeseen. Näiden tekijöiden valossa toimintamallit ovat tutkijoiden esityksen mukaan päätöksiä siitä:

1) Mitkä palvelut tuotetaan ja kenen toimesta
2) Missä mikäkin toiminto toteutetaan
3) Kuinka näitä toimintoja johdetaan

Ensimmäinen kysymyksistä vastaa siihen, mitä palveluita organisaatio sisällyttää toimintamallin piiriin esimerkiksi miten toimintojen jako eri funktioiden välillä toteutetaan. Toinen kysymyksistä määrittelee tarkemmin toimintojen sijainnin, esimerkiksi tuotetaanko palvelut paikallisesti, globaalisti vai ulkoistetusti. Viimeinen kysymyksistä auttaa avaamaan organisaation sisäisten johtamisrakenteiden, roolien ja vastuiden merkitystä.

Päätökset edellä esitettyjen rakenteellisten tekijöiden osalta vaikuttavat valintoihin jälkimmäisten osa-alueiden, eli ihmisten, prosessien ja teknologian, osalta. Vaikka päätökset näistä ovat yhtälailla itsenäisiä päätöksentekokohteita, tulee niitä Stegmannin et al. (2013, 49-50) mukaan peilata rakenteellisiin valintoihin yhteensopivuuden takaamiseksi osa-alueiden välillä. Tämän vuoksi näiden tekijöiden nähdään olevan vahvasti riippuvaisia toisistaan. Palveluiden valinta määrittelee muun muassa roolikuvausten luonteen, työntekijöiden osaamisvaatimukset ja koulutusstrategiat. Rakenteelliset valinnat esimerkiksi sijainnin ja johtamisrakenteiden osalta vaikuttavat puolestaan tarvittavan teknologian tasoon sekä ratkaisuihin siitä, kuinka prosessit toteutetaan ja kuinka niitä mitataan.

Toimintamalli voidaan määritellä myös strategisesta näkökulmasta. Heißin (2015, 53, 65) mukaan toimintamalli vastaa kysymykseen siitä *kuinka strategia ja liiketoimintatavoitteet toteutetaan operatiivisella tasolla*. Määritelmän pohjalta toimintamalli on linkki, joka mahdollistaa yrityksen vision, strategian ja arvojen toteutumisen operatiivisten toimintojen kautta. Al-Debein ja Avisonin (2010) näkevätkin, että toimintamallien päätehtävänä on yhdistää yrityksen operatiivisen tason toiminnat sen strategiaan. Toimintamallit linkittyvät yrityksen strategiaan yrityksen toimintostrategian kautta. Toimintostrategiat kuvaavat eri toimintoyksiköiden omia strategioita, joiden avulla tuetaan sekä liiketoimintastrategian että kokonaisvaltaisemmin koko konsernistrategian toteutumista (Karlöf 2004, 11). Toimintamallit mahdollistavat näin ollen liiketoimintamallien toteutumisen ja liiketoiminnan keskittymisen strategian toteuttamiseen. Tämän vuoksi oikein valittu toimintamalli on keskeisessä roolissa yrityksissä, sillä sen avulla voidaan vangita liiketoiminta-arvoa (Simon & Schmidt 2015, 8). Al-Debein ja Avisonin (2010) mukaan nykyään toimintamalleja pidetäänkin yhä enemmän strategisena työkaluna, eikä ainoastaan tapana suoriutua yrityksen päivittäisistä operatiivisista toiminnoista.

Heiß (2015, 73) näkee, että yrityksen toiminnan menestys ei määrity vaan strategian ja liiketoimintamallin perusteella vaan riippuu siitä kuinka se tuo yhteen ihmiset, prosessit, tiedon ja teknologian suhteessa määriteltyyn strategiaan. Tämän vuoksi toimintamallit ovat tärkeitä organisaation toimintaa suunnitellessa. Carlopio (2003, 17) painottaakin, että onnistuneen strategian valinta suhteessa liiketoimintaympäristöön organisaatiomuutosta suunnitellessa vaatii, että myös yrityksen sisäiset tekijät tulee järjestää niin, että haluttu asema voidaan saavuttaa. Käytännössä, mikäli tavoitteena on esimerkiksi kustannussäästöjen tavoitteleminen, tulee yrityksen teknologian, rakenteiden, prosessien ja järjestelmien pystyä mahdollistamaan yhteensopivuus. Tämä yhteensopivuus on Carlopion (2003) mukaan tärkeää, koska se tukee strategian toteutumista ja estää tehtyjen ponnistusten hyötyjen valumisen sekä mahdollistaa paremman suorituskyvyn. Tutkijoiden mukaan toimintamallia määrittäessä täytyy varmistaa että strateginen ja rakenteellinen näkökulma ovat linjassa keskenään.

Tässä tutkimuksessa käytetyssä taloushallinnon toimintamallin määritelmässä hyödynnetään edellä esiteltyjä näkemyksiä toimintamalleista. Määritelmän mukaan toimintamallien tehtävänä on yhdistää taloushallinnon toiminnan operatiivinen taso

yrityksen strategiaan toimintostrategian välityksellä. Tämän vuoksi yrityksen strategia määrittää toimintamallien rakenteellisia valintoja. Nämä rakenteelliset muuttujat sisältävät päätöksiä muun muassa palveluiden tuotantoon, sijaintiin ja johtoon liittyen. Ratkaisut rakennemuuttujien osalta määrittävät puolestaan valintoja ihmisten, prosessien ja teknologian osalta. Kokonaisvaltaisen kuvan saamiseksi toimintamalleista tulee näitä tekijöitä siis tarkastella yhtenä kokonaisuutena ja ymmärtää niiden välisiä yhteyksiä sekä vaikutuksia toisiinsa.

2.1.2 Kontingenssiteorian viitekehys

Kontingenssi- eli tilanneteorian mukaan erilaiset ympäristöt vaativat organisaatioilta erilaisia ratkaisuja järjestää toimintonsa (Shenhar 2001). Teorian mukaan ei ole olemassa yhtä oikeaa organisaatiorakennetta, vaan organisaation tulee sopeutua vallitsevaan tilanteeseen, ympäristön ominaisuuksiin ja käytössä olevaan teknologiaan sopeutuen (Lämsä & Hautala, 2004).

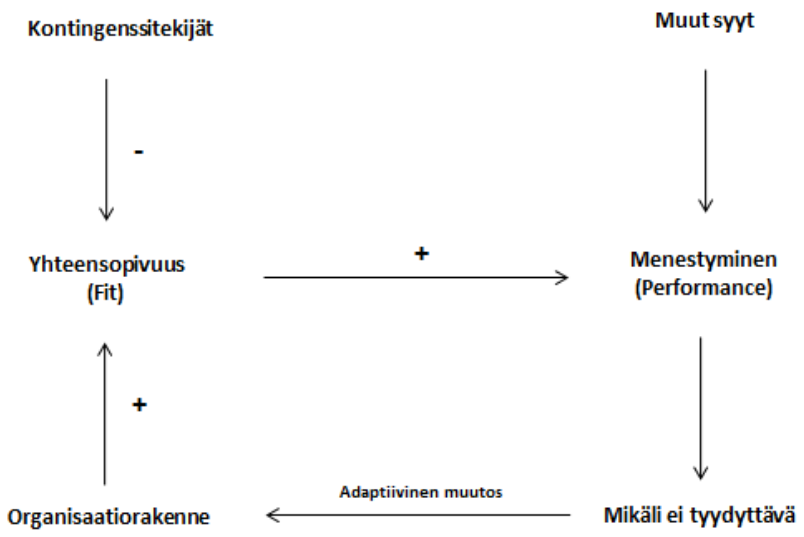
Kontingenssiteorian mukainen ajattelumalli lähti kehittymään 1960-luvun lopulla vastaiskuna klassisille organisaatioteorioille, joiden mukaan on olemassa ”yksi paras tapa” järjestää toiminnot (esim. Taylor 1974). Kontingenssiteorian mukaan tietty malli toimia ei kuitenkaan takaa aina parasta lopputulosta. Lawrence ja Lorsch (1969) olivat ensimmäisiä tutkijoita, jotka ryhtyivät tarkastelemaan ulkoisten toimintaympäristöstä tulevien vaateiden ja organisatoristen ratkaisujen välisiä suhteita. Nykyään useat teoreetikot uskovat, että organisaatioiden toiminta on hyvin tilannesidonnaista ja organisaatiot muuttuvat ajan saatossa ympäristö- eli kontingenssitekijöiden muuttuessa. Käytännössä kontingenssiteorialla tarkoitetaan yhdestä parhaasta tavasta luopumista ja siirtymistä tilannekohtaisten kontingenssien huomioonottamiseen (Perälä 2006, 63; Hage & Aiken 1969).

Kontingenssiteoria perustuu organisaatioteoriaan, jonka avulla on kautta aikojen selitetty yrityksien selviytymistä niiden toiminnan tehokkuuden kautta. Organisaation tehokkuus voidaan ymmärtää usealla tavalla. Penningsin ja Goodmanin (1977) mukaan tehokkuudessa on kyse toiminnan panosten ja tuotosten välisestä suhteesta. Määritelmän mukaan tehokkuuden tavoitteena on tuotosten tuottaminen joko mahdollisimman vähäisillä panoksilla tai niiden maksimointi tietyillä panoksilla. Jotta organisaation toiminta olisi

tehokasta, organisaation on haettava kuhunkin ympäristöön ja tilanteeseen sopiva lähestymistapa (Maanonen 2005, 63). Tämä ajatus yhdistää tehokkuuden käsitteen yhteen kontingenssiteorian kannalta keskeisimpään termiin – yhteensopivuuden käsitteeseen.

Kontingenssiteoria takana on ajatus toimintojen kontekstisidonnaisuudesta, jonka mukaan tavoitteisiinsa pyrkivä organisaatio sovittaa rakenteensa ja toimintamallinsa ympäristötekijöihin peilaten. Tällöin voidaan puhua niin sanotusta organisationaalisen yhteensopivuuden (organizational fit) tavoittelusta. Yhteensopivuudella viitataan yrityksen ulkoisten ja sisäisten tekijöiden sekä rakennevalintojen yhteisvaikutukseen organisaattorisen menestymisen tuottamisessa (Hoffman et al. 1994 829; Drazin & Van de Ven 1985; Penningsin 1987).

Käytännössä edellä esitetyt ajatusmallin valossa tietyt organisaatiomuodot ja piirteet ovat suotavia tietyissä tilanteissa, mutta samat ominaispiirteet voivat vaikuttaa kielteisesti toisissa tilanteissa (Lawrence & Lorsch 1967). Kontingenssiteorian yhteensopivuusmallin avulla pyritään kuvaamaan organisaation toiminnan tehokkuuden ja rakenteiden välisiä riippuvuuksia. Yhteensopivuusteorian mukaan vaikutus jossain tekijässä (X) suhteessa toiseen tekijään (Y) riippuu kolmannesta tekijästä (W) eli kontingenssitekijästä (Donaldson 2001, 56). Donaldson on tiivistänyt edellä esitetyt riippuvuudet Kuviossa 3 kuvattuun rakenteellisen kontengenssiteorian malliin. Donaldsonin määritelmä koostuu kolmesta keskeisestä väitteestä, jotka muodostavat kontingenssiteorian taustalla olevan perusparadigman. Pohjan mallille muodostaa olettamus, että yhteensopivuuden ja organisaation rakenteiden välillä on suhde. Tämä riippuvuus aikaansaa muutosprosessin, jossa muutos kontingenssitekijöissä johtaa organisaation rakenteen muutokseen. Oikeanlainen yhteensopivuus rakenteen ja kontingenssitekijöiden välillä puolestaan vaikuttaa siihen kuinka yritys menestyy eli toiminnan tehokkuuteen.



Kuvio 3 Rakenteellisen kontingenssiteorian malli Donaldsonin (2001, 12) mukaan

Edellä esitetty rakenteellinen kontingenssiteoria keskittyy selittämään kuinka yritykset muuttavat rakenteitaan ympäristön ja organisaation kontingenssitekijöiden muuttuessa (Lewin et al. 2004, 127). Kontingenssiteoria pyrkii tunnistamaan tekijöitä, joilla on vaikutus organisaation tuottavuuteen eli selittävät sitä miksi tietyt tavat toimia ovat tehokkaampia tietyissä tilanteissa kun toiset (Chenhall 2003). Nämä tekijät voivat Chenhallin (2003) mukaan olla yrityksen sisäisiä tai ulkoisia kuten toimintaympäristöön, organisaatioon tai teknologiaan liittyviä. Perinteiset kontingessiteoriat ovat tunnistaneet kolme peruselementtiä, jotka vaikuttavat erityisesti organisaation rakenteiden muodostumiseen. Nämä ovat ympäristö, organisaation koko ja strategia (Donaldson 2001, 14). Ympäristön merkitystä tutkivat kontingenssitutkimukset ovat varmasti vanhin ja perinteisin keino lähestyä aihetta. Myös strategian merkitys yhtenä merkittävänä kontingenssitekijänä on tunnettu jo pitkään. Chandler esitti alun perin jo vuonna 1962 kuuluisan lauseen ”Rakenne seuraa strategiaa”, joka on vieläkin yksi kontingenssiteorian kulmakivistä. Kontingenssiteorian mukaan organisaatiot mukauttavat organisaatiorakenteitaan strategialähtöisesti ympäristön muutosvoimia vastaavaksi (Maanonen 2005, 73).

Sousa ja Voss (2008) puolestaan ovat määritelleet kontingenssiteorioita tutkivassa kirjallisuuskatsauksessaan yleisimmin käytetyt kontingenssitekijät neljään pääluokkaan: kansallinen konteksti ja kulttuuri, yrityksen koko, strateginen konteksti ja muut

organisationaaliset kontekstitekijät. Pelkkien ulkoisten tekijöiden tai strategia tunnistaminen ei Carlopion (2003, 15-16) mukaan riitä tunnistamaan minkälaisten teknologioiden, mallien ja innovaatioiden kautta parhaat hyödyt realisoituvat. Hänen mukaansa myös yrityksen sisäinen ympäristö kuten nykyiset kyvykkyydet, teknologia, rakenteet, kulttuuri ja prosessit tulee yhtälailla ottaa huomioon. Myös Galunicin ja Eisenhardtin (1996) mukaan niin strategian, kulttuurin kuin kontrollinkin täytyy olla linjassa, jotta toiminnan tehokkuus voidaan taata. Tämän perusteella tärkeimpänä sääntönä organisaatiomuutoksessa voidaan pitää, että tehtävät päätökset ovat linjassa yrityksen sisäisten ja ulkoisten tekijöiden kanssa (Nasrallah & Qawasmeh 2009).

Edellä esitetyn perusteella voidaan todeta, että kontingenssiteoria tarjoaa teoreettisen selityksen kontingenssin ja rakenteen välille sekä kontingenssimuutoksen, ja sen aiheuttaman muutoksen seuraukselle organisaatiorakenteissa. Yrityksien tulee yhtälailla tunnistaa ulkoisen toimintaympäristönsä merkittävimmät kontingenssitekijät kuin strategian ja organisaation sisäisten tekijöiden vaikutus muutoksen kannalta saadakseen riittävän laaja ymmärtämys muutoskriteereistä sekä muutoksen vaikutuksista. Maanosen (2005, 63) mukaan kontingenssiteoria auttaa paremmin ymmärtämään organisaation toimintaa ja mallintamaan niitä keinoja, miten organisaatio voisi toimia paremmin tai tehokkaammin. Maanosen mukaan kontingenssiteorian käytännön merkitys nouseekin sen antamista vastauksista siihen millä keinojoukolla missäkin ympäristössä organisaatio voi saavuttaa parhaiten itselleen asettamansa tavoitteet.

Kontingenssiteoria teoriaa hyödynnetään tässä tutkimuksessa taloushallinnon toimintamallien valintaa selittävän viitekehyksen pohjana. Organisaatioilla on useita vaihtoehtoisia tapoja järjestää taloushallintonsa ja organisaatio pyrkii löytämään parhaan yhteensopivuuden takaavan ratkaisun, sillä yhteensopivuus johtaa korkeampaan tehokkuuteen. Taloushallinnon strategia ja toimintamallit ovat mekanismeja, joilla organisaatiot vastaavat ympäristön muutospaineisiin ja pyrkivät varmistamaan menestyksen toimintaympäristössä, minkä vuoksi kontigenssitekijät ovat merkittävässä roolissa toimintamallin muotoutumisen yhteydessä. Tämän lisäksi taloushallinnon toimintamallit koostuvat useista toisistaan riippuvaisista osakokonaisuuksista kuten teknologiasta, ihmisistä, prosesseista ja rakenteista, joten valinnat toimintamallien suhteen ovat kompleksisia kokonaisuuksia (Stegmann et al. 2013, 49-50). Nämä osatekijät ovat

yhtälailla riippuvaisia toisistaan, sekä ympäristön muista tekijöistä ja muodostavan monimutkaisen kokonaisuuden. Kontingenssiteoria tukee myös näiden osasysteemien välisien suhteiden ymmärtämistä.

Kontingenssiteorian käyttö organisaatiotutkimusten pohjana on saanut myös kritiikkiä. Kontingenssiteoriaan pohjautuvia tutkimuksia on usein kritisoitu muun muassa siitä, etteivät ne huomioi muuttujien välisiä suhteita tai kausaliteetteja ja usein käsittelevät kerralla vain rajoitettua määrää ennalta määriteltyjä muuttujia. Tämän vuoksi on väitetty, että kontingenssiteoriaan pohjautuvat tutkimukset eivät pakolla anna todellista kuvaa koko muuttujajoukosta. Toisaalta kontingenssiteorian mukaan johto toimii aina rationaalisesti ja pyrkii maksimoimaan organisaation toiminnan tehokkuuden. Tämän olettamuksen toteutumista käytännössä ei kuitenkaan pystytä varmistamaan, sillä johdon päätöksentekoon voi vaikuttaa myös muut tekijät. Monesti kontingenssiteoriaan perustuvia tutkimuksia syyllistetään myös siitä, että ne olettavat yritysten reaktiivisesti mukautuvan ympäristön muutoksiin ilman mahdollisuutta itse vaikuttaa ympäristön kehitykseen. Nykyiset kontingenssitutkimukset näkevät organisaatioiden ja ympäristön vuorovaikutuksen olevan kaksisuuntaista. Jotkut tutkijat ovat myös kyseenalaistaneet kontingenssiteorian toisen perusolettamuksen siitä, onko yhteensopivuus aina puhtaasti edellytys organisaation tehokkuudelle vai voiko organisaatio toimia tehokkaasti ympäristötekijöistä huolimatta. (Chapman 1997; Chenhall 2003; Donaldson 2001, 202; Fisher 1995; Kallio 1992, 32-33; Lewin 2004,129)

Edellä esitetystä kritiikistä huolimatta kontingenssiteoria valittiin tämän tutkimuksen ohjaavaksi viitekehykseksi, sillä sen nähtiin tarjoavan parhaan pohjan tutkimuksen taustalla olevan ilmiön ymmärtämiselle. Kontingenssiteorian valitsemista tutkimuksen taustalle puolsi moni tekijä. Kontingenssiteoriaa on laajasti käytetty organisaatiomallien ja -muutoksen selittämiseen ja analysoimiseen jo pitkään, minkä vuoksi sen antamaa kehystä tutkimukselle voidaan pitää luotettavana. Kontingenssiteorian avulla pyritään kuvaamaan ulkoisten ja sisäisten muutostekijöiden merkitystä toimintamallin valinnalle. Tutkimuksessa hyväksytään useiden samanaikaisten toimintamallivaihtoehtojen olemassaolo, joiden ei voida sanoa olevan toinen toistaan parempia. Työssä korostetaan tämän lisäksi vahvasti myös strategian roolia, vaikka strategian merkitys operationaalisten taloushallinnon palveluiden tuottamisessa on monesti aikaisemmissa tutkimuksissa jätetty

sivummalle. Kuitenkin nähtiin, että aiheen tarkastelu ilman strategisten tekijöiden vaikuttavuuden sitomista osaksi aihetta jättäisi tulkinnan puutteelliseksi strategianäkökulman korostuessa kontingenssiteoriaan pohjautuvissa tutkimuksissa vahvasti.

2.2 Taloushallinnon toimintamallien keskeisimmät muutostrendit

Kontingenssiteorian mukaan organisaatiot ovat jatkuvassa vuorovaikutuksessa ympäristönsä kanssa (Donaldson 2006, 27). Jotta taloushallinnon toimintamallien valinnan sidonnaisuutta vallitsevaan toimintaympäristöön pystyttäisiin paremmin ymmärtämään, on aihetta päätetty tässä tutkimuksessa lähestyä tarkastelemalla sitä taloushallintoa muokanneiden keskeisimpien ilmiöiden kautta. Seuraavissa osioissa käydään tarkemmin läpi taloushallinnon toimintamallien kehitykseen vaikuttaneita merkittävimpiä muutostrendejä. Tutkimukselle asetettujen rajausten valossa tarkastelussa keskitytään vain aikaisempien tutkimusten perusteella muutaman useimmin esille nousevan ilmiön tarkasteluun. Taloushallinnon toimintaympäristön muutosta tarkastellaan taloushallinnon roolin, teknologian kehittymisen sekä globalisaation kautta (Granlund & Lukka 1998; Granlund & Malmi 2007, 11).

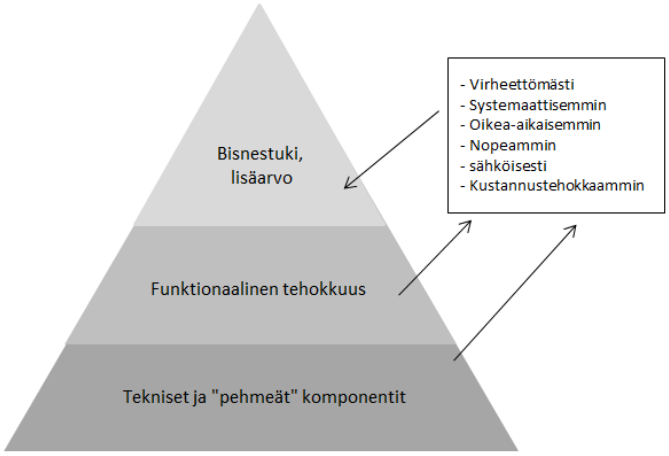
2.2.1 Taloushallinnon roolimuutos

Taloushallinto on yksi organisaatioiden keskeisimmistä tukitoiminnoista, joka tukee organisaatioita niin arkisten toimintojen toteuttamisessa kuin organisaation tavoitteiden saavuttamisessa. Se on erilaisista prosesseista tai osa-kokonaisuuksista koostuva kokonaisuus, joka perustuu yrityksen liiketoiminnan reaaliprosesseihin kuten myyntisaatavien hallintaan ja tuotannontekijöiden hankintaan. Sen tehtäväkentän alle lukeutuu monia laajoja kokonaisuuksia tilinpäätöksestä ja johdon raportointiin mutta myös useita päivittäisiä rutiinitehtäviä, kuten laskutus, reskontrien hoito ja kirjanpito (Lahti ja Salminen 2008, 14–16; Neilimo & Uusi-Rauva 2014, 12-13; Tomperi 2012, 6-12)

Taloushallinto sisältää paljon lakisääteisesti pakollisia tehtäviä, minkä vuoksi sen järjestäminen tulee organisaatiossa miettiä tarkkaan. Näiden tehtävien järjestämistä säätelee muun muassa kirjanpitolaki ja kansainväliset standardit (Järvenpää et al. 2007, 27). Näihin tehtäviin lukeutuvat myös taloushallinnon transaktiopohjaiset tehtävät, jotka

sisältävät monia yrityksen päivittäiseen toimintaan liittyviä prosesseja kuten ostolaskutus, myyntilaskutus, maksuliikenne, palkanlaskenta, matka- ja kululaskut sekä käyttöomaisuus- ja pääkirjanpito (Vagadia 2012, 45–47). Taloushallinnon rooli on pitkään nähty lähinnä juuri lakisääteisten velvollisuuksien täyttäjänä (Aubrey 2001).

Tämän lisäksi taloushallinnon tehtäviin kuuluu muita vapaaehtoisia toimintoja, jotka tukevat yrityksen sisäistä ohjausta ja joita usein käytetään johdon päätöksenteon tukena. Näitä tehtäviä voidaan kutsua myös arviointipohjaisiksi tehtäviksi. Arviointipohjaisiin tehtäviin kuuluvat esimerkiksi sisäiseen tarkastukseen, budjetointiin ja ennustamiseen, pääomabudjetointiin, rahoitukseen ja riskienhallinta sekä johdon raportointiin liittyvät prosessit (Vagadia 2012, 45–47). Yritykset käyttävät taloushallinnon tuottamia lukuja usein niiden tulevaisuutta koskevien ratkaisujen apuvälineenä, minkä vuoksi tiedon oikeellisuus on yrityksen kannalta kriittistä. Taloushallinnon roolin yrityksissä onkin viime aikoina nähty kasvavan. Vähitellen on herännyt keskustelua esimerkiksi taloushallinnon yrityksille tuottamasta lisäarvosta, jonka myötä taloushallinnon lakisääteisten tehtävien rinnalle on alettu nostaa yhä analyyttisempiä tehtäviä, joiden avulla voidaan tukea liiketoiminnan toimintaa. Granlund ja Lukka kuvaavat jo vuonna 1998 taloushallinnon roolin muuttuneen historiankirjoittajasta, konsultiksi ja neuvonantajaksi sekä nykyään yhä enemmän aktiiviseksi muutosagentiksi ja yhdeksi johtotiimin jäseneksi. Kuviossa 4 esitetty Granlundin ja Malmin (2007, 15) luoma taloushallinnon lisäarvomalli kuvaa hyvin taloushallinnon laajentunutta tehtäväkenttää lisäarvoelementtien kautta.



Kuvio 4 Taloushallinnon lisäarvon elementit Granlundin ja Malmin (2007, 15) mukaan

Kuvion perusteella nähdään, että vaatimukset toimintojen tuottamiseksi ovat lisääntyneet. Taloushallinnolta odotetaan esimerkiksi kustannustehokkaampaa, nopeampaa ja oikea-aikaisempia palveluita. Granlund ja Malmi (207, 16) nostavat esiin, että tehokkuuden tavoittelu yksin ei riitä vaan virheettömyydestä ja systemaattisuudesta ei tästä huolimatta saa tinkiä. Näiden vaatimusten täyttäminen mahdollistaa yrityksen muun toiminnan tukemisen ja luo taloushallinnon lisäarvon. Nykyään talousjohdon merkitys osana taloushallintoa onkin korostunut yhä enemmän. Neilimo ja Uusi-Rauva (2014, 12-13) määrittelevät taloushallinnon nykyään yhdeksi johtamisen apuvälineeksi, jonka tehtävänä on tuottaa erilaisia raportteja johtamisen ja valvonnan avuksi.

Edellä esitettyjen näkökulmien valossa taloushallinnon rooli yrityksessä voidaan kokonaisvaltaisesti määriteltynä nähdä yrityksen ydinliiketoiminnan tukitoimintona, jonka avulla tuotetaan tietoa yrityksen taloudesta, toteutetaan päivittäisiä operatiivisia tehtäviä ja suoriudutaan lakisääteisistä raportointivelvollisuuksista (Eskola & Mäntysaari 2011, 7-8; Lahti ja Salmi 2008,14).

2.2.2 Digitalisaatio

Nykyään voi useasti kuulla puhuttavan paperittomasta, sähköisestä tai digitaalisesta taloushallinnosta. Tällä viitataan tietojen ja niiden käsittelyn siirtymiseen paperisesta muodosta digitaaliseen muotoon. Teknologian kehittyminen viime vuosikymmeninä on kyseenalaistamatta ollut taloushallintoa yksi voimakkaimmin muuttaneista tekijöistä. Teknologian kehittymisen tuomat uudet innovaatiot ovat luoneet taloushallinnon toiminnalle kokonaan uuden toimintaympäristön. Näitä vaikutuksia voidaan tarkastella sekä sen prosessien sähköistymisen että toimintojen organisoinnille tuomien muutosten näkökulmasta. (Lahti & Salminen 2008, 10; Lueg 2013, 6)

Jaatinen on vuonna 2009 julkaistussa väitöskirjassaan tutkinut Suomessa tapahtunutta taloushallinnon sähköistymistä. Hänen mukaansa taloushallinnon kehittymisen alkutaival voidaan jakaa kahteen päävaiheeseen tietokoneistumisen (1971–1988) sekä sähköistymisen (1989–2008) aikaan. Kirjanpito hoidettiin yrityksissä pitkän täysin manuaalisesti ennen kuin 1970-luvun se taitteessa suuryritysten vetämänä vähitellen erillisten kirjanpitokoneiden käytön kautta lähti kehittymään kohti tietokoneiden avulla

hoidettuja menetelmiä. Termi paperiton taloushallinto tuli käyttöön 1990-luvun loppupuolella ensimmäisenä siinä vaiheessa kun esimerkiksi erilaisia tositteita ryhdyttiin skannaamaan sähköiseen muotoon. (Jaatinen 2009, 112-118)

Sähköisellä taloushallinnolla tarkoitetaan tietotekniikan, Internetin sekä muiden sähköisten palveluiden hyödyntämistä taloushallinnossa (Lahti & Salminen 2008, 21–22). Sähköinen taloushallinto viittaa toimintoihin, joissa tieto ei ole pelkästään sähköisessä muodossa vaan myös konekielisesti luettavassa muodossa (Jaatinen 2009, 29). Sähköisen taloushallinnon edellytyksenä on siis esimerkiksi, että laskujen tulee olla sähköisessä muodossa jo laskuja vastaanotettaessa. Paperittomassa taloushallinnossa tositteiden käsittely saattoi sisältää vielä laskun vastaanoton paperisena ja niiden skannauksen. Sähköistymisen taustalla on tekniikan kehittyminen ja kehityksen aikaansaama hintojen lasku, joka on mahdollistanut uuden tekniikan ja järjestelmien käyttöönoton yrityksissä. Sähköistyminen ei ole kuitenkaan tapahtunut yksin vaan se on vaatinut muutoksia myös lainsäädännössä esimerkiksi kirjanpitolakiin, jotta laskujen sähköinen käsittely on mahdollistunut. Sähköistymisen mahdollistajana voidaan pitää sekä pankkeja että valtiovaltaa, jotka ovat olleet merkittävässä roolissa maksuliikennejärjestelmien rakentajana ja teknisenä kehittäjänä. vähentyessä. (Jaatinen 2009, 71–73, 204)

Taloushallinnon sähköistymistä voidaan pitää esivaiheena 2010-luvun vaihteessa vauhdittuneelle digitalisaatiolle. Käsitteitä sähköinen ja digitaalinen taloushallinto käytetään usein rinnakkain ja reaalimaailmassa ne usein sekoittuvatkin helposti keskenään. Verrattuna sähköiseen tai paperittomaan taloushallintoon digitaalisen taloushallinnon käsite on kuitenkin paljon moniulotteisempi. Digitaalisessa taloushallinnossa koko arvoketjuprosessi tapahtuu sähköisessä muodossa yli yritys- ja sidosryhmärajojen, esimerkiksi laskujen vastaanottaminen toimittajalta ja laskun kierto sekä hyväksynnät yrityksen sisällä laskun maksamiseen ja arkistointiin asti. Samalla digitalisaation käsite kattaa kokonaisvaltaisemmin myös muutoksia, joita kehitys on tuonut muille taloushallinnon osa-alueilla kuten prosesseihin ja ihmistyöhön. (Lahti & Salminen 2008, 20-23; Lahti & Salminen 2014, 26; Helanto et al. 2013, 13).

Muutos kohti digitaalista taloushallintoa on mahdollistunut puhtaasti teknologiassa tapahtuneiden innovaatioiden johdosta. Sähköistymisen ajalla ensimmäiset tietokonepohjaiset ohjelmistot olivat erillisohjelmia, jolloin esimerkiksi laskutukselle ja

kirjanpidon järjestämiselle tarvittiin erilliset ohjelmat. Viimeaikainen kehitys on vähitellen lähtenyt viemään kohti integroituja kokonaisjärjestelmiä, joissa taloushallinnon toimenpiteitä voidaan hallinnoida koordinoidusti. Yhä suurempien kokonaisuuksien hallinta on mahdollistunut, mikä on johtanut kokonaisvaltaisten toiminnanohjausjärjestelmien eli niin sanottujen ERP-järjestelmien (Enterprise Resource Planning-system) syntyyn (Jaatinen 2009, 25-33). ERP-järjestelmät ovat syntyneet tukemaan operatiivisen tiedon integrointia ja prosessien globaalia johtamista, minkä vuoksi digitalisaatio on prosessien tehostumisen lisäksi vaikuttanut vahvasti myös taloushallinnon rakenteissa tapahtuneisiin muutoksiin (Tossavainen 2005, 3). Morton ja Hu (2008) painottavat, että ERP-järjestelmien yhteensovittaminen yritysrakenteen kanssa on tärkeää, koska tietyt organisaatiotyypit tukevat ERP-järjestelmien implementoimisen onnistumista paremmin kuin toiset. ERP-järjestelmien yhteys kohti keskitetympiä organisaatiorakenteita on myös todennettu (Lahti & Salminen 2008, 177). Muun muassa Mashari (2003) korostaa, että siirtyminen ERP-järjestelmiin on samalla pakottanut organisaatioita siirtymään funktiokohtaisista järjestelyistä kohti prosessiorientoitunutta integraatiota.

Sen lisäksi, että taloushallinnon palvelut on mahdollista järjestää yrityksen sisällä, on teknologian kehittyminen luonut mahdollisuuden myös palveluiden siirtämisen hoidettavaksi organisaation ulkopuolella. Erityisesti pienet yritykset ovat usein siirtäneet taloushallinnon palveluitaan ulkoisten palveluntarjoajien tuotettavaksi, mutta erilaiset ulkoistamisratkaisut ovat yleistyneet viime aikoina myös suurempien yritysten keskuudessa. Varsinkin erilaiset SaaS-palvelut (Software as a Service), joissa ohjelmiston käyttö tapahtuu verkon kautta ja perustuu yleensä lisenssipohjaisiin helposti skaalautuviin käyttöoikeuksiin, ovat vakiinnuttaneet asemansa taloushallinnon palveluissa. SaaS-ratkaisuissa käyttöönoton kustannukset sekä niihin sitoutunut pääoma ovat pienempiä kuin ERP-ratkaisuissa, minkä vuoksi niiden käyttöä voidaan monesti pitää vähemmän riskisenä. (Jaatinen 2009, 17; Lahti & Salminen 2008, 177)

Taloushallinnon digitalisaation, esim. ERP-syysteemien implementoinnin, perimmäisenä tavoitteena on tehtävien automatisointi. Integroiduilla järjestelmillä pystytään vähentämään manuaalisten töiden ja rutiinien määrää sekä vapauttamaan työaikaa analyyttisempien tehtävien toteuttamiseen. Yhtenäinen järjestelmä mahdollistaa esimerkiksi kontrollin keskittämisen ja auttaa parantamaan kassanhallintaa. Automatisoinnin kautta puolestaan

on mahdollista saavuttaa moninkertaisia kustannushyötyjä massa-ajojen avulla. Myös taloushallinnon tehtävien keskittäminen on mahdollistunut järjestelmien integroinnin seurauksena. Moniyritysympäristöissä kuten erilaisissa konsernirakenteissa, joissa taloushallinnon palveluita tuotetaan useille eri yhtiöille, on järjestelmien keskittämisen avulla huomattu saavutettavan huomattavia IT-kustannussäästöjä sekä prosessien tehokkuuden ja läpinäkyvyyden lisääntymistä. Yhteiset järjestelmät minimoivat eri järjestelmien väliset liittymien määrän ja niihin liittyvät kustannukset. (Lahti & Salminen 2008, 45).

Digitalisaation hyödyt taloushallinnolle ovat moninaiset. Lahden ja Salmisen (2008; 27, 46-47) mukaan jo pelkästään digitaaliseen taloushallintoon siirtymällä yrityksissä on saavutettu keskimäärin 30-50 % tehokkuusparannuksia. Heidän mukaansa kehityksen luomat yhtenäiset järjestelmät parantavat myös raportoinnin laatua mm. koska:

- Yhtenäinen tilikartta ja tiliöintiohjeet
- Yhtenäiset prosessit ja toimintatavat parantavat lukujen vertailtavuutta sekä läpinäkyvyyttä
- Yhtenäisten raporttien ajaminen suoraan järjestelmästä kaikille konsernin yhtiöille mahdollistuu eikä erillistä raportointijärjestelmää tarvita
- Konsernitäsmäytysten tekeminen yhden järjestelmän sisällä mahdollistuu

Teknologian rooli taloushallintoa muokkaavana tekijänä on kaksijakoinen. Toisaalta se lisää jatkuvasti yhä enemmän taloushallinnon muutosnopeutta ja pakottaa yrityksiä kehittämään järjestelmiään mutta omalta osaltaan on auttanut taloushallintoa selviämään ympäristössä tapahtuvien muiden muutosten kuten globalisaation keskellä. IT investointien tarkoituksena on yleisesti ottaen joko kehittää nykyisten prosessien tuottavuutta tai mahdollistaa uusien toimintojen toteuttaminen organisaatiossa. Useiden tutkimuksien mukaan uusien IT-järjestelmien implementoiminen johtaa suorituskyvyn paranemiseen niin prosessitasolla, operationaalisella tasolla kuin yritystasolla. Sähköistyminen on mahdollistanut huomattavaa taloushallinnon prosessien tehostamista ja nopeutumista muun muassa vähentyneen resurssitarpeen kautta. Vahvimmat vaikutukset uudistamishankkeilla on prosessitasolla suoriutumiseen kun puolestaan yritystason vaikutukset ovat yleisimmin vähäisiä ja jopa epävarmoja. Samalla teknologia

on auttanut parantamaan toiminnan laatua ja vähentänyt virheiden ja manuaalisen työn määrän. Sijoitus teknologiaan ei kuitenkaan enää auta yrityksiä kilpailuedun saavuttamisessa vaan käytännössä ainut keino vastata ympäristön kasvaneisiin vaateisiin esimerkiksi kontrolli- ja vastuuvaatimuksiin, minkä vuoksi se nykyaikana on paremminkin elinehto kuin vaihtoehto. (Lahti & Salminen 2008, 10, 27; Xu et al. 2016)

Teknologian kehittyminen tulee olemaan merkittävä muutosajuri taloushallinnon toimintamallien muutokselle myös tulevaisuudessa. Tutkijat uskovat, että toimintojen automatisointi tulee seuraavana vaikuttamaan taloushallinnon toimintamallien kehitykseen. Taloushallinnon toimintamallien tulevaisuuteen uskotaan vaikuttavan muun muassa useat uudet innovaatiot kuten Big data, robotiikka (Robotic Process Automation eli RPA), tekoäly ja muut kognitiiviset innovaatiot. Robotiikka tarkoittaa käytännössä aikaisemmin ihmisten tuottamien prosessien automatisoimista ja tuottamista robottien avulla ilman ihmisten manuaalista työtä. Robotiikan avulla pystytään vastaamaan paremmin myös esimerkiksi auditoinnin asettamiin vaatimuksiin paremmin kuin ihmiset suoraan kykenevät, kun manuaaliset tehtävät vähenevät. Automaatio tulee myös tehostamaan nykyisiä prosesseja, sillä sen seurauksena tarvitaan vähemmän ihmisiä tuottamaan samat toiminnot kuin nykyään. Burgees (2015) nostaa myös esille, että sen lisäksi että automaatio vähentää työvoiman tarvetta, se samalla muuttaa jäljellä olevan työntekijäportfolion luonnetta. Tulevaisuudessa työntekijäprofiileissa tulee tutkijoiden mukaan korostumaan enemmän erikoisosaaminen, kun jäljellä olevat työtehtävät keskittyvät enemmän poikkeustilanteiden käsittelyyn. Kehityksen myötä taloushallinnossa työskentelevien korkeasti koulutettujen ihmisten määrän uskotaan tämän seurauksena kasvavan nykyisestä. Tukijat uskovat myös, että automaation seurauksena IT ja henkilöstökustannusten rooli tulevaisuudessa tulee vaihtamaan paikkaa. Automaation tuoman muutoksen seurauksena yritysten uskotaan etsivät yhä enemmän mahdollisuuksia tuottaa palvelut itse niin, että ne tätä kautta on lähitulevaisuudessa mahdollista automatisoida (onshore + automation) sen sijaan, että niille pyritään löytämään ulkoistettua ratkaisua (offshore). Toisaalta tutkijat näkevät, että erityisesti web-teknologian kehittyminen tulee nostamaan erilaisten verkostopohjaisten mallien suosiota tulevaisuudessa. (Burgees 2015; Helbing et al. 2013,381; Lueg & Keupper 2013, 419–420; Vollmer & Rasper 2013, 112-113).

2.2.3 Globalisaatio ja kansainväliset organisaatiorakenteet

Globalisaatiolla tarkoitetaan kansainvälistymisen aikaansaamaa maailmanlaajuista verkottumista ja yritysten kehittymistä pois kansallisilta markkinoilta kansainväliseen toimintaympäristöön (Vahlne & Jonsson 2017). Kansainvälistymisen seurauksena voidaan nykyään puhua kansainvälisestä laskentatoimesta, joka ei sinällään ole erillinen laskentatoimen osa-alue vaan kuvaa paremminkin laskentatoimen kokonaisvaltaista muutosta, jossa yritykset toimivat irrottamattomassa osassa globaalissa toimintakentässä. Laskentatoimen kansainvälistymisen seurauksena monet taloushallinnon työt ovat muuttuneet hyvin kansainvälisiksi eivätkä seuraa enää niin tarkasti maarajoja kuin ennen (Järvenpää et al. 2007, 9, 23).

Kansainvälistymisen aiheuttamat muutokset näkyivät taloushallinnossa ensimmäisenä kirjanpito- ja raportointikäytäntöjä koskevien normien muutoksessa. Käytännössä kansainväliset organisaatiorakenteet vaativat tiettyjen säännösten noudattamista ja velvoitteiden täyttämistä. Suomessa erityisesti kansainvälisillä markkinoilla toimivat listatut yritykset joutuvat varmistamaan, että toimivat Suomen lainsäädännön asettamien velvoitteiden mutta myös kansainvälisten normien kuten IAS/IFRS-standardien mukaisesti. Näiden yrityksen lainsäädännöllisten tilivelvollisuuksista voidaan puhua niin sanotun compliance-velvoitteina, joiden täyttämisestä erityisesti kansainvälisissä yrityksissä täytyy huolehtia (Järvenpää et al. 2007, 27).

Edellä esitettyjen lakisääteisten vaatimusten lisäksi globalisaatio on aiheuttanut muuttuvia vaatimuksia myös taloushallinnon organisoinnille. Kurkilahti ja Äijö (2007, 49) listaavat teoksessaan globalisaation aiheuttamia muutoksia yrityksen sisäiselle toiminnalle. Taloushallinnon muutoksen kannalta näistä keskeisimpinä voidaan pitää muun muassa:

- Kustannustehokkuuden jatkuva parantamistarve
- Nopeuden ja joustavuuden vaateen korostuminen
- Osaamisen jatkuva kehittäminen
- Johtamis- ja esimieskulttuurin tärkeys
- Yrityskulttuurin kehittäminen
- Yhteistyö ja verkostot (ulkoistaminen, partnerisuhteet, strategiset allianssit)
- IT:n integrointi kaikkeen yritystoimintaan

Kun yritykset vielä muutama vuosikymmen sitten toimivat kansallisilla markkinoilla, niiden koko oli rajatumpi ja yritysrakenteet yksinkertaisempia kuin nykyään. Tällöin myös vaatimukset taloushallinnon organisoimiselle olivat hyvin erilaiset. Sundaram ja Blackin (1992) määritelmän mukaan kansainvälinen yhtiö on organisaatio, jolla on vähintään kaksi erillistä yksikköä ja jotka toimivat yhteisen systeemin alla, jonka avulla resursseja ja kyvykkyyksiä yksiköiden välillä pystytään ohjailemaan. Toimintamallin valinta kansainvälisessä toimintaympäristössä on haastavaa sillä organisaation tulee päättää kuinka organisoida toiminnot eri maiden välillä. Kansainvälisen yrityksen osalta toimintamalliin liittyvät päätökset tarkoittavat valintoja muun muassa siitä kuinka paljon ulkomaantoimintoja halutaan yhtenäistää ja yhdistää kotimaantoimintojen kanssa (Widing 1973). Özsomerin ja Genctürkin (2003) mukaan kansainvälistä toimintomallia määritellessä tulee ensin määrittää toimintojen kokoonpano ja missä ne suunnitellaan toteutettavaksi esimerkiksi paikallisesti vai keskitetysti. Tämän jälkeen tulee päättää toimintojen koordinoinnista eli siitä mitkä toiminnoista olisi kannattava standardoida tai mukauttaa jokaiseen maahan. Viimeiseksi linkit eri aktiviteettien välillä tulee määritellä.

Kansainvälisten yritysten yksi keskeinen ongelma on tiedon johtaminen yksiköiden välillä, sillä niillä on useita maantieteellisesti eri paikoissa sijaitsevia erillisiä yksiköitä (Tossavainen 2005, 3). Tämän vuoksi globaalit yhtiöt kärsivät usein päällekkäisten toimien ongelmasta. Ilmiön taustalla on tutkijoiden mukaan usein joko puutteellinen kommunikaatio tai nopean laajentumisen seurauksena syntyneet haasteet toimintojen koordinoinnissa. Useissa maissa toimivien organisaatioiden erityishaasteena on tutkijoiden mukaan juuri toiminnan hallinta useiden eri yksiköiden välillä ja sen sopeuttaminen kansainvälisiin säännöksiin sopivaksi, minkä vuoksi globaali toimintaympäristö asettaa erityishaasteet taloushallinnon toimintamalleille. (Järvenpää et al. 2007, 9)

Globaalien toimintamallien erityishaasteena onkin koordinoida emoyhtiön ja tytäryhtiöiden välisiä resursseja ja toimintoja (Narendra 2009). Keskeisimmät kysymykset näitä yhtymästrategioita määriteltäessä liittyvät juuri konsernin ja liiketoimintayksiköiden vastuiden jakamiseen sekä fokusointiin. Fokusoinnilla tarkoitetaan oikean bisnessprotfolion ja keskittämisasteen löytämistä (Kurkilahti & Äijö 2008, 227). Johdon haasteena kansainvälisissä yrityksissä Liang-Hung (2014) mukaan onkin ymmärtää

kuinka luoda säästöjä kansainvälisissä verkostoissa ja vähentää tytäryhtiöiden välisiä tehottomuuksia. Kansainvälisten yritysten arvo toisaalta samalla syntyy mahdollisuudesta hyötyä epävarmuudesta koordinoimalla toimintoja yksiköiden välillä. Kogut & Kulatilaka (1994) kuvaavat tätä mahdollisuutta toiminnan joustavuudeksi, jonka avulla toimintoja voidaan suorittaa eri sijainneista yhtiön toimipisteiden välillä. Jonesin (1996) mukaan resurssien hallinta onkin yksi kansainvälisten organisaatioiden keskeisimmistä haasteista. Hän korostaa, että erityisesti ideoiden, teknologian, järjestelmien sekä rakenteiden hallinta yhtiöiden välillä on keskeisessä asemassa.

Kansainvälisillä markkinoilla toimivilla yrityksillä toimintojen erilaistaminen ja paikallisen joustavuuden maksimoiminen toiminnoissa voidaan nähdä oikeana ratkaisuna mikäli asiakkaan, eli yrityksen liiketoimintojen, vaatimukset vaihtelevat paljon esimerkiksi kulttuurin tai kansallisuuden vuoksi. Mikäli asiakastarpeet puolestaan ovat hyvin samanlaisia paikasta riippumatta globaali integraatio on perusteltua (Heiβ 2015, 67-68). Globaalin, koordinoidun rakenteen haasteeksi monesti nousevat maiden väliset erot laeissa, yksiköiden väliset suhteet, maantieteellinen etäisyys, kulttuurierot, erot markkinaolosuhteissa ja ongelmat, jotka esiintyvät vain yhdessä tytäryhtiöissä verrattuna muihin (Cray 1984). Liang-Hung (2014) puolestaan näkee globaalin integraatiostrategian haasteen olevan emoyhtiön kontrollin ja yhtenäisen kulttuurin saavuttaminen koko organisaatiossa. Yhtenäisen yrityskulttuurin merkitys on silti olennainen ja sitä pidetään keskeisenä tavoitteena. Tutkimuksissa on muun muassa todettu, että tytäryhtiöt, jotka toimivat enemmän emoyhtiön hallinnon alla kansainvälisen integraation seurauksena pystyvät tuottamaan mittakaavahyötyjä erikseen toimiviin yksiköihin verrattuna juuri sen vuoksi, että ovat kyenneet omaksumaan korkean kontrollin ja yhdenmukaisen kulttuurin periaatteita (Liang-Hung 2014).

Kansainvälisen yrityksen haasteena on lisäksi tunnistaa prosessit, jotka lisäävät arvoa, mikäli ne on standardoitu koko yrityksen sisällä. Samalla tulee tunnistaa ne prosessit, jotka luovat enemmän arvoa paikallisen vaihtelun avulla. Globaaleiden yritysten menestyksen kannalta on myös oleellista määrittää selkeät vastuualueet organisaation sisällä, jotta monenkertaiselta työltä vältytään. Kontingenssiteorian näkökulmasta tytäryhtiöiden suorituskykyä voidaan tarkastella kolmesta näkökulmasta. Ensimmäisen mukaan tytäryhtiön suorituskyky riippuu sen kyvystä sopeutua yhteiseen strategiaan ja

tätä kautta sen kyvystä saavuttaa mittakaavahyötyjä. Toisaalta pelkkä onnistunut strategiavalinta ei riitä saavuttamaan asetettuja tavoitteita vaan tehokas johtaminen tytäryhtiöiden välillä vaikuttaa muutoksen onnistumiseen. Kolmannen teorian mukaan suurin osa ongelmista aiheutuu emo- ja tytäryhtiöiden välisten erilaisten kulttuurien johdosta. Tässä teoriassa emo- ja tytäryhtiöiden väliset suhteet sekä yhteisen kulttuurin oikea aste on tärkeässä roolissa kansainvälisissä taloushallinnon toimintamalleissa. (Chang et al. 2013; Rahimi et al. 2016)

Globaaleilla markkinoilla toimivalle yritykselle oikean mallin ja parhaan yhteensopivuuden löytäminen vaatii usean institutionaalisen tekijän yhteensovittamista ja muun muassa Gammeltoft et al. (2012) kuvaa tilannetta ”*moniulotteiseksi haasteeksi*”. Järvenpään et al. (2007, 9) mukaan kilpailuedun tavoittelu uusien strategioiden ja toimintamallien avulla on tämän vuoksi noussut pinnalle ja asettanut myös talousjohdon aivan uudenlaiseen toimintaympäristöön. Helbing et al. (2013) näkevät globalisaation ja yhä monimutkaisempien organisaatiorakenteiden, demografisten tekijöiden sekä teknologian kehittymisen merkittävimpinä ajureina ohjaavan taloushallinnon kehittymistä lähitulevaisuudessa.

2.3 Taloushallinnon toimintamallien sisäiset tilannetekijät

Kuten tutkimuksen viitekehystä määriteltäessä todettiin, yritykset pyrkivät organisoimaan taloushallinnon toimintonsa valitsemalla toimintamallin, joka takaa parhaan yhteensopivuuden organisaation ja sen tilannetekijöiden välillä. Edellä käyty keskustelu keskeisimmistä taloushallinnon toimintamalleja muokanneista muutostrendeistä loi pohjaa organisaation ulkoisen ympäristön vaikutusten ymmärtämiselle. Ympäristön määrittämien tilannetekijöiden lisäksi kontingenssiteorian mukaan organisaation on tärkeä tunnistaa organisaation strategian (Chandler 1962) ja muiden sisäisten tekijöiden, kuten organisaation koon (Child 1975) merkitys.

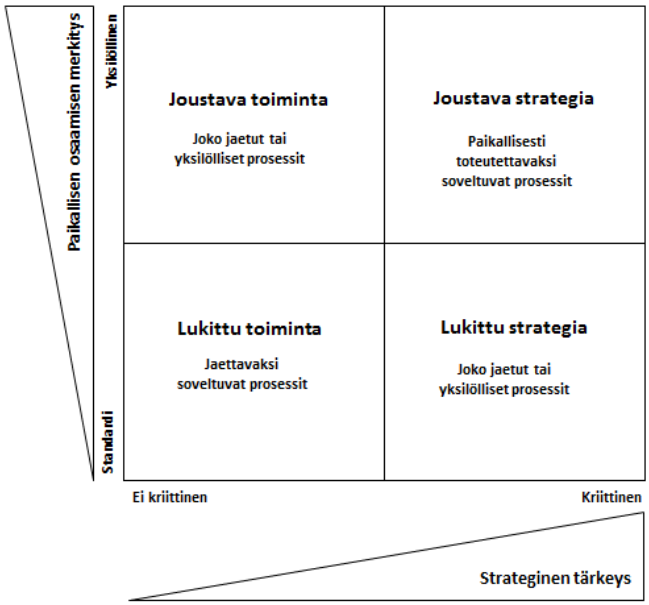
Keskusteltaessa taloushallinnon toimintamalleista strategian näkökulmasta pyritään vastaamaan kysymykseen siitä mitä tavoitteita taloushallinnon funktio itselleen ja suunnittelemalleen muutokselle asettaa ja kuinka se niihin pyrkii. Taloushallinnon toimintamallimuutosten keskeisimpänä tavoitteena on pitkään pidetty lähinnä kustannushyötyjen tavoittelemista (Schulz & Brenner 2009; Helbing et al. 2013, 381).

Source Consulting (2011, 5) tekemän tutkimuksen mukaan vieläkin kustannussäästöt listataan kaikista useimmin yhdeksi toimintamallien uudistamisen päätavoitteista. Jopa 73 % yrityksistä mainitsee kustannusten leikkaamisen yhdeksi syyksi uudistaa toimintojaan. Quinn et al. (2000) mukaan yritykset voivat monesti palveluitaan tehostamalla saavuttaakin jopa 20-30 % säästöjä, lähinnä toimintamallimuutosten tuomien mittakaavatuottojen avulla. Myös Accenturen (Rona & Sticher 2015) teettämän tutkimuksen mukaan toimintamallien muutosprojekteilla on parhaimmillaan voitu saavuttaa jopa 30-40 % säästöjä. Saavutettavat säästöt voidaan luokitella kahteen pääluokkaan: siirtymisvaiheen hyötyihin ja tehdyn uudistuksen mahdollistamiin hyötyihin. Noin puolet hyödyistä realisoituu Accenturen tutkimuksen mukaan siirtymisvaiheessa arbitraasi- ja mittakaavahyötyjen kautta. Loput säästöistä syntyvät vasta viiveellä standardoinnin, uudelleensuunnittelun, jatkuvan kehityksen, hallinnon, palvelutasosopimusten ja kysynnän paremman hallinnan avulla uudistuksen seurauksena.

Edellä esitetty kehitys taloushallinnon toimintamalleissa on kuitenkin vienyt huomiota yhä enemmän kohti muitakin kuin puhtaasti taloudellisia tavoitteita. Esimerkiksi Zabel (2003, 280-284) nostaa esille, että taloushallinnon palveluiden yhdistämisprojektit pienten yksiköiden osalta johtavat usein epätyydyttäviin business case tuloksiin, jolloin kustannusperusteinen ajattelu johtaisi toimintamallihankkeiden hylkäämiseen. Pienten yksiköiden integroimisesta on tutkimusten mukaan todistetusti hyötyä kuitenkin laadun, riskien ja compliancen näkökulmasta. Tällaisissa tapauksissa projektin pääajurin täytyy Zabelin mukaan olla ei-rahallinen. Nykyään muut kuin taloudelliset tavoitteet taloushallinnon toimintamalleissa korostuvatkin. Source Consulting (2011, 5) tekemän tutkimuksen mukaan toisiksi eniten yritykset nostavat hankkeiden syyksi yritysfuusioiden aiheuttamat muutostarpeet (67 %). Myös uudet johtamiskäytännöt (53 %), lakien ja säännösten aiheuttama paine (43 %), muutokset markkinaolosuhteissa (40 %) sekä uusille markkinoille astuminen (27 %) nousivat tutkimuksessa keskeisimmiksi tekijöiksi taloushallinnon toimintamallien uudistushankkeiden taustalla.

Pelkkä tavoitteiden tunteminen ei tutkijoiden mukaan kuitenkaan riitä vaan yrityksen tulee tarkemmin tuntea organisaationsa oikean toimintamallin määrittelemiseksi. Tutkijat tuovat esille, että funktion erityispiirteiden ymmärtäminen toimintamallia määrittäessä on yhtä lailla tärkeää. Tämä liittyy erityisesti funktion toimintojen laadun ja ominaispiirteiden

tunnistamiseen. Buechelin ja Waden (2013) mukaan prosessit voidaan jakaa nelikenttään perustuen niiden paikallisen joustavuuden tarpeeseen ja strategiseen merkitykseen (Kuvio 5). Näistä prosessit, joilla on vain vähän strategista merkitystä ja jotka eivät vaadi erityistä paikallista erityisasiantuntemusta (lukittu toiminta) ovat ideaalisimpia tuotettavaksi keskitetysti. Mitä enemmän paikallista tietoa esimerkiksi paikallisen liiketoiminnan tuntemista tai strategista merkitystä kuten esimerkiksi budjettia määritellessä toiminnolla puolestaan voidaan olettaa olevan, sitä enemmän harkintaa ja suunnittelua prosessien yhdistäminen vaatii. Tämän vuoksi on tärkeä arvioida toimintojen luonnetta ennen kuin niiden toteuttamisesta tarkemmin päätetään.



Kuvio 5 Prosessien strateginen nelikenttä Buechelia ja Wadea (2013) mukaillen

Taloushallinnon toiminnot voidaan jakaa transaktioperusteisiin (transaction-based) ja tietointensiivisiin (knowledge-based). Transaktiopohjaiset palvelut sisältävät yleensä strategisesti vähemmän merkittäviä tehtäviä. Tämän vuoksi keskitettävät toiminnot ovat usein transaktiopainotteisia ja keskittyvät lisäarvon tuottamiseen (Aubrey 2001). Integroitavaksi ideaalisimpia ovat yleisesti myös palvelut, jotka pystyvät tuomaan hyötyjä volyymien kasvun kautta, minkä vuoksi transaktiopohjaisten tehtävät on usein integroimisstrategioiden keskiössä. Talouden tukitoiminnot on yleisesti nähty toimenpiteinä, jotka voidaan yhdistää koko yritystasolla divisioonatason lisäksi. Muutaman

viimeisen vuosikymmenen aikana monia taloushallinnon transaktiopohjaisia, skaalautuvia palveluita on pyritty viemään yhä enemmän keskitettyyn suuntaan. Yleisimpiä näistä ovat ostolaskujen käsittely, pääkirjanpito ja raportointi sekä käyttöomaisuuskirjanpito (Vagadia 2012, 45-47; Basu & Nair 2012). Tutkimuksia myös strategisempien tehtävien, kuten johdon laskentatoimen alle lukeutuvien prosessien, mahdollisuuksista standardoinnin ja integroinnin suhteen on käyty. Esimerkiksi Lukka (2001, 53-55) tutkii väitöskirjassaan johdon laskentatoimen keskittämisen haasteita kansainvälisissä yrityksissä. Vaikka Lukka toteaakin standardoinnin olevan arvokasta monilla organisaation osa-alueilla erityisesti emoyhtiölle, hän näkee johdon laskentatoimen osa-alueilla siihen liittyvän useita ongelmia muun muassa konsernin yhtiöiden välille syntyvien jännitteiden johdosta.

Kolmas toimintamallin valintaan vaikuttava usein esille nouseva tekijä on organisaation valmius muutokselle. Capgeminin 2010 julkaiseman tutkimuksen mukaan onnistuneen toimintamallistrategian valinnan edellytyksenä on, että suunniteltujen toimien täytyy olla linjassa yrityksen maturiteetti- eli kypsyystasoon verrattuna ja jotta toimintamalli voidaan parhaiten suunnitella yritykselle sopivaksi, tulee yrityksen pystyä tunnistamaan oma kypsyystasonsa (Desai et al. 2010, 2). Maturiteettitason määrittämiseksi on luotu myös erilasia malleja, joiden avulla voidaan kuvata yrityksen kypsyyttä eri osa-alueilla (Van Looy et al. 2012). Usein käytettyjä osa-alueita, joilla organisaatiot arvioivat kyvykkyyksiään ovat prosessien mallinnus, käyttöönotto, optimointi, johto, kulttuuri ja rakenteet (Weske 2007).

Se, millä tasolla organisaation kypsyys on vaikuttaa tutkijoiden mukaan muun muassa siihen kuinka valmis organisaatio on standardoimaan tai integroimaan toimintojaan. Aronsonin (2008 57-58) mukaan mitä korkeammalla tasolla organisaation maturiteetti on sitä pidemmälle standardoituja ja optimoituja sen toiminnot ovat. Muun muassa Ross et al. (2006) määrittelevät kaikkien organisaatioiden toimivan toimintakentällä, joka voidaan jakaa neljän maturiteettitasoon. Alhaisimmalla tasolla organisaation funktiot toimivat yksikkökeskeisesti erillisissä siiloissa. Osastot tuottavat samoja palveluita yrityksen sisällä, mutta eivät jaa resursseja, ideoita tai yhteistä kulttuuria. Tällä tasolla toimivissa yrityksissä teknologiaratkaisut on rakennettu palvelemaan yksittäisiä funktioita katsomatta prosesseja laajemmin. Alhaisimmalla tasolla toimiessa ongelmaksi nousee usein, että järjestelmien välinen tiedonkulku on puutteellista ja toiminta ajautuu kokonaisratkaisuihin, jotka sisältävät useita rajapintoja ja muodostavat monimutkaisia kokonaisuuksia, joita on vaikea

hallita. Toisella tasolla toimiessaan yritykset ovat implementoineet yhtenäisen teknologian käyttöönsä, joka helpottaa toimintojen koordinointia. Kolmannella tasolla organisaatiot ovat valmiita jo vähitellen standardoimaan prosessejaan. Toimintamalli tarjoaa tällöin yhteiset järjestelmät, jotka tukevat standardoitujen prosessien toteutumista ja tiedon jakamista yksiköiden välillä. Ylimmällä tasolla prosessit ovat kustomoitavissa ja tarjoavat maksimaalista joustavuutta, vaikka ovatkin keskitetysti kontrolloituja. Rossin et al. Maturiteettimallin mukaan

Maturiteettitason tunnistamisen taustalla on ajatus, ettei yritys voi hypätä minkään edellä esitetyn vaiheen yli mikäli se tavoittelee globaalia integraatiostrategiaa. Myös Ulbrich (2013, 119) uskoo, että prosessien standardoimisen huomiotta jättäminen ennen keskitettyjen palveluiden mallin luomista johtaa tehottomampiin toimintamalleihin. Useasti yritykset toimivat yhä erinäisissä siiloissa ja ovat strategisesti vielä erilaistamisen asteella. Tällöin siirtyminen suoraan yhtenäistämisstrategiaan on usein käytännössä mahdotonta ja johtaa muutoksen epäonnistumiseen. Aronsonin (2008, 57-58) mukaan toinen virheellinen oletus on, että yhteisen tiedonjakamisen välineitä sekä prosessien standardointia voitaisiin ryhtyä rakentamaan yhtä aikaa. Hänen mukaansa ensin organisaation täytyy keskittyä kehittämään joko dataa tai prosesseja mutta ei kumpaakin samanaikaisesti. Tämän vuoksi standardoiminen nähdään edellytyksenä myös integroinnin onnistumiselle ja se tulisi viedä loppuun ennen kuin integroimista voidaan ryhtyä suunnittelemaan. Tämä näkökulma korostuu erityisesti toimintamallien järjestelmiin linkittyvien vaiheiden kohdalla. Esimerkiksi Hong ja Kim (2002) tutkimuksen mukaan yksi ERP-järjestelmän implementoinnin kannalta kriittisimmistä tekijöistä on sopivuus ERP-järjestelmän sekä organisaation, sen tietojen, prosessien ja rajapintojen välillä. Tutkijoiden mukaan ERP-järjestelmien implementoiminen vaatii yritykseltä, että sen prosessit ovat tarpeeksi laajalle standardoituja, jotta nämä prosessit pystytään integroimaan osaksi järjestelmää. Myös Hu ja Morton (2008) uskovat, että yhä useammat epäonnistuneet ERP-järjestelmien implementointiyrityksen aiheutuvat juuri siitä syystä, ettei prosesseja ole standardoitu kunnolla ennen kuin järjestelmien implementoiminen on aloitettu. Gattiker ja Godhue (2004) painottavat muiden tutkijoiden ohella, että prosessien standardoiminen on välttämättömyys, jotta ERP-järjestelmien implementoiminen on ylipäätään mahdollista. Heidän mukaansa se on ainut keino mahdollistaa tietojen siirtyminen transaktioiden välillä ja tiedon säilöminen funktioiden välillä ja organisaatioiden sisällä.

Sekä toimintojen standardoimisella että integroimisella on omat hyötynsä, minkä vuoksi viimeaikoina pinnalle nousseet toimintamallit, kuten taloushallinnon yhteiset palvelut, edustavat melko pitkälle vietyjä integraation ja standardoinnin malleja. Sekä toimintojen integroimiseen että standardointiin liittyy kuitenkin myös omat kustannuksensa. Ulbrich ja Borman (2012) varoittavat, että liika prosessien standardointi tai integroiminen ilman muutoksen sitomista strategiaan ja kontekstiin, voi päinvastoin johtaa toimintojen tehottomuuden lisääntymiseen. Aronson (2008, 57-58) pitääkin yleisimpänä perusvirheenä oletusta siitä, että mahdollisimman korkeasti standardoidut prosessit ja tiedon jakaminen olisi aina optimaalisin ratkaisu, johon organisaatioiden tulisi pyrkiä. Ross (2006) on yhtä mieltä tutkijakollegoidensa kanssa hallitsemattoman standardoinnin ja integroinnin vaaroista. Hän nostaa esimerkkinä esille tilanteen, jossa konsernilla on useita tytäryhtiöitä, jotka palvelevat hyvin erilaisia markkinoita ja tuottavat eri palveluita. Tällöin prosessien standardoimisesta voi koitua enemmän haittaa kuin hyötyä yritykselle, kun esimerkiksi liiketoimintojen erityisvaatimusten huomioonottaminen ei olisi enää mahdollista. Kysymys prosessien yhtenäistämisen suhteen onkin usein tasapainoilua globaalin tehokkuuden ja paikallisen joustavuuden välillä (Buechel & Wade 2013, Doz & Prahalad 1984).

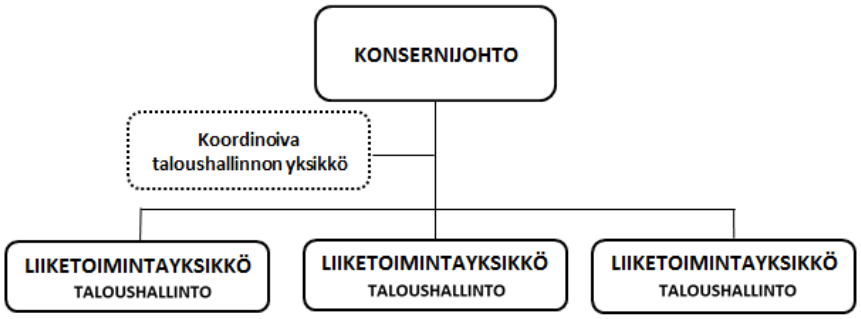
2.4 Taloushallinnon yleisimmät toimintamallit

Ross et al. (2006, 25-30) määrittelivät, että toimintamalleissa on kyse siitä missä suhteessa organisaatiot integroivat ja standardoivat toimintojaan. Tämä määritelmä yksin ei kuitenkaan anna kovin konkreettista kuvaa toimintamalleista ja jättää aiheen tarkastelun varsin kauas käytännöstä. Tämän vuoksi seuraavissa osioissa tarkastellaan yksitellen kaikista yleisimpiä taloushallinnon toimintamalliratkaisuita. Tietyt tavat organisoida taloushallinnon toimintoja ovat olleet yritysten keskuudessa pinnalla eri aikoina. Malcolm (1999) kuvaa taloushallinnon kehitystä eräänlaisena strategisten muotivirtausten ketjuna, jonka aikana tietyt organisointivaihtoehdot ovat vuorotellen olleet erityisessä suosiossa yritysten keskuudessa. Näistä perinteisimpiä ja kaikista yksinkertaisimpia ovat hajautettu ja keskitetty malli, jotka ovat varhaisimpia malleja taloushallinnon organisoimiseksi. Kehitystä ovat seuranneet ulkoistamisratkaisut sekä erityisesti 2000-luvun alussa vahvasti pinnalla olleet palvelukeskukset. Vasta viime vuosina kehitys on tuonut mukanaan myös uusia ratkaisuja, kuten globaalit yhteiset palvelut. Toimintamallien tarkastelussa

kiinnitetään erityistä huomiota johdannossa esitettyihin näkökulmiin tavoitteiden, hyötyjen ja riskien suhteen.

2.4.1 Hajauttaminen

Yrityksien taloushallinto on pitkään ollut hajautettua ja tapahtunut lähellä liiketoimintaa jota se on palvellut (Granlund & Malmi 2007, 20). Hajautetussa toimintamallissa jokainen yksikkö tuottaa taloushallinnon palvelut itsenäisesti omien tarpeidensa mukaisesti. Monesti yrityksissä on tämän lisäksi myös koordinoiva taloushallinnon yksikkö, jonka tehtävänä on yhdistellä liiketoimintayksiköistä tullutta tietoa yhteen (kuvio 6).



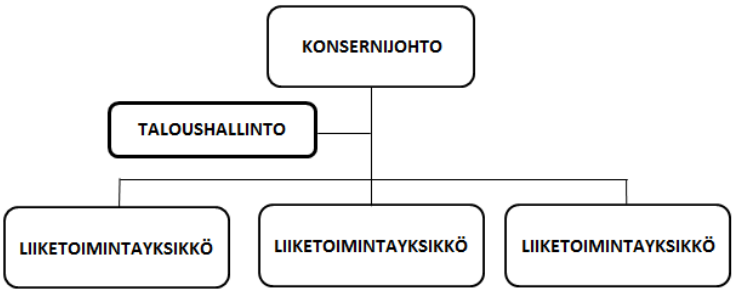
Kuvio 6 Hajautettu taloushallinnon toimintamalli

Hajautetut toimintamallit ovat varhaisimpia tapoja organisoida taloushallinnon toimintoja. Alkujaan yritysrakenteet olivat varsin yksinkertaisia eikä tarvetta monimutkaisille ratkaisuille ollut. Tällöin toiminnot oli usein jaettu myös maantieteellisten vastuualueiden mukaisesti, sillä toiminnot oli loogisinta järjestää lähellä paikallisia toimijoita. Globalisaatio ja yritysrakenteiden monimutkaistuminen johtivat kuitenkin vähitellen tilanteeseen, jossa hajautetulla mallilla ei kyetty enää saavuttamaan haluttuja tuloksia. Hajautettu toimintamalli nousi uudestaan pinnalle1980-luvulla, kun monet yritykset eivät olleet tyytyväisiä keskittämisen avulla saatuihin tuloksiin. Tämä tarkoitti monien keskitettyjen palveluiden siirtämistä takaisin liiketoimintayksiköihin. Hajauttamisen uuden suosion taustalla oli pyrkimys yrityksien yleiskustannusten alentamiseen, vastuullisuuden kehittämiseen, näkyvyyden parantamiseen, suuremman lisäarvon tuottamiseen, kustannusten hallintaan sekä henkilöstön integroimiseen osaksi liiketoimintoja, joita he palvelivat. (Lahti & Salminen 2008,173; Malcolm 1999)

Taloushallinnon hajauttamisella on pyritty vahvistamaan tulosyksikköjen omaa taloushallintoa ja niiden osaamista. Hajauttamisen keskeisin hyöty liittyy mahdollisuuteen huomioida yksiköiden ominaispiirteitä ja erilaisuutta paremmin. Henkilöstöllä on usein laaja-alainen ymmärtämys palvelemansa yksikön tuottamista palveluista ja tarpeista, mikä parantaa palveluiden laatua ja lähellä tuotetut palvelut helpottavat kommunikaatiota niin johdon, liiketoiminnan kuin taloushallinnon henkilöstön välillä. Neilimon ja Uusi-Rauvan (2007, 27 - 30) mukaan hajauttaminen nopeuttaa myös tulosyksiköiden raportointia. Hajauttaminen usein parantaa myös työntekijöiden motivaatiota, koska sitä voidaan pitää myös vastuun jakamisena ja sen nähdään madaltavan byrokratiaa. Yhtenäisten toimintatapojen saavuttaminen tai osaamisen jakaminen voi kuitenkin hajautetuissa malleissa olla vaikeaa, mikäli toiminta on laajalle levinnyttä ja hajautettu malli aiheuttaakin tämän vuoksi usein tehottomuutta toiminnoissa. Hajautettu toimintamalli vie usein myös huomion pois ydinliiketoiminnoista, kun resursseja joudutaan jakamaan myös taloushallinnon toimintojen tuottamiseen. (Granlund & Malmi 2007, 20; Janssen & Joha 2006, 104; Kurkilahti & Äijö 2007, 207)

2.4.2 Keskittäminen

Keskittämisellä (centralizing) tarkoitetaan palveluiden siirtämistä paikallisista liiketoimintayksiköistä yhteen keskusyksikköön, joka toimii yrityksen johdon alaisuudessa (kuvio 7). Keskitetyssä ratkaisussa palvelut on yhdistetty siis sekä organisatorisella että maantieteellisellä tasolla. Taloushallinnon kustannukset luokitellaan tässä mallissa konsernitason yleiskustannuksiksi, eikä niitä jaotella liiketoimintayksiköille erikseen. (Beretta et al. 2000, 5; Janssen & Joha 2006, 104)



Kuvio 7 Keskitetty taloushallinnon toimintamalli

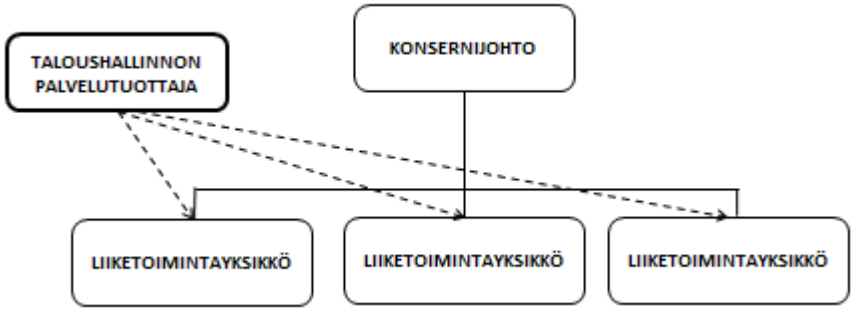
Perinteistä keskittämistä on monesti pidetty byrokraattisena toimintamallina, jossa käskyt tulevat suoraan ylhäältä alaspäin ja joka ei mahdollista toimintojen joustavuutta. 1950-80-luvuilla keskittäminen oli merkitsevässä asemassa taloushallinnon järjestämisessä. Kyseisenä aikana tietotekniikkajärjestelmät ja etäyhteydet olivat kalliita ja tehokkuutta sekä kustannussäästöjä tavoiteltiin kontrolloimalla toimintoja keskustietokoneiden avulla yhdestä yksiköstä käsin, sillä toimintojen integroiminen oli kyseisillä järjestelmillä vielä lähes mahdotonta. Usein nämä koneet sijoitettiin yrityksen pääkonttoriin, mikä vahvisti entisestään emoyhtiöorientoitunutta ajattelumallia ja negatiivista suhtautumista keskitettyyn toimintamalliin. Keskittämisellä ei aluksi kyetty saavuttamaan myöskään monia muita sille asetettuja vaatimuksia. Monesti esimerkiksi kustannukset resurssien kaksinkertaistuessa keskusyksikköön ja liiketoimintayksikköön tarvittavien työntekijöiden seurauksena päinvastoin saattoivat nostaa kustannuksia. Keskittämisen herättämä voimakas keskustelu ja negatiiviset kokemukset johtivat siihen, että keskittämisen ensimmäinen valtakausi jäi varsin lyhyeksi. (Malcolm 1999; Herbert & Seal 2009)

Keskittäminen perustuu mittakaavahyötyjen tavoitteluun tehostumisen lisääntymisen ja kustannusten vähenemisen kautta. Erityisesti taloushallinnon toiminnot, jotka sisältävät lukemattomia transaktioita päivittäin on todettu useissa eri tutkimuksissa olevan yksi potentiaalisimmista toiminnoista keskittämiselle (Murrin & Reger 2013). Kurkilahti ja Äijö (2007, 207) toteavat keskittämisen hyötyjen perustuvan usein juuri kustannussäästöihin, kun hajauttamisen avulla saadaan herkkyyttä reagoida markkinoiden tarpeisiin.

Vaikka perinteinen keskittämisen malli on kärsinyt huonosta maineesta, keskittämisen hyödyt taloushallinnossa ovat yhä ajankohtaisia tänä päivänä. Keskittäminen onkin säilyttänyt vahvan roolin taloushallinnossa, mutta tavat keskittää ovat muuttuneet uusien toimintamallien noustessa pinnalle. Joachimin (2001) mukaan nykyinen määritelmä keskittämisestä eroaakin paljon käsitteen aikaisemmasta merkityksestä, jota käytettiin keskitetyn kontrollin yhteydessä. Harvemmin enää puhutaan suoranaisesta palveluiden keskittämisestä vaan uusin termein palveluiden integroinnista ja konsoliodinnista. Konsolidoinnilla tarkoitetaan prosessia, jossa resursseja optimoidaan ja keskitetään koko konsernin laajuudessa (Flowman 2016). Nykyinen määritelmä keskittämisestä onkin paljon monimuotoisempi kuin ennen ja sisältää myös ajatuksen palveluiden ja järjestelmien yhdistämisestä.

2.4.3 Ulkoistaminen

Liiketoimintaprosessien ulkoistamisessa kyse on, että tietyt aikaisemmin sisäisesti hoidetut liiketoimintaprosessit siirretään joko osittain tai kokonaan ulkoisen palveluntarjoajan tuotettavaksi (Click & Duening 2005, 4). Vaihtoehtoja järjestää ulkoistaminen on monia. Yritys voi päättää ulkoistaa joko kaikki tai vain osan taloushallinnon toiminnoistaan tai pelkät niiden taustalla olevat järjestelmät. Nykyään taloushallinnon palveluja tuottavat palveluntarjoajat tarjoavat molempia näistä ratkaisuista (Tas & Sunder 2004). Kuviossa 8 on esitetty ulkoistetun taloushallinnon toimintamallin perusrakenne.



Kuvio 8 Ulkoistettu taloushallinnon toimintamalli

Taloushallinnon ulkoistaminen on ollut suosiossa erityisesti pienten ja keskisuurten yritysten keskuudessa. 2000-luvun vaihteen jälkeen taloushallinnon ulkoistamisen trendi on näkynyt suoraan markkinoilla muun muassa jatkuvasti kasvavana palveluntarjonnan lisääntymisenä. Taloushallinto ei toistaiseksi kuitenkaan ole kuulunut ensimmäisiin ulkoistettaviin toimintoihin suuryrityksissä (Kakabadse & Kakabadse 2002). Lahden ja Salmisen (2008, 381) mukaan yhä useampi yritys kuitenkin harkitsee vähintäänkin osan taloushallinnon palveluidensa ulkoistamista ja Deloitten 2016julkaisemassa Global Outsourcing -tutkimuksessa käy ilmi, että taloushallintoa koskeva ulkoistustrendi jatkaa kasvua.

Monesti ulkoistamisen taustalla on toimintojen hajanaisuus ja osaprosessien sijoittuminen eri osastoille organisaatiossa, mistä ulkoistamisen avulla pyritään pääsemään eroon (Lahti & Salmi 2008, 177). Quélin ja Duhamelin (2003, 652) tekemän tutkimuksen mukaan kolme

ulkoistamisen yleisintä motiivia ovat kustannusten pienentäminen, ydintoimintoihin keskittyminen ja joustavuuden tavoittelu. Bergeron (2003) puolestaan jakaa ulkoistamisen motiivit strategisiin ja taktisiin. Näistä taktiset tavoitteet liittyvät juuri erilaisiin kustannussyihin kuten kustannusten alentamiseen ja hallinnan parantamiseen, sidotun pääoman vähentämiseen, käteisvarojen lisäämiseen ja haluun hyötyä resursseista, joita yrityksellä itsellään ei ole käytössä. Kustannusten alentaminen on ulkoistamistutkimuksissa eniten esille nouseva motiivi. Kustannushyödyt perustuvat palveluntarjoajan erityisosaamisen luomaan toiminnan tehokkuuteen ja sen saavuttamiin mittakaavahyötyihin. Ulkoistamisen hyödyntäminen erityisesti pienyritysten keskuudessa perustuu usein juuri volyymihyötyihin, joita pienet ja keskisuuret yritykset eivät kykene oman toimintansa kautta saavuttamaan (Jennings 1996). Usein on halvempaa ostaa palvelut kokonaan ulkoapäin kuin hankkia esimerkiksi kokonaan uudet järjestelmät yritykselle itselleen sekä kattaa niiden käyttöönotosta aiheutuvat kustannukset. Tas ja Sunder (2004) korostavat ulkoistamisen ansiosta toiminnan olevan kustannusmielessä myös joustavampaa ja esimerkiksi monien kiinteiden kulujen muuttuvan muuttuviksi ulkoistamisen seurauksena. Quinnin et al. (1990) luokittelee ulkoistamisen kustannushyötyjen syntyvän muun muassa:

- Palveluiden tehokkuuden ja suorituskyvyn kehittymisen johdosta
- Yleiskustannusten vähentymisen seurauksena
- Mahdollisuudesta keskittyä pääkyvykkyyksien kehittämiseen
- Osaamisen vipuvaikutuksen ansiosta
- Kompaktimman, vähemmän hierarkkisen organisaation avulla

Ulkoistamisen strategiset motiivit Bergeron mukaan puolestaan liittyvät ydinliiketoimintoihin keskittämiseen, markkinoiden parempaan osaamiseen ja riskien vähentämiseen, kun yrityksellä on muussa toiminnassa kiinni vähemmän resursseja. Esimerkiksi vain ulkoisiin järjestelmiin sijoittamalla vältytään suurilta järjestelmäinvestoinneilta, mutta pystytään saavuttamaan nykyaikaisten järjestelmien mahdollistamat hyödyt. Myös Jennings(1996) korostaa ulkoistamisen kautta syntyviä strategisia mahdollisuuksia taktisia enemmän. Hän näkee ulkoistamisen seurauksena vapautuvien resurssien mahdollisuutena muun muassa kehittää laajempaa tuoteportfoliota, palveluiden nopeutta, laatua ja joustavuutta. Deloitten Global Outsourcing

-tutkimuksessa (2016, 6) nousi esille, että erityisesti Pohjoismaissa kustannussäästöjen sijaan ulkoistaminen on noussut ratkaisuksi yrityksen sisäiseen osaajapulaan sekä mahdollistamaan ydinliiketoimintaan keskittymisen.

Ulkoistamista hyödynnetään usein tehtävissä, joiden merkitys yrityksen liiketoiminnan tai kilpailuedun kannalta ei ole kriittinen, minkä vuoksi monien taloushallinnon palveluiden nähdään soveltuvaksi ulkoistamisen piiriin erityisen hyvin. Monesti ulkoistamisen uhan alla ovat ensimmäisenä usein toistuvat ja strategisesti ei-merkitykselliset toiminnot kuten kirjanpito, laskutus ja kassanhallinta (Kiiskinen et al. 2002, 107–111). Tällöin voidaan puhua strategiaa tukevasta ulkoistamisesta, jolloin yritys pystyy kohdistamaan resurssejaan strategian kannalta arvokkaampien toimien toteuttamiseen (Maelah et al. 2010). Jenningsin (1996) mukaan ulkoistamispäätökseen ja hankintastrategian valintaan vaikuttaa kolme päämuuttujaa. Kuten muissakin toimintamallipäätöksissä hän näkee, että kilpailun aiheuttama paine ja epävarmuus sekä organisaatiokulttuuri vaikuttavat keskeisinä tekijöinä päätöksen taustalla. Mikäli yritys päättää siirtyä ulkoistettuun malliin, tulee sen hyväksyä, ettei se pysty enää kontrolloimaan kaikkia toimiaan kuten ennen. Tämä edellyttää yrityskulttuurilta usein suurta muutosvalmiutta, jonka tutkija näkee toisena kriittisenä tekijänä. Näiden lisäksi markkinoilla oleva palveluntarjonta on ulkoistamispäätöksiin Jenningsin mukaan kolmas vaikuttava tekijä.

Ulkoistaminen on monesti nopeampi ratkaisu kuin rakentaa prosessit alusta asti itse, mutta samalla siihen liittyy useita riskejä. Kuten keskittämistä, myös ulkoistamista käsitellään monesti varsin negatiiviseen sävyyn. Monesti ulkoistamisella tavoitellut hyödyt jäävät suunniteltua pienemmiksi ja ulkoistaminen päinvastoin on vain lisännyt kustannuksia ja samalla laskenut työtyytyväisyyttä. Ulkoistamiseen liittyy esimerkiksi monia piilokustannuksia, joita ei pakolla suoraan tule ajateltua. Ulkoistaminen lisää myös riippuvuutta toimittajasta ja toimintojen ulkoistamista pidetään usein prosessi innovaatioiden tappajana. Organisaatio menettää hallinnan omiin prosesseihinsa eikä sillä, ole suoraa mahdollisuutta kehittää niitä, eikä ulkoisella palveluntuottajalla pakolla ole yhtäläisiä motiiveja toiminnan kehittämiseksi kuin yrityksellä itsellään olisi. Toimittajan valintaan liittyy lisäksi aina omat riskinsä, sillä yhteistyökumppanin kyvykkyyksistä ja tietotaidosta ei ikinä etukäteen voi olla varma. Palveluntarjoajalta odotetaan nykyään kumppanuutta ja uusia innovaatioita ja toimittajahallinta nähdään ulkoistamisen yhtenä

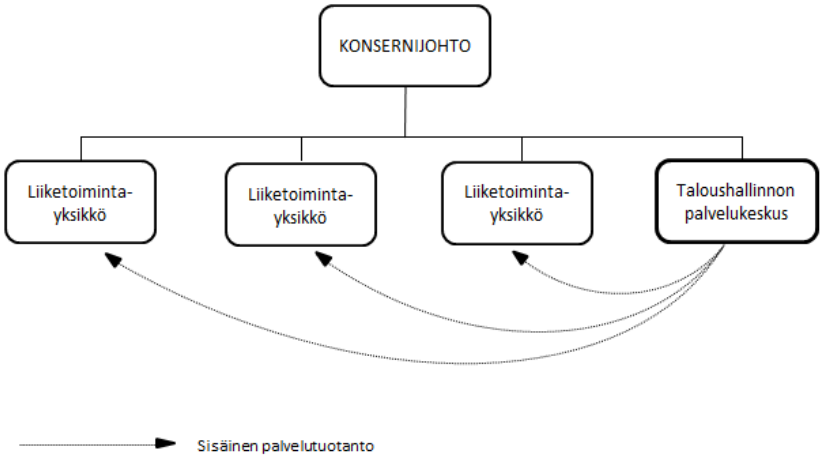
suurimpana haasteena. Ulkoistaminen on samalla myös tietoinen päätös, joka luo tietyn viestin yrityksestä, minkä vuoksi valintaan liittyy oma sosiaalinen riskinsä. Sen takia ulkoistamispäätös tulee olla linjassa yrityksen strategian, arvojen ja normien kanssa, ennen kuin siihen siirrytään. (Bryce & Useem 1998, 639; Helbing et al. 2013, 381; Quélin & Duhamel 2003).

Negatiivinen käsitys ulkoistamisesta voidaan osaltaan liittää vääristyneisiin mielikuviin siitä. Vallitseva näkemys ulkoistamisesta on yhä varsin vanhanaikainen ja se liitetään usein toimintojen siirtämiseen halvempien kustannusten maihin, esimerkiksi erilaisiin offshoring ja nearshoring ratkaisuihin. Taloushallinnon ulkoistaminen nykyään liittyy kuitenkin yhä vahvemmin toimintojen digitalisoitumiseen ja palveluntarjoajan tarjoamien teknologiaratkaisujen hyödyntämiseen eikä niinkään työvoiman arbitraasin hyödyntämiseen. Itse asiassa perinteisen työvoimapohjaisen liiketoimintaprosessien ulkoistamisen (business process outsoursing) on ennustettu lähitulevaisuudessa katoavan. KPMG käsittelee 2015 julkaisemassa raportissaan digitaalisuuden ulkoistamiselle tuomaa uutta dilemmaa. Kuten kappaleessa 2.2.2. käsiteltiin, automatisaation uskotaan olevan iso osa taloushallinnon tulevaisuutta sekä vievän samalla suuren osan sen nykyisistä työpaikoista. Tämän kautta myös yksi ulkoistamisen päämotiiveista katoaa. Kehitys tulee vaikuttamaan myös ulkoistamisen tulevaisuuteen, koska automaation tuomat hyödyt ovat monesti paljon merkittävämpiä ja varmempia kuin työvoiman kautta saavutetut. KPMG:n raportin mukaan työvoiman arbitraasin kautta saavutettavat kustannushyödyt ovat keskimäärin 15-30% luokkaa kun riittävällä automaatiolla voidaan päästä parhaimmillaan jopa 75% kustannushyötyihin. Näiden tutkimusten perusteella taloushallinnon ulkoistamisen voidaan uskoa tulevaisuudessa muuttavan luonnettaan ja keskittyvän yhä enemmän järjestelmäkeskeisiin ratkaisuihin.

2.4.4 Palvelukeskukset

Palvelukeskukset (Shared Services Centers, SSC) ovat organisaatioiden sisäisiä yksiköitä, jotka tuottavat keskitetysti palveluita useamman kuin yhden liiketoimintayksikön tarpeisiin (Kagelmann 2001, 50). Schulz ja Brenner (2010) määrittelevät palvelukeskukset erillisiksi organisaatioyksiköiksi, jotka tuottavat yrityksen tukitoimintoja mutta toimivat normaalisti muiden liiketoimintayksiköiden tapaan. Yritys käytännössä siis ”ulkoistaa” palvelunsa paikallisilta tasoilta yhden tai useamman sisäisen yksikön tuotettavaksi

(internal outsourcing) (Aksin & Masini 2008). Palvelukeskusten toiminta perustuu yrityksen sisäiseen hinnoitteluun, mikä tarkoittaa, että palvelukeskukset hinnoittelevat ja laskuttavat tuottamansa palvelut liiketoimintayksiköiltä niin että pyrkivät kattamaan kaikki toiminnasta aiheutuvat kulut saamillaan palvelumaksuilla (Davis 2005). Palvelukeskuksen perusrakenne on esitetty kuviossa 9.



Kuvio 9 Taloushallinnon palvelukeskusmalli Kagelmannia (2001, 50) mukaillen

Palvelukeskukset nousivat pinnalle hajauttamisen ja ulkoistamisen ohella 80-luvun lopussa. Tällöin havaittiin kuinka tehotonta on tuottaa samoja palveluita hajautetusti eri puolilla organisaatiota, jonka seurauksena päätettiin yhdistää näiden palveluiden tuotanto laittamalla yhteen suurempi määrä työntekijöitä toteuttamaan niitä (Joachim 2001). Kappaleessa 2.2 käytiin läpi taloushallinnon toimintaympäristössä tapahtuneita keskeisimpiä muutoksia, jotka ovat yhtälailla ajaneet kohti palvelukeskusten syntyä, mutta samalla toimineet niiden synnyn mahdollistajina. Häusser (2013) nostaa tutkimuksessaan erityisesti eurooppalaisten palvelukeskusten kehityksen taustalle neljä keskeistä tekijää. Teknologian kehittyminen on mahdollistanut palveluiden tuottamisen fyysisesti eri paikasta kuin missä alkuperäinen palvelu tai tuote on toteutettu. Se on mahdollistanut siirtymisen pois hajautetuista palveluista ja tarjonnut vaihtoehtoisen ja kilpailukykyisen tavan tuottaa palvelut yrityksen sisällä. Tutkija mainitsee globalisaation toiseksi palvelukeskusten takana olevista pääajureista. Globalisaatio on hajauttanut yritysten toimintaa useisiin maihin ja mantereille, minkä vuoksi on tarvittu uusia keinoja hallinnoida toimintaa

kokonaisvaltaisemmin. Muutoksen seurauksena suhteet niin kansakuntien kuin yksilöiden välillä ovat muuttuneet ja riippuvuudet lisääntyneet. Häusser näkee, että yhteisen kielen kehittyminen globalisaation seurauksena on toisaalta myös mahdollistanut nykyisen kehityssuunnan kohti yhteisiä prosesseja. Viimeisenä Häusser nostaa esille Euroopan unionin ja Euron, jotka ovat lisänneet muun muassa läpinäkyvyyttä hintojen suhteen sekä kilpailua maiden välillä. Tämän seurauksena muun muassa vaatimukset toimintojen tehostamiselle ovat kasvaneet. Samalla EU on tuonut yhteiset säännökset ja käytännöt esimerkiksi työvoimaan liittyen. Kehityksen taustalla ovat tutkijan mukaan myös sidosryhmien ja asiakkaiden kasvaneet vaatimukset. (Häusser 2013, 193-194)

Palvelukeskusten rakentamisen taustalla olevat motiivit, niiden rakenteelliset ratkaisut ja palveluiden tuottamismallit vaihtelevat paljon, minkä vuoksi palvelukeskus-termiä suositellaan monesti käytettävän lähinnä ylätason käsitteenä, kuin puhuttaessa yksittäisestä toimintamallista (Janssen & Joha 2006). Stephenson et al. (2013, 342) mukaan eri malleista huolimatta palvelukeskuksille on yhteistä, että ne ovat erillisvastuullisia yksiköitä, joissa tukitoimintojen tuottaminen on yhdistetty. Nämä tukitoiminnot ovat näiden yksiköiden ydinosaamista ja niissä pyritään näiden prosessien optimointiin kustannusten, laadun ja ajan suhteen. Käytännössä palvelukeskukset ovat siis yrityksen strateginen valinta organisaation eri funktioiden ja niiden toimintojen standardoimiseksi, yhdistämiseksi ja virtaviivaistamiseksi (Aksin & Masini 2008).

Palvelukeskuksiin siirtymistä on joidenkin tutkijoiden keskuudessa pidetty askeleena taaksepäin kohti keskitettyjä taloushallinnon palveluita (Malcolm 1999). Esimerkiksi Arkin (1999) väittää, ettei palvelukeskus käytännössä eroa keskittämistä vaan termillä on pyritty pehmentämään keskittämisen käsitettä. Hänen mukaansa palvelukeskusten yhteydessä voitaisiin puhua uudelleen keskittämisestä. Vaikka palvelukeskuksilla ja keskittämisellä on tiettyjä yhtenäisyyksiä, useat tutkimukset osoittavat palvelukeskusten eroavan perinteisistä keskittämismalleista kuitenkin huomattavasti. Malcolmin (1999) mukaan kummankin toimintamallin avulla pyritään tuottamaan samoja palveluita ja tavoitellaan mittakaavatuottojen saavuttamista. Niiden tarkoituksena on myös helpottaa paikallisten liiketoimintayksiköiden toimintaa ja minimoida toimipaikkojen määrä. Yhtenä merkittävimpänä erona näiden toimintamallien välillä on palvelukeskuksien mukanaan tuoma palvelunäkökulma (Lahti & Salminen 2008, 174). Muun muassa The Conference

Boardin (Lucenko 1998) julkaisussa palvelukeskusten ideaa kuvataan *”parhaiden käytäntöjen ja osaamisen ja teknologian hyödyntämisenä sisäisten ja ulkoisten asiakkaiden tyydyttämiseksi”*. Aubrey (2001) puolestaan näkee palvelukeskukset tämän lisäksi yrityksen strategisina yksikköinä, jotka pyrkivät myötävaikuttamaan samalla yrityksen toiminnan kannattavuuteen.

Palvelukeskustoiminta perustuu yrityksen resurssien ja prosessien optimointiin (Ulbrich 2006). Palvelukeskuksiin siirrettävät työt ovat usein transaktiopainotteisia ja keskittyvät lisäarvon tuottamiseen sekä ovat helposti standardoitavissa ja automatisoitavissa (Joachim 2001). Palvelukeskukset syntyivät alun perin monien toistuvien, transaktiopohjaisten prosessien tuottamiseen. Tämän vuoksi palvelukeskukset ovat Malcolmin (1999) mukaan luonnollinen jatkumo taloushallinnon kehitykselle. Palvelukeskusten suosio tukifunktioiden järjestämisessä ja synenergioiden tavoittelussa on saavuttanut yhä enemmän suosiota globaalien organisaatioiden keskuudessa ja nykyään taloushallinnonpalvelut on monien tutkimusten mukaan yksi eniten palvelukeskuksissa tuotettu palvelumuoto (Brillinger 1999). Ulbrichin (2006) tutkimuksen perusteella palvelukeskukset ovat usein johdon ensimmäinen valinta uudistusten toteuttamiselle, mikäli he ovat tyytymättömiä prosessiensa sen hetkiseen tehokkuuteen.

Palvelukeskusten suosiota voidaan osaltaan selittää sillä, että ne edustavat keskittämisen ja hajauttamisen hybridiratkaisua. Palvelukeskusten avulla voidaan keskittää toimintoja ja resursseja mutta samalla hajauttaa niiden hallintaa liiketoimintayksiköille. Janssen ja Joha (2006) uskovat, että palvelukeskusten avulla yritykset voivat saavuttaa sekä keskittämisen että hajauttamisen hyötyjä yhtä aikaan. Palvelukeskusrakenteiden avulla pyritään lisäämään toimintojen tehokkuutta, luomaan lisäarvoa sekä kustannussäästöjä. Tehokkuuden ja tuottavuuden parantamiseen pyritään sekä kustannusten vähentämisen ja kannattavuuden lisäämisen kautta (Aksin & Masini 2008, Schulz & Brenner 2010).

Palvelukeskuksien tuottama hyöty on useiden eri tekijöiden yhteisvaikutusta (Stephenson et al. 2013, 343). Nämä hyödyt voidaan jakaa aineellisiin ja aineettomiin. Aikaisempien tutkimustulosten perusteella aineelliset eli rahalliset hyödyt voidaan jakaa tehokkuuden lisääntymisen ja tuottavuuden kautta realisoituviin ja toisaalta toimintakustannusten alenemisen tuottamiin säästöihin. Aineelliset hyödyt syntyvät usein teknologian tuomien uusien mahdollisuuksien seurauksena. Taloushallinnon palveluissa esimerkiksi

myyntilaskutusprosessin standardoinnin avulla prosesseihin sidotun nettokäyttöpääoman määrää voidaan laskea. Palvelukeskusten rakentamisen taustalla on ajatus suurtuotannon eduista. Palvelukeskukset ovat paikkoja, uuden teknologian käyttöönottoon ja pääoman sekä osaamisen keskittämiseen (Ulbrich 2006). Tehokkuus syntyy resurssien uudelleen allokoimisesta, teknologian synnyttämästä vipuvaikutuksesta ja mittakaavahyötyjen saavuttamisesta. Luegin (2013, 6) mukaan säästöjä realisoituu muun muassa työvoiman arbitraasin ja prosessien optimoinnin kautta. Merkittävimpiä hyötyjä palvelukeskusten kautta on saatu yhdistämällä paikallisia transaktiopohjaisia prosesseja keskitettyyn ympäristöön. Brillingerin (1999) mukaan tämä perustuu siihen, että kun siirrytään tuottamaan palveluita yhden yksikön tarpeista koko organisaatiolle, resursseja ei tarvita enää yhtä paljon kuin kokonaan uuden yksikön perustaminen vaatisi. Toisaalta Janssenin et al. (2013, 366) mukaan hajautetusti toteutetut toiminnot yhdistämällä hallinnolliset kustannukset saadaan minimoitua ja päällekkäisiä toimintoja karsittua. Tuottavuuden parantuminen puolestaan syntyy prosessien harmonisoinnin ja standardoinnin seurauksena sekä parhaiden käytänteiden implementoinnista. Tukipalveluiden tuottaminen on näiden keskusten päätehtävä ja ydinosaamisalue, minkä vuoksi palveluiden tehokkaampi tuottaminen ja uudistaminen ovat mahdollista verrattuna erillisesti toimiviin yksiköihin. Se missä suhteessa hyödyt standardoinnin, toimintojen yhdistämisen tai esimerkiksi prosessien uudelleen suunnitteluun välillä syntyvät on Malcolmin (1999) mukaan kuitenkin vielä varsin epäselvää.

Kustannussäästöjen lisäksi palvelukeskusten avulla on pyritty yhtälailla palvelun laadun parantamiseen. Muun muassa Ulbrich ja Borman (2012) rinnastava palveluiden laadun parantamisen yhtä tärkeäksi muutosajuriksi kuin kustannusten vähentämisen. Aubrey (2001) sanoo palvelukeskusten päähyötyjen liittyvän asiakastyytyväisyyden parantumiseen, valvonnan ja ohjauksen kehittymiseen, yhdenmukaisuuden ja läpinäkyvyyden lisääntymiseen sekä työtyytyväisyyden lisääntymiseen. Aineettomat hyödyt realisoituvat tutkijan mukaan jo pelkästään organisaation muutosnopeuden kehittyessä ja työntekijöiden ajatusmaailman muutoksen seurauksena. IOMA:n 2007 julkaiseman tutkimuksen mukaan palvelukeskusten avulla prosesseista saadaan nopeampia ja helpompia, prosessien tarkkuus paranee ja tiedon yhdenmukaisuus lisääntyy. Palvelukeskukset pyrkivät koko ajan kehittämään prosessejaan ja säilyttämään kilpailukykyisen kustannustason, mikä takaa myös palveluiden laadun säilymisen myös

keskuksen toimiessa (Jäckle & Wolf 2013, 297). Palvelutasosopimuksien avulla (service level agreements) palveluntaso on saatu pidettyä yhtälailla korkealla tasolla kuin jos palvelut ostettaisiin ulkoapäin markkinoilta. Palvelukeskusten ovat mahdollistaneet myös resurssien ja kyvykkyyksien uudelleenallokointia organisaation sisällä (IOMA 2007). Samalla palvelukeskuksien implementointi luo organisaatioon sisäistä oppimista ja lisää tiedon jakamista (Janssen & Joha 2006). Toisaalta palvelukeskukset ovat mahdollistaneet liiketoimintayksiköiden keskittymisen liiketoimintastrategioihin, kun niiden ydinliiketoiminnan ulkopuolelle kuuluvia palveluita on pystytty siirtämään pois niiden vastuulta (Lueg 2013, 6). Tätä kautta myös työntekijöiden työtyytyväisyyden on todettu lisääntyvän. Schulman et al. (1999, 10) selittävät ilmiötä, sillä että palvelukeskuksissa tuotetut palvelut ovat palvelukeskuksen henkilöstön ydinosaamista kun puolestaan liiketoiminnoissa toteutettuna sivutehtävä. Tutkijoiden mukaan palvelukeskuksen kautta syntyvä ”yksi yhteinen organisaatio” – ajattelumalli vaikuttaa positiivisesti työtyytyväisyyteen, motivaatioon ja tiimiorientoitumiseen.

Organisaation koon ja ominaispiirteiden on todettu vaikuttavan palvelukeskusten implementoinnista realisoituviin hyötyihin. Isompien ja kompleksisien kansainvälisten organisaatioiden on todettu hyötyvän eniten palvelukeskuksista (IOMA 2007; Schulman et al. 1999, 4). Taustalla on ajatus volyymin kautta kumuloituvista mittakaavahyödyistä. Jäckle ja Wolf (2013, 298-299) näkevät tämän perustuvan pääosin kolmeen eri tekijään. Usein kansainvälisissä yrityksissä on useita paikallisia yksiköitä, joiden ei ole järkevä tuottaa yksin kaikkia palveluita kokonsa vuoksi, sillä transaktiovolyymit ovat isommissa organisaatioissa korkeampia. Tutkijoiden mukaan volyymien täytyy olla riittäviä, jotta mittakaavahyödyt kattavat palvelukeskuksen perustamisesta aiheutuvat kustannukset. Malcolm (1999) kyseenalaistaa kuitenkin suurtuotannon edut palvelukeskustoiminnan tai keskittämisen yhteydessä. Hänen mukaansa palveluita yhdistämällä suurimmat hyödyt harvoin tulevat skaalatuotoista vaan lähinnä muutosten aikaansaamasta kontrollin kiristymisestä. Oikeat mittakaavatuotot hänen mukaansa olisi saavutettavissa lähinnä vain ulkoistamisen avulla.

Vaikka palvelukeskuksilla on tutkimusten mukaan kiistattomia hyötyjä ja niiden suosio taloushallinnon toimintamallina on ollut pitkään merkittävä, yhä useammat tutkimukset raportoivat myös epäonnistuneista palvelukeskushankkeista. Palvelukeskuksen ja

ulkoistamisen riskejä voidaan pitää osaltaan hyvin samanlaisina. Kummassakin tilanteessa paikallisesta osaamisesta joudutaan joustamaan ja luottamaan standardoitujen ja etäältä tuotettujen palveluiden toimivuuteen. Jäcklen ja Wolfin (2013, 296-297) mukaan palvelukeskusmallin hyöty ulkoistamiseen verrattuna on, että koska palvelu tuotetaan organisaation sisällä yksikkö voi vaikuttaa palvelun tuottamiseen enemmän kuin jos palvelu on kokonaan siirretty ulkoisen palveluntarjoajan tuotettavaksi. Palvelukeskuksissa tieto säilyy samalla myös organisaation sisällä, kun ulkoistamisessa riippuvuus kolmannesta osapuolesta kasvaa. He ja Cao (2009) puolestaan luokittelevat palvelukeskusten tuomat riskit kolmeen pääluokkaan:

1) Strategisen tason riskit
2) Organisaatiotason riskit
3) Operatiivisen tason riskin

He ja Cao liittävät strategisen tason riskit esimerkiksi paikkavalintoihin, johtamiseen ja palveluiden hallintaan liittyviä uhkia. Tutkijoiden mukaan palvelukeskuksessa yksiköiden erityisvaatimuksia on vaikeampi huomioida, mikä voi johtaa siihen, että toiminnot eivät palvele tiettyjen yksiköiden tarpeita enää yhtä hyvin. Tämän vuoksi palvelutaso voi palvelukeskuksen perustamisen seurauksena kärsiä, kun liiketoiminnoille luoduista yksilöllisistä, kustomoiduista prosesseista joudutaan siirtymään standardoituihin prosesseihin. Organisaatiotason riskit puolestaan liittyvät tutkijoiden mukaan henkilöstöön, kommunikaatioon ja yrityskulttuuriin. He ja Cao mukaan palvelukeskuksen perustamisen myötä uhkana on, että henkilöstö voi nähdä, ettei heidän osaamiseensa enää luoteta tai että heiltä halutaan viedä pois valtaa. Tämä voi johtaa esimerkiksi muutosvastarintaan organisaatiossa. Koska päätökset palvelukeskuksista ovat hyvin moniulotteisia ja niiden rakentaminen vaatii monen liikkuvan osan yhteensovittamista, palvelukeskuksiin liittyy useita operatiivisen tason riskejä. Myös tekniset ja lakeihin liittyvät riskit kuuluvat tutkijoiden lajittelun perusteella operatiivisen tason riskeihin.

Palvelukeskuksen luomat mielikuvat ovat monesti hyvin ristiriitaisia. Samalla kun sen luo kokonaan uusia mahdollisuuksia johdolle ja uudistumiselle se myös vie usein olemassa olevia työpaikkoja. Palvelukeskusimplementoinnin aikana yleisimmät haasteet ilmenevät yleensä joko johtamisen, henkilöstön muutosvastarinnan, muutoksen synnyttämien väärien mielikuvien, kommunikointiongelmien osa-alueilla (Kurtz & Duncan 1998).

Joidenkin tutkimuksien mukaan loppukäyttäjien tyytyväisyys on muun muassa saman tien romahtanut palvelukeskuksen julkaisun jälkeen (Meijerink & Tanya 2013). Monissa yrityksissä mittakaava ei riitä *prosessointitehtaiden* perustamiseksi, kuten Malcolm (1999) tilannetta kuvailee, ja palveluiden yhdistämisen tuomat hyödyt jäävät odotettua pienemmiksi. Myös Aubrey(2001) toteaa, että valitettavan usein paikallisorganisaatiot eivät kykene saavuttamaan muutoksella tavoiteltuja kustannushyötyjä, vaikkakin muut, kuten standardisoinnista aiheutuvat hyödyt, ovat silti mahdollisia.

2.4.5 Globaalit yhteiset palvelut

Globaalissa yhteisten palveluiden (Global business solutions, GBS) toimintamallissa kaikki alueet toimivat yhden globaalin johtajan alla ja globaali yksikkö toimii konsernin laajuisena palvelujakeluverkostona ja tuottaa yhteiset kasvot sisäisille asiakkaille (EY 2016). Sen sijaan, että eri funktiot toimisivat erillisinä yksikköinä yhteisten palveluiden mallissa funktiot työskentelevät myös enemmän yhteistyössä yhteisten tavoitteiden saavuttamiseksi. Fersht et al. (2011) näkevät globaalien yhteisten palveluiden mallin yhdistävän palvelukeskusmallin ja ulkoistamisen, sekä samalla niiden hyödyt, yhteen viitekehykseen.

Häusserin (2013, 212-213) mukaan yhteisten palveluiden mallin keskeisin ero palvelukeskusmalliin on että, palvelukeskuksissa toiminnan keskipisteenä on transaktioprosessien tuottaminen mahdollisimman tehokkaasti, fokus yhteisissä palveluissa on sen sijaan vähitellen siirtynyt yhä enemmän tarkastelemaan palveluita kokonaisina prosesseina yksittäisten transaktioiden sijasta. Kokonaisvaltaisella prosessinäkökulmalla (end-to-end processes) tässä yhteydessä tarkoitetaan, että transaktioiden järjestelemistä katsotaan yhtenäisenä toimintojen sarjana pyrkien optimoimaan ja yhtenäistämään koko toimintoketju (Jäckle & Wolf 2013, 300-301). Prosesseille määritellään selkeä alku ja loppu, jolloin kyseiselle prosessille on helpompi osoittaa selkeät vastuut, jotka alkavat aktiviteettiketjun alusta ja loogisesti päättyvät kyseisen prosessin viimeiseen toimintoon.

Globaalien yhteisten palveluiden mallin synnyn taustalla voidaan nähdä olevan taloushallinnon funktion strategisemman roolin kehittyminen organisaatiossa viime aikoina. Globaalien yhteisten palveluiden rooli organisaatiossa nähdään enemmän tasapuolisena liiketoimintakumppanina ja prosessien osaamiskeskuksena kuin pelkkänä

tukipalveluiden tuottajana. Ulkoistamisen ja palvelukeskusten keskeisimpänä hyötynä on tavoiteltu kustannussäästöjä, mutta mallit ovat epäonnistuneet yhdistämään funktion kyvykkyydet osaksi organisaation strategian toteuttamista. Globaalien yhteisten palveluiden päätavoitteet ovatkin monesti strategisia. Hyötyjen tavoittelu GBS-yksiköissä ulottuu kustannusajattelua laajemmalle ja tuo myös toiminnallisia parannuksia esimerkiski laatuun, lisää joustavuutta ja parantaa asiantuntemusta. (Fersht et al. 2011; Lueg & Keupper 2013, 419-420)

Koska yhteisten palvelujen mallien valinnan taustalla ovat yritysten omat strategiat, jotka vaihtelevat yrityksestä riippuen paljon verrattuna esimerkiksi aikaisempaan puhtaasti kustannuspohjaiseen ajattelumalliin, myös itse GBS-yksiköiden strategiat ovat hyvin erilaisia. Tämän vuoksi kuten palvelukeskusten myös yhteisten palveluiden viitekehys mahdollistaa hyvin erilaisia organisoitumisratkaisuja. Globaalien yhteisten palveluiden toimintamallissa tehtävät voidaan jakaa funktioittain, mutta prosesseja voidaan parhaimmillaan katsoa koko organisaation, useiden funktioiden tai yksiköiden läpi. Tutkijat korostavat, että yhteisten palveluiden mallissa on tärkeä muistaa katsoa myös rajojen ulkopuolelle ja prosessien rajapintoihin. ERP-järjestelmien rakentaminen kuvaa hyvin prosessiajattelun muodostamia monimutkaisia toimintoketjuja. Tällöin on tärkeä tunnistaa koko prosessiketju ennen kuin sitä voidaan lähteä kehittämään, jotta prosessin kaikki vaiheet tulee huomioitua myös funktiorajojen yli. Esimerkiksi myyntilaskuprosessi sisältää tiedon liikkumista muun muassa paikallisen liiketoimintayksikön, taloushallinnon organisaation, asiakkaan sekä mahdollisten muiden sidosryhmien kuten hankinnan tai rahoituksen välillä. Tieto kulkee esimerkiksi tilauksen vastaanottajan ja käsittelijän, laskun muodostajan ja lähettäjän, sekä maksun vastaanottajan ja kirjanpidon välillä, jolloin on tärkeää, että koko prosessi on suunniteltu aukottomasti ja vastuut prosessin eri vaiheissa ovat selvillä. Yhteisten palveluiden mallissa onkin tärkeää analysoida, dokumentoida ja ymmärtää ja vasta sitten kehittää prosesseja. (Jäckle & Wolf 2013, 300-301)

Vielä toistaiseksi tutkimus yhteisten palveluiden malleista on varsin vähäistä, sillä kyseinen toimintamalli on alkanut yleistyä vasta muutamien viimevuosien aikana. Jo tällä hetkellä funktiorajat ylittäviä malleja joissain suurissa globaaleissa yhtiöissä on toteutettu, mutta käytännössä niiden rakentaminen nykyteknologian ja osaamisen avulla on vielä todella hidasta, vaikeaa ja riskialtista. Tutkijat ovat myös kyseenalaistaneet voiko jaettujen

palveluiden keskusta käyttää prosessien kehittämiseen ja toisaalta olisiko prosessien optimointi mahdollista ilman erillistä keskusta. Jäckle ja Wolf (2013, 307) uskovat, että prosessien harmonisoinnin ja standardoinnin kautta saatavat hyödyt olisivat mahdollisia pelkällä prosessien optimoinnilla ilman erillistä keskusta, mutta yhteisten palveluiden keskusten usein kuitenkin tukee näiden hyötyjen realisoitumista.

Kuten edellä esitettiin, yritysten on yhteisten palveluiden avulla mahdollista saavuttaa niin laatuun, joustavuuteen ja kustannuksiin liittyviä hyötyjä. Ne ovat myös syntyneet erityisesti nykyisten kompleksisien organisaatiorakenteiden ja ympäristön vaatimuksiin (Wirtz et al. 2015). Suurimpana haasteena yhteisten palveluiden malliin siirtymisessä on nähty toistaiseksi vielä mallin implementointiin liittyviä riskejä ja kustannuksia. Verrattuna esimerkiksi ulkoistamiseen yhteisten palveluiden toimintamallin rakentaminen vaati huomattavia määriä resursseja ja pohjatyötä. Standardoidut systeemit ja prosessit on menestystekijä globaaleihin yhteisiin palveluihin perustuvien onnistuneiden toimintamalli implementointien taustalla, mutta vaikeus yhteisen kulttuurin ja näiden muutosten luomiseen useiden yksiköiden välillä yleensä ajaa yritykset valitsemaan palvelukeskuksen (Malcolm 1999).

3 Tutkimusmetodologia ja aineistonkeruu

Tässä kappaleessa käydään tarkemmin läpi tutkimuksen empiirisen osuuden toteutus. Kappaleen alussa perustellaan tutkimuksen metodologiset valinnat sekä esitellään tutkimuksen case yritys. Kappaleen lopussa kuvaillaan yksityiskohtaisesti tutkimusprossin kulkua ja aineistonkeruuprosessia.

3.1 Tutkimusotteen valinta

Tämä tutkimus on luonteeltaan kuvaileva tapaustutkimus, jonka pyrkimyksenä on luoda mahdollisimman laaja kuva tutkittavasta ilmiöstä. Case-tutkimukselle tyypillisesti tutkimuskohteena tässäkin tutkimuksessa on yksi ilmiö, johon pyritään perehtymään syvällisesti. Tutkimus lähentelee laadullista tutkimusotetta, mutta siinä on case-tutkimukselle ominaiseen tapaan hyödynnetty useita eri aineistonkeruumuotoja. (Kananen 2013, 28, 57)

Case-tutkimus ei suoraan ole oma tutkimusotteensa vaan yhdistelmä perinteisistä, kuten määrällisestä ja laadullisesta, tutkimusotteista (Kananen 2013, 28, 57). Tämä tutkimus pohjautuu ennen kaikkea laadullisen tutkimuksen metodologiaan. Tutkimukseen valikoidun tutkimusstrategian valintaan vaikuttivat erityisesti tutkimukselle asetetut tavoitteet. Laadullisen tutkimuksen tavoitteeksi määritellään usein uuden ilmiön ymmärtäminen (Kananen 2010, 36-37). Vaikka taloushallinnon muutos itsessään on tutkittu ilmiö, ei nykyinen tutkimus tue sen vaikutusten arviointia taloushallinnon organisointiin. Tämän tutkimuksen tarkoituksena on kuitenkin kokonaisvaltaisemmin syventää ymmärtämystä taloushallinnon toimintamallien valinnasta ja lisätä uutta tietoa olemassa olevien teorioiden tueksi, minkä vuoksi määrällisen tutkimuksen avulla asetettuihin tutkimuskysymyksiin ei olisi kyetty vastaamaan. Myöskin ilmiön laaja-alaisuuden ja kompleksisuuden vuoksi sen tutkiminen määrällisen tutkimuksen keinoin olisi ollut haastavaa. Case-tutkimukset puolestaan tarjoavat holistisen ja syvällisen näkökulman tutkittavaan aiheeseen (Kananen 2013, 28, 57; Trochim & Donnely 2008). Tämän vuoksi laadullinen, eli tulkinnallinen tutkimusote nähtiin soveltuvaksi parhaiten tutkimuksen toteuttamiseen.

Tapaustutkimuksen luonteen vuoksi tutkimusilmiön ja sen kontekstin yhteys korostuu tässä tutkimuksessa, minkä vuoksi tapausta tarkastellaan sen luonnollisessa asiayhteydessä ja tutkimuskohdetta on pyritty lähestymään madollisimman objektiivisesti häivyttäen tutkijan rooli (Piekkari & Welch 2011, 185; Yin 2009, 18). Tutkimuksessa hyödynnetään Georgen ja Bennetin (2004, 5) näkemystä, jonka mukaan case-tutkimus perustuu historiallisiin ilmiöihin ja siitä saatuja tuloksia voidaan tätä kautta hyödyntää myös laajemmassa kontekstissa joko luomalla uusia selityksiä aiheesta tai testaamalla ja tarkentamalla olemassa olevia teorioita. Tapaustutkimuksien päätarkoituksena ei ole tuottaa tilastollisia yleistyksiä vaan monesti auttaa ymmärtämään tutkittavaa ilmiötä yksityiskohtaisemmin. Tästä huolimatta tapaustutkimuksissa voidaan hyödyntää analyyttistä yleistämistä (analytic generalization), jonka pohjalta voidaan olettaa saatujen löydösten olevan yleistettävissä samantyyppiseen kontekstiin sidottuna (Yin 2002, 32-33).

Tutkimuskohteen valinnan edellytyksenä oli, että organisaatiossa on vasta toteutettu tai on menossa taloushallinnon toimintamallin uudistusprojekti, jotta projektista saatavaa tietoa voitaisiin hyödyntää ilmiön mallintamisessa. Tutkimuskohteeksi valittiin tyyppitapaus (typical case), joka edustaa tutkittavaa tyyppijoukkoa eli kansainvälisessä toimintaympäristössä useassa maassa toimivaa konsernia mahdollisimman hyvin. Vaikka case-tutkimuksissa monesti jopa suositellaan ääri- tai poikkeustapausten hyödyntämistä, tässä tutkimuksessa tyyppitapauksen valintaa voidaan kuitenkin pitää perusteltuna, sillä tutkimuksen tavoitteena on vahvistaa ja kehittää asetetun viitekehyksen roolia taloushallinnon toimintamallitutkimuksen pohjana. (Gerring 2017)

3.2 Case yrityksen esittely ja projektin tausta

Case yritys on Pohjois-Euroopassa rakennusalalla toimiva julkinen osakeyhtiö, joka on perustettu 1900-luvun alussa. Konsernin päätoimipiste sijaitsee Suomessa ja lisäksi yrityksellä on toimintaa seitsemässä muussa maassa Pohjois-Euroopassa. Yrityksen liikevaihto vuonna 2016 oli lähes kaksi miljardia ja henkilöstöä sillä oli lähes 5000. Yrityksen liiketoiminta koostuu Infra ja talorakentamisen sekä päällystyksen palveluista. Päällystyksen saralla yritys on yksi markkina-alueensa edelläkävijöistä. Tämän lisäksi reilun satavuotisen historiansa aikana case yritys on toiminut useissa liiketoimintasegmenteissä ja maissa, mutta karsinut toimintaansa viime vuosina ja

keskittänyt liiketoimintaansa tiettyjen ydinosaamisalueiden ympärille ja keskeisimpien toimintamaiden sisälle.

Keväällä 2016 case yritys käynnisti konsernin laajuisen tukifunktioiden uudistamishankkeen. Yritys tunnisti alustavassa tarkasteluvaiheessa kriittisiksi kehitysalueikseen rahoituksen, taloushallinnon, viestinnän ja markkinoinnin, henkilöstöosaston, kestävän kehityksen, hankintojen ja IT:n toiminnan. Tukifunktioiden uudistuksen tavoitteiksi listattiin yhdenmukaisuuden, läpinäkyvyyden, prosessien tehokkuuden, säästöjen ja mittakaavaetujen lisääminen yrityksen sisällä. Käytännössä tämä tarkoitti muun muassa suunnitelmia:

- prosessien uudistamisesta
- roolien ja vastuiden selkeyttämisestä
- taloudellisten ja operatiivisten mittareiden kehittämistä seurantaa varten
- vaihtoehtoja toimintojen koordinoinnista
- systeemien uudistustarpeesta
- potentiaalisten yhteistyökumppaneiden tunnistamista

Uusien funktiokohtaisten toimintamallien varsinainen suunnitteluvaihe käynnistyi kesän 2016 alussa laajamittaisella kartoituksella yrityksen nykytilasta, toimintaympäristöstä sekä liiketoimintaympäristöstä. Kesän aikana projektin alussa määritelty projektitiimi vieraili jokaisessa projektin piirissä olevassa toimintamaassa keräten lisätietoa maiden tukifunktioiden strategioista ja nykyisistä toimintamalleista. Vierailuiden aikana selvitettiin mahdollisia maakohtaisia poikkeuksia, joita toimintamallien rakennusvaiheessa tulisi ottaa huomioon. Maissa tehdyt työpajat toteutettiin funktiokohtaisesti ja niissä oli mukana kyseisen funktion projektitiiminvetäjä, maiden funktiokohtaiset vastuuhenkilöt sekä muita funktion toiminnoissa työskenteleviä henkilöitä. Projektin suunnitteluvaiheen jälkimmäisessä osassa syksyn 2016 aikana luotiin funktiokohtaiset roadmapit toimintamaiden välille sekä toimintasuunnitelma tuleviksi vuosiksi uusien toimintamallien implementointia varten. Uudet toimintamallit hyväksyttiin marraskuun 2016 lopussa yrityksen johtoryhmässä ja ne astuivat voimaan vuoden 2017 alusta.

3.3 Tutkimuksen toteutus ja aineistonkeruu

Tutkimuksen empiirisen osan toteutuksessa käytetään hyväksi Lahden ja Salmisen (2008) laatimia taloushallinnon kehitysprojektien suunnitteluvaiheen tasoja. Lahti ja Salminen jakavat kehitysprojektien suunnitteluvaiheen kolmeen osaan. Ennen varsinaista kehitysprojektia edeltää esisuunnitteluvaihe, jonka tarkoituksena on lähinnä karkeasti arvioida kehitysprojektin tarpeet ja käydä alustavaa keskustelua yrityksen sisällä. Tässä vaiheessa ylätasolla päätetään projektiin laajuudesta, mukana olevista prosesseista ja organisaation osista. Varsinainen yksityiskohtaisempi suunnitteluvaihe jakautuu nykytilan analyysiin ja tavoitetilan suunnitteluun. Nykytilan analyysin tarkoituksena on arvioida kehitysinvestointimahdollisuuksia ja niiden kannattavuutta omalle yritykselle osa-alueittain ja projektille asetettujen tavoitteiden kautta. Yksityiskohtaisen analyysin jälkeen voidaan aloittaa tavoitetilan tarkempi suunnittelu ja mahdollisten vaihtoehtojen kartoitus. (Lahti ja Salminen 2008, 185-190)

Tutkimuksen empiirinen aineisto kerättiin toukokuun 2016 ja helmikuun 2017 välisenä aikana. Aineistonkeruu on suoritettu case yrityksen emoyhtiössä Suomessa sekä sen kuudessa tytäryhtiössä Pohjois-Euroopan ja Baltian alueella. Tutkimuksessa toimintamaat on merkitty tunnisteilla A-H, jotta kohdemaiden anonyymiys pystytään varmistamaan. Emoyhtiöstä käytetään tunnistetta A. Toimintamaa H ei kuulu varsinaisen projektin piiriin, mutta maan vertailuluvut on silti esitetty toimintaa kuvaavissa taulukoissa konsernin todellisen kokonaiskuvan hahmottamiseksi. Maiden E-G osalta joissain tapauksissa tietoja käsitellään yhdistettynä, koska eriteltyjä tietoja ei kaikissa tilanteissa ole saatavilla. Alla olevaan taulukkoon 1 on koottu tutkimusyksiköiden perustiedot. Tiedot perustuvat vuoden 2016 lukuihin.

Taulukko 1 Case yrityksen perustiedot maittain

Tunniste	A	B	C	D	E-G	(H)
Osuus konsernin liikevaihdosta	67 %	6 %	12 %	5 %	7 %	3 %
Osuus konsernin henkilöstöstä	55 %	4 %	11 %	5 %	15 %	10 %

Case-tutkimuksessa empiirisen aineiston hankinta tyypillisesti perustuu haastattelujen ja aineistomateriaaleihin avulla kerättyyn sekä laadulliseen että määrälliseen tietoon (Lukka

1999, 136-138). Aineistonkeruun triangulaatiolla eli usean aineistonkeruumenetelmän yhtäaikaisella hyödyntämisellä, on pyritty lisäämään tutkimuksen tulosten luotettavuutta (Kananen 2010, 72-73). Tapaustutkimuksessa suositeltavana pidetään usein kaikkien sellaisten aineistojen yhdistelemistä, jotka auttavat tutkimuksen kohteena olevan tapauksen ymmärtämisessä (Kananen 2010, 72-73). Tämä vuoksi tutkimuksessa on haluttu käyttää useita eri aineistonkeruumenetelmiä. Tutkimuksessa hyödynnetään sekä laadullista että määrällistä aineistoa, mutta pääosin menetelmiksi on valikoitu usein kvalitatiivisessa tutkimuksessa käytettyjä tutkimusmenetelmiä.

Eri aineistonkeruumenetelmillä kerätyn aineiston alustava käsittely toteutettiin toisistaan erillään. Jokaisen aineistonkeruumenetelmäkappaleen lopussa (3.3.1–3.3.4) on tarkemmin kuvattu kunkin aineistotyypin alustava käsittely. Eri aineistojen tuloksia tarkasteltiin ensin erillisesti etsien kustakin aineistosta keskeisimpiä havaintoja. Tämän jälkeen eri aineistonkeruumenetelmillä kerättyä aineistoa tarkasteltiin ja vertailtiin keskenään. Aineistoista pyrittiin löytämään toisiaan tukevia havaintoja sekä eroavaisuuksia aineistojen välillä. Tämän analyysin löydökset on esitetty tuloksina kappaleessa 4. Seuraavissa alakappaleissa esitellään tarkemmin tutkimuksen aineistonkeruumenetelmiä, jotka ovat maavierailut, projektidokumentit ja havainnointi, numeerinen aineistonkeruu ja haastattelut.

3.3.1 Maavierailut

Ensimmäinen vaihe tiedonkeruusta suoritettiin touko-kesäkuun aikana 2016. Oheisena aikavälinä tehtiin yhteensä neljä erillistä vierailua yrityksen maayhtiöihin. Maiden E, F ja G osalta vierailu oli järjestetty yhteisesti, johon jokaisen maan edustajia saapui. Sama työpaja järjestettiin myös konsernin emoyhtiössä Suomessa. Vierailuiden tarkoituksena oli kartoittaa maiden taloushallintojen nykytilaa, ongelmakohtia sekä odotuksia tulevan toimintamallin uudistuksen suhteen. Vierailuiden aikana maiden edustajia haluttiin osallistaa funktiokohtaisien strategioiden, roadmapin sekä tavoitetasojen määrittelemiseen. Vierailut olivat keskimäärin yhden työpäivän pituisia (8h). Päivän aikana toteutettiin kolme workshopia, jotka kestivät yhteensä noin 5 tuntia. Työpajoihin osallistui taloushallinnon edustaja emoyhtiöstä sekä tytäryhtiöiden edustajia taloushallinnon ja liiketoimintojen puolelta. Näihin lukeutui muun muassa toimintamaiden taloushallinnon vastaavia ja talouden eri tehtävissä työskenteleviä henkilöitä (controllereita, johtohenkilöitä

yms.). Yrityksen emomaassa edustajia oli sekä konsernin taloushallinnon toiminnoista sekä liiketoimintasegmenteistä. Tutkija itse osallistui työpajojen järjestämiseen, dokumentoimiseen ja havainnointiin niiden aikana. Seuraavissa osioissa käydään tarkemmin läpi workshop-pajojen aikana tehtyä aineistonkeruuta työpajakohtaisesti. Maavierailuiden aikana tutkija keräsi ylös varsinaisen workshop-aineiston lisäksi muita keskusteluissa esiin tulleita ajatuksia ja kommentteja mukana olleilta henkilöiltä.

Ensimmäisen workshopin avulla selvitettiin maiden nykytilaa maturiteettimallin avulla. Maiden edustajia pyydettiin itsenäisesti joko yksin tai pareittain määrittämään oman maansa tila neljän eri osa-alueen osalta: prosessit, järjestelmät, Informaatio sekä kulttuuri ja yhteistyö. Osa-alueet arvioitiin neliportaisella asteikolla. Taso yksi edustaa tilaa, jossa organisaatio on herkässä tilassa ja altis ympäristön vaikutuksille (Reactive). Toisella tasolla osa-alueet ovat määritelty (defined) ja peruselementit koetaan hallituiksi. Kolmannella tasolla osa-alueet ovat johdettuja (managed) ja ne ovat normeja organisaatiossa ja niiden nähtiin tukevan funktion toimintaa. Neljäs taso kuvaa tilaa, jossa osa-alueet ovat optimoituja ja jo laajemmin hyödynnettävissä. Workshopin vastaukset on esitettynä liitteessä 1. Liitteessä on esitetty maiden itsearviot toimintojensa tilasta. Maita on kuvattu kappaleessa 3.3. esitettyjen tunnistekoodien avulla. Emoyhtiön ja toimintamaan B vastaukset on esitetty yhdessä, sillä taloushallinnon toiminnot näissä maissa on yhdistetty. Lomakkeen täyttämisen jälkeen osallistujien kanssa käytiin yhdessä avointa keskustelua annetuista vastauksista, jotta vastaajat pystyivät tarkemmin perustelemaan vastauksiaan. Keskustelujen aikana esille nousivat muun muassa nykyisten prosessien ongelmakohdat, hyvät puolet sekä suurimmat kehityskohteet.

Toisen workshopin avulla selvitettiin mitä toimintoja yksiköt olisivat mahdollisesti valmiita suorittamaan keskitetysti. Workshopin toteutuksessa hyödynnettiin kappaleessa 2.3.2. esiteltyä Buechelin ja Waden (2013) nelikenttää. Vastaajille annettiin 44 taloushallinnon eri toimintoa erillisillä paperilapuilla. Vastaajien tehtävänä oli sijoittaa annetut toiminnot nelikenttään riippuen siitä kuinka paljon paikallista osaamista sen suorittaminen heidän mielestään vaati ja toisaalta kuinka strategisesti merkittävänä he toiminnon näkivät. Vastaukset annettiin tilannekohtaisesti joko pienissä ryhmissä, pareittain tai yksin. Yhteensä saatuja vastauksia oli 14 kappaletta. Kun vastaajat olivat saaneet toiminnot aseteltua nelikenttään, käytiin vastaukset läpi yhdessä keskustellen. Saadut vastaukset

dokumentoitiin valokuvaamalla. Vastaukset käsiteltiin siirtämällä tiedot Exceliin ja jaottelemalla ne nelikentän mukaisiin ryhmiin perustuen vastausten tyyppiarvoihin. Tämän mukaan saatu tulokset on esitetty liitteessä 2.

Viimeisen työpajan avulla selvitettiin maiden omia näkemyksiä keinoista projektille asetettujen tavoitteiden saavuttamiseksi. Vastauksissa mukana olevat prosessit olivat myyntilaskutus, ostolaskutus, maksuliikenne, luotonvalvonta sekä kirjanpito, tilinpäätös ja verotus. Prosesseja tarkasteltiin läpinäkyvyyden, liiketoiminnan tukemisen ja mittakaavahyötyjen saavuttamisen kannalta. Vastaajille annettiin liitteen 3 mukainen taulukko, jonka he saivat täyttää pienissä ryhmissä tai pareittain. Saadut vastaukset koottiin kaikkien maavierailuiden jälkeen yhteen ja niistä saatuja tuloksia hyödynnettiin tavoitetilan suunnittelussa. Tutkimuseettisistä syistä kaikkia vastauksissa esille nousseita näkökulmia ei ole käsitelty tässä tutkimuksessa.

3.3.2 Projektidokumentit ja havainnointi

Tutkimusaineistoksi kerättiin lisäksi projektin eri vaiheisiin liittyviä dokumentteja ja materiaaleja. Projektin suunnitelmavaiheen dokumentteja, kuten erilaisia esitelmämateriaaleja ja raportteja, hyödynnetään yrityksen sekä projektin strategian, tavoitteiden ja nykyisten toimintatapojen ymmärtämisessä tutkimuksen alussa. Tutkija osallistui myös useisiin kokouksiin ja tapaamisiin kesän-syksyn 2016 aikana, joista aineistoa kerättiin sekä havainnoimalla että dokumentoimalla tilaisuuksia vapaamuotoisesti kirjaamalla keskeisimpiä huomioita ylös. Havaintoaineistoa hyödynnetään erityisesti nykytilan ongelmakohtien analysoinnissa sekä toimintamallivaihtoehtojen arvioinnissa tulosten tarkastelun yhteydessä.

3.3.3 Numeerinen aineistonkeruu

Syksyn 2016 alussa toimintamaita pyydettiin toimittamaan taloushallinnon prosesseihinsa liittyviä tietoja esimerkiksi palveluiden volyymiin, käytössä olevien tietojärjestelmien sekä resurssien määriin liittyen. Tiedot kerättiin tätä varten luodun Excel pohjan avulla. Maista saadut tiedot koottiin tämän jälkeen yhteen. Näiden tietojen avulla kartoitettiin taloushallinnon nykytilan kokonaiskuvaa ja arvioitiin muun muassa toimintojen tehokkuutta.

3.3.4 Haastattelut

Tietoa case yrityksen nykytilasta sekä ajatuksia uudesta toimintamallista kerättiin kuuden haastattelun avulla. Haastatteluaineistolla haluttiin täydentää sekä workshoppien että muun aineistonkeruun avulla saatuja vastauksia. Haastattelut suoritettiin uuden toimintamallin julkaisemisen jälkeen joulukuun 2016 ja helmikuun 2017 välisellä ajanjaksolla. Haastattelut toteutettiin puolistrukturoituina teemahaastatteluina ennalta määriteltyjen aihealueiden pohjalta. Täysin strukturoidut haastattelut eivät soveltuneet tilanteeseen aiheen monimuotoisuuden ja sen vahvan kontekstisidonnaisuuden vuoksi. Puolistrukturoitujen haastattelujen avulla haastateltaville haluttiin antaa mahdollisuus kuvata paremmin omin sanoin aiheeseen liittyviä yksityiskohtia, jotta ilmiöstä saataisiin mahdollisimman todellinen kuva. Kysymykset muotoiltiin avoimiksi (muun muassa mitä, miksi, kuinka -kysymyksiä) ja dikotomisia tai suljettuja kyllä-ei-kysymyksiä vältettiin, jotta haastateltavien oma näkemys aiheeseen säilyisi mahdollisimman vahvana. Haastateltavien oman näkemyksen esille pääsemisen takaamiseksi haastattelutilanne pidettiin avoimena antamalla haastateltavien puhua mahdollisimman vapaasti aiheesta. Puolistrukturoidut haastattelut mahdollistivat lisäksi keskustelujen etenemisen luonnollisessa vuorovaikutuksessa haastateltavien kanssa sekä lisäkysymysten esittämisen ja annettujen vastausten syventämisen haastattelun aikana.

Haastattelut perustuivat yhtenäisen teemahaastattelurunkoon, jotta haastattelut olisivat vertailtavissa keskenään. Haastattelurunko on esitettynä liitteessä 4. Kysymyksiä muokattiin haastateltavan roolin ja aseman mukaan kuhunkin kontekstiin sopivaksi. Haastattelun alussa haastateltavia pyydettiin kertomaan omasta taustastaan ja tämän hetken roolistaan case yrityksessä. Varsinainen haastattelurunko koostui kuudesta pääosioista, jotka pohjautuivat teoriasta esiin tulleisiin keskeisiin teemoihin. Haastattelun ensimmäinen osio selvitti haastateltavan käsitystä taloushallinnon kehityksestä ja nykytilasta kyseisessä toimintamaassa. Toisessa osiossa kysymykset liittyivät taloushallinnon tavoitetilaan. Haastattelun pääpaino oli kolmannessa osiossa, joka keskittyi case yrityksen taloushallinnon uuden toimintamallin valintaan. Neljännen osion aikana haastateltavia pyydettiin tarkemmin arvioimaan uuden toimintamallin mahdollisia riskejä sekä kriittisiä tekijöitä. Viidennessä osiossa haastateltavat saivat kuvata omia näkemyksiään emo- ja tytäryhtiöiden välisistä suhteista ja rooleista konsernissa. Lopuksi haastateltavia pyydettiin vielä arvioimaan case yrityksen taloushallinnon tilaa

tulevaisuudessa. Haastatteluun valittujen kysymysten avulla pyrittiin kokonaisvaltaiseen näkemykseen yrityksen taloushallinnon kehityksestä, sen nykytilasta sekä tulevaisuuden kuvista.

Haastateltavien valinnan perusteena oli löytää mahdollisimman eri näkökulmia tulosten luotettavuuden varmistamiseksi. Haastateltavien määrä pyrittiin pitämään mahdollisimman pienenä ja valitsemaan vain keskeisissä rooleissa olevia henkilöitä, jotta aineisto pysyisi hallittuna. Haastateltavat valittiin taloushallinnon funktiossa eri asemissa olevien henkilöiden keskuudesta sekä emo- että tytäryhtiöiden sisältä. Haastattelut toteutettiin yksilöhaastatteluina, jotta vastaajat pystyisivät vapaasti ilmaisemaan oman mielipiteensä, eikä muiden henkilöiden läsnäolo vaikuttaisi vastauksiin. Tarkemmat haastattelutiedot on esitetty taulukossa 2.

Taulukko 2 Tutkimuksen haastatteluyhteenveto

Tunniste	Haastateltavan rooli organisaatiossa/ yksikkö	Työvuodet yrityksessä	Haastattelu-ajankohta	Haastattelu-muoto	Haastattelu-kieli	Haastattelun kesto
1	**Konsernin talous- ja rahoitusjohtaja**	2,5	30.12.2016	Tapaaminen	Suomi	56 min
2	**Johtaja/ Taloushallinnon yhteiset palvelut**	20	21.12.2016	Tapaaminen	Suomi	37 min
3	**Kehitysjohtaja/ Taloushallinnon yhteiset palvelut**	10	20.12.2016	Tapaaminen	Suomi	56 min
4	**Talousjohtaja/ Toimintamaa D**	15	3.1.2017	Lync	Englanti	70 min
5	**Talousjohtaja/ Toimintamaat E+F+G**	3	3.1.2017	Lync	Englanti	40 min
6	**Senior Manager, Business Excellence/ Strateginen kehitys**	3,5	21.2.2017	Tapaaminen	Suomi	27 min

Neljä haastateltavista edusti emoyhtiötä. Heistä ensimmäinen oli konsernin talous- ja rahoitusjohtaja, joka kokonaisvaltaisesti vastaa taloushallinnonpalveluista konsernitasolla. Hänen näkemysten arvioitiin parhaiten heijastavan sekä konsernin johdon että koko

konsernin näkemystä. Perälän mukaan (2006, 86) ylimmän johdon ymmärrys konsernitason strategiasta sekä niiden toteutuksesta on kakista kattavin, joten heidän vastaukset ovat kriittisiä tarkasteltaessa organisaatiotason propositioita strategisen ja organisaatioteorian näkökulmasta, minkä vuoksi konsernijohdon vastaukset nähtiin tärkeänä tutkimuksen kannalta. Toinen haastateltavista oli taloushallinnon yhteisten palveluiden johtaja, joka toimi myös taloushallinnon toimimamallin uudistusprojektin projektijohtajana. Hänellä oli eniten kokemusta taloushallinnonpalveluiden järjestämisestä, pitkä kokemus yrityksestä sekä eniten päätösvaltaa uuden mallin suunnittelussa. Kolmas emoyhtiön edustaja oli useissa taloushallinnonjärjestelmäprojekteissa mukana ollut taloushallinnon kehitysjohtaja. Hänen vastausten avulla haluttiin tuoda enemmän operatiivisen tason sekä järjestelmäpuolen näkemystä vastauksiin. Myös kuudes haastateltava edusti emoyhtiötä. Tämä haastateltava oli konsernin strategisen yksikön Business Excellence toimintojen Senior Manager, joka toimi koko projektiportfolion johtajana tutkimuksen kohteena olevalle tukifunktioiden uudistusprojektille. Hän oli vuodesta 2009 asti ollut mukana eri rooleissa useissa toimintamalliprojekteissa ja muissa kehityshankkeissa.

Myös konsernin eri toimintamaiden näkemykset haluttiin osaksi vastauksia. Tytäryhtiöiden edustajat valittiin maista, joissa taloushallinnonpalveluiden tilanne on mahdollisimman erilainen. Ensimmäinen tytäryhtiönedustaja on maan D talousjohtaja, jolla on pitkäaikainen kokemus yhtiön johdossa. Maan D taloushallinnonpalveluiden tila on tällä hetkellä kaikista tytäryhtiöistä vakain, minkä vuoksi maan näkemys haluttiin tuoda esille. Viimeinen haastateltavista vastaa toimintamaiden E, F ja G talouspalveluista ja hänellä on kokemusta myös muiden isojen kansainvälisten yhtiöiden talouspuolelta. Toimintamaissa E, F ja G taloushallinnon prosesseissa ja järjestelmissä koettiin eniten haasteita, mikä osaltaan puolsi haastateltavan valintaa.

Haastattelut toteutettiin joulukuun 2016 ja helmikuun 2017 välisellä ajanjaksolla. Ennen haastattelua kullekin haastateltavalle kerrottiin tutkimuksen taustasta ja tarkoituksesta sekä lähetettiin haastattelukysymykset sähköisesti. Jokainen tapaamisista sovittiin yksitellen haastateltavien ja tutkijan välillä. Neljä haastatteluista pidettiin kasvotusten ja järjestettiin yrityksen päätoimipisteessä tilanteeseen soveltuvissa kokoustiloissa. Kaksi haastatteluista tytäryhtiöihin toteutettiin Lync-puheluina pitkän välimatkan vuoksi.

Jokaiselle haastattelulle oli varattu aikaa 30-60 minuuttia. Haastattelut olivat kestoltaan 27-70 minuuttia ja suoritettiin joko suomeksi tai englanniksi. Kaikki haastatteluista nauhoitettiin ja litteroitiin tarkempaa analyysiä varten. Litteroinnit toteutettiin sanatarkasti yleiskielisellä tasolla, niin että epäoleelliset puhekieliset ilmaukset, toistot, äännähdykset ja keskenjääneet sanat aineistonäytteistä karsittiin pois litteroinnin yhteydessä. Aineiston jälkikäsittelyn helpottamiseksi myös englannin kielellä toteutetut haastattelut käännettiin suoraan puhutusta englannin kielestä suoraan suomeksi siten että merkityssisältö pysyi mahdollisimman samana. Litteroinnin yhteydessä poistettiin mahdolliset tunnistetiedot, kuten viittaukset maihin, järjestelmiin ja ihmisiin, jotta vastauksia ei voida yhdistää kyseisiin maihin. Tämän jälkeen haastatteluaineisto ositeltiin alustaviin kategorioihin aineiston käsittelyn helpottamiseksi. Muodostettujen kategorioiden avulla aineisto luokiteltiin tarkemmin muun muassa yhdistämällä samaa tarkoittavia ilmauksia. Aineiston käsittelyssä yhdistettiin teoria- ja aineistopohjaista luokittelua (Kananen 2013, 103-106). Haastatteluista etsittiin sekä aikaisempia tutkimustuloksia tukevia teemoja sekä mahdollisia poikkeavia havaintoja.

4 Tulokset

Tutkimusaineiston perusteella taloushallinnon toimintamallipäätökset ovat riippuvaisia monesta yhtäaikaisesta tekijästä. Seuraavassa kappaleessa käydään tarkemmin läpi tutkimuksen empiirisen osuuden tulokset. Kappale on jaettu kolmeen pääosioon. Kaksi ensimmäistä osiota käsittelevät case yrityksen taloushallinnon toimintamallin uudistusprojektin suunnitteluvaihetta. Kappaleet on jaettu Lahden ja Salmisen (2008, 185-190) kehityshankkeiden suunnitteluprosessin vaiheisiin perustuen. Ensimmäisessä osiossa keskitytään taloushallinnon nykytilan analyysiin ja tuloksissa tarkastellaan kesän ja syksyn 2016 aikana tehtyjen selvitysten aikana ilmikäyneitä asioita konsernin yhtiöiden taloushallinnon eri osa-alueilla. Nykytilan analyysi sisällytettiin tutkimukseen, jotta muutoksen ja uudistamisen ymmärtäminen on mahdollista. Osiossa pyritään vastaamaan kahteen ensimmäiseen alatutkimuskysymykseen. Aluksi tarkastellaan liiketoimintaympäristön toimintamallille asettamia vaatimuksia ja sen jälkeen organisaation mallille asettamia rajoituksia. Kappaleen toisessa osiossa 4.2. analysoidaan tarkemmin taloushallinnon tavoitetilaa muun muassa uudelle toimintamallille asetettujen vaatimusten ja muiden valintakriteerien suhteen. Tämä osio pyrkii täydentämään kappaleen 4.1. näkemystä sisäisen toimintaympäristön tekijöiden vaikutuksista. Kappaleessa pyritään tämän lisäksi vastaamaan viimeiseen alatutkimuskysymykseen kuvaamalla mahdollisia taloushallinnon eri toimintamalliratkaisuja. Kappaleen viimeisessä osiossa 4.3 käsitellään case yritykseen vuoden 2016 lopussa valittua uutta toimintamalliratkaisua ja arvioidaan sen mukanaan tuomia mahdollisia vaikutuksia yritykselle. Tällä syvennetään viimeiseen alatutkimuskysymykseen liittyviä näkemyksiä siitä mitä hyötyjä ja riskejä toimintamalleihin liittyy. Näiden osien avulla vastataan päätutkimuskysymykseen taloushallinnon toimintamallin valintaan vaikuttavista tekijöistä. Tulosten muodostamiseksi tutkimusprosessin aikana kerätty aineisto koottiin yhteen ja vertailtiin niistä saatuja tuloksia keskenään.

4.1 Nykytilan analyysi

Case yrityksen talousorganisaatio koostuu viidestä eri toiminnosta: taloushallinnon yhteiset palvelut, sisäinen laskenta ja verot, ulkoinen laskenta ja konsolidointi, konsernirahoitus sekä segmenttikohtaiset business controlling-toiminnot. Tällä hetkellä case yrityksen taloushallinnon operatiivisten palveluiden piirissä työskentelee yhteensä

noin 100 henkilöä. Taloushallinnon yhteiset palvelut on järjestetty keskitetysti emoyhtiöstä käsin palvelemaan emomaan A ja toimintamaan B kaikkia liiketoimintasegmenttejä. Taloushallinnon yhteiset palvelut tuottavat taloushallinnon perusprosesseja sisältäen ostoreskontran, myyntireskontran, pääkirjanpidon sekä vaihto-omaisuuskirjanpidon palvelutuotannon. Muissa ulkomaisissa tytäryhtiöissä on erilliset taloushallinnon organisaatiot, jotka vastaavat edellä esitettyjen palveluiden toteuttamisesta itsenäisesti. Maayhtiöissä taloushallinnon palveluita ei ole eriytetty vaan sekä ulkoinen että sisäinen laskenta ovat kunkin maan talousjohtajan vastuulla. Kaikki toimintamaat ovat raportointivelvollisia emoyhtiölle ja toimittavat säännöllisesti vaadittuja tietoja konsernille. Koko konsernin taloushallinnosta vastaa viimeisenä konsernin talous- ja rahoitusjohtaja. Tässä tutkimuksessa keskitymme käsittelemään pelkästään taloushallinnon yhteisten palveluiden alle lukeutuvia ”business as usual” toimintoja, joihin kuuluu ostolaskujen, myyntilaskujen, maksuliikenteen, luotonvalvonnan sekä pää- että käyttöomaisuus kirjanpidon tehtävät. Seuraavissa alakappaleissa käymme tarkemmin läpi toimintojen tämän hetken tilaa.

4.1.1 Taloushallinnon yhteisten palveluiden kehitys

Vielä vajaa kymmenen vuotta sitten case yrityksen konsernirakenne oli täysin erilainen ja pelkästään Suomessa yrityksellä oli kymmeniä erillään toimivia tytäryhtiöitä. Yrityksen taloushallinnon palvelut oli toteutettu erillisesti jokaisesta tytäryhtiöstä käsin. 2010-luvun vaihteessa yrityksessä toteutettiin organisaatiomuutos, jonka seurauksena myös taloushallinnon toiminnot emomaassa organisoitiin uudelleen. Emomaahan perustettiin palvelukeskus, jonka myötä kaikki emomaan sisällä toteutettavat taloushallinnon palvelut keskitettiin yhteen. Haastattelujen perusteella suurimpana muutosajurina uudistukselle oli tällöin pakottava tarve saada laskettua kustannuksia laman seurauksena heikentyneen markkinatilanteen aikaansaaman liikevaihdon laskun ja tuloksen romahtamisen seurauksena, mikä selitti keskitetyn mallin valintaa uutena ratkaisuna.

Myös toimintamaan B taloushallinnon palvelut yhdistettiin osaksi palvelukeskusta pian sen perustamisen jälkeen. Tätä ennen taloushallinnon palvelut toimintamaassa B oli ulkoistettu. Haastateltavat kertoivat, että ongelmat palvelun laadussa ja kustannusten

korkea taso pakottivat kuitenkin muutoksiin toiminnoissa, minkä vuoksi toimintojen siirtäminen emoyhtiön palvelukeskukseen nähtiin kannattavana.

Muutos uuteen malliin ei kuitenkaan tapahtunut ongelmitta. Vaikka teknisessä mielessä uusi palvelukeskus oli rakennettu kuten kuului, useat tekijät yhdessä johtivat vaikeuksiin toiminnan alkuvaiheissa. Kaikki tutkimuksessa haastatellut henkilöt kokivat, että vastuunjako sekä epäselvät roolit olivat palvelukeskusmallin alun suurin ongelma. Vastuita ei haluttu ottaa ja niitä palloteltiin osastojen sekä henkilöiden välillä, mikä johti siihen, ettei päätöksiä saatu tehtyä. Ongelmat kärjistyivät omalta osaltaan johtajuuden, tai käytännössä sen puutteen, sekä kiristyneiden henkilösuhteiden seurauksena. Lisäksi tytäryhtiöiden muutosvastarinta nostettiin esiin haastatteluaineistossa. Tämän taustalla nähtiin olleen uuden toimintamallin rajoittavuus, sillä tytäryhtiöt siirrettiin vapaasti omien prosessiensa mukaisesta toiminnasta emoyhtiöjohtoisella päätöksellä palvelukeskukseen. Haastateltava 2 kuvasi tilannetta havainnollisesti:

> *”Se oli hyvin voimakkaasti konsernin päätös, että tällainen palvelukeskus tulee ja silloin mentiin todella voimakkaasti kustannustehokkuus edellä. Ei toki voi sanoa, että millään muulla ei olisi ollut väliä, mutta keihään kärki oli se, että kustannuksia pitää saada laskettua merkittävästi tällä uudella mallilla aikaisempaan hajautettuun malliin verrattuna. Me määrättiin liiketoimintoja, eikä kysytty mitään. Tietysti keskusteluja käytiin mutta käytännössä ylhäältä määrättiin ja päätettiin miten asiat tehdään. Liiketoiminnat, joilta hävisivät omat kirjanpitäjät ja taloushallinnon henkilöt viereltä ja jotka niin sanotusti joutuivat taipumaan tällaiseen massiiviseen koneistoon, niin eihän he siitä tietenkään pitäneet ja kamppailivat todella voimakkaasti muutosta vastaan.”*

Haastateltavat emoyhtiössä kertoivat, että täydestä palvelukeskusmallista päätettiin lopulta luopua. Suurimmaksi syyksi nousi palvelukeskuksen tuoma prosessimainen toimintamalli, jonka nähtiin heikentävän työntekijöiden työtyytyväisyyttä niin palvelukeskuksessa kuin palveluita vastaanottavissa liiketoimintayksiköissä. Puhtaassa palvelukeskusmallissa ihmiset eivät useinkaan näe työskentelevänsä puhtaasti yritykselle vaan pelkästään palvelukeskukselle. Haastateltava 1 kuvasi tilannetta sanoen, että käytännössä palvelukeskuksen työntekijät toimivat ”*mustassa laatikossa*”, johon tavaraa tulee ja josta sitä lähtee, mutta käytännössä tietämättä lainkaan kenelle he työskentelevät.

Hän uskoi tämän heikentävän työntekijöiden työmotivaatiota ja sitoutumista yritykseen verrattuna tilanteeseen, jossa työntekijät tietävät kenelle soittavat ja kenen kanssa tekevät töitä, jolloin syntyy myös halu ratkaista ongelmia.

Haastateltavan 6 mukaan taloushallinnon yhteiset palvelut case yrityksessä voidaan nähdä toimivan yhä hyvin pitkälle palvelukeskuksen toimintaperiaatteiden mukaisesti, vaikka haastateltavien mukaan case yrityksen taloushallinnon organisaatio ei enää puhtaasti olekaan palvelukeskus. Aineiston perusteella keskitetyt palvelut taloushallinnon toiminnoissa koettiin toimiviksi kevennetyllä mallilla. Tällä hetkellä taloushallinnon toiminnot on case yrityksen ainut tukifunktio, jossa palveluita tuotetaan keskitetysti useamman kuin yhden toimintamaan välillä. Haastateltava 6 näki tähän eräänä mahdollisena syynä taloushallinnon palveluiden vahvasti universaalin luonteen. Vaikka hänen mukaansa taloushallinnon transaktiopohjaisissa prosesseissa on usein maa- ja liiketoimintakohtaisia eroja, on niiden taustalla olevat perusprosessit hyvin samanlaisia ja pienellä kustomoinnilla mahdollista toteuttaa yhteisten mallien avulla myös keskitetysti.

> *”Tämä taloushallinnon scope, joka on hyvin transaktiivisia prosesseja, niin kyllähän tämän tyyppisessä työssä tietty standardoinnin ja keskittämisen aste ja mahdollisuus ulkoistaa asioita on lähtökohtaisesti paljon helpompaa, kun jossain toisessa tukitoiminnossa. Esimerkiksi. HR:ssä on myös näitä transaktiivisia prosesseja, mutta myös strategisia juttuja, joiden täytyy olla oikeasti lähellä liiketoimintaa. Eli siinä mielessä siinä tällainen talouden palvelut on helpompi ja erilaisissakin yrityksen maturiteettivaiheissa sen tavoitetilan voi nopeamminkin asettaa, koska ne prosessit on universaaleja ja periaatteessa sen tyyppisiä, että ne ei ole niin paikkaan sidottuja kun jotkut muut tukitoiminnot.”*

Emoyhtiön edustajien mukaan taloushallinnon yhteisten palveluiden perusprosessit tällä hetkellä toimivat hyvin. Tämän hetkinen toimintamalli on muun muassa mahdollistanut yhtenäisten järjestelmien ja prosessien käyttöönoton, osaamisen kasvattamisen sekä erilaiset varamiesjärjestelyt ja resurssien tasaamisen, mikä on osaltaan vaikuttanut prosessien tehostumiseen ja resurssien parempaan hyödyntämiseen. Uudistus tapahtui alun perin voimakkaasti kustannusajattelujohtoisesti ja muutoksen avulla tavoitellut säästöt ovatkin olleet merkittäviä jo pelkällä vuositasolla tarkasteltaessa. Taloushallinnon toiminnot on palvelukeskuksen perustamisen jälkeen saatu kiinnitytettyä tiukemmin

kontrolleihin. Konsernin johdon näkökulmasta keskitetty malli on mahdollistanut likviditeetinhallinnan, mikä ennen muutosta oli käytännössä mahdotonta. Tämän ansiosta konsernijohto kykenee hallitsemaan yrityksen rahavirtoja esimerkiksi mahdollisten kriisitilanteiden yllättäessä.

Konsernijohdon mukaan suurin muutos palvelukeskuksen käyttöönoton ja nykytilan välillä näkyy parantuneina suhteina liiketoimintoihin. Myös positiivinen palaute liiketoimintojen edustajilta sekä vuosittaisten tyytyväisyyskyselyiden tulokset osoittavat, että liiketoimintojen tyytyväisyys tuotettujen palveluiden tasoon on kasvanut vuosi vuodelta. Nekin yksiköt, jotka olivat alun perin keskitettyä palvelumallia vastaan, ovat ymmärtäneet nyt keskitetyn mallin hyödyt. Tehdyt muutokset ovat myös vähitellen kasvattaneet ja vahvistaneet case yrityksen taloushallinnon roolia yrityksen sisällä. Taloushallinnon toiminta on sitoutunut yhä tiiviimmin osaksi liiketoimintoja ja toiminta nähdään yhä tiukemmin tasavertaisena funktiona, josta on hyötyä liiketoiminnan pyörittämiselle ja tukemiselle, eikä pelkästään operatiivisena toimintojen suorittajana.

4.1.2 Toimintojen maturiteetti

Edellä todettiin, että emoyhtiön ja toimintamaan B taloushallinnon toiminnoissa on viime vuosina tapahtunut suuria muutoksia. Maavierailuiden aikana kävi kuitenkin ilmi, että muiden maayhtiöiden talouden prosessit ovat monilta osin pysyneet lähes muuttumattomina. Osana kesän 2016 maavierailuita maayhtiöiden edustajia pyydettiin arvioimaan taloushallinnon toimintojen maturiteettia neljällä eri tasolla: prosessien, järjestelmien, tiedonkulun sekä kulttuurin ja yhteistyön osalta (Liite 1).

Kerättyjen workshop-vastausten perusteella kokonaisvaltaisesti konsernissa tilanne prosessien osalta koettiin puutteellisimpana. Emoyhtiötä lukuun ottamatta toimintamaat näkivät, että prosessit maan sisällä funktioissa ovat yhtenäiset, mutta niitä ei ole kuitenkaan sovitettu sidosryhmien tarpeisiin sopiviksi, prosessien rajapintoja ei ole kunnolla selvitetty tai prosessien tehokkuutta ei mitata. Keskustelujen aikana kävi ilmi, että toimintamailla on olemassa sääntöjä, joista on sovittu muun muassa roolikuvauksissa. Keskusteluissa ilmeni, että prosesseja on yritetty sopeuttaa liiketoimintojen tarpeisiin yhdessä maassa, mutta aktiivista kehitystä prosessien suhteen ei missään maassa

kuitenkaan aineistonkeruuhetkellä ollut käynnissä. Toimintamaassa D olemassa olevia prosesseja, kontrolleita ja vastuita pidettiin toimivana, vaikkei tarkkoja erillisiä kuvauksia joka asiasta oltu tarkoituksellisesti haluttu tehdä. Toimintamaan D edustajan mukaan muodollisia kuvauksia tärkeämpää on, että henkilöt itse tietävät omat vastuunsa. Vaikka tilanne prosessien suhteen maassa G nähtiinkin melko vakaana, maassa tiedostettiin, ettei vaarallisten työyhdistelmien mahdollisuutta tai kontrollipisteiden toimivuutta tällä hetkellä pystytä seuraamaan.

Osassa tytäryhtiöistä taloushallinnon toiminnot on yhä järjestetty manuaalisesti eikä tarvittavia taloushallinnon järjestelmiä ole lainkaan vaan esimerkiksi ostolaskut kulkevat paperisina ja niiden kierrätys tapahtuu Exceleiden avulla. Liitteessä 5 on esitetty automatisoidun ja manuaalisen laskutuksen jakautuminen maittain sekä osto- ja myyntilaskujen osalta. Toimintamaassa G oli viime vuosien aikana siirrytty manuaalisesta ostolaskujen käsittelystä uuteen ostolaskujärjestelmään, johon oltiin erittäin tyytyväisiä. Maissa E ja F toiminnan kerrottiin olevan kuitenkin niin vähäistä, ettei uuden järjestelmän hankkiminen ole ollut taloudellisesti kannattavaa. Esimerkiksi toimintamaassa F kerrottiin, että vaikka 20-30% laskuista tänä päivänä saadaankin jo sähköisessä muodossa, esimerkiksi sähköpostin välityksellä, tulostetaan ja säilötään ne tästä huolimatta vielä paperisessa muodossa. Monessa maassa toiminnot puolestaan toteutetaan vielä täysin erillisissä järjestelmissä, jotka eivät kommunikoi keskenään. Tämän seurauksena maissa joudutaan tekemään vielä paljon manuaalista työtä ja siirtämään tietoja yksitellen järjestelmästä toiseen, mikä nähtiin tämän hetken suurimpana haasteena ja hidastavan eniten prosessien kulkua.

Osassa toimintamaissa manuaaliset prosessit ovat aiheuttaneet myös laajempia ongelmia. Yhden maavierailun aikana laskutusprosessin hitauden kerrottiin luoneen haasteita muun muassa likviditeettivarausten suhteen. Maassa kerrottiin, että laskun toimittaminen asiakkaalle voi kestää lähes viikon ja manuaalisten prosessien vuoksi kaikkien suoritettujen palveluiden laskuttamisen seuraaminen nähtiin haastavana. Vaikka maayhtiöt selkeästi workshopeissa ilmaisivatkin tarpeen uusille järjestelmille ja uskoivat niiden tuovan tehokkuutta prosesseihin, ei muutoksia järjestelmiin ollut viime vuosina käytännössä lainkaan tehty. Tämän taustalla vastausten pohjalta nousi emoyhtiön asettamat rajoitukset, tarvittavan tuen puute sekä resurssien riittämättömyys. Maayhtiön D

edustaja kertoi olevansa tyytyväinen nykyisiin järjestelmiin, vaikka ne ovatkin vanhanaikaiset, sillä on pystytty suunnittelemaan alusta loppuun liiketoimintojen tarpeiden mukaisesti. Hänen mukaansa uudet järjestelmät kuitenkin mahdollistaisivat toimintojen uudelleenjärjestämisen ja tehostamisen.

> *”Järjestelmissä valitettavasti paljon ei ole muuttunut. Haluaisimme uusia niitä mutta toistaiseksi se ei ole ollut mahdollista. (…) Olemme kuitenkin tyytyväisiä nykyisiin järjestelmiin vaikka ne ovat vanhanaikaisia. Ei niinkään toiminnallisuudet vaan pohja, jolle ne on rakennettu. IT itsessään on vanhentunut ja pystyisimme järjestämään toimintoja tehokkaammin, mikäli järjestelmät olisivat nykyaikaisia”.*

Aineiston pohjalta voidaan päätellä, että useat päällekkäiset järjestelmät ovat myös tiedonkulussa olevien puutteiden taustalla. Toimintamaiden E ja F edustajat nostivat esille, että koska tarvittava tieto on hajautetusti eri järjestelmissä, yhden työntekijän oikeudet eivät välttämättä riitä kaiken tarvittavan tiedon saamiseen. He myös kertoivat tämän vaikeuttavan oikea-aikaista tiedonsaantia. Myös toimintamaassa G tiedonkulku koettiin osittain puutteelliseksi, koska esimerkiksi tarvittavia seurantajärjestelmiä ei tällä hetkellä ollut. Kokonaisuudessaan tiedonsaannin nähtiin kuitenkin olevan vähintään kohtalaisella tai hyvällä tasolla. Toimintamaata D lukuun ottamatta tarkemman tiedon nähtiin luovan vielä paljon kehittämispotentiaalia, jolla pystyttäisiin erityisesti parantamaan lukujen avulla toteutettavaa analytiikkaa.

Yhteistyön ja kulttuurin osalta vastaukset vaihtelivat maiden välillä. Maassa E nostettiin tarkemmin esille, että yhteistyö on vahvempaa toimihenkilötasolla mutta rakoilee keskijohdon piirissä. Emoyhtiössä yhteistyössä funktion sisällä tiimirajojen yli sekä toisiin funktioihin ja segmentteihin nähtiin vielä paljon parannettavaa, vaikka kehitystä viime vuosina nähtiinkin tapahtuneen. Puolestaan toimintamaassa D yrityksen sisällä vahva yhteistyökulttuuri ja maan sisäinen yhteishenki heijastuivat voimakkaasti kaikista maan vastauksista ja he itsekin kuvasivat kulttuuriaan positiiviseen sävyyn:

> *”Työskentelemme yhdessä – erityisesti osastollamme mutta myös muiden maamme yksiköiden kanssa. Jokainen tuntee vastuunsa tehtäviinsä ja tekevät työtä myös sen eteen, että muut saavuttavat heille asetetut tehtävät.”*

4.1.3 Case yrityksen taloushallinnon keskeisimmät ongelmat

Edellä kävi ilmi, että maayhtiöiden tämän hetkiset tilanteet niin järjestelmien kuin prosessien osalta ovat hyvin erilaiset. Yksi haastateltava kuvasi maiden edustavan ”*kaikkia sateenkaaren värejä”*. Erot toimintojen maturiteettitasoissa heijastuvat toimintojen tehokkuuteen, mikä on selkeästi nähtävillä myös maista kerätyn numeerisen aineiston perusteella. Tämä on kuvattu seuraavassa taulukossa 3. Taulukossa on esitetty sekä myynti- ja ostolaskutuksen osuudet sekä henkilöstöresurssien jakautuminen toimintamaiden välillä.

Taulukko 3 Taloushallinnon laskutuksen ja henkilöstöresurssien jakautuminen toimintamaiden välillä case yrityksessä

	A+B	C	D	E	F	G	H
Osuus myyntilaskuista	58,4 %	17,7 %	8,2 %	2,7 %	0,7 %	0,4 %	11,8 %
Osuus ostolaskuista	69,1 %	6,6 %	11,6 %	1,3 %	2,1 %	3,3 %	6,0 %
Osuus taloushallinnon henkilöstöresursseista	42,0 %	9,0 %	8,0 %	6,0 %	5,0 %	11,0 %	19,0 %

Aineiston perusteella toiminnan joissain toimintamaissa voidaan osoittaa olevan tehotonta ja tällä hetkellä vaativan enemmän resursseja kuin paremmin organisoiduilla toiminnoilla olisi mahdollista saavuttaa. Taulukosta nähdään, että taloushallinnon henkilöstöstä reilu 40 % työskentelee taloushallinnon yhteisissä palveluissa emoyhtiön palveluksessa. Tästä huolimatta taloushallinnon yhteisissä palveluissa käsitellään lähes 70 % konsernin kaikista ostolaskuista ja 60 % myyntilaskuista. Vaikka työvoiman tarve toimintamaassa G puolestaan on yli 10 % konsernin taloushallinnon työvoimasta, käsitellään maassa vain muutama prosentti kaikista konsernin laskuista. Tehokkuuden vaihtelua saattaa selittää esimerkiksi taloushallinnon yhteisten palveluiden korkeammat volyymit sekä kehittyneemmät prosessit ja järjestelmät. Tällä hetkellä useammassa maassa toimintojen suorittamiseen joudutaan varaamaan enemmän resursseja, minkä vuoksi nykyiset henkilöstökustannukset ovat melko korkealla ja toiminta tehottomampaa kuin esimerkiksi emoyhtiössä.

Maiden väliset erilaiset toimintatavat nähtiin sekä emo- ja tytäryhtiöiden haastattelujen pohjalta nostavan myös yleistä riskitasoa yhtenäisyyden puutteiden vuoksi, minkä vuoksi

uudistus toimintoihin nähtiin välttämättömänä. Haastateltava 3 kuvasi yrityksen tilannetta havainnollisesti:

> *”Olemme pakotettuja muuttumaan. Kaikki eivät välttämättä ole valmiita mutta meidän tulee tehdä muutos, jos haluamme että yhtiö selviää. Sillä kustannukset kasvavat koko ajan ja riskit lisääntyvät ei-harmonisoidun järjestelyn vuoksi.”*

Ei-harmonisoidun järjestelmä nähtiin aiheuttavan ongelmia myös läpinäkyvyydessä. Keskustelujen aikana maavierailuilla korostui, ettei numeroiden taakse koordinoimattomien järjestelmien välisen eron takia ole näkyvyyttä. Sekä haastattelujen että havainnoinnin perusteella kävi ilmi, että tieto nykyisissä järjestelmissä nähtiin epätarkkana niin maiden sisällä kuin välillä ja uskottiin, ettei se ole suoraan vertailukelpoista. Tämän vuoksi lukuihin tällä hetkellä joudutaan lisäämään korkeampi riskivaraus, joka sitoo enemmän pääomaa. Vastausten perusteella läpinäkyvyyden puutteesta aiheutuvat ongelmat eivät rajoitu pelkästään taloushallinnon tasolle vaan heijastuvat myös koko konserniin. Ilman yhteneväisiä lukuja ja läpinäkyvyyttä konsernin kyky analysoida omia lukujaan on heikko. Haastateltava 1 kertoi, että tällä hetkellä voittomarginaali ei ole tavoitellulla tasolla, mutta nykyisten prosessien avulla tuotetuilla luvuilla tarkempi analyysi ja lukujen vertailu on hyvin haastavaa.

Edellä esitetyt puutteet toimintojen koordinoinnissa heijastuivat haastattelujen perusteella osaksi laajempaa resurssi- ja tehokkuusongelmaa, joka nähtiin haasteena niin taloudellisella kuin henkilöstötasolla. Ilmiön taustalla voidaan aineiston perusteella päätellä olevan muun muassa päällekkäiset järjestelmät ja erilaiset toimintatavat sekä manuaaliset prosessit. Eräs emoyhtiön edustaja kuvasi, että ”*yrityksellä ei ole varaa tehdä samoja asioita kahdeksalla eri tavalla kahdeksaa eri kertaa”* kuten tällä hetkellä. Tällä hetkellä esimerkiksi kirjanpito toimintamaissa E, F ja G on järjestetty useassa toimipisteessä, vaikka toiminta maissa onkin vähäistä. Tämän seurauksena sairastumistapausten yhteydessä maissa ei ole ketään korvaamaan puuttuvia resursseja. Ongelmat henkilöstöresursseissa heijastuivat myös johtotasolle. Toisin kuin emoyhtiössä sisäinen ja ulkoinen laskenta muissa toimintamaissa toimivat saman johdon alla. Tämän vuoksi talousjohtaja joutuu tasapainottelemaan raportointi- ja controlling-toimintojen sekä operatiivisten tehtävien välillä. Muun muassa haastateltava 5 kertoi johdon ajan nykyisen

järjestelyn seurauksena menevän operatiivisten tehtävien koordinointiin lukujen analysoinnin tai toiminnan kehittämisen sijasta.

4.2 Tavoitetilan suunnittelu

Edellä esitetyn nykytilan analyysin avulla yrityksessä nousi esille haasteita ja puutteita taloushallinnon nykyisissä toiminnoissa. Tulokset vahvistivat yrityksessä aikaisemmin havaittua muutostarvetta taloushallinnon toimintojen uudelleenorganisoimiseksi. Hankkeen alussa taloushallinnon toimintamallin uudistusprojektille organisaatiossa määriteltiin kolme päätavoitetta:

1) lakien, sääntöjen ja määräysten noudattaminen (compliance)

2) tehokkuuden lisääminen (efficiency) ja mittakaavahyötyjen saavuttaminen (economies of scale)

3) liiketoiminnan tarpeiden tukeminen yksinkertaisien, tehokkaiden ja läpinäkyvien taloushallinnon prosessien ja työkalujen kautta

Vaikka taloushallinnon muutokset yleensä esitetään tapahtuvaksi kustannusajattelu edellä, neljä haastateltavista nosti ensimmäisen päätavoitteen eli compliancen tavoittelun tärkeimmäksi muutosajuriksi. Compliancea kuvattiin haastatteluissa muun muassa lainmukaisuuden velvoitteiden täyttämisenä, toimilupakysymyksenä sekä yhdenmukaisuuden saavuttamisena funktion sisällä. Kuvauksissa nousivat esille sekä sisäisten että ulkoisten ohjeiden noudattamisen merkitys. Compliance-velvoitteiden täyttäminen nähtiin toisaalta pakollisena kehityskohteena, jotta lain asettamat velvollisuudet täyttyisivät esimerkiksi läpinäkyvyyden suhteen, mutta samalla yhtenä keinona muiden tavoitteiden saavuttamiseksi.

Toinen asetetuista päätavoitteista tehokkuuden ja mittakaavahyötyjen saavuttamiseen liittyen kytkeytyy vahvasti kustannusajatteluun. Myös kustannuksiin liittyvät motiivit projektille nousivat haastatteluissa esille, mutta niiden merkitys ei noussut yhtä vahvasti esille compliance-tavoitteiden rinnalla. Tämä tuli esille esimerkiksi haastatteluaineistossa, jossa näitä tavoitteita verrattiin keskenään. Haastateltava 1 kuvasi projektin kokonaistavoitteita seuraavasti:

> *”Yleensä kun tällaista palvelukeskuskuviota ja sen vyöryttämistä on mietitty niin kaikki mieltää sen kustannustehokkuuskysymykseksi. Minulle se kustannustehokkuus tulee viimeisenä. Ensimmäisenä on compliance ja sitten toisena on puhtaasti se että me pystytään johtamaan. (…) Sitten sen sivutuotteena tulevat kustannussäästöt ja sitten loppumetreillä varmaan voi alkaa myös miettiä miten tämän lähtisi tekemään tehokkaammin.”*

Projektin kolmas päätavoite liiketoiminnan tarpeiden tukemisesta nousi esille kummassakin maayhtiöiden edustajien kanssa käydyssä haastattelussa. Tavoitetta ei kuitenkaan tuotu esille emoyhtiön edustajien keskuudessa yhtä paljon. Tytäryhtiön edustajat ilmaisivat huolensa liiketoiminnan huomioonottamisen tärkeydestä uutta mallia toteuttaessa. Kolmas päätavoite ei korostunut haastatteluissa kuitenkaan niin paljon kuin kaksi ensimmäistä.

Projektille nimettyjen päätavoitteiden lisäksi läpinäkyvyyden tavoitteleminen ja johtamisjärjestelmien vahvistaminen nostettiin haastatteluissa useasti esille. Läpinäkyvyyden puute liitettiin usein ongelmiin compliancen kanssa. Esimerkiksi erään tytäryhtiön edustaja nosti esille, että tällä hetkellä konsernin prosessit eivät ole läpinäkyviä ja tätä kautta myöskään raportit tai laskelmat eivät ole täysin luotettavia. Tämän hän koki johtavan ongelmiin compliancen ja samalla myös omistajien suhteen, koska yrityksellä ei ole kokonaiskuvaa siitä mitä tapahtuu.

4.2.1 Toimintojen organisointi

Keskittämisen ja toimintojen standardoinnin mahdollisuuksista keskusteltiin kesän workshop-pajojen aikana sekä haastatteluissa yhtiön emoyhtiön ja maayhtiöiden edustajien kanssa. Haastatteluissa emoyhtiön edustajien kanssa nousi esille, että teoriassa kaikki projektin piirissä olevat toiminnot olisi heidän mielestään mahdollista keskittää jossain vaiheessa. Haastateltavat uskoivat kuitenkin, että vaikka toiminnot ovat integroitavissa, mahdollinen muutos toisi tästä huolimatta haasteita. Maayhtiöiden edustajat nostivat esille huolenaiheita keskittämisen vaikutuksista palveluiden laadun ja lainsäädännön suhteen, eikä ratkaisua keskitettyihin toimintoihin nähty niin yksiselitteisenä kuin emoyhtiön edustajien keskuudessa.

Workshopin 3 aikana osallistujat luokittelivat taloushallinnon toimintoja suhteessa niiden strategiseen tärkeyteen ja paikallisen osaamisen merkitykseen. Mukana oli myös toimintoja, jotka olivat projektin ulkopuolella, jotta suhde joustavuuden ja strategisen tärkeyden välille olisi helpompi hahmottaa. Workshopin vastaukset on esitetty liitteessä 2. Workshopin osallistujat asettivat suurimman osan listasta esitetystä toiminnoista strategisesti ei niin tärkeiden ja ei niin paljon paikallista osaamista tarvitsevien toimintojen kategoriaan. Vastaukset heijastavat, että toiminnot maasta riippumatta nähtiin teoriassa mahdollisina keskittää. Annetut vastaukset vaihtelivat enemmän toimintojen vaatiman paikallisen joustavuuden kuin strategisen merkityksen osalta. Vain harvat vastaajista näkivät toimintoja mahdottomana keskittää niiden strategisen tärkeyden vuoksi. Joukossa oli kuitenkin tehtäviä, joiden nähtiin vaativan paikallisen yksikön tietoa ja niiden toteuttamista lähellä liiketoimintoja pidettiin tärkeänä, jotta niiden laatu pystytään säilyttämään tai ne ylipäätään voidaan toteuttaa.

Workshopista kerätyn analysoidun aineiston mukaan päivittäiset ja standardoidut tehtävät, joilla ei ole strategisia tavoitteita nähtiin parhaiten keskitettäväksi soveltuviksi. Tällaiseksi mainittiin esimerkiksi laskujen vastaanottaminen ja lähettäminen sekä asiakasrekisterin hallinta. Näiden tehtävien suhteen vastaajat olivat myös eniten samaa mieltä. Keskusteluissa esille nousi myös paljon toimintoja, jotka eivät sinällään ole strategisesti tärkeitä, mutta vaativat tästä huolimatta paikallista läheisyyttä toimiakseen. Muun muassa ostolaskujen hyväksyntä nousi keskustelujen aikana esille. Osallistujat korostivat, että vaikka laskut voitaisiin käsitellä keskitetysti, tulee hyväksyntä silti aina tapahtua paikallisesti, minkä vuoksi tämä osa prosessista tulee automaattisesti organisoida paikallisesti myös jatkossa.

Myyntisaatavienhallinta herätti keskustelua paikallisuuden joustavuuden tarpeen suhteen eri maiden workshopeissa. Aineiston perusteella osallistujat kokivat, että prosessin organisoinnissa tarvitaan paitsi paikallista johtamista myös konsernitason tietoa. Useat myyntireskontran toimenpiteet kuten laskutustietojen kerääminen, laskujen tekeminen ja reklamaatioiden käsittely sekä perintä, nähtiin puolestaan lähes yksimielisesti mielekkäämpänä toteuttaa paikallisesti. Niihin tarvittavan tiedon nähtiin olevan läheisesti sidoksissa paikkaan ja tapahtuvan lähellä asiakasta. Negatiivisimmin sekä workshopeihin osallistujat että haastateltavat suhtautuivat kirjanpidon keskittämiseen ja sen nähtiin

tuottavan eniten haasteita, mikäli sitä lähdettäisiin viemään keskitetympään suuntaan. Haastateltava 5 kuvasi tilannetta oheisen esimerkin avulla:

> *”Läheisyys (closeness) on mielestäni tärkeää. Se ei ehkä ole oikea sana mutta se, että olemme keskellä ja lähellä liiketoimintoja, parantaa laatua huomattavasti. Voimme varmistaa, että kaikki on kirjattu niin kun pitääkin. Huomaamme täällä helpommin, jos joku asia ei ole niin kun sen kuuluisi.(…) Paikalliset kirjanpitäjät tuntevat henkilöt ja toiminnot täällä. Monesti kirjauksia tehdessään he tulevat kysymään minulta voiko tämä olla oikein. Esim. miten tämä kustannus voi kuulua tälle projektille, jonka jälkeen selvitämme mitä tämän takana on. Pystymme keskustelemaan meidän palkanmaksajille, jotka tuntevat projekteilla työskenteleviä henkilöitä ja voivat suoraan keskustella ja kysyä asiaa heiltä. (…) Tästä näkökulmasta saamme mielestämme paljon laatua lukuihimme kun hoidamme sen täältä käsin. Uskon, että tämä häviää kokonaan jos kirjanpito siirrettäisiin emoyhtiöön.”*

Myös lainsäädännölliset ongelmat nostettiin useaan otteeseen esille. Yksi yrityksen toimintamaista jätettiin alun perin pois projektin piiristä. Havainnoitujen keskustelujen perusteella lainsäädännölliset erot kyseisessä maassa olivat taustalla, minkä vuoksi yhteisiä prosesseja sinne ei voida lähteä ajamaan. Projektin piirissä olevien maiden keskuudessa lainsäädännön vaikutukset nähtiin workshopien perusteella heijastuvan esimerkiksi tilikarttaan. Tilikartan pitäminen paikallisena nähtiin tärkeänä muun muassa eri maiden vaatimien lakien ja verotuksen erityispiirteiden vuoksi.

Vaikka kaikki haastateltavat olivat yhtä mieltä standardoinnin tärkeydestä, ei sen toteuttamista pidetty täysin yksiselitteisenä ratkaisuna. He näkivät standardoinnin yhtenä uhkana, että se voi mennä helposti liian pitkälle, jolloin sillä saatavat mahdolliset hyödyt päinvastoin häviävät. Standardointi voisi heidän mukaansa lopulta johtaa toimintojen yhdistämiseen vaan, koska ”*niin täytyy tehdä*”, eikä koska niin olisi paras tehdä. Tämän vuoksi esimerkiksi haastateltava 5 sanoi, että standardoinnin aste tulisi miettiä tarkkaan:

> *”Ymmärrän, että standardoinnista voidaan puhua koko konsernin näkökulmasta. Meidän tulisi kaikkien tehdä asiat samalla tavalla. Olen tässä jokseenkin samaa mieltä. Meillä tulee olla esimerkiksi yhtenäiset tavat raportoida. En ole kuitenkaan*

varma olenko samaa mieltä, että esimerkiksi meidän täytyy tehdä perintäpuhelut samalla tavalla. Koska meillä on kansallisia eroja ja standardeja, jotka voivat vaikuttaa tähän, enkä ole varma onko täydellinen standardointi konsernin sisällä etu."

Kokonaisuudessaan toimintojen integroinnin ja standardoinnin nähtiin case yrityksessä tuovan mahdollisuuksia taloushallinnon toimintojen uudelle toimintamallille. Ennen varsinaisten toimien täytäntöönpanoa olisi kuitenkin tärkeää tarkastaa maakohtaiset erityisvaatimukset sekä luoda yhtenäinen käsitys tulevista tavoitteista.

4.2.2 Järjestelmien rooli muutoksessa

Vaikka keskustelu taloushallinnon digitalisaatiosta ja tutkimus erityisesti ERP-järjestelmien merkityksestä taloushallinnon muutoksessa on ollut pinnalla viimeiset pari vuosikymmentä, haastateltavat eivät nähneet järjestelmien merkitystä case yrityksessä kuitenkaan kriittisenä tekijänä projektin kannalta. Haastateltavat painottivat, ettei teknologia saa missään tapauksessa toimia muutosajurina näin laajassa uudistuksessa. Heidän mukaansa muutoksen tulisi lähteä liikkeelle ihmisten organisoimisesta ja vasta tämän jälkeen valita ratkaisuun sopiva järjestelmävaihtoehto. Kuitenkaan kukaan haastateltavista ei kiistänyt teknologian merkitystä taloushallinnon organisoinnin osana, vaan sitä kuvattiin useimmiten "*mahdollistajana*" ja "*muutoksen tukijana*". Haastateltava 3 kuvasi teknologian merkitystä hankkeessa seuraavasti:

"Kyllä tätä tehdään enemmän prosessit, resurssit ja organisaatio edellä mutta me ei saada tätä kasaan ilman sitä teknologiaa. Jos haluamme ulkoistaa, keskittää tai mitä vaan niin meillä tulee olla sama IT systeemi maissa. Mutta jos säilymme sillä tasolla että prosessit lähinnä yhtenäistetään, ei sitä pakolla tarvita."

Emoyhtiön haastattelujen aikana kävi selville, että aikaisemmin tilanne on ollut päinvastainen ja teknologialle oli annettu liian suuri vastuu ja rooli, mikä oli johtanut ongelmiin myös itse järjestelmien käytettävyyden suhteen. Esimerkiksi haastateltavan 2 mukaan, vaikka teknologian tulisi toimia mahdollistajana, se aikaisempien valintojen johdosta tällä hetkellä rajoitti käytössä olevien vaihtoehtojen määrää:

”Aikaisemmin on menty järjestelmä edellä ilman johtamista. Käytännössä järjestelmän on pitänyt tehdä se johtamisenkin osuus mikä ei sille kuulu ollenkaan. Eihän se nyt järjestelmäprojektin tehtävä ole kertoa liiketoiminnoille miten täällä asioita seurataan tai johdetaan mutta käytännössä niin se meni ja sen takia se ei koskaan toiminut. Sen takia nykyinen järjestelmä on todella jäykkä.”

Vaikka ERP-keskustelu taloushallinnon saralla on ollut vallitseva, ei ERP-ratkaisua case yrityksessä nähty kannattavana vaihtoehtona lähteä viemään eteenpäin. Haastateltavat näkivät ERP-järjestelmien suurimpana ongelmana niiden jäykkyyden ja investointien vaatiman suuruuden, mutta myös tarvittavan osaamisen puutteen yrityksen sisällä. Emoyhtiön haastateltavat kertoivat muun muassa yrityksessä pari vuotta sitten käynnistyneestä ERP-projektista, jonka kuvattiin kuitenkin kaatuneen lopulta puhtaasti kyvykkyyksien puutteeseen. Esimerkiksi haastateltava 1 mukaan suuret järjestelmien uusimisprojektit vaativat erityisosaamista, jota voi olla vaikea löytää:

”Kun se (ERP) on pystyssä niin se helpottaa elämää valtavasti. Mutta ei me pystytä tekemään sitä. Ei me osata, ei me pystytä. Se missä ne kriittiset resurssit on niin ne on ihmiset, jotka pystyisi speksaamaan. Nyt ei ole henkilöitä, jotka pystyisi katsomaan sitä koko prosessia sellaiseksi, että siitä pystyisi sitten yhtä järjestelmää taikomaan.”

Edellä esitettyjä haasteita ei kuitenkaan haastattelujen perusteella nähty rajoittavana tekijänä, sillä uusien teknologisten ratkaisuiden nähtiin avanneen uusia mahdollisuuksia ja muuttaneen palvelumalleja kokonaisvaltaisesti. Haastateltavat näkivät, että nykyään yrityksillä on useita erilaisia vaihtoehtoja järjestelmiensä organisointiin ja samalla myös enemmän sanavaltaa palveluntarjoajiin nähden. Haastatteluaineiston mukaan SaaS-palvelut nähtiin kannattavimpana vaihtoehtona yrityksen kokoon ja osaamiseen nähden. Niiden hyötynä nähtiin muun muassa niiden vaatima matalampi investointitarve esimerkiksi ERP-järjestelmiin verrattuna. Myös niiden riskit nähtiin pienempänä, sillä esimerkiksi palveluntarjoajan vaihtaminen SaaS-ratkaisuissa on helpompaa verrattuna kokonaan yrityksen tarpeisiin kustomoidun ERP-järjestelmän ajamiseen alas. Haastateltava 1 uskoi, että mahdollinen uhka asiakkaiden liikkumisesta pitää palveluntarjoajan herkkänä ja samalla myös palvelun laadun kohdillaan. Hän näki, että

yritys ei tällöin ole yhtä sitoutunut tiettyyn ratkaisuun vaan pystyy helpommin kehittämään toimintaansa ympäristön muuttuessa.

Haastateltava 2 näki, että oikein rakennetut järjestelmät voisivat luoda säästöpotentiaaleja, mikäli toimintoja katsotaan funktiokohtaisten rajojen yli ja ratkaisuissa hyödynnetään funktioiden välistä yhteistyötä:

> *”Esimerkiksi hankinta on täysin sidoksissa ostolaskuprosesseihin. Kyllähän meidän pitäisi pysyä synkassa heidän kanssa. Siinähän olisi oikeasti vaikka mitä säästömahdollisuuksia, jos me saataisiin tilaukselliset ostolaskut. Oikeasti niin että meillä olisi hankintasysteemi, jossa tehtäisiin ja hyväksyttäisiin tilaukset ja voisi mennä automaattisesti laskuja. Jos hankinta nyt kehittää omia järjestelmiään niin eihän niitä ehkä kiinnosta että saadaanko me automatisoitua omia järjestelmiämme ja ostolaskujen käsittelyä, kun tämä prosessihan vaihtaa omistajaa tavallaan siinä prosessin kesken.”*

Kokonaisuudessaan järjestelmät nähtiin haastateltavien keskuudessa tärkeänä osana uutta toimintamallia mutta samalla he näkivät, että niiden valinta tulisi tapahtua vasta tarkempien rakenteiden ja prosessien määrittelyn jälkeen. Kuten edellä kävi ilmi, teknologian kehittymisen nähtiin tuoneen uusia mahdollisuuksia taloushallinnon organisointiin, mutta järjestelmäratkaisujen lopullisen valinnan nähtiin olevan kiinni monesta tekijästä. Näistä keskeisimpinä haastatteluissa korostuivat yrityksen koko, osaamistaso, käytettävissä olevat resurssit ja sidosryhmien, esimerkiksi hankitaorganisaation, vaikutus.

4.2.3 Mallin valintaa rajoittavat tekijät

Edellisessä kappaleessa nousi alustavasti esille toimintamalliuudistuksen yhteydessä järjestelmän valintaa rajoittavia tekijöitä. Tässä kappaleessa tarkastellaan organisaation asettamia rajoitteita koko toimintamallin valinnan kannalta. Haastateltava 6 kuvasi, että uutta toimintamallia suunniteltaessa lähdettiin arvioimaan muun muassa, mikä olisi koko yrityksen kannalta taloudellisesti kannattava ja kestävä ratkaisu. Tämän lisäksi toimintamallia rakentaessa jouduttiin huomioimaan mihin yritys on valmis, mihin sillä on vara laittaa resursseja ja toisaalta mikä yrityksen kannalta nähtiin tärkeänä:

> *”Kun sitä mallia valitaan niin siinä pitää ottaa huomioon yrityksen historia ja esimerkiksi meilläkin on hyvin pitkä holding-historia, jolloin siinä aina on hirveä riski hypätä suoraan johonkin integroituun malliin. Jolloin tietyssä mielessä täytyy ottaa huomioon se yrityksen elinkaari missä ollaan menossa, se tavoitetila mihin ollaan menossa ja muutoskyvykkyys kuinka isoja askelia pystytään tai on järkevä ottaa.”*

Nämä tekijät nousivat esille välillisesti myös muiden haastattelujen aikana. Projekti- tai konsernijohto ei pitänyt ulkoistamista varteenotettavana vaihtoehtona missään vaiheessa suunnitelmia. Niin pitkään kun prosessit konsernissa eivät ole yrityksen itsensäkään hallussa tai konsernilla ei ole yhteisiä prosesseja, ei ulkoistamista nähty heidän mukaansa ratkaisuna tilanteeseen. Haastateltavan 2 mukaan ”*ongelmia ei voi ulkoistaa”*, koska sen avulla ei voitaisi ratkaista prosesseissa olevia puutteita. Ajatus toiminnan ulkoistamisesta, mikäli prosessit ja järjestelmät yrityksen sisällä saadaan toimimaan, ei kuitenkaan tulevaisuudessa nähty haastateltavien mukaan nähty mahdottomana. Toisaalta kustannusmielessä ulkoistamista ei pidetty enää yhtä kannattavana vaihtoehtona kun vielä muutama vuosikymmen sitten. Haastateltavan 1 mukaan ulkoistamisen etuna olivat ennen huomattavasti edullisemmat tietojärjestelmäratkaisut. Yhden yhteisen järjestelmän hankkiminen oli halvempi vaihtoehto kuin jokaiselle yksikölle erikseen rakennettu systeemi. Nykyiset käyttäjä- ja transaktiomääriin perustuvat ratkaisut koettiin kaventaneet ulkoistamisen aikaisemmin tuomaa kilpailuetua, sillä prosessiosaamisen arvioitiin vaikuttavan kustannuksiin enemmän kuin työvoiman hinnan. Haastateltavien mukaan yrityksessä jo olemassa olevan talouden yhteisten palveluiden yksikön nähtiin täyttävän kaikki prosessiosaamisen vaatimukset, jolloin työvoiman hinta olisi enää ainut peruste mahdolliselle ulkoistamispäätökselle. Ulkoistamisen muiden kustannusten ja sen synnyttämän lisäresurssitarpeen, sekä palvelun luovuttavassa että vastaanottavassa päässä, arvioitiin kuitenkin kaventavan ulkoistamisella mahdollisesti saavutettavien työvoimakustannussäästöjen avulla saavutettavia hyötyjä. Ulkoistamisesta kuullut kokemukset aiheuttivat myös varauksellisuutta haastateltavien mielipiteisiin. Ennakkokäsitysten pohjalta ulkoistamista pidettiin valintana kustannussäästöjen ja laadun välillä. Ulkoistamisen hintana pideltiin erityisesti kontrollin vähenemistä ja laadun heikkenemistä.

Palvelukeskusmallityyppisissä ratkaisuissa ja keskitetyssä mallissa nähtiin sekä hyötyjä että riskejä. Haastateltavan 1 mukaan keskitetyssä mallissa etuna on, että yksi henkilö voi keskittyä yhteen tehtävään vaihtamatta jatkuvasti tehtävästä toiseen. Tämän avulla aikaa säästyy kun tehtävästä toiseen vaihtamiseen ei mene aikaa mutta tehokkuus parantuu toisaalta myös prosessin tuntemuksen myötä. Tällaisten mallien suurimpien mahdollisten ongelmien nähtiin puolestaan liittyvän työntekijöiden tyytyväisyyteen. Haastateltavan 1 mukaan työntekijöille on usein paras ratkaisu kun he saavat työskennellä paikallisille johtajille ja he ovat usein tyytyväisempiä, kun näkevät prosessit alusta loppuun. Hän uskoi tämän lisäävän myös paikallisten johtajien tyytyväisyyttä, kun he pystyvät johtamaan kokonaisuuksia:

> *”(Keskittämisen) hyötyinä on tehokkuus ja kustannusten leikkautuminen mutta miinuksena työntekijät eivät ole niin tyytyväisiä. Jos yksi henkilö ei tee muuta kuin lähettää myyntilaskuja hän ei näe koko prosessia esim. onko kyseinen lasku maksettu vai ei, joten haasteena on kuinka saada työntekijät tyytyväisiksi. Ulkoiset sidosryhmät taas syyllistävät näitä henkilöitä asioista, joista he eivät ole vastuussa. Asiakkaat alkavat soitella vaikkei vika olisikaan näissä työntekijöissä ja he saavat epämieluisia puheluita”*

Myös eri vaihtoehtoja toteuttaa yhteisiin prosesseihin ja järjestelmiin tukeutuva malli tarkasteltiin suunnitelmavaiheessa. Emoyhtiön edustajia haastateltaessa nousi esille, ettei yrityksen nähty olevan valmis kuitenkaan toteuttamaan koko konsernin kattavaa muutosta kerralla. Tätä selitettiin ennen kaikkea resurssien riittämättömyydellä ja tarvittavan osaamisen puutteella niin johtaja- kuin toimihenkilötasolla:

> *”Meillä ei ole kyvykkyyttä, eikä tämän firman maturiteetti ole siinä vaiheessa, että muutos voitaisiin tehdä yhdellä isolla rysäyksellä. Silloin siinä on liian isot riskit ja hyvin suuri todennäköisyys epäonnistua. Siksi luotiin vaiheittainen malli siitä huolimatta, että iso big-bang olisi ollut paljon houkuttelevampi.*”

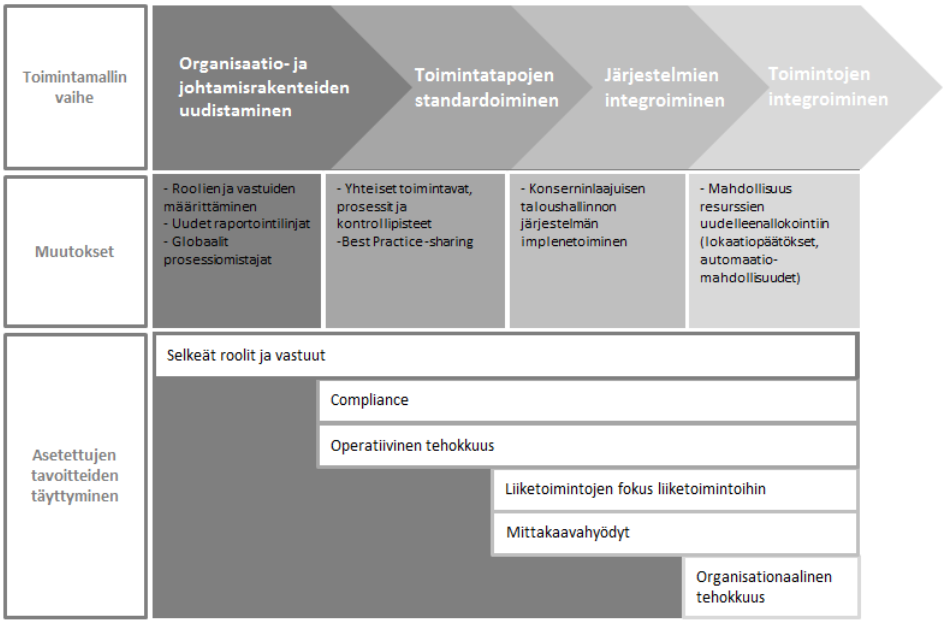
4.3 Uusi toimintamalli

Uuden toimintamallin suunnitteluvaiheessa case yrityksessä perehdyttiin tarkkaan taloushallinnon nykytilaan sekä uudelle mallille asetettuihin tavoitteisiin ja vaihtoehtoisiin mahdollisuuksiin organisoida taloushallinnon toiminnot. Projektin näitä vaiheita kuvattiin yksityiskohtaisesti edellä. Syksyn 2016 aikana case yrityksessä lähdettiin rakentamaan näillä perustein uutta koko konsernin taloushallinnon toiminnot kattavaa toimintamallia. Haasteltava 3 kuvasi taloushallinnon uuden toimintasuunnitelman tavoitetilaa seuraavin sanoin:

> *”Me tavoitellaan ehkä yhdellä sanalla yhtenäisyyttä. Me tavoitellaan yhteisiä taloushallinnon prosesseja läpi toimintamaiden, yhteisiä prosesseja johdettuna yhteisestä organisaatiosta ja tehty yhteisillä työkaluilla.”*

Case yrityksen taloushallinnon uusi toimintamalli esiteltiin vuodenvaihteessa 2016 yrityksen koko henkilöstölle. Uuden rakenteen myötä emoyhtiön taloushallinnon organisaatiosta poistui joitain vanhoja rooleja ja konserniin syntyi uusia tehtäviä. Uuden rakenteen myötä funktion toiminnasta vastaa Group Financial Services –yksikön johtaja. Jokaisen maan talousjohtajat vastaavat oman maansa talouspalveluiden järjestämisestä operatiivisella tasolla kuten ennenkin sekä raportoinnista ylöspäin funktion johtajalle konsernissa. Jokaiselle prosessille (myyntilaskutus, ostolaskutus, vaihto-omaisuus ja kirjanpito) nimettiin uuden organisaatiorakenteen myötä erilliset globaalit prosessiomistajat, jotka vastaavat prosessien kehittämisestä koko konsernitasolla. Kehitys- ja palvelupäällikkö toimii yhteistyössä tiimeissä toimivien kehitysvastaavien (development specialist) kanssa jatkuvan toiminnan kehittämisen varmistamiseksi. Päivittäisiä operatiivisia tehtäviä hoitavat edelleen jokaisessa maassa prosessiasiantuntijat ja kirjanpitäjät.

Suunnitteluvaiheen aikana esille nousseiden rajoitteiden vuoksi uutta toimintamallia päätettiin lähteä rakentamaan vaiheittain. Toimintamallin implementoinnin vaiheet on esitetty tarkemmin kuviossa 10. Kuviossa on vaiheiden lisäksi nostettu esille keskeisimmät funktiossa tapahtuvat muutokset sekä uudelle toimintamallille asetettujen tavoitteiden täyttyminen projektin eri vaiheissa.



Kuvio 10 Taloushallinnon uuden toimintamallin toteutuminen ja tavoitteiden täyttyminen case yrityksessä

Kuten kuviosta 10 nähdään, suunniteltu uudistus koostuu neljästä osasta. Projektin ensimmäisissä vaiheissa vuoden 2017 aikana taloushallinnon organisaatio, roolit ja vastuut järjestetään uudelleen. Tämän lisäksi taloushallinnon prosessit uudistetaan yhtäläiseksi koko konsernitasolla. Prosesseille nimetyt globaalit prosessiomistajat käyvät läpi maiden taloushallintojen prosessit ja muodostavat konsernin kattavat prosessikuvaukset ”best practices”-periaatteen mukaisesti. Projektin toisessa vaiheessa maihin lähdetään yksitellen implementoimaan uutta taloushallinnon järjestelmää. Järjestelmää lähdetään suunnittelemaan kevään 2017 aikana yhdessä toimintamaiden talousjohtajien kanssa. Tämän jälkeen implementointi aloitetaan maa kerrallaan. Tavoitteena on, että viiden vuoden päästä konsernin taloushallinto toimii yhden järjestelmän alla.

Käytännössä edellä toteutetut muutokset mahdollistavat tulevaisuudessa palveluiden yhdistämisen yhteen tai useampaan toimipisteeseen sen sijaan, että ne toteutetaan hajautetusti jokaisessa maassa erikseen kuten tällä hetkellä. Suunnitelmia rakentaessa keskustelua mahdollisuuksista toimintojen yhdistämiseen maiden välillä käytiin, mutta yksittäistä ratkaisua ei vielä tässä vaiheessa projektia haluttu lyödä lukkoon projektin pitkän aikajänteen vuoksi.

4.3.1 Uuden toimintamallin arvioidut hyödyt

Edellä esitellyn uuden toimintamallin hyötyjä lähdettiin arvioimaan haastatteluista saatujen vastaustausten pohjalta. Toimintamallin tuomien uudistusten nähtiin tuovan yritykselle sekä aineellisia että aineettomia hyötyjä. Standardoinnin ja integroinnin tuomat hyödyt nähtiin haastatteluissa eri näkökulmista. Haastateltavat näkivät standardoinnin keinona parantaa toiminnan laatua, kun puolestaan integroinnin tuomat hyödyt liitettiin usein taloudellisiin tekijöihin. Toisaalta standardointi nähtiin yhtälailla välttämättömänä vaiheena, mikäli toimintoja halutaan lähteä jossain vaiheessa integroimaan. Kaikki haastateltavat olivat yhtä mieltä, että standardoinnin seurauksena yrityksessä tullaan saavuttamaan monia etuja. Standardointi koettiin keinona saavuttaa compliancen ja läpinäkyvyyden asettamat vaatimukset. Haastateltava 3 havainnollisti standardoinnin merkitystä konkreettisesti:

> *”Vaikka vaan prosessit yhtenäistetään niin jo sillä me varmistetaan, että me tiedetään, mitä meillä tapahtuu ja nähdään, jos joku asia on pielessä. Esimerkiksi jos jossain ei ole kontrolleja niin saadaan ne sinne.”*

Lähes kaikki haastateltavat nostivat mahdollisen keskittämisen yhdeksi eduksi tuurausten helpottumisen ja varamiesjärjestelyn. Keskittämisen avulla toimintaan liittyviä riskejä olisi madollista myös pienentää. Keskittämisen mahdollisiksi hyödyiksi mainittiin lisäksi osaamiskeskittymien kasvaminen ja yhteisten toimintatapojen kehittyminen:

> *”Kun yksi ihminen tekee yhdessä paikassa kymmentä hommaa, niin silloin ei koskaan synny mitään uutta eikä siellä ole koskaan mitään kriittistä silmäparia. Samaa hommaa kun tekee kolme ihmistä niin sinulla ei ole enää yhtä –ismiä vaan sinulla alkaa tulla jo eri koulukuntia ja se on oikeastaan se millä asiat kehittyy ja mennään eteenpäin.”* (Haastateltava 1)

Haastateltavat olivat yhtä mieltä myös siitä, että kustannussäästöjen saavuttaminen uuden mallin avulla on mahdollista. Vastauksista kävi ilmi, että haastateltavien näkemykset hyötyjen laajuudesta ja mahdollisuuksista vaihtelivat kuitenkin paljon. Parhaimmillaankin säästöjen uskottiin alkavan realisoitua vasta aikaisintaan kolmen vuoden päästä. Taloudellisia hyötyjä nähtiin tulevaisuudessa olevan mahdollista saavuttaa muun muassa uuden ja tehokkaamman taloudenohjausjärjestelmän kautta sekä toimintojen integroinnin

luomien mittakaavahyötyjen avulla. Uskottiin, että konsernina koon tuomaa neuvotteluvoimaa pystyttäisiin myös hyödyntämään paremmin yhteistyösopimuksissa. Haastateltavat uskoivat, että esimerkiksi tavarantoimittajien ja palvelutuottajien silmissä konserni näyttää paremmalta sijoituskohteelta erillisiin yhtiöihin verrattuna. Yhdistämisen seurauksena uudistukset pienempiin yksiköihin nähtiin myös vihdoin kannattavana, kuten haastateltava 3 kuvasi:

> *”Jos sinulla on esimerkiksi pieni yksikkö, niin sun ei ehkä kannata investoida erilliseen järjestelmään, mutta jos ne kaikki lyödään yhteen niin se volyymi alkaa olla sen kokoinen että se järjestelmä jo kannattaa.”*

Haastattelujen pohjalta volyymihyötyjä nähtiin erityisesti mahdollisena saavuttaa ostolaskutuksen kautta. Myös numeerisen aineiston tarkastelussa havaittiin, että ostoreskontra on toimintona kaikista suurin ja sen alaisten prosessien vaatiman resurssitarpeenosuus koko taloushallinnon prosesseista on yli 40 %. Haastateltavat uskoivat, että tämän vuoksi volyymihyötyjen lisäksi ostoreskontrassa on myös eniten mahdollisuuksia säästöihin verrattuna esimerkiksi maksuliikenteeseen, josta tämän hetken resursseista on enää vaikea supistaa. Tämän vuoksi sinne nähtiin myös kannattavimpana panostaa ensimmäisenä. Luotonvalvonnassa ja kirjanpidossa uskottiin puolestaan löytyvän vielä paljon automatisointimahdollisuuksia, vaikka volyymit ostoreskontraan verrattuna ovatkin alhaisemmat.

Volyymihyötyjen ohella säästömahdollisuuksia nähtiin olevan mahdollista saavuttaa henkilöstökustannusten kautta. Numeerisen aineiston perusteella havaittiin, että esimerkiksi toimintamaassa C on korkeat henkilöstökustannukset ja suuri yksikkö, vaikka toiminnan volyymit ovat muuten matalia ja toiminta varsin tehotonta. Uuden toimintamallin viimeisessä toteutusvaiheessa toimintojen integrointia suunniteltaessa, toimintoja olisi mahdollista siirtää muihin toimintamaihin ja hyötyä näin myös arbitraasin tuomista mahdollisuuksista.

Haastateltavat pitivät uuden toimintamallin hyötynä verrattuna perinteiseen palvelukeskusmalliin ajattelutapaa, jossa toimintoja ei nähdä enää vain yksittäisinä erillisinä operatiivisina toimina vaan kokonaisvaltaisina prosesseina. Uudessa mallissa

erilliset toiminnot pyritään asettamaan ketjuksi ja miettimään mikä olisi paras ja tehokkain tapa suoriutua koko toimintoketjusta.

Muutoksen uskottiin tulevaisuudessa vahvistavan emo- ja tytäryhtiöiden välisiä suhteita ja parantavan kommunikaatiota konsernin yhtiöiden välillä. Haastateltava 4 kuvasi maiden tämänhetkistä suhdetta heikoksi. Hän kertoi emoyhtiön tuen paikalliselle yksikölle olevan vähäistä ja yhteydenpidon perustuvan lähinnä käskyihin. Haastateltava näki uuden toimintamallin askelena eteenpäin ja mahdollisuutena vahvistaa nykyistä suhdetta. Konsernin johdon näkökulmasta uuden toimintamallin hyötyinä pidettiin muutosten läpiviennin helpottumista ja nopeutumista Esimerkiksi haastateltava 1 selvitti tilannetta oheisesti:

> *”Jos nyt haluttaisiin yhtenäistää joku prosessi seitsemässä maassa, niin se tarkoittaisi seitsemän kirjanpitojärjestelmää ja ehkä 45 perusjärjestelmää, 7 eri organisaatiota, jossa vastuu riippuen maasta on taloudessa, jossain IT:ssä, jossain se on toimitusjohtajalla. Sen sijaan että on yksi järjestelmä ja yksi orgaani niin sen jälkeen yksittäisten muutosten läpivienti on paljon helpompaa.”*

Uuden toimintamallin nähtiin välillisesti auttavan myös koko konsernin strategisten tavoitteiden saavuttamisessa, kuten kannattavuuden nostattamisessa. Haastateltavan 1 mukaan uuden toimintamallin tuoman compliancen ja johtamisjärjestelmien vahvistumisen nähtiin olevan avainasemassa ja käytännössä jopa edellytyksenä, jotta liiketoimintaa voidaan johtaa kohti korkeampia tavoitteita. Haastateltavan 1 mukaan myös likviditeettivarauksen pienentäminen tulevaisuudessa on mahdollista analyysitarkkuuksien parantuessa uuden järjestelmän avulla. Hän näki yhtenäisen talousjärjestelmän operatiivisten toimintojen puolella myös avaintekijänä controlling-toimintojen kehittämisessä:

> *”Ja se oikeastaan kombinaatio siitä että sulla on yksi järjestelmä liiketoiminnan ja yksi talouden puolella niin sit sä pystyt oikeastaan analysoimaan sitä ihan eri tavalla läpi ja vertaamaan, katsomaan korrelaatioita onko esimerkiksi leveysasteella merkitystä työn tehokkuuteen.”*

4.3.2 Uuden toimintamallin mahdolliset riskit

Uuteen toimintamalliin ja sen implementointiin liittyviä riskejä tunnistettiin aineistonkeruun eri vaiheissa. Seuraavissa osioissa esitellään tarkemmin aineiston perusteella luokitellut taloushallinnon uuden toimintamallin mahdolliset riskitekijät.

Taloudelliset riskit

Vaiheittain rakennettavan mallin heikkoutena pidettiin sen hitautta. Haastateltavat uskoivat, että mallin kautta realisoituvia taloudellisia hyötyjä voidaan joutua odottamaan pitkäänkin. Haastateltava 3 kuitenkin korosti, että näitä hyötyjä tarvittaisiin mallin sopivuuden perustelemiseen tästä huolimatta jo nyt. Uuden toimintamallin synnyttämän tehostamistarpeen myötä emoyhtiön taloushallinnonorganisaatiosta vähennettiin työntekijöitä. Toisaalta uuden organisaatiorakenteen myötä organisaatioon syntyi uusia työtehtäviä, minkä vuoksi suoria kustannushyötyjä ei käytännössä tullut. Muita suoria kustannushyötyjä muutoksella ei lyhyellä aikavälillä laskelmien pohjalta tulla saavuttamaan, vaan projekti päinvastoin tulee lisäämään toiminnan kustannuksia seuraavina vuosina. Tämän taustalla on esimerkiksi projektiin tarvittavat henkilöstöresurssit sekä uusien järjestelmien myötä syntyvä investointitarve.

Kustannushyötyjen saavuttamista erityisesti pienimpiin toimintamaihin nähtiin aikajänteen lisäksi myös muuten haastavana maiden alhaisen volyymin takia. Eräs haastateltava uskoi, että niin kauan kun liiketoiminta on muissa toimintamaissa niin vähäistä kun tällä hetkellä, ei keskittäminen pakolla tuo taloudellisia hyötyjä ainakaan suoraan maihin. Haastattelujen pohjalta SaaS-mallin yhdeksi riskiksi tunnistettiin myös, ettei järjestelmistä luopumisesta aiheutuvia kustannussäästöjä ehkä pystytä saavuttamaan yhtä paljon kuin on alun perin arvioitu. Projektin johtaja nosti haastattelussa esiin, ettei järjestelmäuudistusprojektiin olisi kannattava edes lähteä, ellei vanhoista järjestelmistä pystytä luopumaan. Erään tytäryhtiön haastattelun aikana kuitenkin ilmeni, ettei maassa käytännössä tällä hetkellä ole edes järjestelmiä, joista luopua ja jota kautta säästöjä voisi tavoitella. Järjestelmistä luopumisen haaste tunnistettiin liittyvän myös toimintamaiden erilaisiin toimintakonsepteihin. Kuten emoyhtiössä konsernin muissa toimintamaissa taloushallinnon palvelut eivät ole järjestetty erilliseksi funktioksi vaan ovat osana muuta operatiivista toimintaa. Tämän vuoksi jokaisen maan järjestelmät tällä hetkellä koostuvat hyvin erilaisista kokoonpanoista sisältäen eri toiminnallisuuksia esimerkiksi laskutuksen,

palkanlaskennan ja projektilaskennan toimintoja, minkä vuoksi järjestelmistä luopuminen ei pakolla onnistu suoraan.

Sidosryhmä- ja laaturiskit

Uuden toimintamallin väliset rajapintojen määritteleminen ja yhteistyö muihin sidostyhmiin arvioitiin yhdeksi riskiluokaksi. Uuden toimintamallin haasteiden uskottiin linkittyvän sen yhteensovittamiseen muiden sidosryhmien kanssa, kuten haastateltava 2 kertoi:

> *"Se ensimmäinen taso ylätason prosessit niin ei se varmaan vielä ole niin haastavaa. (…) Enemmänkin se talouden sovittaminen niihin liiketoiminnan systeemeihin voi olla se haaste."*

Sekä maavierailuiden että haastattelujen aikana korostui, että taloushallinnon yksi keskeisimpiä tehtäviä yrityksen tukitoimintona on ydinliiketoimintojen palveleminen. Tämän vuoksi nähtiin, että taloushallinnon prosesseja ja järjestelmiä tulisi kehittää liiketoiminnan tarpeet edellä. Kolmessa haastatteluista nousi esille, että suunnitellun funktiokohtaisen toimintamallin riskinä saattaa kuitenkin olla, että päähuomio asiakkaasta eli liiketoiminnoista unohtuu ja taloushallinnon kehittäminen tapahtuu irtonaisena kontekstistaan. Tämän seurauksena sidostyhmiin liittyvät riskit liittyvät osaksi myös toiminnan laatuun liittyviä riskejä. Eräs haastateltavista muun muassa uskoi, että uuden toimintamallin funktiokohtaisen ”*putkiajattelumallin*” johdosta taloushallinnon toimintojen laatu voi jopa huonontua ja myös järjestelmien yhteensovittamiseen liittyvät riskit tämän seurauksena korostua.

Uuden toimintamallin sidosryhmäriskit nähtiin liittyvän myös siihen, että taloushallinnon funktio ei voi yksin omalla toiminnallaan vastata uuden toimintamallin implementoinnin onnistumisesta vaan on riippuvainen sidostyhmien välisestä yhteistyöstä. Eräs haastateltavista muun muassa uskoi, ettei kustannussäästöjä voida yksin saavuttaa taloushallinnon järjestelmien avulla vaan säästöt korreloituvat täysin liiketoimintasegmenttien omiin järjestelmiin, niiden toimivuuteen ja yhteensopivuuteen taloushallinnonjärjestelmien kanssa. Tämän vuoksi yhteistyötä sidostyhmien kanssa pidettiin tärkeänä.

Vaikka moni toimintamaa ilmaisikin tuen tarpeen emoyhtiöltä, samalla pelättiin, että emoyhtiössä ei nähdä maiden lokaaleja tarpeita, mikäli järjestelmiä tai prosesseja aletaan kehittää keskitetysti. Vaikka yhteisien prossien hyödyt suuressa mittakaavassa ymmärrettiin, pelättiin samalla laadun heikkenemistä. Toisaalta uhkana nähtiin, että tällä hetkellä toimivia järjestelmiä lähdetään ajamaan alas ja uudet systeemit päinvastoin heikentävät toiminnan laatua. Eräs haastateltavista ilmaisi suoraan, että näki käytännössä mahdottomana miten uusi malli voisi ainakaan parantaa palveluiden laatua:

> *”Jos joku emoyhtiöstä tulee sanomaan tuntematta maamme toimintatapoja, asiakkaita tai muuta, että ne (prosessit) pitäisi muuttaa ja uudelleen rakentaa, niin rehellisesti sanottuna minusta se on varsin naurettavaa. En usko, että pystyisimme parantamaan laatua tämän kautta.*

Funktion sisäiset riskit

Kappaleessa 4.1.2 kävi ilmi, että taloushallinnon tilanteet eri maissa olivat hyvin eri tasolla. Konsernin johtotasolla ja projektin johdon kanssa käydyissä haastatteluissa tätä ei nähty erityisenä riskinä. Haastatellut maayhtiöiden edustajat uskoivat kuitenkin, ettei projektin haastavuutta emoyhtiössä vielä kokonaan ymmärretty. Vaikka muutos nähtiin maayhtiöissä pääosin positiivisena ja askelena eteenpäin, käytännön tasolla prosessien yhdistäminen ”*seitsemässä täysin erilaisessa maassa, joissa järjestelmät on paikallisella kielellä ja paikallisten standardien mukaan järjestettyjä”*, uskottiin olevan mahdollista aiheuttaa yllättäviäkin ongelmia. Eräs haastateltava nosti esiin, että prosessiasiantuntemuksen lisäksi globaalin prosessiomistajan täytyy ymmärtää paikalliset järjestelmät ja lait, jotta prosesseja saadaan vietyä eteenpäin:

> *”Realistinen tosiasia on että jokainen maa on erilainen eikä koskaan päästä täysin standardoituihin prosesseihin vaikka kuinka haluttaisiin. Ei se vaan ole niin helppo keskittää jotain kirjanpitoa yhteen maahan. Joka maassa on kuitenkin oma kirjanpitolaki enkä näe miten me se täältä saataisiin toimimaan. Sitten tarvittaisiin uutta osaamista tänne ja joku ihminen, joka tuntee sen maan kirjanpidon prosessit.”*

Funktion sisällä riskinä nähtiin myös toimintamaiden väliset eroavaisuudet. Esimerkiksi haastateltava 2 maiden välisiä eroja pidettiin uhkana siihen, että jotkut tällä hetkellä tuetuista palveluista jäisivät ilman alustaa uuden mallin käyttöönoton jälkeen.

> *”Se on helppo paperille piirtää talouden prosessit mutta todellisuudessa ne ovat sidoksissa niin moneen osa-alueeseen ja on vaikea määrittää mikä on talouden prosessi sinällään. Monessa maayhtiöissä toiminta on niin pientä, että asiat toteutetaan yhdessä järjestelmässä. Esimerkiksi (maassa F) kaikki on yhdessä järjestelmässä, eikä siellä pystytä erottelemaan mikä on suoraan taloushallinnon prosessi. Jos luovutaan kokonaan Vanhasta Järjestelmästä niin, mikä järjestelmä on se, joka hoitaa ne loput prosessit mitä se ohjelmisto sisältää, jotka ei kuulu meidän (taloushallinnon) prosessien piiriin. Johonkin ne tiedot täytyy siirtää sieltä Vanhasta Järjestelmästä.”*

Konsernin pitkän historian holding-yhtiönä tuomat haasteet tunnistettiin yhdeksi uuden toimintamallin funktion sisäisistä riskeistä. Maiden toimiminen vahvasti itsenäisinä yksikköinä heijastui konserniajattelun puuttumisena sekä maayhtiöiden että emoyhtiön vastauksissa koko tutkimusprosessin ajan. Vastaukset rakentuivat usein me-he-ajattelumallille, jossa toinen osapuoli nähtiin ulkopuolisena tekijänä. Erityisesti yhdessä maista omistajuuden tunne maayhtiön sisällä nousi esille vahvana ja emoyhtiö nähtiin ulkoapäin tulevana uhkana. Tämän maan edustaja muun muassa näki uuden toimintamallin päätavoitteen olevan, että ”*emoyhtiö haluaa täydellisen kontrollin ja vallan tytäryhtiöistä”*.

Sekä haastatteluista että maavierailuiden aikana kävi ilmi, että maayhtiöillä oli hyvin erilaiset odotukset uuden toimintamallin suhteen. Aineistosta korostui, että toisissa maissa emoyhtiön tukea kaivattiin selkeästi enemmän ja toisissa maista toivottiin, että maayhtiöt saisivat pitää oman vallan päätöksenteossa. Tämän vuoksi uuden toimintamallin yhtenä haasteena voidaan pitää kompromissin löytämistä ja maiden välisten erilaisten näkemysten huomioonottamista uuden mallin toimeenpanossa, jotta konsernin yhtiöiden väliset suhteet eivät lähde kiristymään.

Henkilöstön ja johtamiseen liittyvät riskit

Uuden toimintamallin mahdollisien riskien tunnistettiin liittyvän konsernin työntekijöihin sekä johto- että toimihenkilötasolla, mutta toisaalta olevan yhtäläinen sekä maa- että emoyhtiötasolla. Riskien nähtiin syntyvän toisaalta sekä mahdollisen muutosvastarinnan että työnkuvien muuttumisen seurauksena mutta liittyvän myös osaamiseen.

Yhtenä kriittisimpänä tekijänä uuden toimintamallin onnistumisessa nähtiinkin työntekijöiden huomioiminen, jotta he pysyisivät yhä tyytyväisinä työhönsä. Sekä haastattelujen että havainnoinnin perusteella saadun aineiston perusteella selvisi, että uuden toimintamallin laajuutta tai vaikutuksia projektin ulkopuolisten henkilöiden keskuudessa ei vielä täysin hahmotettu. Tämän seurauksena muun muassa emoyhtiössä toimihenkilötasolla liikkui erilaisia käsityksiä uuden toimintamallin vaikutuksista. Myös maayhtiöiden haastatteluissa haastateltavat kuvasivat emoyhtiön aikeista puhumalla ”jos”-muodossa, sillä varmaa tietoa muutoksen vaikutuksista ei ollut. Tämä epävarmuus heijastui työntekijöiden asenteissa myös oman työtehtävän säilymisen pelkona. Myös maayhtiöissä uuden toimintamallin pelättiin vaikuttavan negatiivisesti työtyytyväisyyteen. Maayhtiöiden vastauksista nousi esiin, että muutokset nähtiin ylhäältäpäin tulevina käskyinä. Tällä voi olla kriittinen vaikutus ihmisten työmotivaatioon.

Edellä esitetyt sidosryhmäriskit, funktion sisäiset riskit ja pelko muutosvastarinnasta korostuivat haastatteluissa erityisesti case yrityksessä aikaisemmin pinnalla olleiden johtamiseen liittyvien haasteiden vuoksi. Kaikki haastateltavista nostivat johtamisen kriittisyyden esille vähintäänkin kerran haastattelun aikana. Haastatteluista korostui, että johdon tuki projektille nähtiin oleellisena jo pelkästään henkilöstön sitouttamisen ja henkilöstön muutosvastarinnan minimoimisen kanalta. Haastateltava 6 uskoi uuden toimintamallin suurimpien riskien liittyvän muutosjohtamiseen, vaikka tilanteen kriittisyys tiedostettiin tällä kertaa jo etukäteen. Myös toinen haastateltavista uskoi, ettei yhteisten prosessien saavuttaminen maiden välille onnistu ilman johdon sitoutumista muutoksiin, sillä muuten myöskään muuta henkilöstöä ei saada sitoutumaan yhteisiin pelisääntöihin.

Kolmantena tekijänä sekä emoyhtiön että tytäryhtiöiden edustajat nostivat esille, että uuden mallin myötä työntekijäportfolio ja osaamistarve tulee muuttumaan huomattavasti. Jo heti uuden organisaatiorakenteen julkaisemisen jälkeen syntyi uutta osaamistarvetta uusien roolien myötä. Yksinkertaisena esimerkkinä voidaan pitää jo pelkästään kielitaidon

tarpeen lisääntymistä. Toisaalta eräs haastateltavista uskoi middle level manager – tason tehtävien maatasolta ja tämän myötä myös oman roolinsa katoavan vähitellen uuden toimintamallin seurauksena. Roolikuvien muutoksen voidaan nähdä heijastuvan yhtälailla haasteeseen löytää uusia tehtäväkuvien vaatimaa osaamista hallitsevaa henkilöstöä mutta myös liittyvän edellä esiteltyyn riskiin työtyytyväisyydestä. Esimerkiksi pelko oman roolin katoamisesta tai muuttumisesta voi jopa saada nykyisiä henkilöitä lähtemään pois yrityksestä. Emoyhtiössä kuitenkin tiedostettiin riski tämän suhteen:

> *”Meillä on tiettyjä superhenkilöitä noissa maissa, jotka on ihan avainpelureita ja äärimmäisen tärkeitä. Mut sen jälkeen kun sulla on tällainen pumppu olemassa niin sillä profiililla millä sulla on tällä hetkellä ihmisiä siellä ei oo välttämättä ne jotka tulee olemaan siellä jatkossa.”*

Kokonaisuudessaan haastateltavat pitivät vaiheittain rakennettavaa yhteisten palveluiden mallia huomattavasti riskittömämpänä ratkaisuna, kuin esimerkiksi suoraa keskittämis- tai ulkoistamisratkaisua. Vaikka uuden yhteisten palveluiden toimintamallin valintaan liittyviä riskejä esimerkiksi taloudellisten hyötyjen realisoitumisen suhteen nostettiin esille, nähtiin muihin toimintamallivaihtoehtoihin liittyvät riskit suhteessa suurempina. Tämän voi olettaa ohjanneen johdon päätöksentekoa uuden toimintamallin valinnassa, jotta uudelle toimintamallille asetetut tavoitteet on saatu sovitettua haluttuun riskitasoon.

5 Yhteenveto ja johtopäätökset

Tämän tutkimuksen tarkoituksena oli selkeyttää ja luoda kokonaisvaltaisempi kuva taloushallinnon toimintamalleista sekä niiden valintaan vaikuttavista tekijöistä. Tutkimuksen avulla haluttiin syventää käsitystä taloushallinnon toimintamallien valintaan liittyvästä kontekstisidonnaisuudesta. Tutkimuksen päätutkimuskysymyksenä oli tunnistaa tekijöitä, joita yritysten tulisi huomioida taloushallinnon toimintamallia valitessaan. Tutkimuksen tavoitteen saavuttamiseksi kartoitettiin olemassa olevia vaihtoehtoja, joita yrityksillä on käytössä taloushallintonsa järjestämiseen sekä niihin liittyviä vaikutuksia verrattuna organisaation ympäristöön ja tavoitteisiin. Tämän lisäksi selvitettiin miten taloushallinnon muutos on vaikuttanut toimintamallien kehitykseen sekä tarkasteltiin toimintamallivalinnan kannalta keskeisiä organisaation sisäisiä vaatimuksia ja rajoituksia. Tutkimuksen keskeisimmät löydökset esitellään alakappaleessa 5.1. Tämän jälkeen tarkastellaan vielä tutkimuksen käytännön hyötyjä, käydään läpi mahdollisia jatkotutkimusehdotuksia ja arvioidaan tutkimuksen luotettavuutta. Tutkimuksen tulokset on tiivistetty lopussa yhteenveto-kappaleessa.

5.1 Tutkimuksen keskeisimmät löydökset

Ensimmäisenä alatutkimuskysymyksenä oli selvittää kuinka organisaatioiden ulkoinen toimintaympäristö vaikuttaa taloushallinnon toimintamalleihin. Tutkimuskysymystä lähestyttiin tarkastelemalla kuinka taloushallinnon toimintaympäristön muutos on viime vuosikymmeninä vaikuttanut taloushallinnon toimintamallien kehitykseen. Ulkoiset tekijät ohjaavat toimintamallin valintaa lähinnä taloushallinnon ja organisaatioiden yleisen kehityksen, olemassa olevien vaihtoehtojen sekä trendien kautta, minkä vuoksi ne vaikuttavat toimintamallin valintaan pääasiassa välillisesti. Esimerkiksi olemassa oleva teknologia ja taloushallinnon toiminnoille asetetut vaatimukset määrittävät mitä vaihtoehtoja yrityksellä on tarjolla toimintamallia suunnitellessa. Myös liikkeenjohdolliset trendit suosiossa olevista toimintamalleista ohjaavat monesti yritysten päätöksiä (Malcolm 1999). Empiirisessä osiossa ulkoisia muutosajureita ei suoraan nostettu kertaakaan esille vaan ne nousivat esiin lähinnä ulkoisen toimintaympäristön organisaation sisäiselle toimintaympäristölle aiheuttamien muutosvaatimusten, kuten lakisääteisten velvollisuuksien täyttymisen, kautta.

Teknologian kehittyminen ja sen aikaansaamat muutokset taloushallinnon toimintojen toteuttamisessa on ollut yksi merkittävimmistä toimintamallien kehitykseen vaikuttaneista tekijöistä. Vuosituhannen vaihteen jälkeen teknologia on toiminut vahvasti muutosajurina taloushallinnon toimintamallien muutokselle (esim. Lahti & Salminen 2008). Erityisesti kansainvälisessä toimintaympäristössä teknologiaa ei pysty enää irrottamaan taloushallinnon toiminnoista ja yritykset joutuvat implementoimaan uusia järjestelmiä pystyäkseen kontrolloimaan taloushallinnon toimintojaan ja vastatakseen esimerkiksi ympäristön kasvaneisiin kontrolli- ja vastuuvaatimuksiin (Xu et al. 2016). Teknologian kehittyminen on muun muassa mahdollistanut integroidumpien toimintamallien kehittymisen (Mashari 2003), mikä näkyi myös case yrityksen uudessa toimintamalliratkaisussa. Sekä teoreettisten että empiiristen tutkimustulosten valossa pidettiin tärkeänä, ettei teknologia koskaan saisi toimia taloushallinnon toimintamallimuutosten ajurina vaan sen rooli muutoksessa tulisi olla mahdollistaja.

Globalisaatio puolestaan on lisännyt taloushallinnon organisaatioiden monimuotoisuutta ja tarvetta taloushallinnon toimintojen koordinointiin eri yksiköiden välillä (Liang-Hung 2014; Narendra 2009). Tämä näkyi myös case yrityksessä, jossa tarve maiden välisen toiminnan hallinnalle sekä päällekkäisyyksien karsimiselle käynnisti taloushallinnon toimintamallin uudistusprojektin. Sekä empiriassa että teoriassa kävi ilmi, että globaali toimintaympäristö asettaa tämän lisäksi myös omat lakisääteiset velvollisuudet yrityksille, minkä vuoksi keskitetysti koordinoidut toiminnot eivät ole vain kustannuskysymys vaan myös lait ohjaavat kohti integroidumpia toimintamalliratkaisuita (Järvenpää et al. 2007, 27).

Toimintaympäristön muutos on vaikuttanut myös taloushallinnon roolin kehittymiseen ja tätä kautta taloushallinnon funktiolle asetettuihin tavoitteisiin ja sen toimintamalleihin (Neilimo & Uusi-Rauva 2014, 12-13). Aikaisemmista tutkimuksista esille noussut taloushallinnon strategisen roolin kasvaminen näkyi selkeästi myös case yrityksen taloushallinnon uudessa toimintamallisuunnitelmassa ja sille asetetuissa tavoitteissa. Taloushallinnolta odotettiin yhä suurempaa kykyä vastata yrityksen analyyttisiin tarpeisiin, mikä tuki teorian asettamaa käsitystä taloushallinnon strategisemman roolin vahvistumisesta (Granlund & Malmi 2007).

Toisena alatutkimusongelmana oli selvittää organisaation sisäisten tilannetekijöiden asettamia rajoituksia ja vaatimuksia toimintamallin valinnalle. Tutkimuksen empiirisessä

osuudessa keskeisimpinä tekijöinä nousivat esille organisaation strategia ja tavoitteet, yksiköiden koko, tehtävien laatu, organisaation nykytila ja maturiteetti, käytettävissä olevat resurssit ja osaaminen sekä johtamiskäytänteet. Tulosten perusteella toimintamallin valinnan tärkeimpinä päätöstekijöinä voidaan pitää yrityksen sisäistä muutostarvetta sekä yrityksen itselleen asettamaa strategiaa ja tavoitteita. Monesti strategian merkitystä operatiivisten tehtävien organisoinnissa väheksytään, mutta strategia oli selkeästi eniten korostettu yksittäinen tekijä sekä aikaisemman tutkimuksen että empirian valossa (esim. Al-Debei & Avison 2010). Case yrityksessä strategisten tavoitteiden ja ohjaavien suunnitteluperiaatteiden määrittelemistä ennen toimintamallin valintaa pidettiin tärkeänä, jotta oikeita kriteereitä mallia arvioitaessa osataan tarkastella. Case yrityksessä huomattiin puutteita prosessien läpinäkyvyydessä ja hallinnassa, minkä vuoksi uuden mallin avulla lähdettiin pääasiallisesti tavoittelemaan compliancen velvoitteiden täyttymistä ja toimintojen tehostamista. Tämän vuoksi toimintojen standardoimisen mahdollistaminen ja prosessimainen ajattelumalli muodostivat lähtökohdan uuden toimintamallin valinnalle.

Organisaation koko vaikuttaa suoraan siihen millaisia hyötyjä yritys voi taloushallinnon toimintamallin avulla saavuttaa (Schulman et al. 1999,10). Monissa tutkimuksissa on todettu pienten yksiköiden kustannussäästöjen olevan esimerkiksi keskitetyissä ratkaisuissa verrattain vaikeampi saavuttaa isompiin yksiköihin verrattuna (Jennings 1996). Myös case yrityksessä uuden taloushallinnon toimintamallin hyödyt nähtiin pienemmissä yksiköissä epävarmoiksi ja uskottiin, ettei kustannushyötyjä pakolla kaikissa maissa tulla tämän vuoksi saavuttamaan. Empiriasta saadut tulokset tukivat myös aikaisempien tutkimusten näkemystä tehtävien laadun merkityksestä taloushallinnon toimintamallin valinnalle (Aubrey 2001). Monet taloushallinnon tehtävät ovat transaktiopohjaisia, usein toistuvia ja universaaleja, minkä vuoksi ne sopivat monesti yhdistettäviksi (Basu & Nair 2012). Vaikka taloushallinnon transaktiopalvelut nähdään yleisesti helposti standardoitavina ja integroitavina palveluina, liittyy näiden palveluiden tuottamiseen omat lainsäädännölliset ja paikallisen yksikön läheisyyden vaatimukset, jotka nousivat esille myös case-tutkimuksen yhteydessä. Case yrityksessä nähtiin, että moni taloushallinnon piiriin kuuluva toiminto on mahdollista standardoida tai jopa keskittää. Osan prosesseista, esimerkiksi kirjanpito, kohdalla palvelun laadun laskeminen nähtiin kuitenkin niiden yhdistämisen riskinä. Tästä johtuen toimintamallin standardoinnin ja

integroinnin tasoa miettiessä on tärkeä arvioida kuinka paljon paikallista joustavuutta kussakin toiminnossa yrityksen sisällä tarvitaan.

Organisaation historia ja nykytila sekä toimintojen maturiteetti vaikuttavat toimintamallin valintaan lähinnä muutostarpeen sekä muutoskyvykkyyksien kautta. Aikaisemmat tutkimukset ovat muun muassa tuoneet esille, että organisaation maturiteetti vaikuttaa toimenpiteisiin, johon yritys voi ryhtyä uutta toimintamallia valitessaan (mm. Buechel & Wade 2013). Case yrityksen aiemmassa palvelukeskusmuutoksessa ei ollut täysin huomioitu yrityksen sen hetkisiä muutosvalmiuksia. Tämän vuoksi palvelukeskuksen implementoinnissa oli haasteita eikä alun perin suunniteltua mallia pystytty alkuperäisen suunnitelman mukaan täysin toteuttamaan. Uuden toimintamallin suunnittelussa yrityksen tila ja aikaisemmista projekteista opitut virheet pyrittiin selkeästi huomioimaan paremmin ja projektijohto tiedosti niiden tunnistamisen merkityksen. Case yrityksen pitkä historia holdingyhtiönä ja toimintojen irrallisuus vaikuttivat siihen, ettei uudessa mallissa harkittu ulkoistamisratkaisuita tai toimintojen suoraa keskittämistä. Case yrityksessä toimintojen standardoinnin ymmärrettiin olevan välttämätön vaihe, ennen kuin näitä vaihtoehtoja voitaisiin lähteä edes harkitsemaan. Myös Lahti ja Salminen (2008, 185-190) ovat esittäneet nykytilan analyysin yhtenä kehitysprojektien suunnitteluvaiheen tärkeimpänä osana. Nykytilan analyysin avulla case yrityksessä tunnistettiin taloushallinnon funktion kriittisimmät kehityskohteet ja puutteet taloushallinnon toiminnoissa. Tämän avulla tunnistettiin toimintomaat ja prosessit, joissa uudistusta tarvitaan eniten ja jonne resursseja kannattaa ensimmäisenä kohdistaa.

Myös organisaation resurssien havaittiin case-tutkimuksen aikana vaikuttavan toimintamallipäätökseen. Organisaation resurssit koostuvat muun muassa yrityksen taloudellisista ja henkilöstöön liittyvistä tekijöistä. Resurssit ovat osaltaan yhteydessä organisaation kokoon, vaikkeivät olekaan täysin suoraan verrattavissa siihen. Isommilla organisaatioilla on monesti mahdollisuus sitoa enemmän pääomaa muutosprojekteihin, minkä vuoksi esimerkiksi kokonaisvaltaisempiin ja kustomoituihin järjestelmäuudistuksiin isoissa organisaatioissa lähdetään herkemmin (Lahti & Salminen 2008, 177). Case yrityksessä resurssipuutteen takia jouduttiin luopumaan nopeista ja suuria investointeja kerralla vaatineista malleista ja päädyttiin vaiheittaiseen malliin. Tämän lisäksi case yrityksessä henkilöstöresurssien tunnistettiin liittyvän yrityksen käytössä olevaan

osaamiseen. Case yrityksessä koettiin, ettei organisaatiosta tällä hetkellä löydy riittävää osaamista monimutkaisten toiminnanohjausjärjestelmäprojektien läpiviemiseen. Tämän vuoksi tukifunktioiden uusia toimintamalleja jouduttiin lähestymään funktiokohtaisesti ja luopumaan ERP-järjestelmän valinnasta.

Sekä teoreettiset että empiiriset löydökset vahvistivat taloushallinnon päätehtävän olevan liiketoimintojen palveleminen (ks. Esim. Granlund & Lukka 1998), minkä vuoksi sidosryhmien tarpeiden tunnistaminen taloushallinnon toimintamallia valitessa nousi esille. Case-tutkimuksessa korostui, että taloushallinnon tehtävänä on löytää parhaiten liiketoimintoja palvelevat taloushallinnon toimintamallit ja sopeuttaa tukemaan liiketoimintojen järjestelmiä ja että kehityksen tulee kulkea liiketoimintojen tarpeet edellä. Tämän vuoksi muutoksia taloushallinnonjärjestelmiin ei nähty järkevänä lähteä suunnittelemaan, ennen kuin liiketoiminnanohjausjärjestelmät saadaan kuntoon, jotta järjestelmät saadaan keskustelemaan keskenään.

Aikaisemmista tutkimuksista poiketen tutkimuksen case osuudessa nousi edellä esille tuotujen tekijöiden lisäksi vahvasti esille johtamiskäytänteiden merkitys taloushallinnon toimintamallia valitessa. Case yrityksessä johtaminen nousi useasti esiin kaikkien haastatteluiden aikana. Johtaminen nähtiin kriittisenä tekijänä muutoksen läpiviennin kannalta, minkä vuoksi on tärkeä varmistaa johdon sitoutuminen muutokseen jo varhain mallin suunnitteluvaiheessa. Tutkimuksessa havaittiin myös, että johtamiskulttuurin tulee olla linjassa toimintamallin rakenteiden kanssa, jotta rakenteellisilta ristiriidoilta vältytään.

Kolmantena alatutkimusongelmana oli selvittää, minkälaisia vaihtoehtoja organisaatioilla on järjestää taloushallinnon toimintonsa ja mitä hyötyjä ja riskejä näihin toimintamalleihin liittyy. Malcolm (1999) on kuvannut taloushallinnon organisointia *muotivirtausten ketjuna*, sillä eri ajanjaksoina pinnalla on usein ollut yksi keskeinen toimintamalli, jonka on nähty täyttävän sen ajan vaatimukset parhaiten. Toimintamallien trendi on kulkenut keskittämisen ja hajauttamisen kautta uudenlaisiin yhdisteltyihin malleihin. Uusista toimintamalleista voidaan puhua eräänlaisina hybridiratkaisuina, joiden avulla pyritään saavuttamaan sekä keskittämisen että hajauttamisen tuomia hyötyjä. Tämän lisäksi organisaatioiden kansainvälistyminen on vaikuttanut taloushallinnon toimintamallien muuttumiseen ja erilaisten integroitujen kokonaisratkaisujen nousemiseen pinnalle (Heiβ 2015, 67-68). Toimintamallien kehitys heijastui myös case yrityksessä, jossa hajautetun

toimintamalliratkaisun ei enää nähty täyttävän tämän hetken ympäristön vaatimuksia vaan integroidumpien kokonaisratkaisujen uskottiin vastaavan paremmin taloushallinnon uusiin tarpeisiin.

Eri toimintamalliratkaisuilla havaittiin olevan yhteys tiettyihin organisatorisiin tavoitteisiin, esimerkiksi läpinäkyvyyden tai kustannustehokkuuden lisäämiseen (Ulbrich & Borman 2012). Yleisesti toimintojen keskitetyillä ratkaisuilla nähtiin olevan monia tehokkuutta parantavia ja toimintojen koordinointia helpottavia vaikutuksia, mutta olevan samalla jäykkiä ja byrokraattisia (Kurkilahti & Äijö 2007, 207). Hajautetut ratkaisut takaavat usein parhaan joustavuuden, mutta globaaleissa yhtiöissä aiheuttavat ongelmia läpinäkyvyyden ja toimintojen yhdenmukaisuuden osalta (Neilimo & Uusi-Rauva 2007, 27 – 30). Case yrityksessä uutta toimintamallia suunniteltaessa nousi esiin paljon teoriaa tukevia havaintoja. Esimerkiksi palvelukeskusmallin haittana pidettiin sen prosessiomaisuutta ja työntekijöiden tyytyväisyyden laskua. Integroidun mallin hyötynä puolestaan nähtiin sen tuomaa läpinäkyvyys toimintoihin, vaikka riskejäkin nähtiin esimerkiksi muutoksen läpiviennissä. Valittuun toimintamalliin liittyviä riskejä ja hyötyjä arvioitiin tarkemmin tutkimuksen lopussa ja aikaisemmista tutkimuksista esille nousseiden teemojen lisäksi tunnistettiin myös useita muita riskitekijöitä, kuten muutosvastarinta, jotka eivät ole suoraan yhdistettävissä tietyn toimintamallin valintaan. Empirian perusteella on syytä uskoa, että toimintamallien lopulliset vaikutukset ovatkin hyvin vahvasti sidoksissa moniin tilannetekijöihin kuten organisaation kokoon, maturiteettiin ja johtamiskäytäntöihin, minkä takia tietyn mallin paremmuutta toiseen nähden on mahdotonta suoraan sanoa tarkastelematta sitä irrallisena sen kontekstista. Tämän vuoksi toimintamallin valinnassa joudutaan huomioimaan useita organisaation sisäisiä tekijöitä, jotta tavoitellut vaikutukset haluttuun riskitasoon nähden voidaan saavuttaa.

Edellä esitetyt löydökset asetettuihin alatutkimuskysymyksiin auttoivat muodostamaan kokonaisvaltaisen vastauksen tutkimukselle asetettuun päätutkimuskysymykseen siitä, *mitkä tekijät vaikuttavat taloushallinnon toimintamallin valintaan.* Tutkimuksen keskeisimmät löydökset on esitetty tiivistetysti taulukossa 4.

Taulukko 4 Taloushallinnon toimintamallin valintaan vaikuttavat keskeisimmät tekijät

Kontingenssitekijät		Muut tekijät
Ulkoiset tilannetekijät	**Sisäiset tilannetekijät**	
- Sidosryhmien asettamat vaatimukset (taloushallinnon rooli, lait ja säännökset) - Globalisaatio ja organisaatiorakenteet - Teknologia ja sen luomat mahdollisuudet	- Muutostarve - Tavoitteet ja strategia - Organisaation nykytila ja toimintojen maturiteetti - Organisaation ja yksiköiden koko - Tehtävien laatu - Resurssit ja osaaminen - Organisaatiokulttuuri (mm. johtamisrakenteet, muutosvalmius)	- Eri toimintamalleihin liittyvät riskit, hyödyt ja kustannukset

Tutkimuksesta saatujen tulosten pohjalta voidaan todeta, että kontingenssiteorian mukaisesti toimintamallin valintaan vaikuttaa moni yhtäaikainen tilannetekijä, joita on sekä organisaation sisäisiä sekä ulkoisia. Ulkoisen toimintaympäristön tekijät vaikuttavat taloushallinnon toimintamallien valinnan taustalla pääosin ohjaamalla taloushallinnon yleistä kehitystä ja asettamalla organisaatiolle tiettyjä, esimerkiksi lakisääteisiä velvollisuuksia, taloushallinnon organisoinnille. Muutos taloushallinnon toimintaympäristössä johtaa usein myös muutostarpeen syntyyn organisaatioissa. Muutostarve on yksi toimintamallin keskeisimmistä valintaan vaikuttavista tekijöistä ja ohjaa toimintamallin tavoitteiden määrittelemisessä. Tutkimuksen tulosten perusteella yrityksen asettamat strategia ja tavoitteet vaikuttavat toimintamallille asetettuihin vaatimuksiin. Eri toimintamalliratkaisuilla, kuten ulkoistamisella, palvelukeskuksilla tai keskittämisellä, havaittiin puolestaan olevan yhteys usein tiettyihin hyötyihin ja riskeihin, minkä vuoksi näitä malleja tulisi tarkastella suhteessa yrityksen tavoitteisiin ja kyvykkyyksiin. Lopullisen toimintamallin valintaan vaikuttaa lopulta myös monet muut yrityksen sisäiset tilannetekijät, jotka joko luovat rajoitteita mallin valinnalle (kuten resurssit, organisaatiokulttuuri tai toimintojen maturiteetti) tai vaikuttavat syntyvien vaikutusten suuruuteen (esimerkiksi organisaation koko tai tehtävät). Tämän vuoksi organisaation sisäisten tilannetekijöiden merkitys toimintamallia valitessa on keskeisessä roolissa.

Tutkimuksesta saadut tulokset vahvistivat käsitystä taloushallinnon toimintamallien kontekstisidonnaisuudesta ja kontingenssitekijöiden vaikutuksesta toimintamallin valinnalle. Organisaatioiden sisäinen ja ulkoinen toimintaympäristö ovat jatkuvassa vuorovaikutuksessa keskenään, minkä vuoksi päätökset taloushallinnon toimintamalleista tulee tehdä peilaten niitä sekä ulkoisen että sisäisen toimintaympäristön vaatimuksiin ja rajoitteisiin huomioiden tämän lisäksi eri toimintamalleihin liittyvät ominaispiirteet.

5.2 Tutkimuksen luotettavuus ja rajoitukset

Tutkimuksen alussa työlle määriteltiin viitekehys, jonka läpi tutkimusilmiötä tarkasteltiin. Viitekehyksen pohjalta tutkimuksessa keskityttiin tämän hetken yleisimpien taloushallinnon toimintamallivaihtoehtojen sekä niiden tilannetekijöiden tarkasteluun. Tämän tutkimuksen tarjoama näkökulma taloushallinnon toimintamallien tutkimukseen on varsin uusi, vaikka aikaisempaa tutkimusta taloushallinnon toimintamalleista onkin laajasti saatavilla. Kontingenssiteorian sitominen osaksi tutkimuksen viitekehystä antoi teoreettisesti luotettavan pohjan aiheen käsittelylle, sillä organisaatiotutkimusta kontingenssiteorian näkökulmasta on hyvin laajalti saatavilla. Verrattuna aikaisempiin tutkimuksiin aiheesta tämän tutkimuksen etuna voidaan lisäksi pitää sen vertailevaa tutkimusasetelmaa eri toimintamallien välillä sekä ilmiön sitomista osaksi sen historiallista kehitystä, mikä auttaa kokonaisvaltaisemman kuvan rakentamista ilmiöstä. Tutkimuksen yhteydessä ei löydetty vastaavasta näkökulmasta aihetta tarkastelevia vertailevia tutkimuksia. Tämän vuoksi tutkimuksen vertaaminen kokonaisuutena aikaisempiin tutkimustuloksiin on haastavaa ja päätelmissä on jouduttu tarkastelemaan aihetta osa-alueittain.

Ilmiön syvällinen ymmärtäminen ja mahdollisimman kattavan kuvauksen luominen ovat laadullisen tutkimuksen päätavoitteita (Kananen 2010, 41) ja siksi valittua tutkimusotetta voidaan pitää perusteltuna tutkimuksen kannalta. Tutkimusnäkökulma rajattiin mahdollisimman selkeäksi kokonaisuudeksi, jotta valituista osa-alueista saataisiin mahdollisimman laaja ja kattava kuva. Tästä huolimatta taloushallinnon toimintamallin valinta on ilmiönä varsin laaja, eikä tällä tutkimuksella tässä laajuudessa pystytä vielä antamaan kuin alustava pohjustus ja kuvaus aiheesta. Tutkimusaiheen laajuuden asettamien rajoitusten vuoksi on tutkimuksen rajauksen yhteydessä jouduttu tekemään myös muita valintoja ilmiön tarkastelun suhteen. Esimerkiksi toimintaympäristön

tarkastelussa keskitytään vain keskeisimpien ja aikaisemmassa tutkimuksessa eniten esiintyvien ilmiöiden avaamiseen. Tutkimuksen rajaus jättää ulkopuolelleen kuitenkin muita toimintamallin valintaan mahdollisesti vaikuttavia tekijöitä, eikä tämän vuoksi pysty antamaan täysin aukotonta kuvausta aiheesta.

Aineiston valinta on yksi teoreettisen tutkimuksen tärkeimmistä arviointikriteereistä (Kallio 2006). Tässä tutkimuksessa on hyödynnetty sekä aihetta käsittelevää keskeistä kirjallisuutta sekä kansainvälisiä tutkimuksia aiheesta. Koska tutkimusta tarkastellaan suomalaisesta kontekstista, on tutkimuksen kannalta nähty tärkeänä nostaa esiin laajalti myös kotimaista kirjallisuutta aiheesta. Tutkimuksen laajuuteen nähden käytetty aineistomäärä on ollut laajahko ja sen antamaa kuvaa aiheesta voidaan näiltä osin pitää riittävänä. Suuren aineistomäärän vaarana on myös, että aineiston käsittely jää pintapuoliseksi, minkä vuoksi tutkimuksen näkökulma on rajattu selkeästi vain tiettyjen osa-alueiden tarkasteluun. Aikaisempi tutkimus ilmiöstä valitusta kontingenssitutkimuksen näkökulmasta on rajallista, minkä vuoksi aineistossa on jouduttu hyödyntämään toimintamalleja yleisesti käsitteleviä tutkimuksia ja tarkastelemaan niitä taloushallinnon näkökulmasta. Tämän ei kuitenkaan uskota vaikuttaneen heikentävästi tutkimustulosten luotettavuuteen laadullisen tutkimusotteen ja ilmiötä kuvailevan luonteen vuoksi.

Tutkimuksen pääasiallinen aineisto perustuu laadullisin menetelmiin kerättyihin haastattelu- ja workshop-materiaaleihin. Menetelmien avulla saadut vastaukset heijastavat vastaajien omia kokemuksia ja henkilökohtaisia näkemyksiä, joten yksin käytettynä ne eivät pysty tarjoamaan täysin luotettavaa kuvaa ilmiöstä. Tutkimuksen luotettavuus haluttiin varmistaa hyödyntämällä aineistonkeruun triangulaatiota, jotta tutkittavasta ilmiöstä saataisiin mahdollisimman kattava ja monipuolinen kuva (Kananen 2013, 28). Tämän vuoksi luotettavuuden lisäämiseksi tutkimuksessa pyrittiin tarkastelemaan aihetta mahdollisimman laajasti eri näkökulmista, kuten konsernin, maayhtiöiden, johdon ja toimihenkilötason, kannalta sekä hyödyntämään useita rinnakkaisia aineistonkeruumenetelmiä. Erilaiset aineistotyypit luovat toisaalta myös haasteen sovittaa ja verrata näistä saatuja tuloksia toisiinsa, sillä niistä saatu tieto ei ole suoraan vertailukelpoista. Kerätty aineisto käsiteltiin tämän vuoksi mahdollisimman pitkälle ensin erillisinä ja vasta tämän jälkeen verrattiin eri menetelmillä saatuja tuloksia. Aineiston monimenetelmällisyys nähdään tämän tutkimuksen vahvuutena, koska sen avulla

pystyttiin saamaan ilmiöstä kattavaa tietoa, vertaamaan eri menetelmillä kerättyä aineistoa ja eri menetelmien avulla saatujen yhtäläisten havaintojen avulla tulosten luotettavuutta pystyttiin vahvistamaan. Tutkimuksen luotettavuutta pyrittiin lisäämään myös varmistamalla tutkimuksen siirrettävyys (Kananen 2010, 70-71). Siirrettävyyden varmistamiseksi tutkimuksen eri vaiheet on kuvattu, dokumentoitu ja valinnat perusteltu mahdollisimman tarkasti, kuitenkin niin että case yrityksen tunnistamattomuus pystytään varmistamaan.

Koska kyseessä on case-tutkimus, täytyy tulosten arvioinnissa muistaa huomioida myös tutkimusmenetelmän asettamat rajoitukset. Case-tutkimuksen avulla pyritään alustavasti muodostamaan kokonaisvaltaisempaa kuvaa tutkittavasta ilmiöstä ja luomaan pohjaa jatkotutkimuksia varten. Tutkimuksen tarkoitus oli vasta tunnistaa taloushallinnon toimintamallien valintaan vaikuttavia tekijöitä, mutta niiden merkitsevyyteen tai ristikkäisvaikutuksiin ei tutkimuksen tulosten avulla pystytä ottamaan kantaa. Yhdenkään tutkimuksessa tunnistetun tekijän ei voida sanoa vaikuttavan toista enemmän lopulliseen päätökseen. Mallin empiiriset tulokset pohjautuvat vasta yhden projektin tuloksiin.

Tulosten tulkinnassa täytyy tämän lisäksi muistaa, että vaikka tutkija on pyrkinyt antamaan tutkittavasta ilmiöstä mahdollisimman objektiivisen kuvan, ei tutkijan omaa tulkinnallisuutta aiheesta pystytä karsimaan koskaan täysin pois (Kananen 2013, 25-30). Tutkija oli vahvasti läsnä projektin toteutuksessa huomattavan osan sen suunnitteluvaiheesta. Vaikka tutkija ei ottanutkaan kantaa projektin kannalta oleellisiin tekijöihin, läheinen vuorovaikutus tutkimusaiheen ja siinä mukana olevien henkilöiden kanssa on voinut tuoda vaikutteita ilmiön tulkintaan.

5.3 Tulosten käytännön kontribuutio ja jatkotutkimusehdotukset

Tämän tutkimuksen liikkeenjohdollinen merkitys nousee sen kokonaisvaltaisesta taloushallinnon toimintamalleja sekä niiden ympäristötekijöiden välisten vuorovaikutussuhteiden avaamisesta. Päätelmissä esiin nostettujen tekijöiden tunnistamista ja analysoimista voidaan pitää oleellisena taloushallinnon toimintamalleja suunniteltaessa ja niiden valintaa tehdessä, jotta yritys voi saavuttaa yhteensopivuuden toimintamallin ja ympäristötekijöiden välille. Toimintamallin tarkastelu tunnistettujen

muuttujien kautta auttaa tämän lisäksi tunnistamaan malliin liittyviä mahdollisia hyötyjä sekä riskejä jo toimintamallin suunnitteluvaiheessa. Kuten tutkimuksen luotettavuutta tarkasteltaessa kuitenkin todettiin, tämä tutkimus on vasta alustava katsaus aiheeseen ja tunnistettujen tekijöiden lisäksi myös muilla tutkimuksen tarkastelun ulkopuolella olevilla tekijöillä on vaikutusta toimintamallien valintaan.

Tämä tutkimus on toiminut perinteiselle induktiiviselle tapaustutkimukselle tyypillisesti lähtökohtana tutkittavan ilmiön eli taloushallinnon toimintamalleja koskevan valinnan ymmärtämiselle ja on auttanut syventämään näkemystä aiheesta. Näitä tutkimustuloksia voidaan hyödyntää tulevien kvantitatiivisten tutkimusten lähtökohtana ja testihypoteeseina (Eisenhardt & Graebner 2007). Tutkimus toimiikin hyvänä lähtökohtana jatkotutkimuksille aiheesta ja tunnistettujen muuttujien testaamiselle käytännössä. Tunnistettujen muuttujien testaaminen verifioiminen kvantitatiivisen tutkimuksen keinoin toimisi luonnollisena jatkumona ilmiön tutkimiselle. Myös esimerkiksi muuttujien välisten syy-seuraussuhteiden testaaminen tai klusteroiminen kvantitatiivisen tutkimuksen keinoin avaa paljon mahdollisia jatkotutkimusaiheita. Jatkotutkimuksia ajatellen johdon taloushallinnon toimintamallin valintaa tukevan päätöksentekomallin luominen lisää tulevien tutkimusten mahdollisia kontribuutioita käytäntöön.

Tutkimuksen aikana nousi esille havainto taloushallinnon toimintamallitutkimusten emoyhtiökeskeisyydestä. Aikaisempiin tutkimuksiin perehtyessä ei havaittu yhtään tutkimusta, joka olisi tarkastellut taloushallinnon toimintamallimuutoksia tai niiden vaikutuksia tytäryhtiöiden näkökulmasta. Myös case yrityksessä uuden toimintamallin vaikutusten tarkastelu keskittyi hyvin vahvasti koko konsernin tasolle emoyhtiön näkökulmasta. Taloushallinnon toimintamallien vaikutusten ja muutosprosessin tarkastelu tytäryhtiöiden näkökulmasta avaa mahdollisuuksia jatkotutkimuksille tulevaisuudessa.

5.4 Yhteenveto

Tässä tutkimuksessa käsiteltiin taloushallinnon toimintamalleihin liittyvää valintaa. Tutkimuksen päätavoitteena oli syventää käsitystä taloushallinnon toimintamallien kontekstisidonnaisuudesta toimintamallivalinnan yhteydessä. Kontingenssiteoria toimi tutkimuksen teoreettisen viitekehyksen pohjana, minkä johdosta ilmiötä tarkasteltiin organisaation sisäisen ja ulkoisen toimintaympäristön valossa. Teoriassa tuotiin esille tieteellisessä tutkimuksessa usein esiintyviä taloushallinnon toimintamallin valintaan liittyviä kriittisiä muutosvariantteja. Näitä peilattiin empiriassa paitsi muutostilassa olevan case yrityksen tilanteeseen, myös tunnistettiin aineiston pohjalta muita mahdollisia tekijöitä. Case-tutkimus loi parhaan lähtökohdan ilmiön tutkimiselle sille asetettujen tavoitteiden täyttymiseksi.

Tulosten mukaan taloushallinnon ulkoinen toimintaympäristö vaikuttaa taloushallinnon toimintamallien valintaan lähinnä välillisesti toimintaympäristön yleisen kehityksen, olemassa olevien toimintamallivaihtoehtojen sekä liikkeenjohdollisten trendien kautta. Muutos taloushallinnon ympäristössä johtaa usein muutostarpeen syntyyn organisaatioissa, minkä vuoksi taloushallinnon toimintamallien uudistaminen organisaatioissa on ajankohtaista säännöllisesti. Kansainvälisillä yrityksillä on omat erityishaasteensa taloushallinnon toimintamalleja määriteltäessä esimerkiksi toimintojen koordinoinnin suhteen. Globaaleita rakenteita määriteltäessä tulee huomioida muun muassa toimintojen paikallisen joustavuuden ja strateginen merkitys. Organisaation sisäiset tekijät puolestaan vaikuttavat suoraan organisaation toimintamallin valintaan ja ne joko luovat rajoitteita mallin valinnalle (kuten resurssit, johtamiskulttuuri tai toimintojen maturiteetti) tai vaikuttavat syntyvien vaikutusten suuruuteen (esimerkiksi organisaation/yksiköiden koko tai tehtävien laatu). Toimintamallien hyödyt ja riskit ovat vahvasti sidoksissa organisaatioon, minkä takia toimintamallien vaikutuksia ei voi tarkastella irrallisena sen kontekstista. Saadut tulokset vahvistivat toimintamallien ja tätä kautta myös niiden valinnan olevan vahvasti sidoksissa kontekstiinsa, mikä tuki tutkimuksen alussa määriteltyä kontingenssiteorian viitekehyksen sopivuutta aiheen tutkimiseen. Tämä tutkimus lisäsi ymmärtämystä taloushallinnon toimintamallien ja niiden valinnan kontekstisidonnaisuudesta ja syvensi olemassa olevaa käsitystä ilmiöstä. Tutkimus toimii erinomaisena lähtökohtana tulevien jatkotutkimusten tukena ja saatuja tuloksia voidaan hyödyntää tulevien kvantitatiivisten tutkimusten pohjana.

Lähteet

Aksin, Z.O. & Masini, A. 2008. Effective strategies for internal outsourcing and offshoring of business services: An empirical investigation. Journal of Operations Management, 26(2), pp. 239-256.

Al-Debei, M. & Avison, D. 2010. Developing a unified framework of the business model concept. European Journal of Information Systems, 19(3), pp. 359-376.

Alhola, K. & Lauslahti, S., 2002. Laskentatoimi ja kannattavuuden hallinta. 2nd edn. Porvoo: WSOY.

Anttila, P. 1996. Tutkimisen taito ja tiedon hankinta. Helsinki: Akatiimi.

Aronson, B. 2008. Enterprise Designer - Building a Conscious Organization. 1st edn. Electronical: Lulu.

Aubrey, J., 2001. Central office. Financial Management, April 2001, pp. 34-35.

Basu, P. & Nair, S.K. 2012. Analysis of back-office outsourcing contracts for financial services operations. The Journal of the Operational Research Society, 63(12), pp. 1679-1692.

Beretta, S., Ditillo, A. & Pistoni, A. 2000 Developing and diffusing accounting competencies through shared service centers: market opening or “technological hierarchy”? 23rd Annual Congress of the EAA in Munich, March 29-31, pp. 1-22.

Bergeron, B. 2003. Essentials of shared services. John Wiley & Sons, Inc, New Jersey: Hoboken

Brillinger, R. 1999. Shared Services: Adding Value to the Business Units. Canadian HR Reporter, 12(15), pp. 13.

Bryce, D. J. & Useem, M. 1998. The Impact of Corporate Outsourcing on Company Value. European Management Journal 16(6), pp. 635-643.

Burgees, A. 2015. “How Robotics is Changing the Face of Business Process Outsourcing” [verkkodokumentti]. [Viitattu 4.1.2017] Saatavilla: http://robohub.org/how-robotics-is-changing-the-face-of-business-process-outsourcing/

Burton, M., Lauridsen, J. & Obel, B. 2000. Fit and Misfits in the Multi-Dimensional Contingency Model: An Organizational Change Perspective (Working Paper). Frederiksberg: Aarhus University, Research Center for Management, Organization, and Competence.

Carlopio, J. 2003. Changing Gears: The Strategic Implementation of Technology. Palgrave Macmillan, London.

Chandler, A.D. 1962. Strategy and Structure: Chapters in the History of the Industrial Enterprises. 1st edn. Cambridge: MIT Press.

Chang, S., Chung, J. & Jungbien Moon, J.,2013. When do foreign subsidiaries outperform local firms? Journal of International Business Studies, 44(8), pp. 853-860.

Chenhall, R.H. 1979. Some elements of organizatiponal control in Australian Divisionalized Firms. Australian Journal of Management Supplement to 4: pp. 1-36.

Click, R.L. & Duening T.N. 2005. Business Process Outsourcing: The competitive advantage, New Jersey: John Wiley & Sons, Inc. Hoboken.

Cray, D. 1984. Control and coordination in multinational corporations. Journal of International Business Studies, 15: pp. 85-98.

Davis T.R.V. 2005. Integrating shared services with the strategy and operations of MNEs. Journal of General Management, 31(2), pp. 1-17.

Dean, J.C., 2007. Centralizing Air Force Financial Services. The Armed Forces Comptroller, 52(1), pp. 32-34.

Deloitte, 2016. Global Outsourcing Survey, Outsourcing accelerates forward, report. Deloitte Consulting LLP.

Desai, S., Sharma, N. & Viznani, K. 2010. "One Manufacturer": Harmonization Strategies for Global Companies. Report. www.capgemini.com: Capgemini.

Donaldson, L. 2001. The Contingency Theory of Organizations; Foundations for Organizational Science. 1 edn. London: Sage Publications.

Doz, Y. & Prahalad, C.K., 1984. Patterns of strategic control within multinational corporations. Journal of International Business Studies, 15(2, Fall), pp. 55-72.

Drazin, R. & Van De Ven, A.H. 1985. Alternative Forms of Fit in Contingency Theory. Administrative Science Quarterly, 30(4), pp. 514-539.

Eisenhardt, K. M, & Graebner, M.E. 2007. Theory Building from Cases: Opportunities and Challenges. Academy of Management Journal, 50(19), 25-32.

EY, 2016. Driving performance with global business services: Making multifunctional shared services happen [verkkodokumentti]. [Viitattu 10.12.2016] Saatavilla: http://www.ey.com/gl/en/services/advisory/driving-performance-with-global-business-services-making-multifunctional-shared-services-happen

Eskola A. & Mäntysaari A. 2011. Talousosaamisen perusteet. 2 edn. Helsinki: Sanoma Pro Oy.

Fersht, P., Filipone, T., Aird, C. & Sappenfield, D. 2011. The Evolution Of Global Business Services: Enhancing The Benefits Of Shared Services And Outsourcing, HfS Research Collaborative sourcing Intelligence, Ltd, PwC.

Flowman, 2016. Service Oriented Enterprise. [verkkodokumentti]. [Viitattu 18.3.2017]. Saatavilla: http://www.flowman.fi/EN/enterprise-solutions/service-oriented-enterprise.html

Galunic, D.C. & Eisenhardt K. M. 1996. The Evolution of Intracorporate Domains: Divisional Charter Losses in High-Technology, Multidivisional Corporations. Organization Science, 7(3), pp. 255-282.

Gammeltoft, P., Filatotchev, I. & Hobdari, B., 2012. Emerging multinational companies and strategic fit: A contingency framework and future research agenda. European Management Journal, 30(3), pp. 175-188.

George, A.L. & Bennet, A. 2004. Case studies and Theory Development in the Social Sciences. Cambridge, MA: MIT Press.

Gerdin, J. & Greve, J. 2004. Forms of contingency fit in management accounting research—a critical review. Accounting, Organizations and Society, 29: pp. 303–326.

Gerring, J. 2017. "Case Selection for Case-Study Analysis: Qualitative and Quantitative Techniques", Oxford Handbooks [verkkodokumentti]. [Viitattu 11.2.2017] Saatavilla: http://www.oxfordhandbooks.com/view/10.1093/oxfordhb/9780199286546.001.0001/oxfordhb-9780199286546-e-28.

Granlund, M. & Lukka, K. 1998. Towards increasing business orientation: Finnish management accountants in a changing cultural context. Management Accounting Research, 9(2), pp. 185-211.

Granlund, M. & Malmi, T. 2007, Tietotekniikan mahdollisuudet taloushallinnon kehittämisessä, Helsinki: Sanoma Pro Oy, Ekonomia

Hage, J. & Aiken, M. 1969. Routine Technology, Social Structure and Organizational Goals. Administrative Science Quarterly, 18: pp. 279-290.

Hatch, M. J. 2006. Organization theory: Modern, symbolic-interpretative and postmodern perspectives. New York: Oxford University Press.

He, Y. & Cao, Y., 2009. The New Trend of Financial Process Reengineering: Financial Shared Services, 2009 Second International Symposium on Electronic Commerce and Security 2009, pp. 625-629.

Heiß, J. 2015. From Business Motivation to Business Model and Byond: A Customer Value-Driven Approach. pp. 53-76, In: Business Architecture Management: Architecting the Business for Consistency and Alignment, Springer International Publishing Switzerland

Helanto, L., Kaisaniemi, T., Koskinen, K., Kuntola, K. & Siivola, M. 2013. Taloushallinto. Nyt: tilitoimistoammattilaisen opas sähköiseen taloushallintoon. Espoo: Pro-Countor.

Helbing, F.; Rau, T. & Riedel, A. 2013, Future Trends in Finance Shared Services Organisations. pp. 381-407, In: Finance Bundling and Finance Transformation: Shared Services Next Level, Springer Gabler.

Herbert, I. & Seal, W., 2009. The role of shared services, Management Services Spring 2009, 53(1), pp.43-47

Hoffman, J.J., Carter, N.M. & Cullen, J.B. 1994. The Effect of Lag-Structure Identification When Testing for Fit. Organization Studies, 15, pp. 829-848.

Hong, K. & Kim, Y., 2002. The critical success factors for ERP implementation: an organizational fit perspective. Information & Management, 40(1), pp. 25-40.

Huskins, P. 2011. The business-operating model. Retail World, 64(16), pp. 48.

Hyvönen, J., 2007. Strategy, performance measurement techniques and information technology of the firm and their links to organizational performance. Management Accounting Research, 18(3), pp. 343-366.

Häusser, A., 2013. Leverage Finance Shared Services (FSS) to Optimize Overall Corporate Performance, pp. 189-218, In: Finance Bundling and Finance Transformation: Shared Services Next Level, Springer Gabler.

IOMA 2007. Centralizing Staff and Resources for Greater Efficiency. IOMA's Payroll Manager's Report, 7(6), pp. 1-19.

Jaatinen, P. 2009. Sähköistyvän taloushallinnon innovaatioiden kehitys ja niitä koskevat merkitykset ja diskurssit alan ammattilehtikirjoittelussa. Väitöskirja. Tampere: Tampereen yliopisto

Janssen M. & Joha, A. 2006. Motives for establishing shared services centers in public administration. International Joural of Information Management, Vol. 26, pp. 102-115.

Janssen, M., Van Grinsven J.H.M & Joha, A. 2013, Operational Risk Management as Shared Service Center of Excellence (CoE), pp. 365-378, In: Finance Bundling and Finance Transformation: Shared Services Next Level, Springer Gabler.

Janssen, M., 2009. Simulation and animation for adopting shared services: Evaluating and comparing alternative arrangements. Government Information Quarterly, 26(1), pp. 15-24.

Jennings, David 1996, Outsourcing opportunities for Financial Services; Long Range Planning, 29(3), pp. 393-404.

Joachim, A. 2001. Central Office. Financial Management 4/2001, pp. 34-35.

Jones, G., 1996. The Evolution of International Business. An Introduction. London: Routledge.

Jäckle J. & Wolf S. 2013, Shared Services as Integrated Business Partners Manage End-to-End Processes, pp. 293-314, In: Finance Bundling and Finance Transformation: Shared Services Next Level, Springer Gabler.

Järvenpää M., Pellinen, J. & Virtanen, A. 2007. Kansainvälisen yrityksen talous, Juva: WSOY, WS Bookwell Oy.

Kagelmann, U. 2001. Shared Services als alternative Organisationsform, Wiesbaden.

Kakabadse, A. & Kakabadse, N. 2002. Trends in Outsourcing:Contrasting USA and Europe. European Management Journal, 20(2), pp. 189–198

Kallio, O. 1992. Kuntaorganisaation ja sen toimintaympäristön vuorovaikutuksen teoreettista tarkastelua. Lisensiaattityö. Tampere: Tampereen yhteiskuntatieteiden laitos. Julkaisusarja 3/1992.

Kallio T. 2006. Teoreettinen tutkimus ja liiketaloustieteet. Liiketalouden aikakausikirja 4/06, pp. 510-538.

Kananen, J. 2013. Case-tutkimus opinnäytetyönä, Jyväskylän Ammattikorkeakoulun julkaisuja, Tampere: Tampereen yliopistopaino Oy – Juvenes Print.

Kananen, J. 2010. Opinnäytetyön kirjoittamisen käytännön opas, Jyväskylän Ammattikorkeakoulun julkaisuja, Tampere: Tampereen yliopistopaino Oy – Juvenes Print.

Karlöf, B. 2004. Tehokas johtaminen. Yritystalouden kaivattu ydin, Helsinki: Edita Publishing Oy.

Kiiskinen, S., Linkoaho, A.,& Santala, R. 2002. Prosessien johtaminen ja ulkoistaminen, Helsinki: WSOY

Kim, K., Park, J. & Prescott, J. 2003. The Global Integration of Business Functions: a Study of mutltinational business in integrated global industries. Journal of International Business Studies, 34(34), pp. 324-344.

Knol, A., Janssen M. & Sol, H. 2014. A taxonomy of management challenges for developing shared services arrangements. European Management Journal. 32(1), 91-103.

Kogut, B. & Kulatilaka, N., 1994. The option Value of a Multinational Network. Management Science. 40(1), pp.123- 139

KPMG, 2015. “Bots in the Back Office: BPO withers as RPA grows”, Cliff Justice. November 2015.

Kurkilahti L. & Äijö T. 2007, Ui tai uppoa: Suomalaisyritykset globaalitalouden hyökyaallossa, Juva: WSOY, WS Bookwell Oy.

Kurtz, P. & Duncan, A., 1998. Shared service centres: Overcoming resistance to implementation of a shared service centre. Management Accounting, 76(7), pp. 47-48.

Lahti S. & Salminen T. 2008. Kohti digitaalista taloushallintoa – sähköiset prosessit käytännössä, Juva: WSOY, WS Bookwell Oy.

Lahti S. & Salminen T. 2014. Digitaalinen taloushallinto, Helsinki: Sanoma Pro Oy.

Lawrence, P. & Lorsch, J. 1967. "Differentiation and Integration in Complex Organizations" Administrative Science Quarterly 12, pp. 1-30.

Lawrence, P. R. & Lorsch, J. W. 1969. Developing Organizations: diagnosis and action. AddisonWesley Publishing Companyt, Inc. Massachusetts.

Lewin, A.Y., Carmen, B., Weigelt & Emery, J.D., 2004. Adaption and Selection in Straetgy and Change: Perspectives on Strategic Change in Organizations. pp. 108-160, In: Handbook of organizational Change and Innovation. USA: Oxford University Press.

Van Looy, A., De Backer, M., Poels, G. & Snoeck, M., 2013. Choosing the right business process maturity model, Information & Management, 50(7), 466-488

Lucenko K., 1998. Shared Services: Achieving Higher Levels of Performance. The Conference Board Report No. R-1210-98-CH.

Lueg, K.E. 2013. Strategic Roadmap of a Global Finance Shared Services Organization. pp. 3-22, In: Finance Bundling and Finance Transformation: Shared Services Next Level, Springer Gabler.

Lueg K.E. & Keuper, F. 2013. Shared Services in 2020. pp. 409-421, In: Finance Bundling and Finance Transformation: Shared Services Next Level, Springer Gabler.

Lukka, K. 2001. The Problem of Standardization in Management Accounting, Väitöskirja. Turun kauppakorkeakoulu. Turku: Kirjapaino Grafia Oy

Lämsä, A.M. & Hautala, T. 2004. Organisaatiokäyttäytymisen perusteet. 1st edn. Helsinki: Edita.

Maanonen, M. 2005. Kuntien liiketoiminta – kunnallisten prosessien kehittämisen väline. Lisensiaattityö. Tampereen Yliopisto, Johtamistieteiden laitos

Maelah, R., Aman, A., Hamzah, N., Amiruddin R. & Md-Auzair, S. 2010. Accounting outsourcing turnback: process and issues. Strategic Outsourcing: An International Journal 3(3), 226-245.

Malcolm, I. 1999. Re-run of an old movie or part of a continuing evolution. Management accounting, pp. 32-35.

Meel, J.W.V. & Sol, H.G. 1996. Business engineering: dynamic instruments for a dynamic world. Simulation and Gaming, 27(4), pp. 440-461.

Meijerink, J. & Bondarouk, T. 2013. Exploring the central characteristics of HR shared services: evidence from a critical case study in the Netherlands. The International Journal of Human Resource Management, 24(3), pp. 487-513.

Morton, N.A. & Hu, Q. 2008. Implications of the fit between organizational structure and ERP: A structural contingency theory perspective. International Journal of Information Management, 28(5), pp. 391-402.

Murrin, D. J, & Reger, M., 2013. Shared Services And The Workforce: Suggestions for Managers Considering a Move to Shared Services in Financial Management. The Journal of Government Financial Management, 62(4), pp. 22-25.

Narendra, M., 2009. Global operating models: Lessons from (and for) emerging-market mulinationals. Logistics Management, 48(3), pp. 24-36.

Nasrallah, W.F. & Qawasmeh, S.J. 2009. Comparing multi-dimensional contingency fit to financial performance of organizations. European Journal of Operational Research, 194(3), pp. 911-921.

Neilimo, K. & Uusi-Rauva, E. 2007. Johdon laskentatoimi. 6. – 8. painos. Helsinki: Edita Prima Oy.

Neilimo, K. & Uusi-Rauva, E., 2014. Johdon laskentatoimi. Helsinki: Edita.

Pennings, P. S. & Goodman, J. M., 1977. Toward a workable framework. pp. 146-184, In: New perspectives on organizational effectiveness. San Francisco: Jossey-Bass

Pennings, J. M. 1987. Structural Contingency Theory: A Multivariate Test. Organization Studies, 8: pp. 223-240.

Pennings, J. M. 1992. Structural contingency theory: A reappraisal. Recearch in Organizational Behaviour 14. Pp. 267-309.

Perälä, K. 2006. Kassanhallintakäytännöt Suomen Kunnissa. Väitöskirja. Lappeenranta University Of Technology, Business Administration, Accounting.

Piekkari, R. & Welch, C. 2011. Tapaustutkimuksen erilaiset tyypit. Teoksessa. Puusa, M- & Juuti, P. Menetelmäviidakon raivaajat: Perusteita laadullisen tutkimuslähestymistavan valintaan, Hansaprint

Quélin, B. & Duhamel F., 2003. Bringing together strategic outsourcing and corporate strategy: Outsourcing motives and risks. European management journal, 21(5), pp. 647-661.

Quinn J.B., Dooley T.L. & Paquette P.C., 1990. Technology in services: Rethinking strategic focus, Sloan Management Review, Winter, pp. 79-87.

Quinn, B., Cooke, R. and Kris, A. 2000. Shared Services: Mining for Corporate Gold, Prentice-Hall, London.

Rahimi, F., Møller, C. & Hvam, L. 2016. Succeeding in process standardization. Business Process Management Journal, 22(6), pp. 1212-1246.

Richter, P.C. & Brühl, R. 2016. Shared service center research: A review of the past, present, and future. European Management Journal.

Rona, D. & Sticher, R. 2015. Shared Services in the Financial Services Industry: An operating Model to Reach strategic Goals. Report. www.accenture.com: Accenture.

Ryan, B., Scapens, R.W. & Theobald, M. 1992. Research Method and Methodology in Finance and Accounting. Academic Press. London.

Schulz, V. & Brenner, W., 2010. Characteristics of shared service centers. Transforming Government: People, Process and Policy, 4(3), pp. 210-219.

Shenhar, A. J., 2001. One size does not fit all projects: Exploring classical contingency domains. Management Science, 47(3), pp. 394-414.

Simon, D. & Schmidt, C. 2015. Business Architecture Management: Architecting the Business for Consistency and Alignment. Springer International Publishing AG, Cham, Switzerland

Source Consulting, 2011. Service briefing: New Business and Target Operating Models. London: Source Consulting.

Sousa, R. & Voss, C.A., 2008. Contingency research in operations management practices. Journal of Operations Management, 26(6), pp. 697-713.

Stake, RE., 1995. The art of case study research: perspectives on practice. Sage. Thousand Oaks, CA.

Stegemann, K.P., Dengler S., Riedel A. & Weber, T. 2013, Finance Bundling: Transforming the Finance Regional Organization of a Global Player. pp. 41-72, In: Finance Bundling and Finance Transformation: Shared Services Next Level, Springer Gabler.

Stephenson, D., Becker, R., Lange, P., Rau, T. & Riedel, A., 2013. Controlling Shared Services (CSS) – Managing Capabilities for the Digital Age, pp. 339-36, In: Finance Bundling and Finance Transformation: Shared Services Next Level, Springer Gabler.

Sundaram, A.K. & Black, J.S. 1992. The Environment and Internal Organization of Multinational Enterprise. Academy of Management Review, 17(4), pp. 729-757.

Taylor, F.W. 1947. Scientific Management. London and New York: Harper

Tas, J. & Sunder, S., 2004. Financial services business process outsourcing. Communications of the ACM, 47(5), pp. 50-52.

Tomperi, S., 2012. Yrityksen taloushallinto 1 - kirjanpidon ja tilinpäätöksen perusteet. 9th edn, Edita Publishing Oy.

Tossavainen, P.J. 2005, Transformation of Organizational Structures in a Multinational Enterprise: The Ease of an Enterprise Resource Planning System Utilization. Väitöskirja. Helsinki School of Ecomics. Helsinki: HeSE print.

Trochim, W. M. K.Donnelly, James P. 2008. Research methods knowledge base /Mason, Ohio: Atomic Dog/Cengage Learning.

Ulbrich, F. 2006. Improving shared service implementation: Adopting lessons from the BPR movement. Business Process Management Journal, 12(2), pp. 191-205.

Ulbrich, F. & Borman, M. 2012. A resource dependence perspective on modelling inter-organisational IS collaborations, In: Proceedings of the UKAIS Conference, March 27–28, Oxford.

Ulbrich F. 2013, Shared Service Trajectories, pp. 117-132, In: Finance Bundling and Finance Transformation: Shared Services Next Level, Springer Gabler.

Vagadia, B., 2012. Strategic Outsourcing: The Alchemy to Business Transformation in a Globally Converged World. Management for Professionals, Springer Berlin Heidelberg.

Vahlne, J.E & Jonsson A., 2017. Ambidexterity as a dynamic capability in the globalization of the multinational business enterprise (MBE): Case studies of AB Volvo and IKEA, International Business Review, 26(1), pp. 57-70.

Valtiovarainministeriö, 2016. Organisaation toimintaympäristö [verkkodokumentti]. [Viitattu 10.12.2016]. Saatavilla: https://www.vahtiohje.fi/web/guest/4-organisaation-toimintaymparisto.

Vollmer, M. & Rasper, P. 2013, Managing the Transformation During a Finance Shared Services Journey, pp. 73-116, In: Finance Bundling and Finance Transformation: Shared Services Next Level, Springer Gabler.

Wang, S. & Wang, H., 2007. Shared services beyond sourcing the back offices: organizational design, In: Human Systems Management, 2007, 26(4), pp. 281–290.

Weske M., 2007. Business Process Management, Springer, Berlin.

Widing, J., 1973. Reorganizaing Your Worldwide Business. Harvard business review, 51(3), pp. 153.

Wirtz, J., Tuzovic S. & Ehret M., 2015," Global business services Increasing specialization and integration of the world economy as drivers of economic growth ", Journal of Service Management, Vol. 26 Iss 4 pp. 565 - 587

Xu, X., Zhang, W. & Li, L., 2016. The impact of technology type and life cycle on IT productivity variance: A contingency theoretical perspective. International Journal of Information Management, 36(6, Part B), pp. 1193-1204.

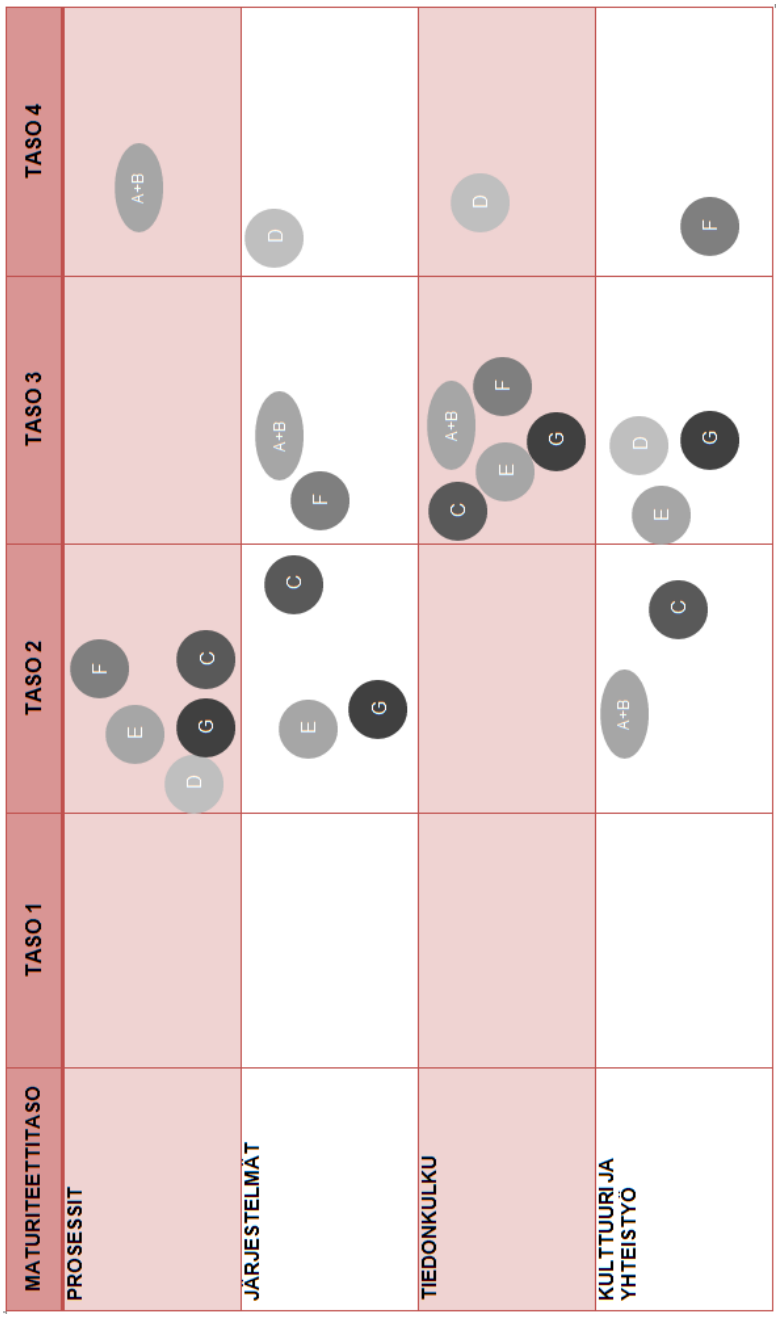
Yin, R.K., 2002. Case Study Research: Design and Methods, 2nd edn. Thousand Oaks, CA: Sage.

Yin, R.K., 2009. Case study research: Design and methods, 4th edn. Thousand Oaks, CA: Sage.

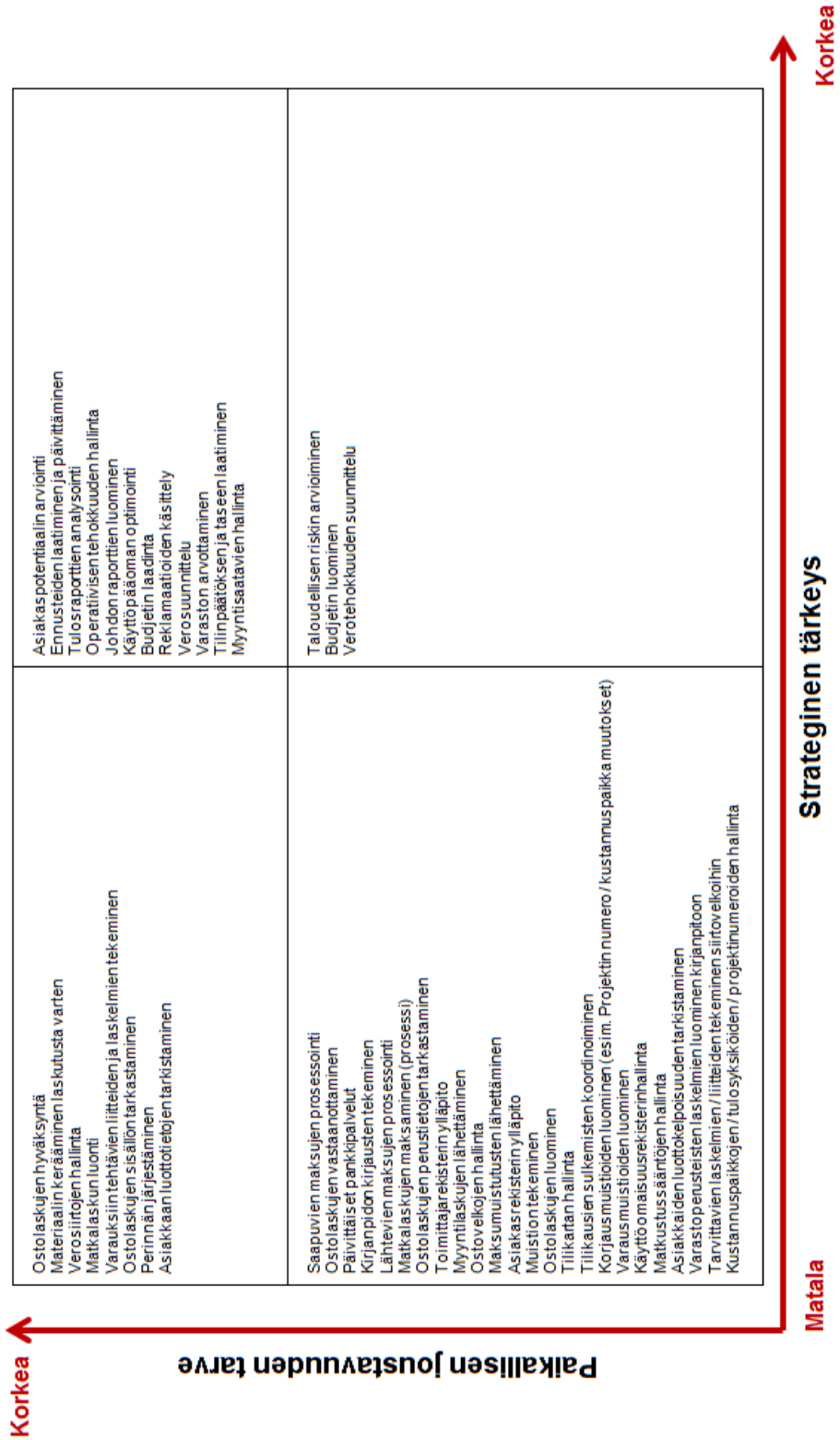
Zabel, K., 2013, Shared Services for Smaller Entities, pp. 275-292, In: Finance Bundling and Finance Transformation: Shared Services Next Level, Springer Gabler.

Özsomer, A. & Genctürk, E., 2003. A resource-based model of market learning in the subsidiary: The capabilities of exploration and exploitation. Journal of International Marketing 11(3), pp. 1–29.

LIITE 1 Workshop 1: Case yrityksen taloushallinnon maturiteettimalli



LIITE 2 Workshop 2: Taloushallinnon toimintojen strateginen nelikenttä



LIITE 3 Workshop 3 materiaali

PROSESSI	Compliance-velvotteiden täyttyminen (Compliance assurance)	Liiketoiminnen tuki (Business support)	Mittakaavahyödyt (Economies of scale)
Ostolaskutus			
Myyntilaskutus			
Maksuliikenne			
Luotonvalvonta			
Kirjanpito Tilinpäätös Verotus			

LIITE 4 Haastattelurunko

Perustiedot

- Nimi
- Tehtävänimike
- Kuinka kauan olet työskennellyt yrityksessä?
- Miten kuvailisit rooliasi yrityksessä?

A. Historia/Nykytila

- Miten taloushallinto ja sen rooli yrityksessä on viimeisten vuosien aikana muuttunut? Mitä tekijöitä tämän muutoksen taustalla on?
- Miten kuvailisit taloushallinnon palveluiden tämän hetken roolia yrityksessä?
- Mitkä näet tämän hetken suurimpina ongelmina taloushallinnon palveluissa? Mitkä asiat puolestaan toimivat hyvin?
- Mitkä tekijät näet uudistuksen merkittävimpinä muutosajureina?
- Minkälaisena näet yrityksen valmiuden uudistukselle?

B. Tavoitetila

- Mitkä ovat mielestäsi uudistuksen tärkeimmät tavoitteet?
- Minkälaisia vaatimuksia taloushallinnon uudelle mallille on asetettu?
- Miten kuvailisit yrityksen uutta taloushallinnon strategiaa?

C. Uusi toimintamalli

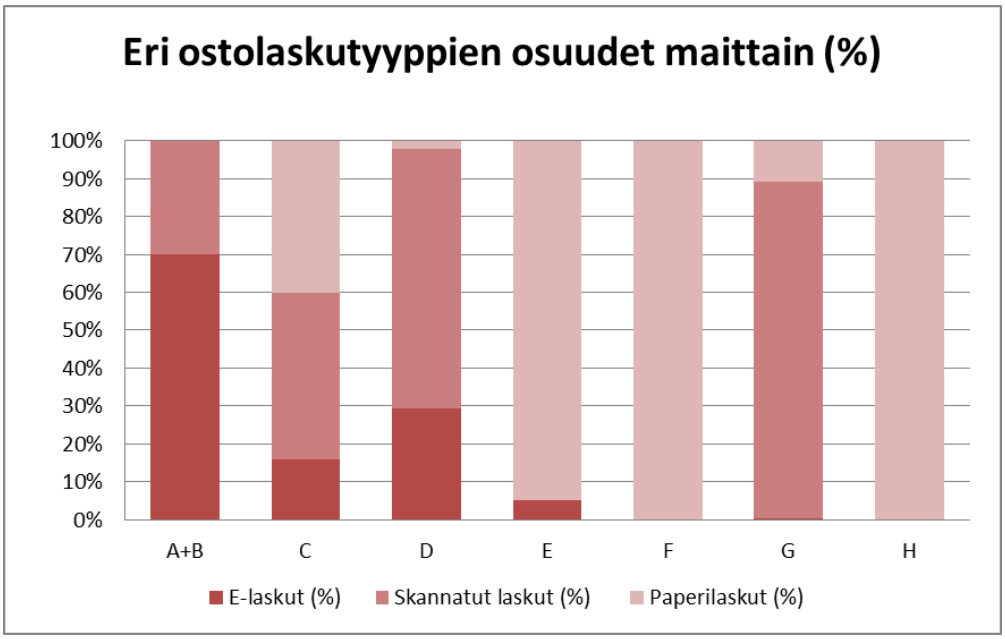
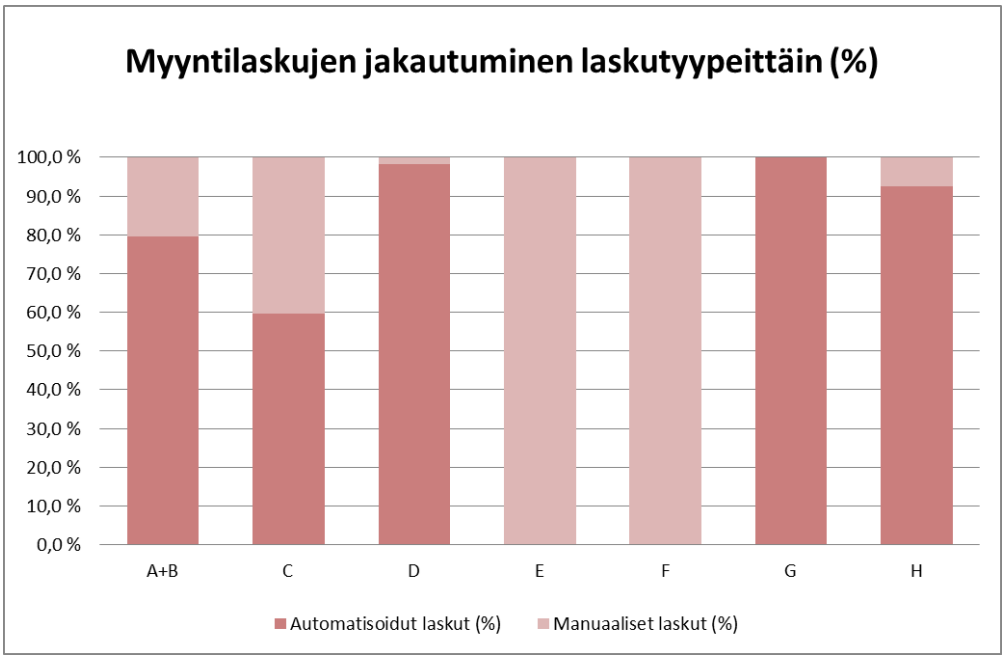
- Minkälaisia tekijöitä uutta mallia suunnitellessa on jouduttu ottamaan huomioon?
- Mitkä ovat mielestäsi tärkeimmät kriteerit uutta toimintamallia valitessa? Miten arvioit niiden vaikuttavuuden mallin valintaan?
- Millaisia ratkaisuja suunnitelmia tehdessä on vertailtu?
- Näetkö, että jossain taloushallinnon prosesseissa/tehtävissä olisi mahdollisuutta integraatioon tai standardoitiin?
- Mikä on mielestäsi teknologian merkitys uudistuksen kannalta?
- Mitkä suunnitellun mallin suurimmat plussat ja miinukset ovat?
- Mitkä ovat projektin tärkeimmät sidosryhmät?
- Onko suunnitelmia tehtäessä ollut jotain rajoituksia

- Minkälaisia hyötyjä uskot uudistuksen avulla olevan mahdollista saavuttaa? Mistä uskot, että suurimmat hyödyt tulevat?
- Verrattuna aikaisempiin samantyyppisiin hankkeisiin, miten tämä hanke eroaa näistä?
- Mitkä ovat kriittisimmät tekijät projektin onnistumisen kannalta?
- Mitkä uskot, että ovat uuden toimintamallin suurimmat riskit?

E. Emo- ja tytäryhtiöiden väliset suhteet

- Miten näet emoyhtiön roolin taloushallinnon osalta koko organisaatiossa? Entä projektissa?
- Millaiset suhteet emoyhtiöllä on tällä hetkellä tytäryhtiöihin?
- Millaisena näet maiden sitoutumisen projektiin?
- Mitä haasteita kansainvälisyys ja maiden väliset suhteet tuovat uudelle toimintamallille?
- Minkälaisia vaikutuksia uskot uuden mallin tuovan maayhtiöille?

F. Yhteenveto

- Kuvaile näkemystäsi yrityksen taloushallinnosta viiden ja/tai kymmenen vuoden päästä.

LIITE 5 Osto- ja myyntilaskutyyppien jakaumat case yrityksessä toimintamaittain