



Aalto-yliopisto  
Kauppakorkeakoulu

# Controller-palvelun kehittäminen pk-yrityksille ulkoistetussa taloushallinnossa

Laskentatoimi

Maisterin tutkinnon tutkielma

Juuli Topp

2010

## CONTROLLER-PALVELUN KEHITTÄMINEN PK-YRITYKSILLE ULKOISTETUSSA TALOUSHALLINNOSSA

### TUTKIELMAN TAVOITTEET

Tutkielman tavoitteena on määrittää, mitä ulkoistettuun controller-palveluun sisältyy sekä mitä osa-alueita palvelusta voidaan tarjota sähköisessä muodossa. Lisäksi tavoitteena on selvittää yritysten asenteet ulkoistamista ja controller-palvelua kohtaan sekä selvittää onko markkinoilla kiinnostusta kyseiselle palvelulle.

### LÄHDEAINEISTO

Lähdeaineisto koostuu yhdeksästä semi-strukturoidusta haastattelusta. Haastattelut jakaantuvat kahteen osaan. Ensimmäisessä vaiheessa haastateltiin yhtä controlleria ja kahta talousjohtajaa ja toisessa vaiheessa haastateltiin kuutta toimitusjohtajaa. Haastattelut suoritettiin huhti-heinäkuun 2010 aikana. Haastattelut koostuvat viidestä eri aihe-alueesta.

### TULOKSET

Tutkimuksen tulokset osoittavat yritysten olevan kiinnostuneita controller-palvelusta. Palvelu tulee muodostumaan niin sanotusta perusosasta ja lisäosasta. Perusosan tehtävät ovat jatkuvaluonteisia, kuten tietojen oikeellisuuden varmistaminen, raporttien laatiminen yrityksen sisäisiin tarkoituksiin ja budjetointi. Lisäosan tehtävät ovat puolestaan kertaluonteisia, kuten investointien suunnittelu ja ad-hoc tehtävät. Tulosten perusteella controller-palvelu voidaan tuottaa suurimmaksi osaksi täysin sähköisenä, mikä vastaa palvelua kehittävän yrityksen toiveita.

### AVAINSANAT

Controller, controller-palvelu, ulkoistaminen, kommunikaatio.

## SISÄLLYSLUETTELO

1. Johdanto.....	5
1.1. Taustaa .....	5
1.2. Motivaatio .....	6
1.3. Tavoitteet ja tutkimusongelma .....	7
1.4. Rajaukset .....	9
1.5. Aikaisempi kirjallisuus.....	10
1.6. Tutkielman rakenne.....	12
2. Controller.....	13
2.1. Käsitteen historia.....	13
2.2. Controllerin rooli.....	16
2.3. Controllerin tehtävät Verstegeenin ym. ja Coltonin mukaan.....	18
2.3.1. Ulkoinen raportointi.....	21
2.3.2. Operatiivinen raportointi.....	22
2.3.3. Strateginen avustaminen .....	23
3. Controller-palvelu.....	27
3.1. Palvelun kysyntä .....	27
3.1.1. Sähköinen taloushallinto.....	27
3.1.2. Käytännön tarpeet .....	29
3.2. Palvelun tarjonta nykyisillä markkinoilla Suomessa .....	33
3.3. Sähköinen controller-palvelu .....	35
3.3.1. Sähköinen kommunikointi .....	35
3.3.2. Kommunikointikanavat.....	37
4. Ulkoistaminen.....	39
4.1. Määritelmä .....	39
4.2. Hyödyt ja haitat .....	41
4.3. Ulkoistamisteoriat .....	44
4.4. Esteet taloushallinnon ja controller-palvelun ulkoistamiselle.....	45
4.5. McIvorin ulkoistamisstrategia.....	47
4.6. Teoria osuuden yhteenveto.....	50
5. Metodologia ja aineisto .....	52
5.1. Tutkimusmetodin valinta.....	52
5.2. Validiteetti, reliabiliteetti ja yleistettävyys.....	54

5.3.	Aineiston keruu .....	55
5.3.1.	Talousjohtajien/controllerien haastattelut .....	56
5.3.2.	Toimitusjohtajien haastattelut .....	58
5.4.	Sähköisen controller-palvelun kehittäjäyritys .....	60
6.	Tulokset .....	62
6.1.	Ensimmäisen vaiheen haastattelut .....	63
6.1.1.	Talousjohtajan/controllerin tehtävät .....	63
6.1.2.	Raportointi .....	64
6.1.3.	Kommunikointi .....	65
6.1.4.	Haastateltavien näkemys ulkoistetusta controller-palvelusta .....	66
6.2.	Toisen vaiheen haastattelut toimitusjohtajille .....	68
6.2.1.	Controller-palvelu .....	68
6.2.2.	Raportointi yrityksissä .....	70
6.2.3.	Kommunikointi .....	72
6.2.4.	Taloushallinnon ja controller-toiminnon ulkoistaminen .....	75
6.3.	Controllerin tärkeimmät tehtävät .....	79
6.4.	Kommunikointi controllerin ja asiakkaan välillä .....	82
6.5.	Sähköisen palvelun rakentuminen .....	84
6.5.1.	Palvelun sisältö .....	85
6.5.2.	Palveluiden jaottelu .....	88
6.5.3.	Palveluun liittyvä kommunikointi .....	90
7.	Pohdinta .....	93
8.	Yhteenveto .....	98
8.1.	Tutkimuskysymyksiin vastaaminen .....	99
8.2.	Tutkimuksen rajoitukset .....	101
8.3.	Jatkotutkimuksen aiheita .....	102
	LÄHTEET .....	103

## LIITTEET:

Liite 1. 1. Vaiheen haastattelukysymykset

Liite 2. 2. Vaiheen haastattelukysymykset

# 1. Johdanto

## 1.1. Taustaa

Ollakseen kannattava yritys tarvitsee jatkuvasti taloudellista ja ei-taloudellista tietoa toiminnastaan. Taloudellinen tieto on lähes aina yrityksessä tehtävien päätösten perustana (Rouwelaar, 2007). Tämän takia taloudellisen tiedon tuottamisesta vastuussa olevat taloushallinnon henkilöt kuten controllerit voidaan nähdä yhtenä yrityksen oleellisena voimavarana. Rouwelaarin (2007) mukaan controller on elintärkeä henkilö yrityksessä. Controllerin roolin määrittelemine ei ole yksinkertaista, sillä usein yritykset muokkaavat controllerin tehtävät tarpeidensa mukaisiksi. Yleistäen voidaan sanoa controllerin tehtäviin kuluva relevantin tiedon tuottamisen yrityksen johdolle päätöksentekoa varten, yrityksen taloudellisen tilanteen valvomisen sekä erilaisten raporttien tuottamisen niin ulkoisiin kuin sisäisiin tarpeisiin.

Yrityksen sisäinen ja ulkoinen laskentatoimi ovat kehittyneet kohti tulevaisuuteen suuntautuvaa näkökulmaa. Johdon laskentatoimi on kehittynyt lyhyen tähtäimen suunnittelusta ja kontrolloinnista strategiseksi suunnitteluksi ja kontrolloinniksi samalla, kun toiminta-ympäristö ja liiketoiminnan luonne ovat kehittyneet tulevaisuus-orientoituneemmiksi. Tämä on asettanut johdon laskentatoimelle uusia vaatimuksia toiminnan ennustamisessa ja tulevaisuuden analysoinnissa. Tämän muutoksen sekä taloudessa vallitsevan epävarmuuden seurauksena johtajat ovat alkaneet tiedostaa controllerin roolin merkityksen yritykselle (Sathe, 1983).

Viimeisimmät trendit taloudellisessa ympäristössä liittyvät kilpailun globalisaatioon, liiketoiminnan verkostoitumiseen ja entistä tärkeämpään arvopaperimarkkinoiden rooliin. Johdon laskentatoimelle nämä muutokset ovat tuoneet huomattavia muutoksia. Monet yritykset ovat ulkoistaneet ainakin osan taloushallinnostaan ja ulkoistamispalveluiden tarjoajat ovat alkaneet tuottaa myös johdon laskentatoimen informaatiota (Taipaleenmäki & Ikäheimo, 2009). Yritykset käyttävät erilaisia laskentajärjestelmiä helpottaakseen niin päätöksentekoa kuin kontrolliongelmienkin ratkaisua (Indjejkian & Matejka, 2006). Johtajat myöntävät tarvitsevansa tukea strategisessa ja muussa päätöksenteossa, mutta johdon avuksi kehitetyt järjestelmät ovat

vain tukea antavia, eivätkä tarjoa johtajille heidän tarvitsemaansa apua (Granlund & Lukka, 1998a).

## **1.2. Motivaatio**

Controllerin roolista ja tehtävistä löytyy paljon kirjallisuutta ja aiempaa tutkimusta, mikä antaa kattavan teoreettisen pohjan tutkimukselle. Lisäksi ulkoistaminen ja johdon laskentatoimeen liittyvät muutokset ovat laajasti tutkittuja aiheita. Controller-palveluiden sähköistämisestä ei puolestaan löydy aiempaa relevanttia kirjallisuutta, mikä tekee aiheen tutkimisesta erittäin mielenkiintoista. Tutkielman tarkoituksena on selvittää pienten ja keskisuurten yritysten (pk-yritysten) halukkuutta ulkoistaa taloushallintonsa tilitoimistolle sekä ottaa käyttöönsä sähköinen controller-palvelu. Pk-yritykset määritellään yrityksiksi, joissa on alle 250 työntekijää ja joiden liikevaihto on enintään 50 miljoonaa euroa tai taseen loppusumma enintään 43 miljoonaa euroa (Tilastokeskus).

Controller-palvelun sähköistämisen kehittäminen on erittäin ajankohtainen aihe, sillä sähköisten palveluiden tarjonta kasvaa markkinoilla nopeasti. Osittain myös tämän seurauksena markkinoilla vaaditaan yhä enemmän täsmällistä ja ajantasaista tietoa organisaatioiden kustannuksista, toiminnasta, prosesseista, tuotteista, palveluista ja asiakkaista. (Rouwelaar & Bots, 2008). Yritysten pyrkiessä kasvattamaan kilpailuetua kilpailijoihinsa nähden tarve uusille tehokkaille palveluille kasvaa. Sähköisen controller-palvelun kehittäminen ja tarjoaminen markkinoilla tuovat todennäköisesti kilpailuetua controller-palvelun tarjoajalle, sillä yksikään markkinoilla oleva taloushallinnon ulkoistamispalveluja tarjoava yritys ei pysty kyseistä palvelua vielä sähköisenä tarjoamaan.

Yrityksen halutessa controllerin heillä on kaksi mahdollisuutta hankkia se; palkata ulkopuolelta tai kouluttaa itse. Tämän takia yritykset voivat olla halukkaita hankkimaan valmiiksi koulutetun ulkoistetun controllerin. Perinteisesti yritys palkkaa itselleen controllerin, joka vastaa vain tästä kyseisestä yrityksestä. Ulkoistetun controller-palvelun tapauksessa yhdellä controllerilla tulisi olemaan useampi yritys vastuullaan. Tämä luo mielenkiintoa tutkimusta kohtaan, kun selvitetään controllerien ja yritysten mielipiteitä siitä, voiko controller toimia tehokkaasti asiakasyrityksen näkökulmasta, vaikka hänellä on asiakkaanaan useampi yritys. On selvää, että controllerin on

tunnettava yritys hyvin voidakseen suorittaa tehtävänsä asiakkaita tyydyttävällä tasolla. Jotta controllerista tulee pätevä ja ammattitaitoinen, kestää kouluttaminen kuitenkin jopa 3-5 vuotta (Sathe, 1983). Lisäksi kustannukset controllerin palkkaamisesta yritykseen voivat olla 70 – 140 tuhatta euroa vuodessa (Varjanne Consulting Oy). Ajan ja kustannusten näkökulmasta katsottuna pk-yrityksille ulkoisen controller-palvelun hankkiminen saattaisi synnyttää suuret kustannussäästöt.

Tutkielman tuloksista muodostuva hyöty ei rajoitu pelkästään palvelua kehittävään yritykseen, vaan tuloksia voivat hyväksikäyttää myös muut controller-palveluita tarjoavat yritykset markkinoilla. Se, että tutkielmassa kehitetään sähköisen controller-palvelun konsepti, tuo hyötyä muille vastaavaa harkitseville, sillä nykyisillä markkinoilla ei ole vielä sähköistä controller-palvelua, jolloin markkinoilta puuttuu edelläkävijä.

Tutkimuksen heikkoutena voidaan nähdä se, että haastatellaan vain tietyn kokoluokan yrityksiä pääkaupunkiseudulla ja haastatteluja tehdään alle kymmenen. Lisäksi talousjohtaja/controller haastatteluja tehdään vain kolme. Tällaisessa tapauksessa tutkimustulosten yleistettävyyden kyseenalaistettava, sillä tutkimus tehdään hyvin vahvasti palvelua kehittävän yrityksen asiakaskuntaa silmällä pitäen. Lisäksi haastattelut tehdään vain Suomessa ja tarkemmin pääkaupunkiseudulla, jolloin yleistettävyyden muihin maihin on kyseenalaista. Heikkoutena voidaan nähdä myös markkinakysynnän tutkimuksen laajuus. Tutkimuksessa ei suoriteta kattavaa analyysia palvelun kysynnästä, vaan ainoastaan haastatteluiden perusteella selvitetään ovatko yritykset kiinnostuneita palvelusta. Näiden haastattelutulosten perusteella ei voida vielä vetää täysin luotettavia johtopäätöksiä palvelun kysynnästä, vaan tulokset ovat enemmän suuntaa antavia.

### **1.3. Tavoitteet ja tutkimusongelma**

Tutkimuksen tärkeimpänä tavoitteena on määrittellä, mitä tehtäviä controller-palveluun voi sisältyä sekä mitä näistä tehtävistä voidaan toteuttaa sähköisesti ulkoistetussa taloushallinnossa ja toisaalta taas selvittää mitkä osa-alueet vaativat controllerin konkreettista läsnäoloa ja kasvokkaista vuorovaikutusta. Toisena tavoitteena on määrittellä, mitä viestintäkanavia controllerin ja yrityksen välillä tulisi käyttää. Tavoitteena on lisäksi selvittää ovatko pienet ja

keskisuuret yritykset halukkaita ulkoistamaan taloushallintonsa ja onko yrityksillä mielenkiintoa sähköistä controller-palvelua kohtaan. Tarkoituksena on myös selvittää vaikuttaako mahdollinen controller-palvelu myönteisesti yritysten tekemään päätökseen taloushallinnon ulkoistamisesta tilitoimistolle.

Tavoitteisiini pääsemiseksi on ensin määriteltävä ovatko yritykset kiinnostuneita palvelusta ja mitä tehtäviä controllerin rooliin sisältyy sekä miten rooli vaihtelee erilaisten yritysten ja näiden tarpeiden välillä. Yritysten omat näkemykset controllerin roolista ja tehtävistä ovat ratkaisevassa osassa controller-palvelun kehittämisessä. On nimittäin tärkeä tunnistaa, miten paljon yritys arvostaa taloudellisen raportoinnin tarkkuutta ja paikkansa pitävyyttä (Sathe, 1983). Lisäksi on selvitettävä, millaisin edellytyksin ja missä olosuhteissa yritykset olisivat valmiita ja halukkaita ulkoistamaan taloushallintonsa, sillä järkevintä on tarjota controller-palvelua yrityksille, jotka ulkoistavat myös muun taloushallintonsa samalle palveluntarjoajalle. Tämän jälkeen voidaan selvittää miten yrityksissä kommunikoidaan taloustietoa ja mitä mieltä yritykset ovat sähköisestä kommunikoinnista. Controllerin tehtävissä on tärkeää olla vuorovaikutuksessa yritysjohton kanssa. Tästä johtuen viestintään liittyvät mahdollisuudet controllerin ja yritysjohton välillä ovat olennainen osa palvelun suunnittelua.

Kettunen (1993) määrittelee kolme kysymystä, jotka liittyvät taloushallinnon kehittämiseen. Ensimmäinen kysymys on ”miksi?”, eli mihin tarkoitukseen taloudellisia raportteja kehitetään. Toiseksi on kysymys ”mitä tulee raportoida?” ja kolmanneksi kysymys ”miten raportoidaan?”. (Kettunen, 1993). Sähköisen controller-palvelun kehittämisessä yhtenä avaintekijänä ovat johdolle tuotettavat raportit, minkä takia nämä kysymykset ovat hyvin oleellisia, kun halutaan selvittää millainen controller-palvelu on johtajien mielestä tarpeellinen. Tarkoituksena on selvittää mihin johtajat tarvitsevat taloushallinnon raportteja eniten, mitä raporttien tulisi sisältää, että ne tarjoisivat kaiken tarvittavan informaation ja mikä olisi tehokkain tapa kommunikoida ja raportoida controllerin ja yritysjohton välillä.



Edellä esitettyjen tavoitteiden pohjalta tutkimuskysymys ja sen alakohdat ovat:

Controller-palvelun kehittäminen ulkoistetussa taloushallinnossa?

- mitä ulkoistettavaan controller-palveluun sisältyy?
- miten controller-palveluun liittyvä vuorovaikutus ja kommunikointi hoidetaan?
- ovatko yritykset halukkaita ulkoistamaan taloushallinnon/controller-toiminnon ja millä edellytyksillä?

#### **1.4. Rajaukset**

Tutkimus käsittelee controller-palvelua ja sen ulkoistamista ainoastaan Suomen näkökulmasta. Tämä johtuu siitä, että ulkoistaminen on maailmanlaajuinen ilmiö ja liian laaja käsiteltäväksi tässä tutkimuksessa kokonaisuudessaan. Lisäksi tarkoituksena on kehittää controller-palvelu Suomen markkinoille, joten asioiden tarkastelu kansainvälisellä tasolla ei ole oleellista tässä tutkimuksessa. Tutkimuksen aineisto kerätään yrityksistä, jotka sijaitsevat pääkaupunkiseudulla, eli Helsingissä, Espoossa tai Vantaalla. Tämä johtuu siitä, että palvelua kehitetään tietyn tilitoimiston näkökulmasta ja tämä tilitoimisto sijaitsee Helsingissä. Tällöin on hyvin epätodennäköistä, että yritys hankkisi taloushallinnonpalveluita tarjoajalta, joka sijaitsee fyysisesti kaukana omasta toimipisteestä. Lisäksi tutkimuksen ajallisen keston ja toteuttamisen kannalta ei ole käytännöllistä suorittaa haastatteluja suurella maantieteellisellä alueella.

Tutkimuksen kohteena ovat pk-yritykset, sillä controller-palvelu on tarkoitus suunnata juuri tämän kokoluokan yrityksille. Toisin sanoen pienet ja suuret yritykset jätetään tutkimuksen ulkopuolelle selvittäessä yritysten mielipiteitä palvelun sisällöstä sekä asenteita palvelua kohtaan. Lisäksi haastateltavat tulevat olemaan pk-yritysten osalta toimitusjohtajia, sillä controller-palvelun tarkoituksena on palvella nimenomaan yritysjohtoa. Tämä takia muun henkilöstön haastattelemine jätetään tutkimuksen ulkopuolelle. Nämä rajaukset eivät toisaalta koske kolmea ensimmäisen vaiheen haastattelua, jotka tehdään suuremmille yrityksille ja haastattelun kohteena ovat controller ja kaksi talousjohtajaa.

Tässä tutkimuksessa keskitytään controller-palvelun kehittämiseen sähköiseen muotoon. Toisin sanoen ensin selvitetään mitä controller-palveluun yleisesti sisältyy ja tämän jälkeen selvitetään mitä näistä osa-alueista on mahdollista hoitaa sähköisesti. Sähköisellä palvelulla tarkoitetaan raporttien ja muiden tietojen välittämistä sähköisten viestintäkanavien kautta sekä keskustelun hoitamista sähköisten yhteydenpitovälineiden avulla. Tutkimuksessa vuorovaikutus ja kommunikointi tarkoittavat controller-palvelussa yhteistyötä controllerin ja asiakkaan välillä, raporttien ja muiden tietojen toimittamista controllerilta asiakkaalle ja päinvastoin sekä keskustelua osapuolten välillä. Tutkittaessa sitä, miten osapuolet kommunikoivat ja välittävät tietoa toisilleen keskitytään siihen, tapahtuuko tämä sähköisten viestinten avulla vai kasvokkain kommunikoimalla.

Tutkimuksen pääasiallisena tavoitteena on kehittää sähköinen controller-palvelu taloushallinnon ulkoistamispalveluita tarjoavalle yritykselle, jolloin palveluun liittyvän kysynnän selvittäminen on tärkeää. Tässä tutkimuksessa selvitetään palvelun kysyntää ja yritysten kiinnostusta palvelua kohtaan hyvin karkealla tasolla. Tämä johtuu siitä, että tavoitteena on saada varmuus siitä, että yritykset ovat palvelusta kiinnostuneita. Kuitenkin syvempi markkinatutkimus ja -analyysi rajataan tässä tapauksessa pois, sillä ne vaativat hyvin syvällistä ja laajaa tutkimusta, joka tässä yhteydessä ei ole mahdollista.

## **1.5. Aikaisempi kirjallisuus**

Aiemman kirjallisuuden perusteella on selvitetty hyvinkin monella eri taholla, mitä controllerin tehtäviin kuuluu ja miten yritysjohto näkee controllerin roolin yrityksissä. Controllerin roolin muutosta on tutkittu paljon ja tuloksena on usein esitetty roolin muuttuneen perinteisestä pavn laskijasta liiketoimintakumppaniksi (esim. Friedman & Lyne, 1997; Colton, 2001; Granlund & Lukka, 1998b; Yazdifar & Tsamenyi, 2005). Paljon tutkittu aihe kirjallisuudessa on myös controllerille kuuluvien erilaisten roolien keskinäinen ristiriitaisuus (esim. Maas & Matejka, 2009). Controllerin roolin vaikutusta yrityksen heikkouksien hallitsemiseen ja toisaalta taas pahentamiseen ovat tutkineet Indjejikian ja Matejka (2006). Myös controllerien osallistumista johtamiseen ja päätöksentekoon sekä heidän henkilökohtaisia ominaisuuksia ja heille ominaisia luonteenpiirteitä on tutkittu paljon.

Zoni ja Merchant (2007) vahvistavat tutkimuksellaan aiemmin kirjallisuudessa esitettyä näkemystä siitä, että controllerien osallistumisaste on positiivisesti yhteydessä yrityksen pääomaintensiivisyyteen, toiminnan riippumattomuuteen, strategisen suunnittelun muodollisuuteen ja budjetoitiprosessiin. Rouwelaar ja Bots (2008) vievät tutkimuksessaan Zonin ja Merchantin (2007) tutkimusta eteenpäin selvittämällä minkälaiset organisatoriset ja henkilökohtaiset ominaisuudet vaikuttavat controllerin osallistumisasteeseen yrityksen johtamisessa. De Loo ym. (2004) puolestaan määrittelevät controllerien henkilökohtaisten näkemysten mukaan kuusi ulottuvuutta, jotka koskevat yrityksen kontrollin organisointia.

Controllerin ja yritysjohton välistä kommunikaatiota on puolestaan tutkittu vähemmän. Granlund ja Lukka (1997) kiinnittävät tutkimuksessaan huomiota kirjanpitäjien ja laskentahenkilöstön sekä heidän kollegoidensa ja toisaalta taas muun organisaation välillä tapahtuvaan kommunikointiin. Puutteen voidaan kirjallisuudessa nähdä päällimmäisenä kohdistuvan siihen, että tarjolla ei ole tietoa controller-palvelun sähköistämisestä eikä yritysten asenteista ulkoistettua controller-palvelua kohtaan.

Ulkoistamisesta löytyy runsaasti kirjallisuutta, mikä auttaa saamaan hyvän käsityksen, siitä miten yritykset näkevät ulkoistamisen ja sen tuomat mahdollisuudet ja uhat. Palveluiden ulkoistamisesta on kuitenkin melko vähän tutkimuksia. Myös Amitin ja Shang-Jinin (2004) mainitsevat empiiristen tulosten puutteesta palveluiden ulkoistamisessa, vaikka ulkoistamisesta yleisesti on kirjoitettu hyvin paljon. He tutkivat artikkelissaan sitä, mitkä ovat palveluiden ulkoistamiseen liittyvät tosiasiat ja mitkä puolestaan liioittelua sekä selvittävät onko palveluiden ulkoistaminen kasvanut lähi vuosina (Amiti & Shang-Jin 2004).

Holopainen (2010) esittää tutkimuksensa tuloksena yksityiskohtaisesti palveluiden suunnittelua. Elitzur ja Wensley (1997) tutkivat peliteorian avulla informaatioteknologiapalveluiden ulkoistamista, mistä saa arvokasta tietoa palveluiden ulkoistamiseen yleisesti. Chakrabarty ym. (2007) esittävät tutkimuksessaan ulkoistamispalvelun laadulla ja ulkoistamissuhteen laadulla olevan yhteys toisiinsa. Yksi syy siihen, miksi palveluiden ulkoistamisesta ei ole runsaasti kirjallisuutta saattaa olla Ormanin (2008) esittämä näkemys siitä, kuinka palveluiden kuvaaminen, tutkiminen, suunnittelu ja muokkaaminen on vaikeampaa verrattuna tuotteisiin. Tämä kuvaa hyvin myös tässä tutkimuksessa ilmenevää ongelmaa palveluiden suunnittelun haastavuudesta.

## 1.6. Tutkielman rakenne

Tutkimus koostuu johdannon lisäksi seitsemästä kappaleesta. Seuraavassa kappaleessa esitellään tarkemmin controller-käsitettä ja sitä miten se on kehittynyt nykyiseen muotoonsa. Lisäksi toisessa kappaleessa esitellään mallit joiden mukaan controllerin tehtävät ja vastuualueet tullaan jaottelemaan tässä tutkimuksessa. Kolmannessa kappaleessa käsitellään lähemmin controller-palvelua, sen tarjontaa nykyisillä markkinoilla sekä mahdollisia kysyntään vaikuttavia seikkoja. Tässä kappaleessa käsitellään myös controller-palveluun liittyvää kommunikointia, joka tulee olemaan merkittävässä osassa ulkoistetussa controller-palvelussa. Neljännessä kappaleessa käsitellään ulkoistamista ja siihen liittyviä esteitä controller-palvelun ja yleisemmin taloushallinnon ulkoistamisen kannalta. Tämän kappaleen lopussa esitetään teoria-osuuden yhteenvedona empiriassa käytettävä teoreettinen viitekehys. Viidennessä kappaleessa esitellään käytettävät tutkimusmenetelmät sekä tutkimuksen aineisto ja kappaleen lopussa esitellään tarkemmin tutkimukseen liittyvä controller-palvelua kehittävä yritys. Tämän jälkeen siirrytään tutkimuksen empiriaosaan, jossa esitellään haastatteluiden perusteella saatuja tuloksia sekä määritellään, mitä sähköiseen controller-palveluun ulkoistetussa taloushallinnossa sisältyy ja toisaalta, mitä näistä controllerin tehtävistä voidaan toteuttaa sähköisessä muodossa ja mitkä nämä sähköisen viestimisen kanavat voisivat olla. Seitsemännessä kappaleessa tulee tutkimuksen pohdinta-osio, jossa saatuja tuloksia peilataan teoriaan. Viimeinen kappale sisältää tutkimuksen yhteenvedon.

## **2. Controller**

Tässä kappaleessa perehdytään tarkemmin controller-käsitteeseen. Ensin esitellään controller-käsitteen historiaa sekä sen kehitystä tähän päivään saakka, jotta voidaan ymmärtää miten controllerin rooli ja tehtävät ovat kehittyneet ja toisaalta miten ne mahdollisesti tulevat tulevaisuudessa muuttumaan. Tämän jälkeen pureudutaan tarkemmin controllerin rooliin sekä tehtäviin. Kappaleen lopussa esitellään tutkimuksessa käytettävä malli controllerin tehtävistä ja rooleista.

### **2.1. Käsitteen historia**

Alun perin käsite ”controlling” oli vain trendikkäämpi nimi sisäiselle laskentatoimelle. Käsite yleistyi vasta 1970-luvulla. Varsinkin 1980-luvulla controllereihin liittyvät julkaisut alkoivat yleistyä akateemisessa maailmassa. Alun perin controller on nähty ennemminkin niin sanottuna ”pavun laskijana” tai yrityksen poliisina kuin johdon yhteistyökumppanina. Pavunlaskijan tehtäviin kuului kirjanpito ja muut historiallisen tiedon tallentamiseen liittyvät tehtävät (Pihlanto, 2000). 1980-luvulla controllerin roolimutosta pavunlaskijasta yhteistyökumppaniksi alettiin tutkia kirjallisuudessa hyvin paljon. Yrity maailmassa controllerien tarve alkoi todellisuudessa nousta yritysten kasvaessa ja muuttuessa kansainvälisemmiksi.

Granlundin ja Lukan (1998b) mukaan kirjanpito on ollut suomalaisissa yrityksissä perinteisesti keskitetty toiminto, jolloin keskeisimmät toiminnot ovat olleet kirjanpito, budjetointi ja raportointi. Suomalainen sisäinen laskentatoimi sisällytettiin ennemminkin yrityksen sisäisiin prosesseihin, jolloin kirjanpitäjät työskentelivät yhteistyössä tuotantohenkilöstön kanssa, eivätkä niinkään markkinointi- ja myyntihenkilöstön kanssa (Granlund & Lukka, 1997). 1990-luvun loppupuolella Suomessa oli nähtävissä muutos kohti hajautetumpaa järjestelmää, jossa sisäisen laskentatoimen henkilöt alkoivat työskennellä lähempänä taloudellisia operaatioita. Tämä on yksi controller-käsitteen käyttöönottoon sekä controllerien käytön leviämiseen johtaneista tekijöistä Suomessa. (Granlund & Lukka, 1998b).

Kettusen (1993) mukaan vuonna 1992 Suomessa tapahtui merkittävä muutos ulkoisessa laskentatoimessa lainsäädännön muuttuessa. Valtion valvova rooli poistui ja

tiedonantovelvollisuus tuli vahvasti esille korostaen omistajien ja velkojien lisäksi myös sijoittajien ja koko yhteiskunnan roolia. Tärkeäksi seikaksi nousi oikeiden ja riittävien tietojen raportointi. (Kettunen, 1993).

Suuntaus kohti kansainvälisten standardien noudattamista raportoinnissa ja kirjanpidossa on muokannut niin kirjanpitäjien kuin controllerienkin rooleja Suomessa. Lisääntyvä keskustelu suoritusmittareiden muuttumisesta taloudellisista ei-taloudellisiin korostaa asiakastyytyvyyttä, toiminnan laatua, tuotteiden laatua, prosessien laatua ja suorituskykyä yrityksissä suhteessa aikaan ja tuottavuuteen. Tämä onkin johtanut yritysten sisäisen laskennan laajentuneeseen tehtäväkenttään ja samalla sisäisen laskennan henkilöt ovat alkaneet aktivoitua ei-taloudellisten mittareiden käytössä. (Granlund & Lukka, 1998b).

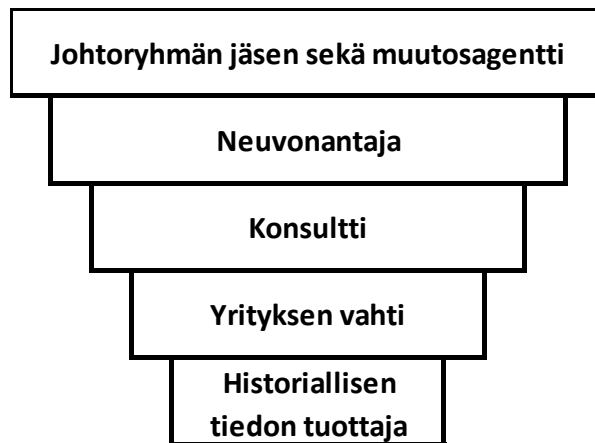
Tänä päivänä on tavallista, että sisäisen laskennan henkilöt tekevät muutosjohtajuuteen, strategian suunnitteluun ja informaatiojärjestelmiin liittyviä tehtäviä, joista he eivät olleet edes kuulleet kymmenen vuotta sitten (Burns & Vaivio, 2001). Coltonin (2001) mukaan voidaan unohtaa controllerien vanha rooli pöytäkirjantekijoina ja yrityksen poliiseina ja vaihtaa se johdon liiketoimintakumppanin rooliin, jolloin controller osallistuu aktiivisesti yrityksen johtamiseen ja johdon tukemiseen. Friedman ja Lyne (1997) eivät kuitenkaan usko pöytäkirjantekijän roolin vielä poistuneen kaikista yrityksistä. Myös Granlund ja Lukka (1998b) puoltavat tätä näkemystä todeten, että controllerit eivät ole olleet valmiita hylkäämään rooliaan yrityksen vahtina, vaikka perinteinen yrityksen poliisin rooli onkin jo osittain poistunut. Malmi ym. (2001) tutkivat controllerin roolin muutosta ja esittävät, että selvää muutosta pöytäkirjantekijästä kohti liiketoimintakumppania ei ole nähtävissä. Kuitenkin he toteavat olevan merkkejä liiketoimintakumppanuuden tärkeyden lisääntymisestä (Malmi et al. 2001).

Vaikka controller-käsite voidaan nähdä kansainvälisenä, on sillä Suomessa hieman erilainen merkitys kuin esimerkiksi USA:ssa. Suomessa controllerin nähdään toimivan yrityksen avunantajana ja neuvojana, jonka tärkeimpänä tehtävänä on tuoda taloudellista näkökulmaa johdon päätöksentekoon ja varmistaa, että kaikki saavat tarvitsemansa tiedot. USA:ssa taas controllerit ovat useimmiten vastuussa ulkoisesta ja sisäisestä laskennasta ja ovat mukana rahoitukseen liittyvissä asioissa. (Granlund & Lukka, 1998b). Kettusen (1993) mukaan kulttuuri vaikuttaa siihen millaisiksi maan kirjanpitotavat muokkautuvat. Hänen mukaansa Suomen taloushallinnon käytännöt ovat saaneet alkunsa saksalaisesta perinteestä (Kettunen, 1993). Ewert

ja Wagenhofer (2007) toteavatkin saksalaisten kustannuslaskentajärjestelmien olevan maailman kehittyneempien järjestelmien joukossa.

Kirjallisuuden perusteella voidaan päätellä controllerin roolissa tapahtuneen suuria muutoksia. Alun perin konkreettisesti yrityksen toimintaa kontrolloivasta vahdista on muutoksen mukana muokkaantunut ja muokkaantumassa ennemminkin yrityksen johdon tukija ja strateginen voimavara. Colton (2001) tukee tätä näkemystä toteamalla controllerien perinteisesti keskittyneen historiallisen kustannustiedon tuottamiseen ulkoisille sidosryhmille sekä yrityksen sisällä tietoa tarvitseville. Voidaan nähdä, että johdon tavoitteena oli ennen kustannusten hallintaa, minkä avuksi tämä controllerin tuottama historiallinen informaatio oli tarkoitettu. 2000-luvun alussa puolestaan johdon tavoitteet ovat muuttuneet kustannusten hallinnasta kohti kustannusjohtajuutta. Tämän myötä myös controllerin tehtävät ovat muuttuneet kohti operationaalisen ja strategisen tiedon kehittämistä sekä tuottamista.

Granlund ja Lukka (1997) kiteyttävät controllerin roolin kehityksen alla olevan kuvan 1. avulla. Kuvan perusteella voidaan nähdä miten controllerin rooli on kehittynyt historiallisen tiedon esittäjästä johtoryhmän jäseneksi sekä muutosagentiksi.



**Kuva 1.** Controllerin roolin kehitys (Granlund & Lukka, 1997).

## 2.2. Controlllerin rooli

Controller roolia on käsitelty lukuisissa lähteissä jo useiden vuosikymmenten ajan ja kirjallisuudesta löytyy useita määritelmiä controlllerin rooleista. Riippuen yrityksen organisaatio-rakenteesta ja johtamisfilosofiasta, yrityksessä voi olla useita controllereita erilaisille tarpeille ja eri yksiköille. Controlllerin rooli on myös hyvin riippuvainen toimialasta, johon yritys kuuluu (Rouwelaar & Bots, 2008).

Pihlanto (2000) tutki controlllerin rooleja Enneagram-teorian avulla. Hänen mukaansa controlllerin roolin muodostumiseen vaikuttaa controlllerin oma tapa muodostaa erilaisista tilanteista merkityksiä. Toisin sanoen erilainen persoona tarkoittaa myös erilaista controlleria. Enneagramisen-teorian mukaan voidaan määrittää yhdeksän mahdollista controlllerin roolia: johtaja, suorittaja, sovittelija, perfektionisti, antaja, tunteellinen, tarkkailija, ratsupoliisi ja optimisti. (Pihlanto 2000). Rouwelaar ja Bots (2008) esittävät samansuuntaisen näkemyksen controlllerin henkilökohtaisten ominaisuuksien vaikutuksesta controlllerin roolin muodostumiseen, esittämällä muutosten raportointivaatimuksissa sekä controlllerin henkilökohtaisten kyvykkyyksien avustaa johtoa määrittelevän controlllerin roolin uudelleen yrityksessä, jossa controller vaihtuu.

Rouwelaarin (2007) mukaan controller on taloudellisen tiedonhallinnan ammattilainen ja avainhenkilö johdon päätöksenteon avustajana. Tämän lisäksi Rouwelaar (2007) listaa controlllerin rooliin kuuluvan taloudellisen tiedon ja raporttien oikeellisuuden varmistamisen ja sisäisen kontrollin varmistamisen.

Granlundin ja Lukan (1997) mukaan controller-nimikettä on käytetty Suomessa hyvinkin erilaisissa tehtävissä toimiville taloushallinnon henkilöille. Esimerkiksi monissa tapauksissa laskentapäällikkö tai talouspäällikkö on korvattu controller-nimikkeellä. Verstegen ym. (2005) ovat kuvanneet controlleria kirjanpitäjäksi, taloudelliseksi controlleriksi, johdon controlleriksi ja strategiseksi controlleriksi. Granlundin ja Lukan (1997) mukaan controlllerin tulisi kuitenkin toimia yrityksen neuvonantajana sekä parhaimmillaan johtoryhmän jäsenenä.

Viime vuosina on kirjallisuudessa ollut paljon esillä controllerien uusi rooli, joka liittyy vahvemmin liiketoimintaan osallistumiseen (Rouwelaar & Bots, 2008). Järvenpään (2007)



tutkimuksen mukaan controllerin tulisi olla aktiivinen osa johtoa ja puuttua tilanteisiin, joissa selvästi ollaan menossa väärään suuntaan.

Yleinen tapa jakaa controllerin tehtävät on erotella tulosityksikön controller (business unit controller) sekä taloudellinen controller (financial controller). Controller joutuu usein myös tasapainoilemaan paikallisen päätöksenteon ja tukea antavan informaation tarjoajan sekä koko yrityksen laajuisten tiedonantajien roolien välillä (Maas & Matejka, 2009). Tästä näkökulmasta katsottuna controllerin rooli jaetaan usein kahtia, johtoa palvelevaan rooliin ja taloudellisen valvojan rooliin (esim. Granlund & Lukka, 1998b; Rouwelaar, 2007). Rouwelaar ja Bots (2008) jakavat aiemman tutkimuksen perusteella organisaationaaliset tekijät, jotka vaikuttavat controllerin osallistumiseen yrityksen johtamiseen, neljään osaan. Nämä neljä osa-aluetta ovat organisaation rakenne, yrityksen hajautuneisuus, yrityksen eri osien itsenäisyys sekä suoritus. (Rouwelaar & Bots, 2008).

Controllerin roolin voidaan nähdä eroavan perinteisestä kirjanpitäjän roolista siinä, että controllerin toiminta suuntautuu ennemminkin tulevaisuuteen kuin menneisyyteen (Granlund & Lukka, 1998b). Kuten myöhemmin tutkimuksessa ilmenee, sisältyy controllerin tehtäviin kuitenkin myös historiaan ja nykypäivään linkittyvää tiedon tuottamista, eikä pelkästään tulevaisuuteen suuntautuvaa toimintaa.

Tämän tutkimuksen tarkoituksena ei ole keskittyä controllerin vastuiden nimelliseen jaotteluun vaan käsitellä controllerin tehtäviä ja roolia yhtenä kokonaisuutena, mikä sopii pienille ja keskisuurille yrityksille parhaiten. Yrityksen johto on se elin, joka viimekädessä päättää sen, minkälainen controller sopii omalle yritykselleen parhaiten (Sathe, 1983). Tällöin erilaiset jaottelut controllerin roolissa saattavat olla turhia yrityksen muokatessa controllerin tehtävät omaan toimintaansa sopivaksi kokonaisuudeksi. On kuitenkin hyödyllistä muistaa, että usein controllerin henkilökohtaiset ominaisuudet ja taidot vaikuttavat huomattavasti siihen millainen rooli controllerille yrityksessä muodostuu (Rouwelaar & Bots, 2008). Pierce ja O’Dea (2003) kiteyttävät controllerilta vaadittavat ominaisuudet selkeäksi kokonaisuudeksi esittämällä, että controllerilla tulee ensinnäkin olla teknistä osaamista pystyäkseen keräämään tarvitsemansa tiedon, lisäksi controllerilla tulisi olla osaamista myös muista liiketoiminnan osa-alueista kuten IT-, tuotanto- ja markkinointitoiminnoista, näiden lisäksi controllerilla tulee olla hyvät sosiaaliset ja kommunikointitaidot.

### 2.3. Controllerin tehtävät Verstegenin ym. ja Coltonin mukaan

Edellisessä kappaleessa ilmeni, että controllerin rooli voidaan määritellä lukuisilla eri tavoilla riippuen yrityksestä ja sen tarpeista. Sama koskee controllerin tehtäviä ja vastuita yrityksissä. Toisissa yrityksissä controller hoitaa niin kirjanpidon kuin kaiken raportoinninkin kun taas toisissa yrityksissä controller keskittyy vain informaation tuottamiseen johdolle ja muille sidosryhmille.

Tämän tutkimuksen kannalta on oleellista määritellä, mitä tehtäviä controllerin rooliin sisältyy, sillä näiden tehtävien perusteella ulkoista controller-palvelua voidaan lähteä kehittämään. Colton (2001) mukaan on olemassa kolme yleistä controllerin tehtävää, vaikka controllerin tehtävät vaihtelevatkin yrityskohtaisesti. Nämä tehtävät ovat informaation tuottaminen yrityksen taloudesta, avustaminen päätöksenteossa sekä avustaminen informaation hyväksikäytössä. Hänen mielestään controller muuttaa numeerisen tiedon informaatioksi, jota yrityksen johto ja muut sidosryhmät voivat hyväksikäyttää. (Colton, 2001).

Rouwelaarin ja Botsin (2008) näkemys controllerin tehtävistä on hyvin samankaltainen Coltonin (2001) kanssa. Heidän mielestään controllerin pääasialliset tehtävät ovat taloudellisen tiedon analysointi ja johtoryhmän jäsenenä toimiminen. Nämä tehtävät liittyvät ennakointiin, eli controllerin on tarkoitus estää virheitä syntymästä. Rouwelaar ja Bots (2008) määrittelevät myös controllerien toissijaiset tehtävät. Nämä ovat taloudellisen tiedon oikeellisuuden varmistaminen sekä yrityksen sisäisestä kontrollista huolehtiminen. (Rouwelaar & Bots, 2008).

Yazdifar ja Tsamenyi (2005) tutkivat sisäisen taloushallinnon tärkeimpiä tehtäviä. 1990-luvulla tärkeimmiksi tehtäviksi nähtiin yrityksen toiminnan seuraaminen ja kustannusten kontrollointi. Tulevaisuuden kannalta 1990-luvulla nähtiin tärkeimpänä tehtävänä toiminnan seuraaminen. Heidän mukaansa sisäisen taloushallinnon tehtäviin kuuluu kahden jo mainitun tehtävän lisäksi suunnittelu ja budjetointi, tietojen tulkitseminen ja esittäminen, liiketoimintastrategian toteuttaminen, tuloksen parantaminen, kustannusten vähentäminen, uusien tietoliikenne systemien suunnittelu sekä pääoman käytön kontrollointi ja seuraaminen. (Yazdifar & Tsamenyi, 2005).

Verstegen ym. (2005) jakavat controllerin tehtävät viiteen eri luokkaan. Nämä luokat ovat kontrollisysteemien luominen ja tukeminen, sisäinen raportointi, ulkoinen raportointi, laskentainformaation systeemien hallinta ja kehittäminen sekä riskin hallinta. He myös näkevät controllerin pääasiallisena tehtävänä johdon tukemisen ja neuvomisen yrityksen taloudellisten tavoitteiden saavuttamisen apuna. (Verstegen et al. 2005). Willson ja Colford (1991) jakavat controllerin tehtävät myös viiteen luokkaan. Nämä ovat suunnittelu, kontrollointi, raportointi, kirjanpito ja muut pääasialliset vastuut (Willson & Colford, 1991). Niin Verstegenin ym. kuin Willsonin ja Colfordinkin jaot sisältävät osa-alueiden nimistä huolimatta hyvin samankaltaiset tehtävät.

Verstegenin ym. (2005) näkemys viidestä eri luokasta on sopivampi käytettäväksi tässä tutkimuksessa kuin Willsonin ja Colfordin (1991) jaottelu. Syynä tähän on se, että palvelu on tarkoitus kehittää tilitoimistolle, joka tulee tarjoamaan palvelua asiakkailleen, jolloin esimerkiksi kirjanpito on erillinen toiminto itse controller-palvelusta. Lisäksi on tärkeää tehdä ero sisäisen ja ulkoisen raportoinnin välille, sillä controller vastaa pääasiallisesti sisäisestä raportoinnista kirjanpitäjän vastatessa ulkoisesta.

Tässä tutkimuksessa jaetaan vielä edelleen controllerin tehtävät vain kolmeen osa-alueeseen Verstegenin ym. (2005) viiden osa-alueen sijasta. Nämä kolme osa-alueetta ovat ulkoinen raportointi, operatiivinen raportointi sekä strateginen avustaminen, joka tulisi sisältämään Verstegenin ym. jaottelusta kolme osa-alueetta (kontrollisysteemien luominen, laskentainformaation systeemien hallinta ja kehittäminen sekä riskien hallinta). Tämä kolmijako johtuu siitä, että näihin kolmeen osa-alueeseen saadaan sisällytettyä kaikki tarpeelliset ulkoistetun controller-palvelun kannalta olennaiset controllerin tehtävät selkeästi, jotta myös asiakas voi ne helposti käsittää. Lisäksi näistä kolmesta osa-alueesta ilmenee hyvin ajallinen näkökulma controllerin tehtävien suorittamiselle. Karkeasti voidaan esittää ulkoisen raportoinnin koskevan historiaa, sisäisen raportoinnin yrityksen nykyisyyttä ja strategisen avustamisen tulevaisuutta. Seuraavassa kappaleessa esitellään tarkemmin mitä kuhunkin näistä kolmesta osa-alueesta sisältyy. Nämä tehtävien kuvaukset tulevat vielä tarkentumaan myös myöhemmin tutkimuksen edetessä haastatteluista saatavan informaation vaikutuksesta.

Tarkasteltaessa controllerin tehtäviä kokonaisuudessaan linkittyvät nämä kolme osa-alueetta hyvin tiivisti toisiinsa. Esimerkiksi De Loo ym. (2004) esittävät controllerin keskeisimpiin

tehtäviin kuuluvan johdon informaation, laskennan ja yleisen kontrollin muutosten välisenä linkkinä toimimisen.

Colton (2001) esittelee tutkimuksessaan hyvin samantapaisen jaottelun controllerin tehtävistä kuin Verstegen ym. (2005). Coltonin jaottelu on hyvin lähellä tässä tutkimuksessa käytettävää jaottelua kolmeen osa-alueeseen ja tukee hyvin tutkimuksessa käytettävää näkemystä controllerin tehtävien jaottelusta. Colton (2001) jakaa controllerin tehtävät tuotettavan informaation mukaan historialliseen, operationaaliseen ja strategiseen tiedon tuottamiseen. Kuvio 1. havainnollistaa selkeästi näiden kolmen eri vastuualueen ominaisuuksia.

	Historiallinen tieto	Operationaalinen tieto	Strateginen tieto
<b>Aika näkökulma</b>	Menneisyys: historiallinen tai tulosnäkökulma	Nykypäivä: prosessinäkökulma	Huominen: tulevaisuusnäkökulma
<b>Kokonaisvaltaisuuden aste</b>	Yritys ja segmentti	Aktiveetti ja tehtävä	Tuotelinja ja markkinasegmentti
<b>Raportointi aikaväli</b>	Jaksottainen: kuukausi, neljännesvuosi, vuosi	Ad-hoc, puolijaksottainen	Tarvittaessa, muutoksen tullessa
<b>Datan sisältö</b>	Pääasiassa rahana ilmaistuna	Pääasiassa ei-rahamääräistä tietoa	Raha ja ei-rahamääräisten tietojen sekoitus
<b>Ensisijainen käyttäjä</b>	Ulkoiset sidosryhmät: pankki, sijoittajat, sääntelijät	Sisäiset sidosryhmät: prosessi johtajat	Sisäiset sidosryhmät: yritysjohto
<b>Tiedon tarkkuus ja täsmällisyys</b>	Hyvin tarkkaa, toistettavissa olevaa ja tarkastettavaa tietoa	Tarpeeksi täsmällistä, arviot ja pyöristykset sallittavia	Riittävä laajuus ja suuntaus, paljon nollia

**Kuvio 1.** Taloudellisen informaation kolme eri muotoa (Colton, 2001).

Lyhyesti kuvattuna historiallisen tiedon tuottaminen tarkoittaa historiallisen tiedon ja tulosten hyväksikäyttöä. Tarkoituksena on esittää pääasiassa ulkoisille sidosryhmille, mitä yrityksen menneisyydessä on tapahtunut. Operationaalisen tiedon tuottaminen korostaa puolestaan nykyhetkeä. Yrityksen sisäiset työntekijät tekevät päivittäin reaaliaikaisia päätöksiä, joihin he tarvitsevat ajantasaista informaatiota. Strategisen tiedon tuottaminen keskittyy enemmän tulevaisuuteen. Tämän tiedon on tarkoitus pääasiassa auttaa yrityksen johtoa strategisessa päätöksenteossa.

Aiemmin tutkimuksessa esitetyt Verstegenin ym. (2005) muokatut kolme controllerin tehtäväaluetta voidaan sijoittaa tähän kuvioon. Historiallisen tiedon tuottaminen vastaa pitkälti ulkoista raportointia, operationaalisen tiedon tuottaminen puolestaan operatiivista raportointia ja strategisen tiedon tuottaminen strategista avustamista. Coltonin jaottelu vastaa siis hyvin paljon tässä tutkimuksessa käytettävää jaottelua ja tämän takia Coltonin malli yhdessä muokatun Verstegenin ym. controllerin tehtävien viisijaon kanssa toimivat hyvänä pohjana myöhemmin esitellyissä controllerin kolmen eri osa-alueen tehtävissä.

Tiedon tuottamisen kolmijaon lisäksi Colton (2001) esittelee myös tehtävien luonteet, jotka parhaiten sopivat kullekin tiedon tuottamisen osa-alueelle. Historiallisen tiedon tuottamisen tehtäviksi sopivat parhaiten rutiininomainen raportointi, joka suoritetaan päivittäin, viikoittain tai kuukausittain. Operationaalisen tiedon tuottamisen tehtäviksi sopivat puolestaan parhaiten ad-hoc tyyppiset kertaluonteiset tehtävät, jotka ilmenevät vain satunnaisesti ja jotka yleensä tulevat yritysjohtolta. Strategisen tiedon tuottamisen alle soveltuvat parhaiten erityisprojektit, jotka vaativat sitoutumista ja omistautumista pidemmäksikin aikaa.

Tässä tutkimuksessa ei kuitenkaan täysin noudateta näitä tehtäväjakoja, sillä jaottelu ulkoiseen raportointiin, operatiiviseen raportointiin ja strategiseen avustamiseen vaikuttavat tehtävien jaotteluun hieman erilailla, kuin jako Coltonin mukaisiin kolmeen tiedon tuottamistapaan. Suurin ero Coltonin mallin ja tämän tutkimuksen välillä tulee operatiivisen raportoinnin ja strategisen avustamisen tehtävien jaon välillä verrattuna operationaalisen tiedon tuottamisen ja strategisen tiedon tuottamisen tehtäviin. Tämä johtuu siitä, että operatiiviseen raportointiin kuuluu muutakin kuin vain kertaluonteiset tehtävät. Näitä esitellään tarkemmin seuraavaksi.

### **2.3.1. Ulkoinen raportointi**

Coltonin (2001) jaottelun mukaisesti historiallisen tiedon tuottamisen rooli sisältää paljon samoja piirteitä kuin ulkoinen raportointi Verstegenin ym. (2005) mukaan. Tällaiselle tiedolle ominaista on historiallisen tiedon hyväksikäytön lisäksi tiedon kokonaisvaltaisuus koko yrityksen tai yhden yrityssegmentin näkökulmasta. Lisäksi ulkoiseen raportointiin vaikuttavat suurelta osin Suomen lainsäädäntö sekä kansainväliset kirjanpitostandardit. Yleensä ulkoiseen raportointiin liittyvä tieto ilmaistaan rahamääräisenä ja se on hyvin täsmällistä ja toistettavissa olevaa toisin kuin

operatiivisen raportoinnin tieto, joka voidaan usein tuottaa myös arvioina ja sitä voidaan pyöristää. Ulkoisen raportoinnin tietoja käyttävät hyväkseen yrityksen ulkoiset sidosryhmät kuten pankit ja sijoittajat.

Ulkoisen raportointi voidaan pääasiallisesti nähdä kuukausittaisten raporttien laatimisena samoin kuin tilinpäätöksen sekä muiden sidosryhmien raporttien laatimisena. Tarkoituksena on varmistaa, että kaikki sidosryhmät saavat tarvitsemansa tiedot ajallaan ja että tieto on totuudenmukaista. Tämän osa-alueen tehtävät kuuluvat usein kirjanpitäjän tehtäviin, mutta ne voidaan myös nähdä controllerin tehtävinä. Grahamin (2009) mukaan controllerin tehtäviin saattaa kuulua koko talousosaston hallitseminen ja controller voi olla vastuussa koko yrityksen ulkoisesta raportoinnista. Tämä vastaa hyvin tässä tutkimuksessa esitettyä näkemystä ulkoisen raportoinnin osa-alueen tehtävistä.

Granlund ja Lukka (1997) esittävät, että yrityksissä kuukauden päättymisen jälkeen laadittavat raportit voidaan jakaa kahtia. Ensin tehdään niin sanotut nopeat raportit (flash reports), jotka valmistuvat jo noin kaksi päivää kuukauden päätyttyä. Näissä raporteissa keskitytään pääasiassa kaikista kriittisimpiin tietoihin. Toinen raportointikierron sisältää raskaammat raportit ja tämä raportointi tapahtuu myöhemmin kuin nopeiden raporttien valmistaminen. (Granlund & Lukka, 1997). Raporttien laatimisessa on erittäin tärkeää niiden ymmärrettävyys ja luettavuus. Myös Granlund ja Lukka (1997) korostavat sitä, miten perinteisesti yrityksissä on ollut ongelmia raporttien tulkitsemisessa, mutta tähän on kiinnitetty huomiota ja ongelma on ajan myötä korjaantunut ainakin osittain.

### **2.3.2. Operatiivinen raportointi**

Operatiivinen raportointi voidaan Coltonin (2001) näkökulmasta nähdä operationaalisen tiedon tuottamisena. Tämän perusteella operatiivisen raportoinnin tuottama tieto on pääasiassa reaaliaikaista tietoa tietyistä prosesseista tai aktiviteetista. Operatiivisen raportoinnin tehtävät ovat useimmiten ad-hoc tyyppisiä, eli ainutkertaisia ja yksittäisiä. Yleistäen sanottuna operatiivisen raportoinnin tuottama tieto sisältää ei-rahamääräistä tietoa, minkä ensisijaisia käyttäjiä ovat yrityksen sisäiset sidosryhmät kuten yritysjohto. Kuitenkin operatiivinen raportointi saattaa sisältää myös säännöllisesti tehtäviä analyyseja ja raportteja yrityksen johdolle ja muille

sidosryhmille yrityksen sisällä. Tältä kannalta katsottuna tämän tutkimuksen määritelmä operatiivisen raportoinnin osalta ei täysin vastaa Coltonin määritelmää operationaalisen tiedon tuottamisesta kuten aiemmin jo mainittiin.

Operatiiviseen raportointiin sisältyy muun muassa budjetointi, ennustaminen, informaation tuottaminen johdolle, kassavirran, kustannusten, investointien, myynnin ym. mittareiden seuranta ja niistä raportointi. Tätä listausta vahvistaa Maasin ja Haartmanin (2009) näkemys, jonka mukaan controllerin vastuualueisiin kuuluvat budjetointi sekä suorituksen arvioinnissa käytettävän tiedon kerääminen. Graham (2009) puolestaan esittää controllerien joissain tapauksissa vastaavan kaikesta yrityksen sisäisestä raportoinnista. Usein myyntiä, kassavirtaa ja muita mittareita raportoidaan viikko tai jopa päivätasolla, jolloin tiedon tuottaminen on nimenomaisesti säännöllistä eikä ad-hoc tyyppistä, mikä on operatiiviselle raportoinnille luonteenomaista.

Budjetointi on Granlundin ja Taipaleenmäen (2005) mielestä oleellisin controllerin tehtävä varsinkin uusissa yrityksissä, sillä budjetointi on useimmin ensimmäinen askel taloudellisen kontrolloinnin aloittamiseen pienissä ja uusissa yrityksissä. Tästä huolimatta Granlund ja Lukka (1997) esittävät, että Suomessa budjetointi suoritetaan hyvin kevyesti ja arvioiden, liikaa siihen panostamatta.

Ei ole yksinkertaista määritellä, mitkä operatiivisen raportoinnin tehtävistä olisivat controllerille tärkeimmät, sillä tämä vaihtelee hyvin paljon yritysten omien tarpeiden mukaan. Pierce ja O'Dea (2003) esittävät tutkimuksensa perusteella johtajien tarvitsevan ajantasaisempaa, syvempää, joustavampaa ja selkeämmässä muodossa esitettyä tietoa yrityksen tilanteesta.

### **2.3.3. Strateginen avustaminen**

Strateginen avustaminen vastaa Coltonin (2001) jaottelussa strategisen tiedon tuottamisen roolia. Strategisen tiedon tuottamiselle tunnusomaista on tulevaisuuteen suuntautuminen tiedon tuottamisessa. Tässä näkökulmassa tärkeimpinä tiedon hyväksikäyttäjinä ovat yrityksen sisäiset sidosryhmät kuten yritysjohto. Tieto ilmaistaan niin raha- kuin ei-rahamääräisenä ja tarve tiedon tuottamiselle tulee usein muutosten yhteydessä sekä yrityksen tarpeiden mukaan satunnaisesti.

Tässä tutkimuksessa strategisen tiedon tuottaminen sisältää myös säännöllisesti tapahtuvia tehtäviä, kuten strategian suunnitteluun ja toteuttamiseen osallistumisen, vaikka strateginen avustaminen sisältääkin pääasiassa satunnaisia ja kertaluontoisia tehtäviä. Useissa yrityksissä strategiaa suunnitellaan ja tarkastetaan ainakin kerran vuodessa, jolloin tämä voidaan nähdä säännöllisenä tehtävänä, toisin kuin Coltonin (2001) määritelmän mukaan, jossa tehtävät ovat ainoastaan satunnaisia.

Strategisen tiedon tuottamisen tehtäviin kuuluvat esimerkiksi investointien suunnittelu, strategian kehittäminen ja toteuttaminen, päätöksentekoon osallistuminen, johdon neuvominen ja avustaminen, riskien hallinta ja analysointi, taloustiimin johtaminen sekä uusien ideoiden tuottamiseen osallistuminen. Nämä tehtävät ovat vain viitteellisiä ja tähän listaan liittyvät tehtävät vaihtelevat suuresti eri yritysten välillä. Tätä määritelmää vahvistaa myös Maasin ja Matejkan (2009) kuvaus siitä, että controllerin tulee avustaa johtoa tunnistamaan kannattavimmat toimintatavat, ja tätä kautta myös nostaa tulosityksiköiden arvoa. Voidakseen suorittaa edellä mainittuja vaativia tehtäviä pitäisi controllerilla olla syvä tietämys ja ymmärrys organisaatiosta ja sen liiketoiminnasta (De Loo et. al. 2004). Tämä on tärkeää sillä ilman liiketoimintaan liittyvää osaamista ei controller pysty pureutumaan syvällisesti yrityksen asioihin ja varsinkin strategisen avustamisen tehtävistä suoriutuminen saattaa vaarantua. Ulkoistetun controller-palvelun kannalta ongelmana voidaan nähdä nimenomaan se, että controller ei tunne tarpeeksi hyvin yritystä ja sen liiketoimintaa.

Sathen (1983) mukaan taas controllerin kaksi pääasiallista vastuualuetta ovat johdon auttaminen päätöksentekoprosessissa ja raportoidun tiedon totuudenmukaisuuden varmistaminen. Tästä Sathen jaottelusta juuri ensimmäinen tehtävä kuuluu strategiseen avustamiseen toisen tehtävän kuluessa ulkoisen raportoinnin alle. Taipaleenmäen ja Ikäheimon (2009) mukaan controllerit kykenevät ja ovat myös halukkaita ymmärtämään ja tulkitsemaan niin tavallista laskentaa, kuin myös liiketaloudellisia päätöksiä ja prosesseja. Tästä voidaan päätellä controllerien olevan halukkaita ja kykeneviä toteuttamaan strategisen avustamisen roolia.

Iso-Britanniassa toteutetun tutkimuksen mukaan controllerit käyttävät 62 prosenttia ajastaan perinteisiin kirjanpito-tehtäviin sekä taloustiimien johtamiseen. Saman tutkimuksen tulokset osoittivat poikkeuksen aiempaan kirjallisuuteen, jonka mukaan controllerit ovat osana strategista päätöksentekoa. (Graham, 2009). Esimerkiksi Malmi ym. (2001) esittävät, että yli puolet heidän



tutkimukseensa osallistuneista henkilöistä tekee strategiseen suunnitteluun ja strategian toteuttamiseen liittyviä tehtäviä. Iso-Britanniassa suoritetun tutkimuksen mukaan controllerit haluaisivat olla osallisina strategisessa johtamisessa ja operationaalisisessa päätöksenteossa, mutta useimmiten näin ei kuitenkaan tapahtunut todellisuudessa. Yleisimmät syyt tähän liittyivät controllereiden tukihenkilöstöön, saatavilla olevan tiedon laatuun sekä päätöksentekijöihin. Voidaan sanoa, että controllereiden on oltava niin pro-aktiivisia kuin reaktiivisia. Tämän lisäksi heidän tulisi osallistua organisaation toimintaan, mutta samalla irrottautua siitä riittävän paljon. (Graham, 2009).

Edellä esitetyn perusteella voidaan sanoa strategisen avustamisen roolin olevan olemassa, mutta sen toteuttaminen ei vielä käytännössä täysin toimi. Tätä näkemystä vahvistaa myös Rouwelaarin ja Botsin (2008) tutkimus, jonka mukaan controllerit pystyvät vaikuttamaan enemmän operatiivisiin kuin strategisiin asioihin. Toisaalta heidän mukaansa controllereilta tullaan tulevaisuudessa vaatimaan yhä enenevässä määrin yhä tarkempaa ja ajantasaisempaa tietoa yrityksen kustannuksista ja tuloksesta. Suurin syy tähän on jatkuvasti kiristynyt kilpailu markkinoilla, sekä tätä kautta yritysten tarve kehittää jatkuvasti toimintaansa (Rouwelaar & Bots, 2008).

Yazdifar ja Tsamenyi (2005) esittävät tutkimuksessaan 1990-luvulla sisäisen taloushallinnon henkilön tärkeimpänä ominaisuutena pidetyn analyttisyyttä. Sama ominaisuus nähtiin tutkimuksessa tärkeimpänä ominaisuutena myös tulevaisuudessa. Tämän perusteella controllerin tärkeimmät tehtävät vaativat controllerilta analyttisyyttä. Tämä viittaa siihen, että controllerin tärkeimmät tehtävät ovat strategiseen avustamiseen liittyviä tehtäviä, sillä näissä tehtävissä vaaditaan controllerilta erittäin paljon analyttisyyttä ja osaamista.

Seuraavasta kuvioista 2. voi nähdä yhteenvedon controllerin tehtävistä kirjallisuuden pohjalta. Tämä kuvio on muodostettu Coltonin (2001) ja Verstegenin ym. (2005) esittämistä malleista. Kuvion sisältö tulee muuttumaan tutkimuksen edetessä ja haastatteluista saatujen tietojen perusteella. Kuitenkin tässä vaiheessa saadaan selkeä käsitys siitä, mitä tehtäviä eri osa-alueet sisältävät.

MENNEISYYS	NYKYHETKI	TULEVAISUUS
Ulkoinen raportointi	Operatiivinen raportointi	Strateginen avustaminen
Raportointi sidosryhmille	Raportointi johdolle	Investointien suunnittelu
Kk-raportit	Budjetointi	Uusien ideoiden tuottaminen
Tilinpäätös	Ennustaminen	Strategian kehittäminen/toteuttaminen
Tiedon oikeellisuuden varmistaminen	Kassavirran seuranta	Päätöksentekoon osallistuminen
	Kustannusten seuranta	Johdon neuvominen ja avustaminen
	Myynnin seuranta	Riskien hallinta/analysointi
	Investointien seuranta	Taloustiimin johtaminen

**Kuvio 2.** Controllerin tehtävät jaettuna kolmeen osa-alueeseen.

### **3. Controller-palvelu**

Tässä kappaleessa syvennytään itse controller-palveluun. Ensin käsitellään mahdollisia controller-palvelun kysyntään vaikuttavia seikkoja, jonka jälkeen keskitytään controller-palvelun nykyiseen tarjontaan Suomen markkinoilla. Kappaleen lopussa käsitellään sähköistä controller-palvelua ja siihen liittyvää kommunikointia.

#### **3.1. Palvelun kysyntä**

Tänä päivänä, enemmän kuin koskaan, yritysten tulisi olla joustavampia ja omaksua uusia toimintatapoja halutessaan säilyttää kilpailuasemansa markkinoilla (Smith et al. 2005). Alun perin yrityksen taloushallinto ja kirjanpito ovat kehittyneet yritysten halusta seurata tuotantoa ja liiketoimia toisten osapuolten kanssa, jotta olisi mahdollista määrittää toiminnan tulos. Tällöin ulkoisen ja sisäisen laskentatoimen välillä ei ollut selkeitä eroja. Myöhemmin esimerkiksi lainsäädäntö ja verotus ovat vaikuttaneet vahvasti kirjanpitokäytäntöihin. Lisäksi taloudessa tapahtuneet kriisit ovat johtaneet tiukempaan sääntelyyn ja kansainväliset kirjanpitostandardit ovat yhtenäistäneet maiden välisiä kirjanpitokäytäntöjä. (Ewert & Wagenhofer, 2007).

On hyvin tavallista, että pienet yritykset eivät palkkaa omaa controlleria valvomaan yrityksen toimintaa ja tukemaan yritysjohtoa. Tällaisessa tilanteessa ulkoistettu controller voi tarjota tarvittavaa tukea koko yrityksen toiminnan ja kannattavuuden näkökulmasta. Granlund ja Taipaleenmäki (2005) toteavat kunnollisen valvonnan puutteen olevan yksi selittävä tekijä yrityksen taloudellisille ongelmille. Lisäksi Zoni ja Merchant (2007) löysivät tutkimuksessaan merkittävän positiivisen yhteyden yrityksen suorituskyvyn ja controllerin johtoa avustavan roolin välillä.

##### **3.1.1. Sähköinen taloushallinto**

Markkinoiden ja liiketoiminnan muuttuminen yhä monimutkaisemmaksi on johtanut taloudellisen raportoinnin, transaktioiden ja analysoinnin kasvavaan kysyntään (Reddy & Ramachandran, 2008). Myös informaatioteknologian kehitys on muuttanut tiedon keräämistä,

analysointia ja eteenpäin kommunikointia niin yrityksen sisällä kuin sen rajojen ulkopuolellekin. Informaatioteknologian kehitys on mahdollistanut myös uusien sähköisten toimintojen käyttöönoton yhä pienemmissä yrityksissä, sillä toimintojen kustannukset ovat pienentyneet lähi vuosina (Patel et al. 2010). Tekniikan ja järjestelmien muuttuessa ja kehittyessä myös johdon laskentatoimen on muututtava vastaamaan kehityksen tuomiin haasteisiin. (Burns & Vaivio, 2001).

1990-luvulla ensimmäiset internet-pohjaiset kirjanpito palvelut tulivat markkinoille. Kuitenkin sähköinen taloushallinto voi olla muutakin kuin kirjanpitoa. Yksi informaatioteknologian kehittymiseen liittyvistä haasteista on, miten parhaiten hyödyntää uutta teknologiaa ja miten sisäisen laskennan tekniikat pystytään parhaiten muokkaamaan sopiviksi näihin teknologioihin nähden (Burns & Vaivio, 2001). Viimeisen reilun kymmenen vuoden aikana internet ja siihen liittyvät sovellukset ovat kehittyneet huomattavasti. Myös ihmisten asenteet internetiä kohtaan ovat muuttuneet myönteisimmiksi. Huomattavat edut internetin käytössä liittyvät tiedon helppoon saatavuuteen, tiedon hankinnan alhaisiin kustannuksiin, tiedon ajantasaisuuteen ja mahdollisuuteen kommunikoida interaktiivisesti. Lisäksi yritykset pystyvät välittämään ajantasaista tietoa kaikille sidosryhmilleen, jotka sitä vaativat. (Wagenhofer, 2003).

Andrews (2002) kertoo artikkelissaan olemassa olevan neljä eri ryhmää, jotka käyttävät sähköisiä taloushallinnon ja kirjanpidon palveluita hyväkseen. Ensimmäiseen ryhmään kuuluvat erittäin pienet yritykset, jotka lähettävät kirjanpitomateriaalinsa kirjanpitäjälle, joka puolestaan pitää yllä yrityksen tilejä ja mahdollistaa asiakkaalle pääsyn kirjanpidon tietoihin internetin avulla. Toinen ryhmä sisältää pienet ja keskisuuret yritykset, jotka tarvitsevat peruskirjanpidon lisäksi myös muita kirjanpitoon liittyviä palveluita. Kolmantena ryhmänä ovat keskisuuret yritykset, jotka ovat ulkoistaneet kirjanpitonsa suurille kirjanpitotoimistoille. Neljännen ryhmän muodostavat suuret yritykset, joilla on autonomisia talousyksiköitä, jolloin kirjanpitotoimistojen tarkoitus on tarjota kirjanpidon lisäksi koko yrityksen kattava kontrollointikeskus. Yleisimmin sähköisen taloushallinnon asiakaskuntaan kuuluva yritys on keskikokoinen kasvava yritys, jonka taloushallintoon liittyvät tarpeet ovat kasvaneet. Sähköisen controllerin avulla asiakkaalle luodaan varmuutta siitä, että joku kontrolloi kirjanpitoa riippumattomana tahona itse yrityksestä (Andrews, 2002).

Kuten tutkimuksesta myöhemmin selviää, on internetin käytöllä kuitenkin myös huonot puolensa. Aina on mahdollisuus siihen, että joku ulkopuolinen pääsee käsiksi yrityksen sivustoihin ja tietokantoihin, jotka ovat internetissä. Patelin ym. (2010) mukaan väärinkäytökset ovat yleisempiä tietokoneistetussa ympäristössä kuin ympäristössä, jossa tietokoneita ei käytetä. Tämä tukee näkemystä siitä, että internetin kautta tarjottava tieto ei välttämättä ole täysin luotettavaa ja väärinkäytöksiä internet-maailmassa tapahtuu enemmän kuin perinteisessä ilman internetiä toimivassa ympäristössä. Lisäksi uudistuva informaatioteknologia luo paineita varsinkin taloudellisten raporttien sääntelylle. On selvää, että internet tarjoaa uusia tapoja viestiä informaatiota, mutta aina on muistettava, että tälle tarjonnalle on oltava myös kysyntää. (Wagenhofer, 2003).

Speklé (2001) mainitsee tutkimuksessaan koneellisen kontrolloinnin olevan yksi mahdollinen kontrollointimuoto yrityksissä. Tutkittaessa sitä, miten controller-palvelu voidaan toteuttaa sähköisesti, tuo tämä Speklén määritelmä koneellisesta valvonnasta esille uuden mahdollisuuden palvelun sisältöön. Koneellisessa kontrolloinnissa määritetään ja standardisoidaan tietyt käyttäytymissäännöt, budjetointitavoitteet sekä valvonta- ja suoritusmittarit, joita valvotaan koneellisesti. Tämä sopisi hyvin sähköiseen controller-palveluun, jossa koneellista valvontaa voitaisiin käyttää esimerkiksi antamaan varoituksia, kun tietyt ennalta määritellyt rajat esimerkiksi tunnusluvuissa tai kassavirrassa ylittyvät tai alittuvat.

### **3.1.2. Käytännön tarpeet**

Yritykset käyttävät erilaisia laskennan järjestelmiä pääasiallisesti hyväkseen helpottaakseen päätöksentekoa ja kontrolloidakseen mahdollisesti ilmeneviä ongelmia (Indjejikian & Matejka, 2006). Ulkoistetun controller-palvelun kannalta eniten kysyntää palvelulle saattaisi löytyä pk-yrityksistä, joissa ei ole osaavaa taloushallinnon asiantuntijaa. Tällöin yritystä johtaa usein omistaja tai perustaja, joka ei kuitenkaan omaa tarvittavia taitoja yrityksen talouden pyörittämiseksi. Kuttnerin (1993) mukaan pienemmissä yrityksissä on usein johtajina perustajayrittäjät, joilla harvoin on lainkaan taloudellista tai johtamiskoulutusta. He ovat tavallisesti kehittäneet palvelun tai tuotteen ja osaavat myydä sitä tehokkaasti, mutta heillä ei ole johtajan taitoja, joita tarvittaisiin pitämään toiminta kannattavana. Tällaisissa yrityksissä controller voisi auttaa johtajaa niin taloudellisissa kuin hallinnollisissakin asioissa ja johtamiseen

liittyvissä päätöksissä, kun taas itse johtaja voisi keskittyä tuotantoon liittyviin asioihin sekä tuotteiden ja palveluiden laatuun. (Kuttner, 1993).

Vastaavanlainen mielipide asiasta on myös Granlundilla ja Taipaleenmäellä (2005), kun he esittävät pienemmissä yrityksissä kirjanpidon olevan usein ulkoistettu ja toimitusjohtajan tekemän tarvittavat laskelmat. Heidän mukaansa pienille yrityksille on tavanomaista taloudelliseen raportointiin annettujen resurssien vähäisyys. Tällaisissa yrityksissä taloushallintoon sijoitetaan vain vähän varoja, sillä johtajan kiinnostus talousasioita kohtaan ei ole yhtä suuri kuin itse liiketoimintaa kohtaan (Granlund & Taipaleenmäki, 2005). Lisäksi resurssien puute tai rajallisuus valvonnassa aiheuttaa ongelmia pienissä yrityksissä (Patel et al. 2010) ja saattaa näin lisätä mahdollisuutta sähköisessä toiminnassa tapahtuviin väärinkäytöksiin.

Pearson ja Singleton (2008) esittävät väärinkäytösten havaitsemisen kirjanpidossa olevan yksi pinnalla olevista aiheista nykyään. Heidän mukaansa suurin osa väärinkäytöksistä tapahtuu niiden henkilöiden toimesta, jotka ovat vastuuasemassa kirjanpidossa, rahoituksessa ja IT-asioissa. Tämä on oleellinen perustelu sille, miksi yritysten on hyvä hankkia tilintarkastajan lisäksi ulkopuolinen valvova taho kuten controller yritykseensä. Tilintarkastaja tarkastaa kirjanpidon ja tilinpäätöksen useimmiten vain kerran vuodessa controllerin seurattessa yrityksen toimintaa mahdollisesti päivittäin. Lisäksi Suomessa kaikilla pienemmillä yrityksillä ei lain mukaan tarvitse olla tilintarkastajaa lainkaan. Myös tieto siitä, että joku valvoo toimintaa saattaa estää väärinkäytöksiä syntymästä. Internetin käytön yleistymisen yhdistettynä digitaalisen teknologian käytön lisääntymiseen yrityksissä tarjoaa suuria mahdollisuuksia rikolliselle toiminnalle. Lisäksi se, että internetin sovellusten käyttö ei enää vaadi korkeaa teknistä osaamista, lisää osaltaan rikosten teko mahdollisuuksia (Pearson & Singleton, 2008).

Grahamin mukaan maailmanlaajuisen talouden taantumien seurauksena controllerin rooli tulee olemaan entistä tärkeämpi, sillä muun muassa alueet kuten käyttöpääoman seuranta, kustannusten kontrollointi ja riskien johtaminen tulevat vaatimaan entistä enemmän huomiota (Graham, 2009). Wagenhofer (2003) puolestaan kertoo tutkimusten osoittavan perinteisten talousraporttien arvon olevan laskussa. Suomessa ihmiset korostavat reaaliaikaisen tiedon tärkeyttä johdon päätöksenteossa. Jo yrityksen uskottavuudenkin kannalta on tärkeää, että yrityksen johto voi jatkuvasti osoittaa sidosryhmilleen tietävänsä mitä yrityksessä tapahtuu. (Granlund & Lukka 1998b).

Rouwelaarin ja Botsin (2008) mukaan yrityksen koon ja controllerin roolin välistä suhdetta on vaikea ennustaa. Toisaalta, mitä suurempi yritys sitä enemmän yrityksessä on oletettavasti tulosityksiköitä ja tätä myöten myös controllereita. Tällöin myös johto useimmiten haluaa olla paremmin ajan tasalla siitä, mitä yrityksessä tapahtuu ja tämän seurauksena controllereilta vaaditaan useammin raportointia. Toisaalta taas, mitä suurempi yritys sitä todennäköisemmin sen toiminta on hajautetumpaa kuin pienemmän. Tällöin päätöksenteko on usein myös hajautettu pienempiin yksiköihin. Rouwelaarin ja Botsin (2008) mukaan voidaankin olettaa, että yrityksen koko on suhteessa siihen, miten paljon controller osallistuu päätöksentekoon. He toteavat myös yrityksen taloudellisen tilanteen saattavan vaikuttaa controllerin roolin muodostumiseen. Yrityksen taloudellisen tilanteen ollessa heikko, on todennäköistä että controller osallistuu vähemmän strategisiin päätöksiin, koska strategiset päätökset tehdään tällöin yleensä ylimmässä johdossa ja ne koskevat koko yritystä. Toisaalta controllerin merkitys kasvaa perinteisemmissä tehtävissä, kuten taloudellisen tiedon analysoinnissa, kun yrityksellä menee huonosti, sillä yritysjohto haluaa tarkempaa tietoa yrityksen tilanteesta. (Rouwelaar & Bots, 2008).

On todennäköistä, että tarve controllerille syntyy jos yrityksen muu taloushallinnon henkilöstö ei ole ammattitaitoista ja osaavaa. Tällaisessa tilanteessa yritysjohto ei kykene olemassa olevilla resursseillaan johtamaan yritystä tehokkaasti. Rouwelaar ja Bots (2008) esittävät samansuuntaisia näkemyksiä toteamalla, että controllerin kysyntää voi lisätä tilanne, jossa huomataan yrityksen toiminnassa olevan selviä puutteita, jolloin yrityksen johto saattaa kyseenalaistaa yrityksessä tapahtuvan raportoinnin ja kontrollisysteemit. Tällainen tilanne saattaa johtaa siihen, että palkataan controller tai yrityksessä, jossa controller jo on, saa se enemmän valtaa. (Rouwelaar & Bots, 2008).

Myös taloudessa, yrityksen toimintaympäristössä, strategiassa tai teknologiassa tapahtuvat muutokset saattavat aiheuttaa yritykselle muutostarpeita taloushallintoon (Bruggeman & Slagmulder, 1995). Jos yritys ei pysty nopeasti hoitamaan muutoksesta johtuvia uudelleenjärjestelyjä sisäisesti, on palvelun hankkiminen ulkopuolelta varteenotettava vaihtoehto.

Pierce ja O'Dea (2003) tuovat esille tärkeän seikan liittyen sisäisen taloushallinnon henkilöstön ja johtajien välisiin suhteisiin. Heidän tutkimuksessaan sisäisen taloushallinnon henkilöt eivät olleet tietoisia siitä, millaista informaatiota yrityksen johtajat tarvitsivat. Lisäksi sisäisen

taloushallinnon henkilöt eivät arvostaneet johdon tarpeita. (Pierce & O’Dea, 2003). Bruggeman ja Slagmulder (1995) näkevät ongelman niin, että taloushallinnon järjestelmät eivät tarjoa tarvittavaa informaatiota strategisten prosessien seurantaan ja arviointiin, sillä kyseiset järjestelmät eivät ota huomioon pitkän aikavälin tuottoja korostaen enemmän lyhyen aikavälin kannattavuutta.

Myös Granlund ja Lukka (1997) esittävät samantapaisen näkemyksen kuin Bruggeman ja Slagmulder (1995). Heidän mukaansa jotkut taloushallinnon henkilöt ovat huolissaan ei-taloudellisten mittareiden yleistymisestä sekä siitä, että näitä mittareita on hyvin vaikea standardisoida yritystasolla. Tämän seurauksena yrityksissä ei kehitetä lainkaan ei-taloudellisia mittareita koko yrityksen tasolla, vaan ainoastaan kustannuspaikkakohtaisesti tai osastoittain. Nämä mittarit saattavat kuitenkin olla hyvin tärkeitä yrityksen menestymisen kannalta. (Granlund & Lukka, 1997). Tämä Granlundin ja Lukan esittämä ongelma luo osaltaan perusteen sille, että ulkoistetulle controller-palvelulle löytyy todennäköisesti kysyntää yrityksissä, joissa ei-taloudellista raportointia ei koko yrityksen tasolla ole.

Tässä kappaleessa esitettyjen tutkimustulosten perusteella voidaan tulkita markkinoilla olevan mahdollista kysyntää johtoa palvelevalle ajantasaiselle, laajalle ja selkeässä muodossa esitetylle informaation tuottamiselle, mitä juuri controller-palvelu voisi tarjota. Seuraavassa kuviossa 3. tiivistetään teorian perusteella kysyntään vaikuttavat seikat jakamalla ne sähköisestä taloushallinnosta ja käytännön tarpeista johtuviin syihin.

Sähköinen taloushallinto	Käytännön tarpeet
<p>Teknologian kehitys, jonka haasteisiin ei itse pystytä vastaamaan</p> <p>Tarve ulkopuoliselle kontrollille</p>	<p>Oman osaamisen puuttuminen</p> <p>Resurssien niukkuus</p> <p>Toiminnan puutteellisuus</p> <p>Väärinkäytösten välttäminen</p> <p>Toimintaympäristön muuttuminen</p> <p>Johdon saaman tiedon vajavaisuus</p>

**Kuvio 3.** Controller-palvelun kysyntään vaikuttavat seikat



### 3.2. Palvelun tarjonta nykyisillä markkinoilla Suomessa

Suomen markkinoilla ei tarjota controller-palvelua vielä sähköisenä. Muita taloushallintopalveluita tarjotaan jo paljon sähköisessä muodossa, jolloin asiakkaat saavat tarvitsemansa tiedot ajantasaisena internetin kautta käyttöönsä. Useat tilitoimistot tarjoavat kuitenkin controller-palveluita ja samaistavat tähän myös talousjohtaja-palvelun.

Controller-palvelua tarjotaan tilanteisiin, joissa yritys tarvitsee apua kasvun hallintaan, liiketoiminnan kehittämiseen tai talouden ja hallinnon hoitamiseen. Tarkoituksena on auttaa johtoa, jolloin he voivat keskittyä ydinliiketoimintaan. (Hollström Oy). Pienillä yrityksillä controller-palvelu alkaa useimmiten kuukausitasolla tapahtuvalla tilitietojen analysoinnilla ja raportoinnilla sekä toimenpide-ehdotusten laatimisella. Tarkoituksena on kehittää palvelua sitä mukaan, kun yrityksen koko ja tarpeet kasvavat. (Minico Oy). Talousjohtaja-palvelun sanotaan olevan nopea, helppo ja luotettava tapa saada sitoutunut ammattilainen yhdeksi yrityksen menestystekijäksi. Yksi tärkeimmistä tekijöistä onnistuneen controller-palvelun takana on täydellisen luottamuksen syntyminen osapuolten välille (Pretax Oy).

Taloushallintopalveluja tarjoavan Aldia Oy:n kotisivujen mukaan controller-palveluun sisältyy muun muassa taloushallinnon käytäntöjen ja raportoinnin suunnittelu ja kehittäminen, taloudelliset analyysit, kassavirran seuranta ja ennusteet, rahoitus- ja investointisuunnitelmat, kustannus- ja projektilaskenta, budjetointi, ennustaminen sekä johtamiseen osallistuminen talousasiantuntijana. Controller-palvelu on muokattavissa yrityksen tarpeisiin ja tilanteisiin sopivaksi kokonaisuudeksi ja tarvittaessa palvelusta voidaan tehdä myös johtamisen tukipalvelu. (Aldia Oy).

Hollström Oy puolestaan kuvaa kotisivuillaan controllerin tehtävänä olevan asioiden valmistelun ja esittelyn johdolle päätöksenteon tueksi. Hollström Oy:n ja Aldia Oy:n näkemykset controllerin roolista eroavat jonkin verran. Hollström Oy nimittäin kuvaa controllerin tehtävät enemmän johdolle tukea antaviksi, kun Aldia Oy:n mukaan tehtävät ovat enemmän taloudelliseen toimintaan ja raportointiin liittyviä. Hollström Oy kuvaa tehtävien kattavan henkilöstön johtamisen ja kehittämisen, jotta johto saa oikeellista tietoa, raportoinnin kehittämisen, liiketoiminnan kehittämisprojekteihin osallistumisen ja niiden kehittämisen sekä johtoryhmätyöskentelyyn osallistumisen (Hollström Oy).

Minico Oy:n kotisivuilla controllerin tehtävien määritelmä vastaa pitkälti Aldia Oy:n määritelmää. Lisäyksenä Aldia Oy:n määrittelemiin tehtäviin Minico Oy mainitsee yrityksen valmistelemisen omistajanvaihdokseen. Tilitoimisto Riparte Oy sisällyttää controller/talospäällikkö-palveluihin myös kirjanpitoa. Yritys kertoo kotisivuillaan palvelun sisältävän kirjanpidon, raportoinnin, tulosanalyysit, kustannus seurannan, palkanlaskennan, veroasiat, maksut ja rahaliikenteen sekä perinnän. (Riparte Oy). Tämä määrittely eroaa muista controller-palvelun tarjoajista, juuri siinä, että tarjontaan sisältyy myös kirjanpitoon liittyvät tehtävät.

Seuraavassa kuviossa 4. esitetään tiivistelmä tässä tutkimuksessa esitetyistä Suomen markkinoilla olevista controller-palveluista. Kuvion tarkoituksena ei ole esittää kaikkea Suomessa olevaa tarjontaa, vaan ainoastaan tässä tutkimuksessa käsitellyt yrityksiä. Kuvioon on otettu kolme yritystä johtuen niiden tarjonnan erilaisuudesta. Kuviosta saa hyvän käsityksen siitä, että markkinoilla ei ole yhtä vakiintunutta controller-palvelua, vaan tarjonta vaihtelee paljon yrityksittäin.

Aldia Oy	Hollström Oy	Riparte Oy
Taloushallinnon käytäntöjen suunnittelu ja kehittäminen	Henkilöstön johtaminen ja kehittäminen	Kirjanpito
Raportoinnin suunnittelu ja kehittäminen	Raportoinnin kehittäminen	Raportointi (budjetointi ja ennusteet)
Taloudelliset analyysit	Liiketoiminnan kehittäminen	Tulosanalyysit
Kassavirran seuranta ja ennusteet	Johtoryhmätyöskentelyyn osallistuminen	Kustannus seuranta
Rahoitus- ja investointisuunnitelmat	Talouden ja hallinnon hoitamiseen osallistuminen	Palkanlaskenta
Kustannus- ja projektilaskenta		Veroasiat
Budjetointi		Maksut ja rahaliikenne
Ennustaminen		Perintä
Johtamiseen osallistuminen talousasiantuntijana		

**Kuvio 4.** Controller-palvelun tarjonta Suomen markkinoilla.

### **3.3. Sähköinen controller-palvelu**

On todennäköistä, että yritysten ostaessa sähköistä controller-palvelua ulkopuoliselta palvelun tarjoajalta odottavat yritykset palvelulta jotain uutta ja parempaa kuin mihin yrityksen omilla resursseilla on mahdollisuus päästä. Bruggeman ja Slagmulder (1995) esittävät, että 1990-luvulla useissa yrityksissä olleet sisäisen taloushallinnon järjestelmät estivät uuden teknologian mahdollistamien järjestelmien käyttöönoton. Tämän takia he toteavat väitettävän, että sisäisen laskennan järjestelmien on muututtava, kun muutetaan teknologiaa yrityksessä (Bruggeman & Slagmulder, 1995).

Sähköisen controller-palvelun kannalta Aldia Oy:n määrittely palvelusta vaikuttaa sopivammalta tehtäväkentältä ajattelen sitä, mitä palvelun osa-alueita voitaisiin toteuttaa sähköisesti. On todennäköistä, että taloudellisten raporttien, analyysien ja investointisuunnitelmien toteuttaminen sähköisesti on helpommin toteutettavissa, kuin henkilöstön kehittäminen ja liiketoiminnan kehittämisprojekteihin osallistuminen. Toisaalta sähköinen controller-palvelu ei tarkoita sitä, että kaiken kommunikoinnin olisi tapahduttava ilman kasvokkaista kanssakäymistä. Lisäksi osallistuminen johtoryhmätyöskentelyyn on mahdollista toteuttaa myös esimerkiksi videoneuvottelun avulla.

#### **3.3.1. Sähköinen kommunikointi**

Kommunikointi on jokapäiväistä toimintaa yrityksissä. Aina ei kuitenkaan osata arvostaa kommunikoinnin tärkeyttä ja kommunikointi saatetaan jättää liian vähälle niin yrityksen sisällä kuin yrityksestä ulospäin. Payne ym. (2005) korostavat artikkelissaan sitä, että kulttuurista riippumatta kommunikoinnin tehokkuudella saattaa olla hyvin suuri vaikutus osapuolten kykyyn saavuttaa tavoitteensa tai tehdä päätöksiä.

Ymmärtääkseen nykypäivän sähköistä kommunikointia on tärkeää huomioida aiempi tutkimus liittyen kommunikointiin yrityksessä. Kommunikointi nimittäin heijastaa yrityksen jokapäiväistä toimintaa ja kulttuuria (Granlund & Lukka, 1997), jolloin kommunikointia tutkimalla voidaan yrityksestä saada paljon muutakin selville. Esimerkiksi suomalaisen kommunikointikulttuuriin kuuluu vahvasti luottamus osapuolten välillä. Jos tämä luottamus

osapuolten välillä menetetään, johtaa se useimmiten jonkin tasoisiin ongelmiin. (Granlund & Lukka, 1998b).

Sähköinen kommunikointi on yleistynyt huomattavasti viimeisten vuosien aikana niin yritysmaailmassa kuin muuallakin. Suuri osa yrityksissä tapahtuvasta tiedonsiirrosta on muuttunut perinteisistä paperisista tulosteista sähköisessä muodossa välitettäväksi tiedostoiksi. Granlund ja Lukka (1997) esittävät paperisten tulosteiden olleen pääasiallinen tapa levittää raportteja yrityksessä. Tähän vuonna 1997 kirjoitettuun väittämään voidaan nähdä tulleen selkeä muutos, sillä nykypäivänä paperiset tulosteet ovat siirtyneet sähköiseen muotoon.

Sähköposti, internet ja erilaiset video- ja puhelinneuvottelut mahdollistavat keskenään kommunikoivien henkilöiden olevan fyysisesti eri paikoissa. Kuitenkaan ei voida unohtaa kasvokkaisen kommunikoinnin merkitystä. Stern (2008) väittää, että kasvokkainen kommunikointi ei ole enää pääasiallinen keino yhteydenpitoon, vaan puhelimet ja internet ovat menneet sen edelle. Yksi syy tähän on se, että matkapuhelimet ja internet mahdollistavat kommunikoimisen myös pidemmän matkan päähän, jolloin ei enää tarvitse olla lähellä vastapuolta (Stern, 2008). Lisäksi internetin tarjoamat kommunikointikanavat ovat halvempia ja niiden avulla palvelun tarjoaja voi tehokkaammin kommunikoida asiakkaansa kanssa, jolloin myös ulkoistamisosapuolten välinen suhde paranee (Chakrabarty et al. 2007).

Sosiaalinen kanssakäyminen ei Granlundin ja Lukan (1997) mukaan ole suuressa roolissa Suomessa ja kommunikointimuodot ovat yritysmaailmassa melko muodollisia. Kuitenkin heidän mukaansa kommunikointi sisältää rikasta sanallista ja kirjallista kanssakäymistä. Heidän mukaansa sanallista kommunikointia ei pidä vähätellä suomalaisessa yritysmaailmassa, sillä heidän haastatteluistaan saamien tietojen perusteella sanallinen kommunikointi mainittiin useimmiten ensisijaisena kommunikointikeinona. Suullista kommunikointia käytetään varsinkin reaaliaikaisessa kommunikoinnissa, joka liittyy usein ad-hoc tyyppisiin tehtäviin (Granlund & Lukka, 1997). Kuten aiemmin tutkimuksessa on mainittu controllerin yksi oleellinen tehtäväalue on juuri ad-hoc tyyppiset tehtävät. Tämä puoltaisi sitä, että controllerin on oltava myös kasvokkaisessa kommunikoinnissa yrityksen henkilöstön kanssa, jolloin pelkkä sähköinen kommunikointi ei välttämättä riittäisi.

Kommunikointia vaaditaan kaikessa ulkoistamisessa. On tutkittu, että ulkoistamispalveluiden liittyessä enemmän yrityksen ydinliiketoimintaan ja niiden ollessa tietointensiivisempiä, asiakkaat myös vaativat läheisempää suhdetta sekä ajantasaista tietoa ja kommunikointia palveluja tuottavan yrityksen kanssa (Currie et al. 2008). Jos kommunikointia ei hoideta hyvin niin ulkoistamisen alkuvaiheessa kuin koko ulkoistamissuhteen aikana, saattaa se hyvin todennäköisesti vahingoittaa osapuolten välistä suhdetta. Vaikka kommunikointikanavat osapuolten välillä olisivat kunnossa, täytyy muistaa myös kommunikoida oikein. Aina tulisi huolehtia, että toinen osapuoli ymmärtää viestit oikein, eikä osapuolten välille saisi jäädä epäselvyyksiä. Tämä ei kuitenkaan ole itsestäänselvyys kaikessa kommunikoinnissa. Varsinkin sähköpostiviesteissä saattaa viestin todellinen merkitys jäädä epäselväksi väärin sanavalintojen tai muiden virheiden takia. Lisäksi sähköpostiviestinnässä ei-verbaalinen kommunikointi, eli äänen sävy, ilmeet, asento, liikkeet ja fyysinen olemus (Pyne et al. 2005), jäävät kokonaan pois, mikä hankaloittaa viestin ymmärtämistä.

### **3.3.2. Kommunikointikanavat**

Rouwelaar ja Bots (2008) esittelevät kaksi erilaista tapaa asemoida controller yritykseen. Useissa yrityksissä controller raportoi suoraan yksikkönsä johdolle, mutta toiminnalliseen vastuuseen kuuluu sen varmistaminen, että yrityksen ylin johto tietää yksikön todellisen taloudellisen tilan. Tämä viittaa siihen, että säännöllinen ja virallinen raportointi tapahtuisi yksikön johdolle, mutta kuitenkin olisi ylläpidettävä epävirallista raportointikanavaa ylimpään johtoon avoinna. Tätä kommunikointikanavajärjestelmää kutsutaan ”dotted-line”-suhteeksi, joka viittaa siis siihen, että controllerilla on epävirallinen kommunikointikanava mahdolliseen koko yrityksen controlleriin tai talousjohtajaan. Toisinaan taas yritykset asettavat controllerin suoraan koko yrityksen controllerin tai talousjohtajan alaisuuteen, jolloin puhutaan ”solid line”-suhteesta. Tämä malli korostaa controllerin itsenäisyyttä verrattuna dotted-line-suhteeseen. Solid-line-suhteen hyvänä puolena pidetään sitä, että se vähentää emotionaalista suhdetta controllerin ja tulosityksikön välillä. (Rouwelaar & Bots, 2008).

Ulkoistetun controller-palvelun kannalta kommunikointi controllerin ja yrityksen välillä tulisi luultavimmin tapahtumaan yrityksen toimitusjohtajan ja talousjohtajan kanssa. Tietenkin yritysکوhtaaisia poikkeuksia voi olla, mutta tutkimuksen kohderyhmän yritysten ollessa pk-

yrittäjiä on oletettavaa, että toimitusjohtaja ja talousjohtaja ovat pääasiassa raporteista ja taloudesta vastaavia.

Nykyisin yrityksissä käytetään hyvin paljon sähköisiä viestintäkanavia. Näistä yleisimpiä ovat puhelin ja sähköposti. Tämän lisäksi kasvokkainen kommunikointi on edelleen tärkeä osa yritysviestintää. Muita mahdollisia viestintäkeinoja ovat internetin erilaiset mahdollisuudet kuten intranet sekä puhelin- ja videoneuvottelut.

Tässä kappaleessa on kokonaisuudessaan käsitelty controller-palveluun liittyvää kysyntää, tarjontaa ja sähköistä kommunikointia. Yleistäen voidaan sanoa palveluun liittyvän kysynnän syntyvän mahdollisesti informaatioteknologian kehittymisestä markkinoilla, yrityksistä puuttuvan asiantuntevan ja ammattitaitoisen taloushallinnon osaajan uupumisesta, väärinkäytösten mahdollisuudesta yrityksen sisällä sekä taloudessa ja yrityksen toiminnassa tapahtuvien muutosten johdosta. Controller-palvelun tarjonta nykyisillä markkinoilla on hyvin vaihtelevaa. Useat yritykset tarjoavat palvelua ja palvelu saattaa yrityksestä riippuen sisältää tehtäviä aina kirjanpidosta johtoryhmätyöskentelyyn. Sähköisen controller-palvelun tullessa kyseeseen on hyvin todennäköistä, että yritykset odottavat lisäarvon syntymistä verrattuna taloushallinnon peruspalveluihin, joita ovat esimerkiksi kirjanpito ja palkanlaskenta. Palveluun liittyvän kommunikoinnin osalta on esille noussut luottamuksen tärkeys sekä sähköisten viestintäkanavien yleistymisen viimeisten vuosien aikana. Tästä huolimatta yritykset kuitenkin edelleen arvostavat kasvokkaista kommunikointia.

## 4. Ulkoistaminen

Tilanne, jossa yritys ulkoistaa controller-toiminnon ulkoistamatta taloushallintoaan, on hyvin epätodennäköinen. Todennäköisempää on, että samalle palveluntarjoajalle ulkoistetaan niin taloushallinto kuin controller-toimintokin. Tämän takia taloushallinnon ulkoistamisnäkökulma on tärkeä ottaa huomioon tässä tutkimuksessa. Haastatteluista saadaan arvokasta tietoa yritysten asenteista ulkoistamista ja ulkoistettua controller-palvelua kohtaan, ja tämän avulla saadaan myös informaatiota siitä ovatko yritykset ylipäättään kiinnostuneita sähköisestä controller-palvelusta. Lisäksi tieto siitä, mikä mahdollisesti aiemmissa ulkoistamisprosesseissa on epäonnistunut, auttaa kehittämään ulkoistamispalveluita eteenpäin.

Tässä kappaleessa avataan seuraavaksi ulkoistamista käsitteenä sekä esitellään ulkoistamisesta koituvia hyötyjä ja haittoja, jotka saattavat vaikuttaa yritysten halukkuuteen ulkoistaa taloushallintonsa ja controller-palvelu. Ulkoistamisessa käsitellään pääasiallisesti taloushallinnon ulkoistamista, sillä controller-palvelu voidaan nähdä osana yrityksen taloushallintoa. Kappaleen lopussa käydään McIvorin (2008) esittämän mallin kautta läpi sitä, miten yritykset voivat luokitella taloushallinnon ja controller-palvelun ulkoistamispäätöksiä tehdessään. Tämä malli antaa hyvät lähtökohdat ulkoistamispalveluiden tarjoajalle ymmärtää ulkoistamista asiakasyritysten näkökulmasta ja samalla se tarjoaa myös apuvälineen palvelun tarjoajalle, palveluiden kehittämisessä asiakkaiden tarpeiden mukaiseksi.

### 4.1. Määritelmä

Ulkoistaminen voidaan nähdä yrityksen yhden tai useamman toiminnon tai prosessin toteuttamisen hankkimisena yrityksen ulkopuolelta. Toisin sanoen yritys ostaa kyseisen toiminnon palvelun tarjoajalta. Langfield-Smith ja Smith (2003) kuvaavat ulkoistamista strategisen liittoutumisen muotona, joka on yleistynyt viimeisten vuosikymmenten aikana.

Terminä ulkoistaminen ei ole vielä saanut yhdenmukaista määritelmää Amitin ja Shang-Jinin (2004) mukaan. He kuvaavat ulkoistamista tuotteiden tai palveluiden tuottamisena yritykselle toisen ulkopuolisen yrityksen toimesta. Nicholsonin ym. (2006) tutkimuksessa ulkoistamista

kuvataan sellaisen palvelun tai toiminnon sopimuksenvaraisena siirtämisenä ulkopuoliselle tuottajalle, mikä on aiemmin suoritettu yrityksen sisällä.

Espino-Rodrigues ja Padrón-Robaina (2006) yhdistävät tutkimuksessaan usean tutkijan näkemykset ulkoistamisen määritelmästä. He tiivistävät ulkoistamisen tarkoittavan strategista päätöstä, jossa ei-strateginen toiminto tai prosessi sovitaan sopimuksella hoidettavan toisessa korkeamman osaamisen omaavassa yrityksessä kilpailukyvyn parantamiseksi (Espino-Rodrigues & Padrón-Robaina, 2006).

Ulkoistaminen ei ole kovin vanha ilmiö, vaan se nousi pinnalle vasta 1980-luvulla, kun yritykset alkoivat ulkoistaa toimintojaan kansallisesti (Reddy & Ramachandran, 2008). Tällöin ulkoistaminen käsitettiin pääasiassa informaatiojärjestelmien alihankintana (Espino-Rodrigues & Padrón-Robaina, 2006). Myöhemmin yritykset ryhtyivät ulkoistamaan toimintojaan myös ulkomaille suurempien kustannussäästöjen sekä teknologisen osaamisen johdosta (Reddy & Ramachandran, 2008).

Globalisaation ja kasvaneen kilpailun myötä useat yritykset ovat havainneet vaikeuksia liittyen laajaan osaamisen ja taitojen kehittämiseen sekä ylläpitämiseen. Näitä ominaisuuksia tarvitaan kuitenkin kilpailukyvyn säilyttämiseen (Langfield-Smith & Smith, 2003). Lisäksi tarve tehokkuuden parantamiselle ja kustannussäästöille on pakottanut monet yritykset erikoistumaan rajoitettuun määrään ydintoimintoja (McIvor, 2008). Muun muassa näiden syiden seurauksena yritykset ovat alkaneet ulkoistaa toimintojaan ulkopuolisille palveluntarjoajille yhä enemmän. Currien ym. (2008) mukaan yritykset ulkoistavat eniten toimintoja, joissa voidaan määrittellä selkeät panokset ja tulokset samalla kun enemmän tietoa vaativat monimutkaiset prosessit pidetään yhä yrityksen sisällä.

Taloushallinnon ja kirjanpidon ulkoistaminen ovat yksi nopeinten kasvavista ulkoistamisen osa-alueista maailmassa (Reddy & Ramachandran, 2008). Yhä useampi yritys on ulkoistanut tai harkitsee ulkoistavansa osan tai koko taloushallintonsa ja kirjanpitonsa (Duganier, 2005). Amiti ja Shang-Jin (2004) väittävät, että viime vuosina mediassa on keskusteltu paljon palveluiden ulkoistamisesta, mikä on luonut kuvitelmaa palveluiden ulkoistamisilmiön nopeasta leviämisestä. Heidän mielestään asia ei kuitenkaan ole näin, vaikka ulkoistaminen on lisääntynyt jonkin verran



palveluissa. Heidän mukaansa palveluiden ulkoistamisen voidaan nähdä kasvaneen hyvin maltillisesti (Amiti & Shang-Jin, 2004).

Ulkoistaa voidaan joko kotimaahan tai ulkomaille (Raiborn et al. 2009). Vaikka ulkoistaminen niin kotimaahan kuin ulkomaillekin on yleistynyt nopeasti talouden kehittymisen johdosta, tässä tutkimuksessa keskitytään maan sisällä tapahtuvaan ulkoistamiseen.

Taloushallinnon ulkoistaminen mielletään tässä tutkimuksessa palvelun hankkimiseksi yrityksen ulkopuolelta. Eli kyseessä on palvelun ulkoistaminen. Orman (2008) esittääkin, että taloudelliset aktiviteetit ovat nopeasti muuttuneet tuotteista palveluiksi. Palvelu voidaan määrittellä välittömänä ja kerran käytettävänä vuorovaikutuksena tarjoajan ja kuluttajan välillä. Palveluille on luonteenomaista juuri vahva vuorovaikutus tarjoajan ja ostajan välillä, välitön kulutus ja oikeaan aikaan tapahtuva toimitus. Palvelut eroavat tuotteista siinä, että tuotteet voidaan varastoida ja niitä voidaan mahdollisesti käyttää useaan kertaan. (Orman, 2008).

Bao ym. (2008) kuvaavat neljä piirrettä, jotka koskevat palveluiden ulkoistamista. Nämä piirteet ovat: hyöty verrattuna kilpailijoihin, uusien resurssien vapautuminen muuhun käyttöön, yrityksen ydinliiketoiminnan kilpailukyvyyn korostuminen, yrityksen toiminnan yksinkertaistuminen ja teknologisten innovaatioiden korostuminen, kun myös ulkoistamispalveluita tarjoava yritys kehittää teknologiaa eteenpäin (Bao et al. 2008). Nykyään ulkoistamispalveluiden tarjonta on yhä monipuolisempaa ja se on laajentunut myös liiketoiminnan kannalta kriittisempiin toimintoihin. (McIvor, 2008).

## **4.2. Hyödyt ja haitat**

Ulkoistamispalveluiden tarjoajat pystyvät erikoistumaan yhteen tai muutamaan toimintoon sekä investoimaan näiden jatkuvaan kehittämiseen. Tämä johtaa usein suurtuotannon etujen saavuttamiseen sekä kokemuksen kartuttamiseen. Tällöin yritykset voivat ulkoistaa toimintonsa ulkoistamispalveluiden tarjoajalle ja saavat todennäköisesti parempaa ja asiantuntevaa palvelua, kuin jättämällä toiminnon yrityksen sisälle. (McIvor, 2008).

Yritykset ulkoistavatkin toimintojaan voidakseen keskittyä olennaiseen, lisätäkseen toiminnan joustavuutta ja saavuttaakseen kustannussäästöjä sekä täyttääkseen uudistuvan talouden

asettamat vaatimukset (Smith et al. 2005). Reddyn ja Ramachandran (2008) mukaan suurimmat hyödyt ulkoistamisesta liittyvät kilpailuetuihin, parempaan kontrolliin ja kustannussäästöihin. Yritykset ovat usein todenneet tukitoimintojen kuten informaatioteknologian, henkilöstöasioiden tai taloushallinnon ulkoistamisen vähentävän kustannuksia tai parantavan toiminnon laatua tai molempia (Raiborn et al. 2009). Yritysjohto ymmärtää kuitenkin yhä paremmin sen, että ulkoistaminen lyhyen aikavälin kustannussäästöjen takia ei ole yhtä kannattavaa kuin ulkoistaminen pitkäaikaisten tietopohjaisten järjestelmien tuottaman hyödyn ja strategisten hyötyjen takia (Quinn, 1999).

Laskentapalveluiden tarjoajat saattavat tarjota paremman laatuista raportointia kuin yrityksen sisäiset lähteet, mutta samaan aikaan yritykset menettävät mahdollisuudet satunnaisiin ja kiireellisiin raportointeihin ja saattavat menettää kilpailuedun omien raportointien kehittämisessä (Taipaleenmäki & Ikäheimo, 2009). Tässä tutkimuksessa kehitettävän controller-palvelun sähköisyyden ajatus eroaa tästä Taipaleenmäen ja Ikäheimon esittämästä ajatuksesta kiireellisten raporttien menettämisestä. Sähköisen taloushallinnon ja controller-palvelun lähtökohtana ja perusajatuksena on juuri se, että voidaan reagoida nopeasti asiakkaan tarpeisiin ja asiakas pystyy itse katsomaan sähköisestä järjestelmästä joka päivä ajan tasalla olevat raportit. Sähköisten viestimien avulla asiakas saa pyytämänsä raportin heti kun se valmistuu. Lisäksi yhteistyössä asiakkaan kanssa pyritään kehittämään uusia asiakkaalle paremmin sopivia raportteja.

Ulkoistamisessa on niin hyvät kuin huonot puolensa. Tärkeää yritysten kanalta olisi määrittää ovatko ulkoistamisesta koituvat hyödyt kuitenkin haittoja suuremmat. Ulkoistamisen onnistumista arvioidaan usein sen perusteella saavutetaanko kustannussäästöjä. Yleisimmin kustannussäästöt syntyvät suurtuotannon eduista, sillä palvelun tarjoajan kustannukset hajaantuvat usean asiakkaan kesken, jolloin ulkoistamiskustannukset ovat usein pienemmät kuin itse tehdyn työn kustannukset ulkoistajalle (Raiborn et al. 2009).

Langfield-Smith ja Smith (2003) tutkivat IT-toiminnon ulkoistamista ja totesivat, että ensimmäisten 12 kuukauden aikana ulkoistamisosapuolien välinen suhde ei toiminut vielä odotetulla tavalla. Kesti noin 18 kuukautta ennen kuin ulkoistamisen hyödyt alkoivat kunnolla näkyä. Tärkeimpiä asioita, joista osapuolten välillä tuli ulkoistamisessa sopia olivat: peruspalvelu, joka sopimukseen sisältyy, näiden palveluiden hinnoittelu, virheellisten odotusten hallitseminen, osapuolien välisten kulttuurierojen hallitseminen, kommunikoinnin soveltaminen,

luottamuksen kasvattaminen ja kustannushyötyjen saavuttaminen. Tutkimuksen mukaan osa johtajista oli sitä mieltä, että hyvän ulkoistamissuhteen perustana oli selkeä sopimus suhteen ehdoista. (Langfield-Smith & Smith, 2003).

Ulkoistamissopimukset ovat kuitenkin yleensä hyvin yksilöityjä niin ulkoistajan kuin palvelun tarjoajankin tarpeiden mukaisesti (Raiborn et al. 2009). Elitzur ja Wensley (1997) ovat puolestaan sitä mieltä, että hyvän ulkoistamissopimuksen perustana on hyvin läheinen suhde osapuolten välillä. Tämän suhteen kautta voidaan saavuttaa tarvittava luottamus ja yhteiset intressit osapuolten välillä. Lisäksi heidän mielestään myös palveluille määriteltävä hinta on yksi tärkeimpiä asioita ulkoistamissuhteessa.

Vaikka ulkoistamisesta saattaa syntyä suurta hyötyä asiakkaalle, sisältää se aina riskejä (Currie et al. 2008). Esimerkiksi liiketoiminnan sujuvuuteen vaikuttavat toiminnot aiheuttavat suuret tappiot jos niissä tapahtuu katkoksia tai ongelmia (Raiborn et al. 2009). Ulkoistamista harkitseva yritys saattaa myös pelätä menettävänsä tarvittavat taidot ulkoistettavan toiminnon ylläpitämiseen ja tulevana liian riippuvaiseksi toisesta osapuolesta (Quinn, 1999). Currien ym. (2008) mukaan tietoturvan säilyttäminen sekä lainsäädännön ja sääntöjen noudattaminen sisältävät riskinsä. Väärinkäytökset, virheet tai teknologiassa esiintyvät puutteet saattavat vahingoittaa asiakkaan liiketoimintaa jopa niin pitkälle, että se vaikuttaa yrityksen arvoon ja maineeseen (Nicholson et al. 2006). Tämä vuoksi osapuolten välinen kommunikointi on elintärkeää molempien yritysten kannalta. Raiborn ym. (2009) puolestaan toteavat, että vähiten riskejä ulkoistamisessa liittyy toimintoihin, joilla on vähän tai ei lainkaan vaikutusta asiakkaisiin tai sisäisiin organisationaalisiin prosesseihin. Näitä ovat esimerkiksi ostovelat ja toimintojen ylläpito. Vaikka kaikki ulkoistamistapaukset ovat yksilöllisiä, voidaan yleisimmät riskit silti listata. Näitä riskejä ovat kontrollin menettäminen, innovaatioiden menettäminen, organisationaalisen luottamuksen menettäminen ja odotettua korkeammat kustannukset (Raiborn et al. 2009).

### 4.3. Ulkoistamisteoriat

Varsinkin IT-toimintojen ulkoistamisesta on tehty paljon tutkimusta. Esimerkiksi Langfield-Smith & Smith (2003) tutkivat luottamusta IT-toimintojen ulkoistamisprosessissa. Johdon kontrollisysteemien ja luottamuksen ulkoistamisen tutkiminen on kuitenkin ollut rajoittunutta.

Ulkoistamiseen liittyy kaksi vahvasti esillä ollutta teoriaa: transaktiokustannusnäkökulma ja resurssilähtöinen näkökulma. McIvorin (2007) mukaan yritysten tulisi huomioida ulkoistamista pohdittaessa nämä molemmat näkökulmat, jotta yritys voisi ymmärtää ja analysoida ulkoistamisprosessiaan. Espino-Rodrigues ja Padrón-Robaina (2006) esittävät tutkimuksessaan transaktionäkökulman olleen vallitseva teoreettinen näkökulma ulkoistamisen selittämisessä viimeisten 25 vuoden aikana. Transaktiokustannusnäkökulman mukaan yritys tekee ulkoistamispäätöksen tuotanto ja transaktiokustannusten vähentymisen perusteella (McIvor, 2008). Resurssilähtöistä näkökulmaa käytetään usein teoreettisena viitekehyksenä selitettäessä ulkoistamispäätöstä (McIvor, 2007). Tässä näkökulmassa ulkoistamispäätökseen vaikuttaa yrityksen kyky investoida tulevaisuuteen ja kilpailukykyyn säilyttämiseen. Prosessit, joihin yrityksellä ei ole tarvittavia resursseja, voidaan siis resurssilähtöisen näkökulman mukaan ulkoistaa. (McIvor, 2008).

Moni ulkoistamiseen liittyvä tutkimus mainitsee Prahaldin ja Hamelin vuonna 1990 esittämän ydinosamislähestymistavan puhuttaessa ulkoistamisteorioista. Tämä lähestymistapa on yksi tehokkaimmista viitekehyksistä selitettäessä yritysten syitä ulkoistamiseen. Sen mukaan yrityksen tulisi sijoittaa toimintoihin, jotka muodostavat ydinosamisen ja ulkoistaa loput toiminnot. (Espino-Rodrigues & Padrón-Robaina, 2006).

Currie ym. (2008) puolestaan puhuvat tietoprosessien ulkoistamisesta, missä taloushallintopalveluiden ulkoistaminen on tärkeässä osassa. He kyseenalaistavat tietoprosessien ulkoistamisen kysymällä, miksi yritykset ulkoistaisivat tietoprosesseja jos tieto on yksi tärkeimmistä kilpailueduista yritykselle. Taloudelliset palvelut ovat kuitenkin tieto-intensiivisiä palveluita, joita ulkoistetaan yhä enemmän. (Currie et al. 2008). Taloushallinnon ulkoistamistapauksessa voidaan nähdä, että taloushallinto ei ole yksi tärkeimmistä kilpailueduista suurelle osalle yrityksistä. Enemmän ydinliiketoimintaa voidaan nähdä tällaisena kilpailuetua tuottavana toimintona.

Cullen ym. (2006) esittävät ulkoistamisen elinkaarimallin. Heidän mielestään moni ulkoistamisprosessi epäonnistuu ja siitä johtuen yritykset tarvitsevat uutta mallia ulkoistamisprosessin tueksi. Cullenin ym. (2006) malliin sisältyy neljä vaihetta, jotka ovat suunnittelu, sitoutuminen, toiminta ja uusiutuminen. Nämä vaiheet sisältävät 9 osa-alueita, jotka puolestaan ovat tutkiminen, kohdistaminen, strategian luominen, suunnittelu, valitseminen, neuvottelemineen, muutos, johtaminen ja uudistaminen. Jokainen vaihe ja osa-alue valmistavat yrityksen seuraavaa vaihetta varten, ja lopputuloksena pitäisi syntyä toimiva ulkoistamissuhde palvelun tarjoajan kanssa. (Cullen et al. 2006).

#### **4.4. Esteet taloushallinnon ja controller-palvelun ulkoistamiselle**

Ulkoistamista harkittaessa yleinen este siihen ryhtymiselle liittyy pelkoon ulkoistamisen seurauksista. Ulkoistamisen myötä pelätään menetettävän yrityksen valvontaan liittyvä kontrolli, mikä puolestaan saattaa johtaa heikkenevään yrityksen hallintaan ja sääntöjen noudattamiseen. Lisäksi pelätään, että ulkoistettaessa tietty toiminto menetetään tähän liittyvä osaaminen ja tullaan ulkoistamis-palveluiden tarjoajasta riippuvaiseksi.

Tutkimustulokset kuitenkin osoittavat, että huolet vähentyvästä kontrollista ja sääntöjen noudattamisesta ovat aiheettomia. Duganierin (2005) mukaan 87 prosenttia hänen tutkimuksensa kyselyyn osallistuneista johtajista oli sitä mieltä, että ulkoistaminen ei ollut vaikuttanut negatiivisesti yrityksen kontrollointiin tai sääntöjen noudattamiseen. Lisäksi 43 prosenttia kertoi, ulkoistamisen nostaneen heidän yrityksensä kontrollointia ja sääntöjen noudattamista (Duganier, 2005).

Yritysten harkitessa taloushallinnon ulkoistamista ja sähköistämistä ovat myös psykologiset esteet yksi päällimmäisistä tekijöistä. Varsinkin turvallisuus on huolenaiheena, sillä pelko ulkopuolisten pääsystä taloustietoihin käsiksi luo epävarmuutta sähköisten palveluiden turvallisuudesta (Andrews, 2002). Yksityisyyden- ja tiedonsuoja, oikeus käyttää eri tietokantoja, tekijänoikeudet, yrityssalaisuudet, keksinnöt ja tietotaito ovat usein merkittäviä huolenaiheita ulkoistamista harkittaessa (Reddy & Ramachandran, 2008).

Yrityksen salaisten tietojen pysyminen salaisina on epävarmempaa tänä päivänä kuin koskaan ennen. Koska nämä salaisuudet ovat nykyään myös yhä arvokkaampia ja tärkeämpiä liiketoiminnan ja kilpailuedun säilymisen kannalta, yrittävät yritykset entistä kiivaammin löytää keinoja salaisuuksiensa turvaamiseen. Rederin (2009) mukaan yritysten tulisi oppia kontrolloimaan internetissä tapahtuvan kommunikoinnin sisältöä. Vaikka kaikessa kommunikoinnissa on uhka salaisten tietojen paljastumiseen, on internetissä kommunikoiminen kuitenkin asia erikseen.

Granlund ja Taipaleenmäki (2005) esittävät yhdeksi taloushallinnon ulkoistamisen esteeksi sen, että johto on varsinkin uusissa ja kehittyvissä yrityksissä usein haluton sijoittamaan kehittyneeseen taloushallinnon teknologiaan, koska nämä systeemit voivat osoittautua kalliiksi sekä hankaliksi yrityksen kannalta. Cullenin ym. (2006) tutkimuksen mukaan esteet ulkoistamiselle saattavat liittyä yrityksen omien asiakkaiden mielipiteisiin tietyn toiminnan ulkoistamisen hyväksyttävyydestä. Jos asiakkaat arvostavat yritystä sen takia, että se ei ole ulkoistanut tiettyä toimintoa, on hyvin epätodennäköistä, että yritys tämän toiminnon ulkoistaisi.

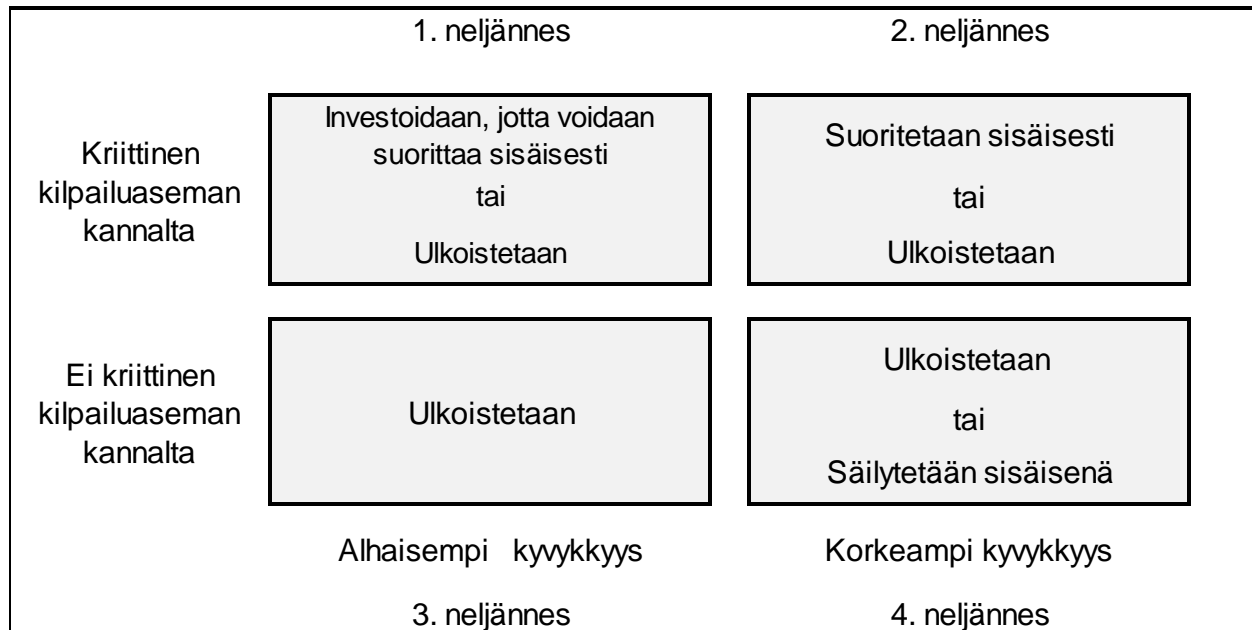
Controller-toiminnon ulkoistamisen esteenä saattaa olla myös näkemys siitä, että controllerin tulisi olla fyysisesti läsnä yrityksessä, jotta hän voi omaksua liiketoimintaan ja yrityksen toimintaan yleisemmin liittyvät asiat. Piercen ja O'Dean (2003) mukaan tämä näkemys tuli usein esille heidän suorittamissaan haastatteluissaan. Heidän mukaansa controllerin fyysistä läsnäoloa vaaditaan, jotta controller voi omaksua yrityksen toiminnan ja osoittaa johdolle olevansa pätevä tehtävässään. Lisäksi heidän mukaansa läsnäoloa vaaditaan jos controller haluaa kehittyä todelliseksi liitetalouskumppaniksi. (Pierce & O'Dea, 2003).

Seuraavassa kappaleessa esitettävässä McIvorin (2008) ulkoistamisstrategiassa tulee huomioida tässä kappaleessa esitettyjen ulkoistamispäätökseen negatiivisesti vaikuttavien seikkojen vaikutuksia lopulliseen päätöksentekoon siitä ulkoistetaanko taloushallinto tai controller-toiminto vai säilytetäänkö ne yrityksen sisällä. On todennäköistä, että yrityksissä olevat epävarmuudet ja pelot vaikuttavat päätöksentekoon, vaikka ulkopuolisen silmissä ulkoistaminen olisikin järkevä vaihtoehto.

#### 4.5. McIvorin ulkoistamisstrategia

McIvor (2008) esittää mallin, jonka avulla voidaan tunnistaa erilaiset ulkoistamisstrategiat. Tämä kuvio antaa selkeän kuvan siitä, miten yritykset voivat tehdä ulkoistamispäätöksiä. McIvorin esittelemää mallia käytetään tässä tutkimuksessa antamaan tukea siihen, miten ulkoistamispalveluita tarjoava yritys voi luokitella omat palvelunsa ja niiden tärkeyden yritykselle. Edellisessä kappaleessa esitetyt esteet taloushallinnon ja controller-toiminnon ulkoistamiselle tulee huomioida arvioitaessa yritysten halukkuutta ulkoistaa toimintojaan, sillä niillä saattaa olla suuri vaikutus lopulliseen päätökseen. Tässä tutkimuksessa ei kuitenkaan ole tarkoituksena syventyä jokaiseen seikkaan erikseen, vaan huomioida niiden olemassaolo yhtenä päätöksentekoon vaikuttavana tekijänä. Lisäksi näiden asioiden vaikutus on hyvin yrityskohtaista ja vaatisi erillistä tutkimusta jos aiottaisiin selvittää niiden vaikutusta ulkoistamispäätöksiin. On nimittäin hyvin mahdollista että yritys päättää olla ulkoistamatta tiettyä toimintoa ainoastaan sen vuoksi, että epäilee esimerkiksi yrityksen tietoturvan vaarantuvan ulkoistamisen seurauksena.

Ensin McIvor (2008) jakaa yrityksen toiminnot sen mukaan onko niillä vaikutusta kilpailuasemaan markkinoilla. Eli toiminnot jaetaan niihin jotka ovat kriittisiä ja niihin jotka eivät ole niin kriittisiä yrityksen kilpailuaseman kannalta. Toinen jaottelu koskee sitä, miten kyvykäs yritys on itse hallitsemaan ja hoitamaan tiettyä toimintoa. Tässä jako tapahtuu alhaiseen ja korkeaan kyvykkyyteen. Tästä syntyy neljä eri luokkaa, jotka esitellään kuviossa 5. Näiden luokkien sisällä tapahtuu vielä jakoja ulkoistamisen ja sisäisen suorittamisen välillä.



**Kuvio 5.** Ulkoistamisstrategia (McIvor, 2008).

Tämän jaon perusteella taloushallinnon ulkoistaminen voitaisiin yleisellä tasolla asettaa luokkaan ”ei kriittinen kilpailuaseman kannalta”, sillä useimmiten kilpailuaseman kannalta kriittisiä toimintoja yrityksessä ovat ydinliiketoimintaan kuuluvat toiminnot. Jako sen välillä kuuluuko taloushallinto alhaisen vai korkea kyvykkyuden luokkaan, on tietenkin kiinni yrityksen omasta kapasiteetista. Controller-toimintoa ei ole yhtä helppoa sijoittaa kuvioon. Tämän takia seuraavaksi käydään läpi McIvorin (2008) mallin osa-alueet kokonaisuudessaan, jotta saadaan kokonaiskuva siitä, mitä vaihtoehtoja yrityksillä on pohtiessaan controller-toiminnon ulkoistamista.

Ensimmäiselle neljännekselle on ominaista toimintojen kriittisyys yritykselle ja tärkeää yrityksen kannalta ulkoistamispäätöksiä tehdessä on miettiä, miten tätä toimintoa voidaan parantaa. Jos yritys toteaa, että se ei kykene sisäisesti toiminnon kehittämiseen investoimalla kilpailemaan toisten yritysten kanssa tällä kyseisellä toiminnolla, on parempi vaihtoehto tällöin ulkoistaa toiminto. Toisella neljänneksellä taas toiminnot ovat kriittisiä yritykselle ja yrityksellä on vahva kyvykkyys hoitaa tätä toimintoa sisäisesti. Tällöin parhaana vaihtoehtona on jättää toiminto



yrittäjien sisälle ja kehittää toimintoa eteenpäin. Tähän neljännekseen sisältyville toiminnoille on usein ominaista se, että ulkoistaminen ei ole käytännössä edes mahdollista, sillä markkinoilta ei löydy palvelun tarjoajaa, joka pystyisi toteuttamaan toiminnon suorittamisen yhtä hyvin tai paremmin kuin yritys itse. Toisena vaihtoehtona tässäkin neljänneksessä on ulkoistaminen, joka on käytännössä hyvin harvinainen vaihtoehto<sup>1</sup>. Kolmas neljännes sisältää toiminnot, joissa kilpailijat ovat yritystä edellä eivätkä toiminnot ole kriittisiä kilpailuaseman kannalta. McIvorin mukaan tällaiset toiminnot tulisi aina mahdollisuuksien mukaan ulkoistaa. Viimeisen neljänneksen toiminnoille on ominaista se, että yritys on itse kilpailijoitaan sekä ulkoistetun palvelun tarjoajia edellä tässä toiminnossa, mutta kyseinen toiminto ei kuitenkaan ole kriittinen yrityksen kilpailuaseman kannalta. Yrityksen tulisi harkita ulkoistamista ensisijaisesti, sillä toiminto ei ole keskeinen kilpailuaseman kannalta ja olisi tärkeämpää keskittää resurssit kriittisiin toimintoihin. Aina ulkoistaminen ei ole mahdollista, sillä joissain tapauksissa yrityksellä ei ole mahdollisuutta erottaa toimintoa täysin erilliseksi muista toiminnoista tai markkinoilla ei aina ole palvelulle tarjoajia.

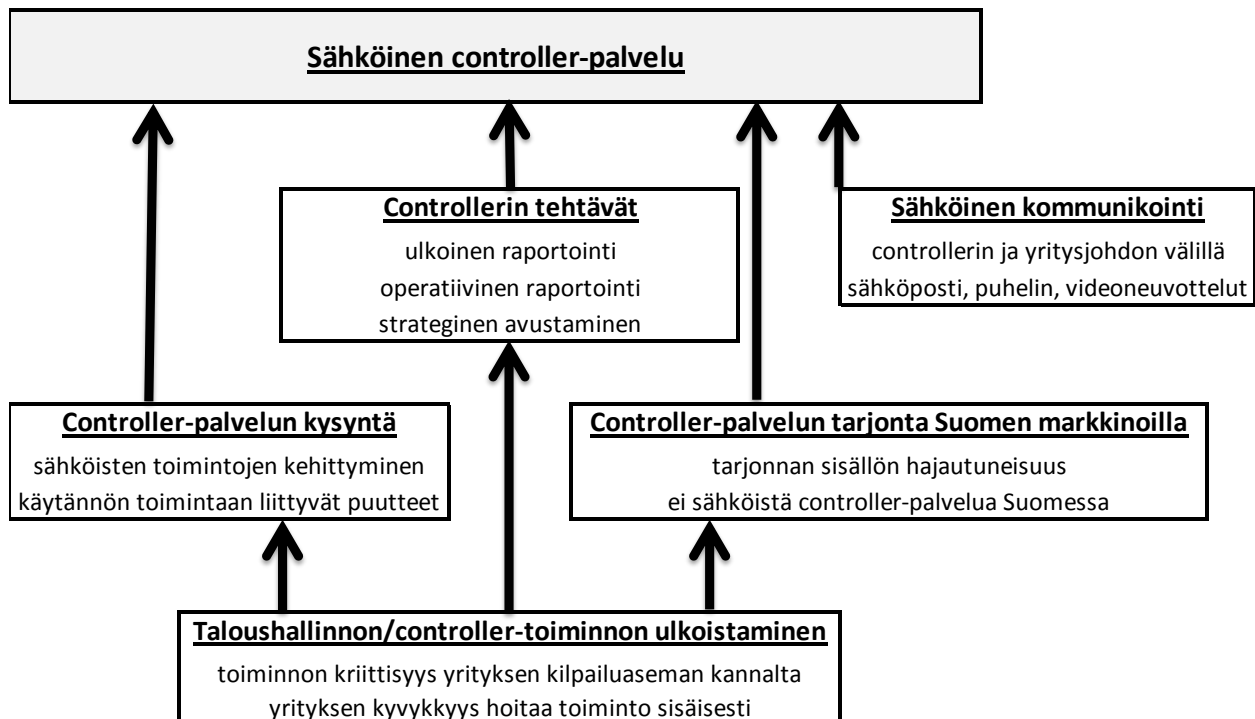
McIvorin (2008) mallin mukaan taloushallinto olisi useimmissa tapauksissa järkevintä ulkoistaa, jotta yritys voisi panostaa enemmän ydinosaamiseensa. Varsinkin pienemmissä yrityksissä, jotka ovat tämän tutkimuksen tarkastelun kohteena, asia voidaan nähdä tältä kannalta. Controller-palvelu voidaan tämän mallin kannalta nähdä erillisenä toimintona taloushallinnosta ja tutkimuksen kannalta on selkeämpää tarkastella sitä erillisenä tässä yhteydessä. Samoin kuin taloushallinnon myös controller-toiminnon voi nähdä useimmiten sisältyvän kolmanteen tai neljänteen neljännekseen. Kuitenkin luultavammin controller-toiminto voidaan nähdä yrityksessä tärkeämpänä säilyttää sisäisenä toimintona kuin taloushallinto.

---

<sup>1</sup> Ulkoistaminen saattaa olla tarpeellista myös tässä toisessa neljänneksessä, jos yrityksellä on useita tähän neljännekseen kuuluvia toimintoja. Tämä johtuu siitä, että harvoin on mahdollista olla muita parempi monessa toiminnossa ja lisäksi resurssien niukkuus rajoittaa toimintojen kehittämistä sisäisesti. (McIvor, 2008)

#### 4.6. Teoria osuuden yhteenveto

Tässä kappaleessa esitetään yhteenveto tutkimuksessa esitetystä teoriasta seuraavan viitekehystä kuvaavan kuvion 6. avulla. Tämä viitekehys muodostaa empiria-osion pohjana toimivan teorian ja sen avulla voidaan hahmottaa teorian vaikutus tutkimukseen.



**Kuvio 6.** Tutkimuksen teoreettinen viitekehys

Ensinnäkin on määritettävä ovatko yritykset valmiita ulkoistamaan taloushallintonsa ja tämän lisäksi controller-toiminnon. Koko palvelun kehitys lähtee tästä vaiheesta, sillä ilman yritysten halua ulkoistaa toimintojaan ei palvelua ole järkevä tarjota. Ulkoistamiseen liittyviä kysymyksiä selvitetään pääasiallisesti McIvorin (2008) esittämän ulkoistamisstrategian avulla.

Ulkoistamishalukkuuden lisäksi on selvítettävä millaista tarjontaa controller-palvelulle Suomen markkinoilta löytyy ja selvítettävä, mitkä seikat vaikuttavat controller-palvelun kysyntään. Nykyistä tarjontaa tutkimalla, saadaan selville mahdollisesti markkinoilla piilevät puutteet

tarjonnassa. Lisäksi kysyntään liittyviä seikkoja selvittämällä voidaan päätellä mitä yritykset tarvitsevat ja odottavat palvelulta.

Hyvin oleellinen osa tutkimusta on controllerin tehtävien määrittely. Tässä vaiheessa käytetään Verstegenin ym. (2005) sekä Coltonin (2001) malleja selvittäessä itse tehtäviä sekä niihin liittyviä luokituksia. Teorian avulla kootut controllerin tehtävät muodostavat controller-palvelun sisällön pohjan, jota muokataan empiria-osiossa esitettävien tulosten pohjalta.

Kommunikointi ja sen sähköisyyteen liittyvät mahdollisuudet vaikuttavat siihen, millaiseksi itse palveluun liittyvä kommunikointi ja vuorovaikutus muodostuvat. Kehitettäessä sähköistä palvelua tulee selvittää mitä mahdollisuuksia ja toisaalta ongelmia ja uhkia sähköiseen kommunikointiin liittyy.

## **5. Metodologia ja aineisto**

Tässä kappaleessa esitellään tutkimukseen liittyvä metodologia sekä aineisto. Ensin käydään läpi tutkimusmetodin valintaa ja metodin käytön perusteluja. Tämän jälkeen keskitytään tutkimusta koskevaan reliabiliteettiin, validiteettiin ja yleistettävyyteen liittyviin seikkoihin. Näihin asioihin perehtymisen jälkeen esitellään tutkimuksessa käytettävä aineisto ja lopuksi esitellään yritys, joka kehittää sähköistä controller-palvelua, sillä kyseinen yritys on tutkimuksen lähtökohtien kannalta oleellisessa osassa haastateltavien valinnan ja tutkimuksen luonteen kannalta.

### **5.1. Tutkimusmetodin valinta**

Tutkimus on field- eli kenttätutkimus, jonka aineisto kerätään haastatteluiden avulla. Field-tutkimus valittiin, sillä tutkimuksen taustalla on yritys, joka haluaa kehittää controller-palvelua ja jonka näkökulmasta aineiston keruu suoritetaan. Atkinsonin ja Shaffirin (1998) mukaan field-tutkimukseen kuuluu ilmiön tutkiminen sen luonnollisessa ympäristössä. Field-tutkimuksen avulla tutkija oppii määrittämään maailmaa tutkittavien henkilöiden näkökulmasta (Atkinson & Shaffir, 1998). Tässä tutkimuksessa tavoitteena on nimenomaan selvittää haastateltavien näkemykset ja mielipiteet controller-palvelusta ja tätä kautta kehittää sähköinen controller-palvelu aikaisemman teorian pohjalta, joten field-tutkimus sopii tähän tarkoitukseen hyvin.

Atkinson ja Shaffir (1998) esittävät kaksi field-tutkimukselle tunnusomaista piirrettä. Ensimmäinen on se, että field-tutkimus tehdään kentällä. Toinen piirre liittyy aineiston keruuseen ja siihen, että aineisto kerätään havainnoimalla ja haastatteleamalla tutkinnan kohteena olevia ihmisiä. Field-tutkimukset voidaan karkeasti jakaa kolmeen luokkaan niihin liittyvien tavoitteiden perusteella. Ensimmäiseen luokkaan kuuluvat tutkimukset, jotka tuottavat kuvauksen jostain käytännöstä tai toiminnasta. Toisen luokan tavoitteena on testata aiemmin kehitettyä teoriaa ja kolmannen luokan tavoitteena on kehittää uusi teoria. (Atkinson & Shaffir, 1998). Tässä tutkimuksessa tavoitteena voidaan nähdä näistä kolmesta vaihtoehdosta olevan kuvauksen luominen tietyistä asiasta. Tarkemmin sanottuna tavoitteena on määritellä, mitä controller-palveluun sisältyy ja millaiseksi palvelu tulee muodostumaan.

Tutkimuksessa käytettävän aineiston keruutapana ovat haastattelut, eli muita keruutapoja ei käytetä. Lisäksi aineisto saadaan täysin sanallisessa muodossa. Grönforsin (1982) mukaan kenttähaastattelut voivat muodostaa tutkimuksen yksinomaisen aineiston. Haastattelut ovat riittävä tiedon lähde, sillä niistä saatavan tiedon perusteella voidaan olettaa olevan mahdollista vastata aiemmin esitettyihin tutkimuskysymyksiin.

Haastattelut voidaan nähdä semi-strukturoituina, sillä haastattelukysymykset on laadittu etukäteen, mutta haastateltavat saavat vastata omilla sanoillaan vapaasti kysymyksiin sekä tarvittaessa kommentoida aiheeseen liittyen heidän mieleensä tulevia asioita. Ensimmäisen vaiheen haastatteluissa haastatellaan yhtä controlleria ja kahta talousjohtajaa. Toisessa vaiheessa puolestaan haastatellaan kuutta toimitusjohtajaa.

Tutkimus on siis laadullinen eli kvalitatiivinen haastattelututkimus, joka suoritetaan kahdessa vaiheessa. Alasuutarin (1999) mukaan laadullinen tutkimus koostuu kahdesta vaiheesta: havaintojen pelkistämisestä ja arvoituksen ratkaisemisesta eli tulkinnasta. Hänen mukaansa laadulliselle analyysille on ominaista se, että aineistoa tarkasteltaessa kiinnitetään huomiota vain siihen, mikä on teoreettisen viitekehyksen ja kulloisenkin kysymyksenasettelun kannalta olennaista, ja karsitaan havaintomäärää havaintojen yhdistämisellä. Kvalitatiivisessa tutkimuksessa tutkimusyksiköiden suuri joukko ja tilastollinen argumentaatiotapa ei ole tarpeen tai monesti se ei ole edes mahdollinen. (Alasuutari, 1999). Tutkimukseen valittiin laadullinen lähestymistapa, sillä haastattelut ovat sopivin tapa selvittää tulevaisuudessa mahdollisesti controller-palvelua tarvitsevien yritysten mielipiteet ja käsitykset palveluun liittyvistä asioista tarpeeksi syvällisesti. Esimerkiksi kyselytutkimuksen avulla saatavat tulokset eivät olisi yhtä kattavia ja yksityiskohtaisia kuin haastatteluista saadut vastaukset. Vaivion (2008) mukaan laadullinen tutkimus menee pidemmälle kuin kapea ja toiminnallinen näkemys tietystä johdon laskentatoimen ilmiöstä. Lisäksi hänen mukaansa laadullinen tutkimus tarkastelee kriittisesti normatiivisia ohjeita johdon laskentatoimen parantamiseksi (Vaivio, 2008).

## 5.2. Validiteetti, reliabiliteetti ja yleistettävyys

Laadullisen tutkimuksen tekemiseen liittyy useita hankaluuksia, joita ovat muun muassa oleellisen teorian tunnistaminen, tutkimuskysymyksen muodostaminen, oikeiden avainhenkilöiden löytäminen, aineiston kerääminen ja ristiriitaisten tulkintojen saaminen. Tutkijalla on usein ennakkokäsitys tutkittavasta aiheesta ja siitä, mitä hän toivoo tutkimuksella saavuttavansa. Tämän takia on muistettava pitää henkilökohtaiset näkemykset erillään itse tutkimuksen teosta. Myös ongelma tutkimuksen syvyyden ja laajuuden välillä tulee huomioida laadullista tutkimusta tehdessä. (Vaivio, 2008).

Haastattelututkimuksessa haastattelijalla on suuri rooli haastattelun onnistumisessa ja kunnollisten tulosten saamisessa. Yleistäen voidaan sanoa, että mitä pidempään tutkija viettää aikaa tutkittavassa ympäristössä, sitä paremmin tutkimuksessa pystytään välttämään seikat, jotka vaikuttavat validiteettiin ja reliabiliteettiin. On kuitenkin muistettava, että mitä enemmän tutkija viettää aikaa tutkittavassa kohteessa, sitä enemmän riski liialliseen mukautumiseen itse tutkimuskohteeseen lisääntyy. On tärkeää pitää riittävä etäisyys tutkimuskohteeseen. Haastattelujen ollessa pääasiallinen aineiston keruutapa, kuten tässä tutkimuksessa, tulee haastattelujen olla tarpeeksi kattavat ja huolellisesti valmistellut. (Vaivio, 2008).

Validiteetin osoittaminen on yksi kvalitatiivisen tutkimuksen ongelmista. Validiteetti tarkoittaa sitä, miten hyvin tutkimuksessa käytetyt indikaattorit ilmaisevat sitä, mitä niiden on tarkoitus ilmaista. Haastattelujen tapauksessa validiteettiin liittyvä ongelma tulee esille aineiston paikkansapitävyudessa. Eli puhuuko haastateltava totuudenmukaisesti ja toisaalta taas onko haastattelijalla pätevyys ja hallitsee hän tieteenalansa. (Grönfors, 1982). Haastatteluja tehdessä on haastateltavan luotettava haastateltavan sanaan, sillä muuten koko tutkimuksen perusta olisi uhattuna. Lisäksi haastateltava voi varmistaa oman ymmärryksensä ja osaamisensa perehtymällä aiheeseen etukäteen.

Validiteettiin liittyy osaltaan myös reliabiliteetin osoittaminen. Aineistolla on reliabiliteettia tilanteessa, jossa se ei sisällä ristiriitaisuuksia. (Grönfors, 1982). Reliabiliteetti voidaan aineiston osalta tarkistaa varmistamalla haastateltavien puhuvan johdonmukaisesti niin, että heidän vastauksissaan ei esiinny ristiriitaisuuksia. Ristiriitaisuuksien esiintyessä voidaan haastateltavalta kysyä tarkentavia kysymyksiä jälkikäteen.

Kun kyseessä on field-tutkimus, tulee esiin kysymys tulosten yleistettävyydestä. Samoin tilanteessa, jossa tehdään ainoastaan yhdeksän haastattelua, tulee huomioida yleistettävyyteen liittyvät ongelmat. Yleistäminen tarkoittaa johtopäätösten ja argumenttien tekemistä tuloksista, jotka kattavat monta tai kaikki tapaukset tietyistä asiasta perustuen yhteen tai useampaan havaintoon todellisuudesta (Lukka & Kasanen, 1995). Lukan ja Kasanen (1995) mukaan tutkimuksessa täytyy tulla ilmi aiheeseen liittyvä teoreettinen tieto, aiemmat tutkimukset sekä kyseisen tutkimuksen tulokset ja niiden tulkinta, jotta tutkimusta voidaan ylipäättään pitää huolella tehtynä. Tästä näkökulmasta tämä tutkimus sisältää osaltaan kaikki kolme osa-aluetta. Näiden osa-alueiden perusteella ei kuitenkaan voida todistaa tulosten olevan yleistettävissä. Siksi on tärkeää noudattaa varovaisuutta tulosten yleistettävyyden suhteen. Haastattelujen kattaessa ainoastaan pääkaupunkiseudun ja niiden lukumäärän ollessa pieni verrattuna kaikkiin mahdollisiin yrityksiin, tulee yleistettävyyteen liittyvät ongelmat huomioida erityisen hyvin.

Toisaalta kvalitatiivisessa tutkimuksessa ei ole aina tarvetta edes saavuttaa täysin yleistettäviä tuloksia. Kuten ei ole tässäkään tutkimuksessa. Vaivion (2008) mukaan kvalitatiivisen tutkimuksen ei ole tarkoitus tuottaa universaalisti yleistettävissä olevaa teoriaa. Yleisesti laadullisessa tutkimuksessa niin sanottu teoria on pääasiallisesti yksittäinen kuvaus ja selitys, joka muodostuu rajatusta ympäristöstä ja jota rajoittavat tietyt tekijät kuten aika ja paikka. Laadullisen tutkimuksen ansiona voidaankin pitää juuri sitä, että se esittää johdon laskentatoimen kontekstisidonnaisena ilmiönä. (Vaivio, 2008).

### **5.3. Aineiston keruu**

Tässä tutkimuksessa aineiston keruu on yksi tärkeimmistä vaiheista ja koko tutkimus on riippuvainen tästä vaiheesta. Aineiston kerääminen aloitettiin suunnitteleamalla haastattelukysymykset sekä valitsemalla haastattelun kohteet sekä ottamalla heihin yhteyttä. Haastattelukysymysten teossa haastattelijaa eli kysymysten laatijaa avusti kaksi ulkopuolista henkilöä. Haastattelujen suunnitteleminen tehtiin huolella ja siihen käytettiin runsaasti aikaa.

Haastateltaville ilmoitettiin heti ensimmäisellä yhteydenottokerralla haastatteluun liittyvät aihealueet, mutta heille ei lähetetty missään vaiheessa haastattelukysymyksiä. Tämä johtui siitä, että tutkimuksen kannalta katsottiin tarpeelliseksi kertoa haastateltaville etukäteen aiheet, joista

tultaisiin keskustelemaan, mutta yksityiskohtaisten kysymysten lähettämistä ei koettu tarpeelliseksi. Lisäksi haastateltaville ilmoitettiin haastattelun vievän enintään tunnin heidän ajastaan.

Haastattelujen aluksi kaikilta haastateltavilta kysyttiin lupaa nauhoittaa keskustelu, jolloin haastateltavalla oli mahdollisuus kieltäytyä. Kaikki haastateltavat kuitenkin suostuivat keskustelun nauhoittamiseen. Nauhoittamisen avulla saadaan haastateltavan kaikki vastaukset ja kommentit tarkasti tallennettua, jolloin vastausten analysoiminen ja tulkitseminen on tarkempaa ja luotettavampaa verrattuna tilanteeseen, jossa vastaukset olisi kirjoitettu samalla kuin haastateltava puhuu. Tällöin myös haastattelija pystyy keskittymään siihen, mitä haastateltava sanoo sekä reagoimaan tarvittaessa lisäkysymyksillä. Kaikilta haastateltavilta kysyttiin haastattelun päätyttyä lupaa mainita heidän nimensä tutkimuksessa. Heille myös mainittiin, että tarkoituksena ei ole esittää heidän nimellään asioita, joita he ovat sanoneet, vaan mainita ainoastaan ketä on haastateltu ja esittää vastaukset anonyymeinä.

### **5.3.1. Talousjohtajien/controllerien haastattelut**

Ensimmäisen vaiheen haastattelujen kohteena ovat konserniyritykset, joiden liikevaihto on yli 15 miljoonaa euroa. Yritykset on valittu tarkoituksen mukaisesti sen perusteella, että ne ovat suurempia kuin palvelua kehittävän yrityksen kohderyhmään kuuluvat yritykset. Valintakriteeriä voidaan perustella sillä, että näissä liikevaihdoltaan suuremmissa yrityksissä on todennäköisemmin controller tai talousjohtaja tai molemmat, kuin pienemmissä yrityksissä. Ensimmäisen vaiheen haastattelujen tarkoituksena on kerätä tietoa taloushallinnon ammattilaisten toimenkuvasta, tehtäviin liittyvistä ongelmista ja esteistä, mielipiteistä controller-palvelun soveltuvuudesta pienemmille yrityksille sekä yrityksissä tapahtuvasta kommunikoinnista.

Yritysten toimiala ei vaikuttanut valintaan, vaan kolmen yrityksen joukossa on liiketoiminnaltaan hyvin erilaisia yrityksiä. Haastateltavista kaksi on talousjohtajia ja yksi on controller. Haastateltaviksi otettiin niin controller kuin talousjohtajat, koska varsinkin pienemmissä yrityksissä nämä roolit on yhdistetty yhdeksi, joko controllerin rooliksi tai talousjohtajan rooliksi.



Haastattelut suoritettiin huhtikuun 2010 aikana haastateltavien yritysten toimitiloissa. Haastattelukysymykset oli laadittu etukäteen (Liite 1), jotta tutkimuksen kannalta kaikki olennaiset tiedot saataisiin kerättyä. Tämän lisäksi haastattelutilanteesta ja haastateltavien vastauksista riippuen haastatteluissa saatettiin esittää tarkentavia kysymyksiä. Lisäksi haastateltavat saivat kommentoida ja kysyä aiheeseen liittyviä kysymyksiä.

Haastattelut koostuvat viidestä osa-alueesta. Ensimmäisessä osa-alueessa kysytään yleisesti yrityksen taloushallinnosta, jotta saadaan karkea kuva siitä, miten eri yritykset hoitavat taloushallintonsa konsernissa. Ensimmäisen osa-alueen kysymykset ovat hyvin yksinkertaisia ja perustavanlaatuisia, jotta ilmapiiri saadaan rennoksi ja positiiviseksi, eikä haastateltava koe oloaan vaivautuneeksi siitä, että hän ei osaa vastata kysymyksiin. Toinen osa-alue sisältää kysymyksiä haastateltavan tehtävistä. Tavoitteena on saada käsitys siitä, mitä tehtäviä talousjohtajat ja controllerit yrityksissä tekevät. Kolmannessa osa-alueessa on kysymyksiä taloushallinnon raportoinnista. Tässä osiossa syvennyttään yritysten raportointikäytäntöihin, sekä selvitetään, mitkä raportit haastateltavat näkevät tärkeimpinä. Neljännen osa-alueen kysymykset käsittelevät kommunikointia. Tarkemmin kuvattuna kysymykset koskevat yrityksen taloushallinnon kommunikointia sekä kasvokkain ja sähköisesti tapahtuvaa kommunikointia yrityksissä. Viimeisen osa-alueen kysymysten tavoitteena on selvittää haastateltavien näkemykset controllerin mahdollisuuksista hoitaa useampaa kuin yhtä yritystä. Kokonaisuudessaan kysymysten avulla selvitetään, miten taloushallinto ja siihen liittyvä kommunikointi on hoidettu suuremmissa yrityksissä ja voiko suurempien yritysten käytänteitä soveltaa myös pienempiin yrityksiin.

Haastateltavat yritykset ovat Andritz Oy, Stockmann Plc sekä Autobar Finland Oy. Andritz Oy:stä haastattelun kohteena on talousjohtaja Tuomo Sihvo. Andritz Oy kuuluu Itävaltalaiseen Andritz konserniin, joka on ollut listattuna Wienin pörssiin vuodesta 2001 saakka. Liikevaihto Andritzilla on Suomessa noin 300 miljoonaa euroa ja henkilökuntaa on noin 900. Toisena haastateltavana on Stockmann Plc:n controller Timo Mielonen. Stockmann on listattu Helsingin pörssiin ja sen liikevaihto on noin 1,7 miljardia ja henkilöstöä Stockmannilla on noin 14 600. Kolmantena haastateltavana on Autobar Finland Oy:n talousjohtaja Merja Iiskola. Autobar kuuluu eurooppalaiseen Autobar-konserniin ja Autobar Finland Oy:n liikevaihto on Suomessa noin 18 miljoonaa euroa ja henkilöstöä heillä on noin 125.

### 5.3.2. Toimitusjohtajien haastattelut

Toisen vaiheen haastattelut tehdään ensimmäisen haastattelukierroksen jälkeen. Tässä vaiheessa haastatellaan kuuden palvelua kehittävän yrityksen kohderyhmään kuuluvan nykyisen ja potentiaalisen asiakasyrityksen toimitusjohtajaa. Pääpaino haastatteluissa on potentiaalisissa asiakkaissa, joita haastatellaan 4 kappaletta, sillä nykyiset asiakkaat ovat jo ulkoistaneet taloushallintonsa, eikä näiltä haastateltavilta saa välttämättä yhtä paljoo lisäarvoa liittyen tietoon yritysten halusta ulkoistaa taloushallintonsa. Toisen vaiheen haastattelut ovat tutkimuksessa erittäin tärkeässä osassa, sillä näistä saatavan tiedon avulla pystytään kehittämään ja rakentamaan mahdollinen controller-palvelu asiakkaiden tarpeiden mukaiseksi.

Kohdeyritykset on valittu yrityksen liikevaihdon perusteella sekä sen perusteella ovatko ne potentiaalisia asiakkaita palvelua kehittävän yrityksen näkökulmasta. Kohderyhmänä ovat pienet ja keskisuuret suomalaiset yritykset joiden liikevaihto on 5-50 miljoonaa euroa. Lisäksi vaatimuksena on, että yritys sijaitsee pääkaupunkiseudulla, sillä on epätodennäköistä, että yritys ulkoistaisi taloushallintonsa pitkän matkan päähän omasta toimipisteestään. Kohderyhmän valintaa voidaan lisäksi perustella sillä, että kyseisen kokoisilla yrityksillä on harvoin oma sisäinen controller ja ne ovat myös halukkaampia ulkoistamaan taloushallintonsa, kuin suuret yritykset. Voidaan olettaa, että pienille yrityksille ja varsinkin konserneille saattaisi olla suurta hyötyä controller-palvelusta.

Haastattelut suoritettiin touko-heinäkuun 2010 aikana haastateltavien yritysten toimitiloissa. Lukuun ottamatta yhtä haastattelua, joka suoritettiin palvelua kehittävän yrityksen toimitiloissa haastateltavan pyynnöstä. Samoin kuin ensimmäisen vaiheen haastatteluissa, myös toisen vaiheen kysymykset oli laadittu etukäteen (Liite 2). Lisäksi myös näissä haastatteluissa haastateltavien vastauksista riippuen haastatteluissa saatettiin esittää tarkentavia kysymyksiä ja haastateltavat saivat kommentoida ja kysyä aiheeseen liittyviä kysymyksiä.

Haastattelun kohteeksi valittiin toimitusjohtajat, sillä controller on juuri johdon tuki ja tältä kannalta on hyvin tärkeä saada selville, miten tärkeänä toimitusjohtajat controllerin roolin näkevät. Haastateltavat toimitusjohtajat ovat Lomarengas Oy:n Juha-Pekka Olkkola, Informa Oy:n Pekka Väisälä, Certex Finland Oy:n Jukka Uusivirta, Finlandia-talo Oy:n Auni Palo, BTJ Finland Oy:n Kari Heikkinen sekä Eerola yhtiöiden Pasi Eerola. Yritysten liikevaihto vaihtelee

5,5 miljoonan euron ja reilun 40 miljoonan euron välillä. Henkilöstöä kyseisissä yrityksissä tai konserneissa on 31 ja 300 välillä. Yritykset ovat kooltaan vaihtelevan kokoisia, mikä tekee tutkimuksesta erittäin mielenkiintoisen, sillä tällöin saadaan hyvin erilaisten yritysten toimitusjohtajien näkemyksiä ja mielipiteitä niin ulkoistamisesta kuin controller-palvelusta.

Toisen vaiheen haastattelujen tarkoituksena on selvittää ovatko yritykset valmiita ulkoistamaan taloushallintonsa tilitoimistolle ja vaikuttaako mahdollinen controller-palvelu tähän päätöksentekoon. Lisäksi tavoitteena on selvittää, miten toimitusjohtajat kuvaavat controllerin roolin ja mitä he odottavat controller-palvelulta ja mitkä osa-alueet ovat tärkeimmät heidän näkökulmastaan. Näiden haastattelujen avulla voidaan määritellä onko markkinoilla ylipäättään kysyntää controller-palvelulle ja sen sähköistämiselle ja ovatko pienemmät yritykset, joissa ei perinteisesti ole ollut controlleria, halukkaita ottamaan tällaisen palvelun käyttöönsä.

Kuten ensimmäisen vaiheen haastatteluissa, myös toisessa vaiheessa kysymykset jakaantuvat viiteen osa-alueeseen. Ensimmäiseen osa-alueeseen sisältyy kysymyksiä yrityksen perustiedoista, kuten henkilöstön määrästä ja liikevaihdosta. Näiden kysymysten tarkoituksena on saada karkea yleiskuva yrityksestä ja sen kehityksestä. Toisen osa-alueen kysymykset liittyvät johtamiseen ja raportointiin yrityksessä. Näiden kysymysten avulla selvitetään millaiset raportointikäytännöt yrityksissä on sekä onko raportoinnissa parannettavaa ja miten johto hyväksikäyttää raportteja. Kolmas osa-alue on taloushallinnon ostaminen palveluna. Näiden kysymysten avulla selvitetään haastateltavien asenteet ja mielipiteet taloushallinnon ulkoistamista kohtaan. Neljäntenä osa-alueena on controller-palvelu. Tässä vaiheessa kysymykset liittyvät haastateltavien mielipiteisiin controller-toiminnosta, yrityksen tarpeisiin controller-palvelulle sekä halukkuuteen ulkoistaa controller-toiminto. Viimeinen osa-alue on yrityksessä tapahtuva kommunikaatio. Näiden kysymysten tarkoituksena on selvittää, miten yrityksissä kommunikoidaan taloudellista tietoa, sekä miten johtajat suhtautuvat sähköiseen kommunikointiin. Kolme viimeistä osa-aluetta ovat oleellimmat tämän tutkimuksen kannalta, sillä niiden avulla voidaan alkaa rakentaa controller-palvelua yritysten näkökulmasta parhaaksi kokonaisuudeksi.

#### 5.4. Sähköisen controller-palvelun kehittäjäyritys

Suomessa useat yritykset tarjoavat controller-palveluita, mutta yksikään kyseisistä yrityksistä ei tarjoa palvelua sähköisessä muodossa. Sähköisen controller-palvelun kehittäjäyritys on vuonna 1986 perustettu Helsingissä sijaitseva Tietotili Consulting Oy (Tietotili), joka tarjoaa ajantasaista taloushallintaa ajasta ja paikasta riippumatta. Henkilöstöä yrityksellä on noin 60 ja liikevaihto oli vuonna 2009 noin 3,5 miljoonaa euroa. Tietotili on kuulunut vuodesta 1997 saakka kansainväliseen tilintarkastus- ja laskentatoimenalan HLB-ketjuun, joka toimii yli sadassa maassa.

Tietotili on kehittänyt sähköisiä taloushallintopalveluitaan ja tämän seurauksena siitä on tullut yksi Suomen johtavista tilitoimistoista sähköisissä palveluissa kokoluokassaan. Tietotili pystyy tarjoamaan asiakkailleen ajantasaisen taloushallinnon Online-asiakasportaalin avulla, josta asiakas pääsee tietoihinsa käsiksi internetin kautta. Online-portaali tarjoaa muun muassa ajantasaisen maksuvalmiustilanteen, kassavirtaennusteet, tuloslaskelman ja taseen, avoimet osto- ja myyntilaskut, kuukausiraportoinnin sekä arkistot aiemmista tiedoista. Tietotilin palveluihin kuuluvat taloushallinnon ulkoistamispalvelut (ostolaskujen kierrätys, ostoreskontra, maksatus, myyntilaskutus, saatavien valvonta, pääkirjanpito, kustannuslaskenta, tilinpäätökset ja raportointi), veroasiat ja asiantuntijapalvelut, palkanlaskenta sekä tilintarkastuspalvelut.

Tietotilin tavoitteena on luoda kilpailuetua saavuttamalla edelläkävijän asema sähköisissä taloushallintopalveluissa Suomen markkinoilla. Raibornin ym. (2009) mukaan kilpailuetu tarkoittaa tilannetta, jossa yritys pystyy omaksumaan uusia teknologioita, saavuttamaan suurtuotannonetuja, muuttamaan palveluntarjontaa tarpeen mukaan ja tyydyttämään asiakkaita korkealaatuisella ja ajantasaisella palveluiden toteuttamisella. Edelläkävijän aseman ja kilpailuedun saavuttaminen ja varsinkin näiden säilyttäminen vaativat Tietotililtä jatkuvaa sähköisten palvelujen kehittämistä.

Sähköisten palvelujen edelläkävijän aseman lisäksi Tietotili pyrkii kasvattamaan asiakkaidensa keskimääräistä kokoa liikevaihdoltaan 5–50 miljoonan yrityksiin. Tällä hetkellä Tietotilin asiakkaat ovat kasvuyrityksiä, perheyhtiöitä ja niin kotimaisten kuin ulkomaisten suurempien yritysten tytäryhtiöitä. Asiakkaiden liikevaihto on yleisesti 1-20 miljoonan euron välillä.

Näiden tavoitteiden seurauksena ja motivoimana on Tietotili päättänyt selvittää mahdollisuuksiaan sähköistää controller-palvelu ja palvelun mahdollinen sisältö. Lisäksi Tietotili haluaa selvittää onko kohderyhmään kuuluvilla yrityksillä halukkuutta ulkoistaa taloushallintonsa ja controller-palvelu.

## 6. Tulokset

Tässä kappaleessa esitellään haastattelujen perusteella saadut tulokset. Tulokset esitetään teoriaosion mukaisessa järjestyksessä haastattelurungosta (Liite 1 ja Liite 2) poiketen. Ensin käsitellään controller-toimintoa ja sähköistä kommunikointia ja vasta tämän jälkeen ulkoistamista. Ensin esitetään ensimmäisen vaiheen haastattelujen tulokset ja tämän jälkeen toisen vaiheen haastattelujen tuloksen. Näiden jälkeen esitetään molempien haastatteluvaiheiden tulosten perusteella controllerin tärkeimmät tehtävät sekä controllerin ja yrityksen väliset kommunikointikeinot. Kappaleen lopussa esitetään yhteenvedon omaisesti tuloksista koottuna sähköisen controller-palvelun sisältö ja kommunikointikanavat eri toiminnoille.

Tutkimuksessa on jo aiemmin mainittu markkinoiden nopeasta muuttumisesta ja kehitymisestä sekä kilpailun kiristymisestä. Myös haastattelujen perusteella on selvästi nähtävillä jatkuva parantamisen ja kehittämisen tarve yrityksissä. Useassa yrityksessä on parhaillaan käynnissä useita kehitysprojekteja ja muutoksia on tapahtunut yrityksissä paljon. On siis selvää, että yritykset ymmärtävät muutoksen tuomat paineet ja pyrkivät kehittämään itseään pärjätäkseen yhä kovenevassa kilpailussa. Muutokset ja kehityksen kohteet liittyvät kuitenkin vain harvoin taloushallintoon. Yleisemmin kehityksen kohteet liittyvät yrityksen muuhun toimintaan. Tästä voisi päätellä, että yritykset eivät koe taloushallinnon kehittämistä yhtä tärkeäksi kuin ydinliiketoiminnan kehittämistä. Tämä on tietysti täysin luonnollista, mutta toisaalta se antaa taloushallinnon ulkoistamispalveluiden tarjoajalle mahdollisuuden kehittää taloushallinnon käytäntöjä asiakkaan puolesta.

Toimitusjohtajilta kysyttäessä asioita, jotka askarruttavat eniten yrityksen tulevaisuudessa, tuli selkeästi eniten vastauksia maailmantalouden ja markkinoiden kehityksen epävarmuuteen liittyen. Nykyisen taloudellisen epävarmuuden ja laskusuhdanteen aikana yritykset ovat huolissaan myös tulevaisuuden kehityksestä ja omien markkinoidensa nopeista muutoksista. Toisaalta taloudellisen epävarmuuden seurauksena yritykset ovat alkaneet pohtia tulevaisuuttaan enemmän ja näkevät tulevaisuuden suunnittelemisen ja erilaisiin tilanteisiin varautumisen tärkeämpänä. Näiden tietojen perusteella voisi nähdä controller-palvelulle olevan kysyntää, koska yritykset tarvitsevat yhä enemmän tietojen ja raporttien analysoimista ja tulevaisuuden ennustamista.

## **6.1. Ensimmäisen vaiheen haastattelut**

### **6.1.1. Talousjohtajan/controllerin tehtävät**

Kuten aiemmin on mainittu, haastateltavista kaksi on talousjohtajia ja yksi on controller. Suuremmissa yrityksissä on useimmiten talousjohtaja ja controller, mutta pienemmissä yrityksissä usein vain toinen näistä kahdesta, jolloin tämä yksi henkilö hoitaa molempien tehtäviä. Tämän johdosta sekä siitä syystä, että talousjohtajan ja controllerin tehtävät ovat usein pienemmissä yrityksissä päällekkäisiä, käsitellään talousjohtajan ja controllerin roolia ensimmäisen vaiheen haastattelutulosten esittelyssä samassa kappaleessa. Tarkoituksena on kuitenkin tuoda esille myös talousjohtajan ja controllerin roolien ja tehtävien eroja, sillä tulosten perusteella on näissä huomattavissa myös samankaltaisuuksien ohella eroja.

Kysyttäessä controllerin tehtäviä on selkein controllerille kuuluva tehtävä raportoiminen johdolle. Tämä tarkoittaa yksinkertaistettuna sitä, että controller varmistaa yritysjohdon saavan tarvittavat tiedot. Lisäksi controllerin pääasiallisiin tehtäviin kuuluvat ennustaminen ja strategian luominen, investointihankkeiden seuranta ja ylläpito, tilinpäätöksen laatiminen sekä ad-hoc tehtävät. Kuitenkin haastattelujen perusteella on huomattavissa, että controllerin rooli on jokaisessa yrityksessä omanlaisensa, kuten yksi haastatelluista toteaa.

Haastattelutulosten perusteella controllerin ja talousjohtajien roolien ja tehtävien välinen ero on melko selkeä. Talousjohtaja vastaa esimerkiksi taloudesta, yleishallinnosta, sisäisestä informaatioteknologiasta, henkilöstöhallinnosta, varastotoiminnosta, osallistuu johtoryhmään, johtaa kirjanpito-osastoa, johtaa projektirahoitusta, johtaa verotusta ja controller-toimintoa. Nämä olivat tehtäviä, joita talousjohtajat mainitsivat itselleen kuuluvan. Jo tästä voidaan huomata selkeä ero talousjohtajan ja controllerin tehtävissä. Talousjohtaja on selvästi enemmän johtaja ja hallinnollinen elin kun taas controller suorittaa niin sanottua käytännön työtä muun muassa raporttien laadintaa. Talousjohtajien tärkeimpiä tehtäviä kysyttäessä vastauksena oli huolehtia, että oikeat ihmiset ovat oikeissa tehtävissä, kokonaisjohtamiseen osallistuminen ja henkilöstön motivoiminen. Controllerin tärkeimpiä tehtäviä kysyttäessä puolestaan tärkeimmiksi muodostuivat riittävän informaation tuottaminen johdolle, raporttien laatiminen, innovatiivisten kehitysajatusten tuottaminen ja eteenpäin katsominen.

Näistä tehtävien eroavaisuuksista voidaan päätellä olevan tarpeellista, että yrityksessä olisi molemmat roolit täytettyinä. Kuten myöhemmin selviää pienemmissä yrityksissä talousjohtaja saattaa hoitaa myös controllerin tehtäviä ja päinvastoin. Kuitenkin molempien roolien tehtävien laajuus on yhdessä melko suuri ja yhden henkilön kapasiteetti ei välttämättä riitä tähän kaikkeen.

### **6.1.2. Raportointi**

Talusojohtajilta ja controllerilta kysyttäessä tarvittavan tiedon saatavuutta olivat vastaukset hieman ristiriidassa kirjallisuudesta saatavan tiedon kanssa. Kirjallisuudessa on usein mainittu ongelmatilanteesta, jossa controller ei saa kaikkea tarvittavaa tietoa käyttöönsä erilaisista syistä johtuen. Kuitenkin haastateltavat kertoivat saavansa kaiken tarvittavan tiedon joko järjestelmistä tai itse selvittämällä. Kukaan ei maininnut tiedon saannin olevan ongelma. Yksi haastateltavista sanoi, että ei voi tulla tilannetta, jolloin ei saataisi tarvittavia tietoja käyttöön.

Raportointikäytännöt olivat hyvin samanlaiset kaikissa kolmessa haastateltavassa yrityksessä. Pääasiassa raportointi tapahtuu kuukauden päätöksen jälkeen 3-9 päivän aikana. Usein käytössä on ensin raportoitavat nopeat raportit muutaman päivän jälkeen kuukausikatkoa, jotka sisältävät vain tärkeimmät tiedot kuten saadut tilaukset, tuloksen ja varaston tiedot. Myöhemmin 5-9 päivän päästä on kattavampi raportointi, joka sisältää kokonaisvaltaisemmat tuloslaskelmatiedot ja tasetiedot sekä muita raportteja. Lisäksi yksi haastateltavista mainitsee controllerin kommentoivan joka kuukausi sanallisesti sitä, mikä on mennyt hyvin ja mikä huonosti sekä mitä tulee tapahtumaan seuraavien kuukausien aikana ja minkälaisia riskejä on milläkin toiminta-alueella.

Pääasiallisesti kuukausiraportteja käyttävät hyväkseen johtajat, niin yksittäisen yhtiön kuin koko konsernin, sekä muut ulkoiset ja sisäiset sidosryhmät. Hallitukselle raportoidaan hyvin samanlaiset tiedot kuin kuukausittain raportoidaan myös johdolle. Erona on se, että hallitus saattaa kokoontua harvemmin kuin kerran kuukaudessa, jolloin heille valmistellaan tiivistelmät tiedoista.

Myyntiä, kannattavuutta, kassavirtaa ja investointeja yritykset seuraavat raporttien avulla. Usein myyntiä seurataan päivä- tai viikkotasolla, kassavirtaa viikko- tai kuukausitasolla ja muita edellä mainittuja usein kuukausitasolla. Tämä on hyvin tavallinen tapa yrityksissä. Toki eroja löytyy



toimialasta, yrityksen tilanteesta ja itse yrityksestä riippuen, muuta yleisellä tasolla asian voidaan nähdä olevan näin.

Budjetointitavat puolestaan eroavat jonkin verran haastateltavien yritysten välillä. Yhdessä yrityksistä budjetti tehdään seuraavaksi vuodeksi ja sitä tarkistetaan aina kolmen kuukauden välein. Toisessa yrityksessä puolestaan tehdään 12 kuukauden rullaavaa ennustamista, jolloin kerran kuukaudessa budjettia muokataan tarpeen mukaan. Kolmannessa yrityksessä tehdään vuosittaisen budjetin lisäksi kolmen vuoden ennuste, jolloin yrityksellä on kokonaisuudessaan olemassa neljän vuoden ennuste tulevaisuuteen.

Tärkeimmiksi raporteiksi haastateltavat mainitsivat ennusteet, tuloksen, kannattavuuden ja myyntiraportit yrityksestä riippuen. Vaikka haastateltavat yritykset ovat kaikki osa konsernia ja suuria verrattuna toisessa vaiheessa haastateltaviin yrityksiin löytyi näistäkin yrityksistä kehitettävää raportoinnin osalta. Muun muassa raportoinnin teknisessä toteutuksessa on yhdessä yrityksistä vielä kehitettävää samoin kuin budjetoinnissa. Toinen yritys mainitsee kehityksen kohteeksi henkilöstöraportit ja hinnoittelun tueksi kehitettävät raportit.

### **6.1.3. Kommunikointi**

Yleisesti yrityksissä tapahtuva taloushallinnon kommunikointi tapahtuu raporttien osalta sähköisesti, eli raportit toimitetaan eteenpäin sähköpostin välityksellä. Lisäksi yhtiöiden omat verkot ja intranetit ovat yleisiä viestintäkanavia, vaikka intranetissä ei useinkaan suoranaisesti jaeta raportteja. Raporttien lisäksi yrityksissä pidetään jonkin verran palavereja, joissa talousasioita käydään kasvotusten läpi. Nämä kommunikointitavat voidaan nähdä melko tavallisina eikä niissä ole sinällään mitään erikoista. Konsernin suuntaan kommunikointi tapahtuu pitkälti sähköpostilla tai puhelinneuvotteluiden kautta. Kasvokkain tapaamiset ovat harvinaisempia, sillä haastatelluissa yrityksissä on yleistä, että osa konsernin johtoryhmästä ei ole fyysisesti Suomessa.

Kysyttäessä kasvokkaisen kommunikoinnin merkityksestä haastatelluille, tuli selvästi esille sen tärkeys. Perusteluna kasvokkaisen kommunikoinnin tärkeydelle on muun muassa se, että käytettäessä ainoastaan sähköisiä raportteja jää paljon tietoa välittymättä eteenpäin, kasvokkain tapaamalla pystytään tarttumaan paremmin asioihin, vastauksen saa usein välittömästi ja asia

saadaan kerralla selvitettyä. Kuitenkin haastateltavat näkevät, että pelkkä numerotieto on hyvä välittää täysin sähköisesti ja tämän lisäksi muun muassa ohjeistuksen täytyy olla sähköisessä muodossa. Negatiivisista asioista viestimistä puolestaan ei suositella hoidettavan sähköisesti varsinkaan henkilöstön suuntaan.

Kommunikoinnin ongelmakohtia pohdittaessa esiin nousi yleinen käsitys siitä, että ei ole olemassakaan yritystä, jossa kommunikointi olisi aukotonta ja kaikki olisivat siihen tyytyväisiä. Henkilöstömäärän kasvaessa myös kommunikointi hankaloituu ja ongelmat lisääntyvät. Yksi haastateltavista kertoi ongelman kommunikoinnissa olevan päälimmäiseksi se, että ei kommunikoida tarpeeksi. Mitään yksittäistä ongelma-aluetta ei tunnistettu, vaan ongelmat ovat kommunikoinnissa kokonaisuutena ja siinä, että kaikki eivät aina saa tarvitsemaansa tietoa ajallaan tai lainkaan.

Haastateltavat näkevät tulevaisuudessa sähköisen kommunikoinnin lisääntyvän, mutta esille tulee myös toivo siitä, että kasvokkainen kommunikointi ei vähenisi nykyisestään. Mitään suuria muutoksia yksikään haastateltavista ei odota. Muutosten odotetaan koskevan pääasiassa intranetin sekä muiden jo olemassa olevien sähköisten viestimien lisääntyvää käyttöä.

#### **6.1.4. Haastateltavien näkemys ulkoistetusta controller-palvelusta**

Haastateltavat eivät osanneet arvioida, mikä voisi olla sopiva asiakasyritysten lukumäärä yhdelle controllerille, sillä heidän mielestään se riippuu muun muassa siitä minkälaisia tehtäviä controller hoitaa yrityksessä. Yhden haastateltavan mielestä controllerin tulee perehtyä yrityksen toimintaan ja tuottaa kehitysideoita. Hän näkee tämän vuoksi hankalana sen, että yksi controller pystyisi paneutumaan monen yrityksen asioihin kattavasti. Hän mainitseeikin mahdollisen asiakasyritysmäärän olevan enimmillään viisi. Ennen, kuin määritellään controller-palvelun sisältö, on hyvin hankalaa sanoa tarkkaa lukumäärää yhden controllerin asiakasmäärästä. Vasta tiedettäessä palvelun sisältö ja laajuus sekä se, minkä toimialan ja kokoluokan yrityksistä on kyse, voidaan esittää arvioita siitä kuinka monta asiakasta yhdellä controllerilla tulisi olla.

Hyviä puolia kysyttäessä vastauksia tuli melko runsaasti. Yksi positiivinen puoli ulkoistetulla controller-palvelulla nähdään siinä, että pienemmän kokoluokan yritysten ei ole kannattavaa palkata omaa kokopäiväistä controlleria, jolloin ulkopuolinen controller voi olla hyvä vaihtoehto.

Toisena positiivisena näkemyksenä on tilanne, jossa pienemmissä yrityksissä taloushallinto painottuu pitkälti kirjanpitoon, mutta kirjanpitäjällä ei välttämättä ole kykyä tai osaamista suorittaa controller-puolen tehtäviä. Controller-palvelun voidaan nähdä tuovan yritykseen myös järjestelmällisyyttä, uusia työkaluja ja osaamista. Hyvänä puolena palvelussa nähdään myös se, että palvelun tarjoajalla on luultavimmin järjestelmät ja rutiinit kehittyneemmät kuin pienessä yrityksessä, jolloin raportit saadaan tuotettua tehokkaasti.

Ongelmana palvelussa nähdään tilanne, jossa controllerille ei muodostuisi tarpeeksi syvällistä liiketoiminnan tuntemusta, jolloin analyttinen toiminta saattaa jäädä vähemmälle. Lisäksi yrityksissä tarvitaan paljon ad-hoc raportteja ja yhtä haastateltavista mietitytti pystyykö ulkona oleva controller vastaamaan yrityksen tarpeisiin nopeasta tiedon tarjoamisesta. Tulokset hyvistä ja huonoista puolista ovat hyvin samanlaiset kuin teoria-osuudessa esitetyt näkemykset, minkä vuoksi niitä puolia voidaan pitää relevantteina.

Kysyttäessä, mitä controller-palvelun tulisi sisältää tuli jokaiselta haastateltavalta hieman erilaiset vastaukset. Tämä kuvastaa sitä, että palvelu tulee varmasti muokkautumaan jokaisen asiakkaan kohdalla omanlaiseksi kokonaisuudeksi, johon asiakas voi itse valita tarvitsemansa palvelut.

Yhden haastateltavan mielestä asiakasyritys saisi suurimman edun tilanteessa, jossa controller toisi vakiintuneet käytännöt yritykseen ja kehittäisi yrityksen seurantajärjestelmiä ja työkaluja sekä ihmisten asenteita siihen suuntaan, että seuranta tapahtuisi automaattisesti ja rutiininomaisesti. Hänen mielestään pelkkä manuaalinen työ ei tuo lisäarvoa asiakasyritykselle.

Toisen haastateltavan mielestä palvelun tulisi tuottaa ammattitaidon lisääntymistä yritykseen. Lisäksi tulevaisuuteen katsominen ja toimialan ymmärtäminen tulisi sisällyttää palveluun. Kyseinen haastateltava esittää myös ajatuksen controllereista, jotka ovat erikoistuneet tiettyyn toimialaan. Tällöin controllerilla olisi syvempi tietämys yhdestä liiketoiminta-alueesta ja kaikki palveluntuottajan saman alan asiakkaat olisivat mahdollisesti tällä yhdellä controllerilla, jolloin myös asiakas hyötyisi tästä tuntemuksesta enemmän. Kolmas haastateltava esittää palveluun sisältyvä ainakin myynnin, kassan ja kannattavuuden sekä muiden vastaavien mittareiden seurannan.

Vaikka eroja pienten ja suurempien yritysten controller-tarpeissa löytyy, olivat haastateltavat sitä mieltä, että pääasiallisesti tehtävät ovat samanlaiset. Numeroiden pyörittäminen on samanlaista kaikissa yrityksissä ja samanlaisiin asioihin tulee puuttua riippumatta yrityksen koosta. Kuitenkin pienemmässä yrityksessä saattaa jäädä paljon hoidettavia asioita pois verrattuna suurempaan. Lisäksi liiketoimintakokonaisuuden ymmärtäminen ja omaksuminen saattaa olla helpompaa ja kaikessa toiminnassa ollaan lähempänä itse liiketoimintaa.

## **6.2. Toisen vaiheen haastattelut toimitusjohtajille**

### **6.2.1. Controller-palvelu**

Ainoastaan yhdessä toisessa vaiheessa haastatelluista yrityksistä on oma sisäinen controller. Muissa paitsi kahdessa yrityksistä talousjohtajan kerrotaan hoitavan myös controllerin tehtäviä. Tämä sopii hyvin myös kirjallisuudessa esitettyyn päätelmään, jonka mukaan vasta hieman suuremmissa yrityksissä on oma controller.

Tietotilin suunnitteleman controller-palvelun ajatuksena on, että myös kirjanpito tehdään saman palveluntarjoajan toimesta, jolloin controller saa ajantasaista tietoa jatkuvasti ja on tiedon alkulähteessä. On tietenkin tapauksia, joissa yritys saattaa tarvita vain controller-palvelua, kuten myöhemmin tuloksista ilmenee. Kuitenkin suurimman hyödyn ja lisäarvon palvelusta saisi, kun kokonaisuus hoidettaisiin yhdestä yrityksestä.

Haastateltavilta kysyttäessä controller-palvelun vaikutusta taloushallinnon ulkoistamis päätökseen tulivat mielipiteet selvästi esille. Kokonaisuuden tarjoamisesta koettiin syntyvän lisäarvoa ja controller-palvelusta nähtiin olevan hyvin paljon apua kirjanpidon tueksi. Yleisesti toimitusjohtajien näkemykset controller-palvelua kohtaan olivat erittäin positiiviset, ja tuli selvästi esille, että yrityksissä controller-toimintoa on monessa tapauksessa ehditty jo harkita ja kaivatakin.

Ulkoistamistilanteessa palvelun sisältö ja toimivuus olivat seikkoja, mistä haastateltavat olivat hieman epävarmoja. Lisäksi hyvin yleinen käsitys haastateltavien keskuudessa on se, että controllerin rooli ja tehtävät ovat hyvin vaativia, eikä pelkkä raportointi ja raporttien analysointi riitä. Controllerilta odotetaan enemmänkin syvää perehtymistä liiketoimintaan ja yritykseen sekä

taitoa ja osaamista auttaa johtoa ja esittää heille eri näkökantoja ja vaihtoehtoja. Todellista lisäarvoa vaaditaan, eikä palvelusta nähdä olevan hyötyä jos tätä lisäarvoa ei synny.

### *Controllerin rooli ja tehtävät*

Toimitusjohtajien mielipiteet mahdollisesta controllerin roolista yrityksessään sekä controllerin tehtävistä ovat hyvin vaihtelevat. Yrityksessä, jossa on oma controller, hänen tehtäviään ovat muun muassa peruskirjanpidon tekeminen, raportointi, tilinpäätösasiat, veroasiat sekä toimiminen IT-tukihenkilönä. Tästä voi jo pelkästään huomata miten suuri kirjo controllerin tehtävissä on. Nämä tehtävät muistuttavat hyvin paljon kirjanpitäjälle kuuluvia tehtäviä, eivätkä ne sovi Tietotilin controller-palvelun malliin, sillä ajatuksena on, että kirjanpitäjä ja controller ovat erilliset henkilöt. Lisäksi lisäarvon tuottaminen verrattuna perustaloushallinnon tehtäviin ei näiden tehtävien myötä toteudu.

Yksi toimitusjohtaja kertoo controlleria tarvittavan varsinkin liiketoiminnan kehityshankkeissa, jolloin pitää esimerkiksi analysoida tietoa, laatia mittareita ja rakentaa prosesseja. Lisäksi hän kertoo yrityksessä kaivattavan tiukempaa ohjausta sekä tukea liiketoimintayksiköiden vetäjille.

Toinen haastateltava kertoo yrityksessä olleen yleisen tiedon analysoinnin tarve jo ennen talouden taantumaa sekä tarve yritysjohton ohjaamiseen oikeaan suuntaan. Lisäksi asioiden esiin tuominen ja niistä puhuminen olisivat tärkeitä tilanteita, joissa controlleria voitaisiin tarvita.

Kolmas toimitusjohtaja kertoo yrityksensä jo tarvinneen ja käyttäneen controller-palvelun tapaisia palveluita. He ovat käyttäneet tilitoimistoaan myös erikoistilanteisiin liittyvään konsultointiin kuten verosuunnitteluun. Hän myös mainitsee mahdolliseksi vaihtoehdoksi käyttää controller-palvelua tilanteessa, jossa henkilöstöä vaihtuu tai sairastuu, varsinkin talousjohtajan kohdalla. Edellä esitettyjen lisäksi haastateltavat mainitsevat controllerin tehtäviin kuuluvan tärkeänä osana kriittisyyden ja uusien mahdollisuuksien luomisen.

Toimitusjohtaja, joka on täysin taloushallinnon ulkoistamista vastaan, suhtautuu kuitenkin ulkoistettuun controller-palveluun positiivisemmin. Hän mainitsee uskaltavansa tarvittaessa kokeilla palvelua esimerkiksi projektitoimitusten seuraamiseen ja niihin liittyvien järjestelmien rakentamiseen, hinnoitteluun ja kulujen oikeelliseen kohdistamiseen ja arvioimiseen. Perusteluna

tähän hän mainitsee sen, että heidän kokoluokkansa yritykseen ei ole järkevää palkata omaa controlleria mutta kyseisiä tehtäviä tulisi kuitenkin hoitaa.

Haastattelujen perusteella voidaan sanoa, että controller olisi eniten tekemisissä toimitusjohtajan ja talousjohtajan kanssa. Eräs toimitusjohtajista, kuitenkin kertoo tarvitsevansa controlleria, joka olisi tekemisissä myös liiketoimintayksiköiden vetäjien kanssa, eikä hän haluaisi controllerin jäävän vain taloushallintoon, vaan hänen tulisi tuoda laajempaa näkemystä koko liiketoimintaan ja tukea sekä kyseenalaistaa yrityksen toimintaa.

Kysyttäessä controllerin tärkeimpiä tehtäviä ei kukaan vastannut kirjanpidon tekoa, kuten yhdessä haastatelluista yrityksistä, jossa controller jo entuudestaan on. Tärkeimmiksi tehtäviksi puolestaan nähtiin tiedon ja tuen tuottaminen päätöksentekoon, päätöksentekoon osallistuminen sekä raporttien laatiminen. Tämä lisäksi tärkeiksi tehtäviksi kuvattiin poikkeamiin puuttuminen, tietojen ja raporttien analysointi liiketoimintasuunnitelman ja budjetin laatimisessa avustaminen. Kaikkien toimitusjohtajien näkemykset olivat hyvin samankaltaiset tässä kysymyksessä, vaikka kirjallisuuden perusteella voitaisiin ajatella tärkeimpien tehtävien muuttuvan yrityskohtaisesti hyvinkin paljon.

Näistä controllerin rooliin ja tehtäviin liittyvistä vastauksista voidaan havaita yrityksissä selkeästi olevan tarvetta controller-palvelulle. Osa yrityksistä on jo kohdannut tilanteista, joissa controlleria olisi tarvittu ja osassa tiedetään missä controlleria konkreettisesti tarvittaisiin. Yritykset selvästi tiedostavat controller-toiminnasta mahdollisesti koituvat hyödyt ja ovat kiinnittäneet huomiota controller-toiminnon puuttumiseen.

### **6.2.2. Raportointi yrityksissä**

Kaikki toimitusjohtajat olivat melko tyytyväisiä nykyiseen taloushallinnon raportointiin. Toiset näkivät enemmän kehitettävää toisten ollessa täysin tyytyväisiä nykyiseen raportointiin. Kaksi toimitusjohtajista näki taloushallinnon raportoinnin yrityksessä kaipaavan paljon kehitettävää. Näistä toinen kuitenkin mainitsi kehitystyön olevan parhaillaan käynnissä. Toisen toimitusjohtajan mukaan heidän yrityksistään puuttuu liiketoimintaa tukeva raportointi sekä yksityiskohtaiset raportit sekä tulevaisuuteen katsovat raportit. Kyseinen yritys harkitseekin parhaillaan taloushallintonsa ulkoistamista, sillä sen nähdään olevan järkevää yrityksen kannalta.

Yritykset, jotka ovat ulkoistaneet koko taloushallintonsa tai kirjanpidon, ovat vastausten perusteella tyytyväisempiä taloushallinnon raportointiin kuin yritykset, joissa taloushallinto hoidetaan sisäisesti. Kuitenkin kaikki taloushallintonsa ulkoistaneet yritykset yhtä lukuun ottamatta näkivät kehittämistarpeita raportoinnissaan. Perusraportointi toimii kaikissa yrityksissä hyvin, mutta kehitettävää löytyy silti. Kehitettävää löytyi niin kehitysasioiden esiin tuomisessa kuin raporttien tuottamisessa sähköisesti sekä alemmalle tasolle tuotettavien raporttien luomisessa.

Controllerin tuottaessa tietoa yritysjohdolle on tärkeä tietää ketkä tietoa tarvitsevat ja käyttävät sekä millaista tietoa tarvitaan. Neljä toimitusjohtajaa kuudesta mainitsee johtoryhmän käyttävän hänen itsensä lisäksi eniten taloudellista tietoa. Johtoryhmän lisäksi taloushallinnon raportteja hyväksikäyttävät talousosasto, myynnin ja ostojen henkilöstö ja eri kustannuspaikoista vastaavat. Ainoastaan yhdessä yrityksessä raportteja ei käytä hyväkseen toimitusjohtajan lisäksi kukaan. Kyseisessä yrityksessä myöskään toimitusjohtaja ei sanomansa mukaan käytä raportteja tarpeeksi, mutta kertoo samalla tämän johtuvan siitä, että raportointia ollaan vasta kehittämässä.

Tästä yhdestä yrityksestä huolimatta tulokset viittaavat siihen, että controllerin tuottamia ja analysoimia tietoja käytettäisiin hyvinkin laajasti yrityksessä eikä pelkästään johtajien kesken, vaikka johtajat ovat tärkein kohderyhmä. Tämä tuo haastavuutta controllerin tehtäville, sillä johtajat saattavat tarvita hyvinkin erilaisia raportteja kuten esimerkiksi yhden yksikön vetäjä, joka tarvitsee tietoa vain omasta yksiköstään. Controllerin tulisi siis osata suunnitella ja kehittää raportteja erilaisiin tarkoituksiin ja eri tehtäville sopiviksi.

Kysyttäessä sitä, mitkä raportit ovat toimitusjohtajille tärkeimpiä vastasi neljä kuudesta kuukausittaisen tuloslaskelman tärkeimmäksi. Tämän lisäksi yksi toimitusjohtaja mainitsi myyntiraporttien olevan tärkein ja yksi mainitsi tarvitsevänsä eniten ennustavia raportteja. Näiden vastausten välillä ei voi vetää johtopäätöksiä siitä onko yritys ulkoistanut taloushallintonsa vai ei. Sähköisen controller-palvelun näkökulmasta kirjanpitäjä tuottaa kuukausittaisen tuloslaskelman asiakkaalle, jolloin tämä ei kuuluisi controllerin tehtäviin.

Pääasiallisesti haastateltavat seuraavat toimintaansa kuukausitasolla kuukausittaisen raportoinnin avulla. Eroja raporttien seuraamisessa ja tärkeydessä ei paljoakaan ole, vaikka yritykset ovat hyvin erilaisia liiketoiminnaltaan. Tästä voi päätellä kuukausiraportoinnin olevan edelleen

tärkeässä osassa yrityksen johtamisessa ja tuloslaskelman ja varsinkin tuloksen olevan suuressa roolissa. Toisaalta tämä saattaa viitata myös siihen, että yrityksissä ei osata hyödyntää erilaisten raporttien tarjoamia mahdollisuuksia, jolloin controller pystyisi tuomaan yritykselle lisäarvoa tuottamalla uusia raportteja yrityksen erinäisiin tarpeisiin.

Voisi olettaa, että pienet yritykset eivät tee kovin syvällisiä vuosittaisia budjetteja. Vastausten perusteella viisi yritystä kuudesta kuitenkin tekee vuosittain budjetin. Ainoa yritys, jossa budjettia ei tehdä, suunnittelee budjetoinnin aloittamisen puolen vuoden päästä. Kaikissa paitsi yhdessä budjetoivista yrityksistä budjetti laaditaan aina vuodeksi kerrallaan, eikä sitä pahemmin muuteta vuoden aikana. Yhdessä yrityksistä budjetti tehdään myös kolmelle vuodelle.

Vaikka yritysjohto voidaan nähdä controllerin tärkeimpänä tiedon tuottamisen kohteena, tuli jo aiemmin esille yrityksen muidenkin osien tarvitsevan taloudellisia raportteja. Hallitus on myös yksi elin, jolle tuotetaan tietoa. Hallitus ei kaikissa yrityksissä kokoonnu kuukausittain jolloin myöskään raportteja ei hallitukselle tuoteta joka kuukausi. Kuitenkin hallitus käyttää samoja kuukausiraportteja kuin muukin johto, eli heille ei tuoteta erikoisraportteja. Yleisesti tulosten perusteella voidaan todeta yritysten olevan melko tyytyväisiä nykyiseen taloushallinnon raportointisysteemiinsä. Kuitenkin kehitettävää löytyy, toisissa yrityksissä paljon ja toisissa vähemmän.

### **6.2.3. Kommunikointi**

Pääasialliset viestintäkanavat liittyen taloushallintoon ovat yrityksissä sähköposti ja kasvokkain keskustelu. Kaikissa yrityksissä taloushallinnon raportit välitetään sähköpostin tai internetin kautta kuten saattoi odottaakin. Useissa yrityksissä kaikki työntekijät työskentelevät fyysisesti samassa toimistossa, jolloin luonnollisesti myös kasvokkain tapahtuva kommunikointi on yleisempää. Konsernien ollessa kyseessä tytär- tai emoyrityksiin ollaan yhteydessä niin sähköpostilla kuin puhelimellakin, mutta kasvokkain tapaamisia on suhteellisen vähän. Syy tähän tapaamisten vähyteen johtuu fyysisistä välimatkoista. Puhelinpalaverit konsernin sisällä vaihtelevat yrityksestä riippuen kahdesta kerrasta kuukaudessa kahteen kertaan vuodessa.



### ***Kasvokkain tapahtuva kommunikointi***

Kysyttäessä toimitusjohtajien henkilökohtaisia näkemyksiä kasvokkain tapahtuvasta kommunikoinnista oli vastaus yksimielinen. Kaikkien mielestä kasvokkain tapahtuva kommunikointi on erittäin tärkeää. Tässä haastateltavat tarkoittavat nimenomaan fyysisesti tapahtuvaa kasvokkaista kommunikointia, ei esimerkiksi videoneuvottelun avulla tapahtuvaa kommunikointia.

Sähköisten viestimien käytön yleistyessä, ei selvästikään olla unohtamassa kasvokkaista keskustelua. Kasvokkaista kommunikointia pidettiin tärkeänä, koska sen avulla pystytään paremmin vaikuttamaan ihmisiin, tulkitsemaan heitä paremmin sekä selvittämään hankalatkin asiat kerralla. Myös ideointia ja luovuutta vaativat tehtävät sekä rahallisesti tai muuten merkittävät asiat vaativat kasvokkaista kommunikointia.

Mediassa ja kirjallisuudessa puhutaan jatkuvasti sähköisen kommunikoinnin lisääntymisestä. Haastattelujen perusteella suuremmassa osassa yrityksiä yli puolet kommunikoinnista tapahtui kasvokkain. Yhtenä selityksenä tähän on tietysti se, että yritykset ovat pieniä ja työntekijät ovat fyysisesti lähellä toisiaan. Kahdessa yrityksessä toimitusjohtaja mainitsi kasvokkain tapahtuvan kommunikoinnin kattavan noin 80 prosenttia kommunikoinnista. Kahdessa yrityksessä puolestaan 60–70 prosenttia kommunikoinnista on sähköistä. Vaikka yhdessä yrityksessä kommunikointi tapahtui pääasiallisesti kasvokkain, oli konsernin muihin yhtiöihin tapahtuva kommunikointi pääasiallisesti sähköistä.

Näyttäisi vahvasti siltä, kuten saattoi olettaa, että työntekijöiden fyysisellä sijainnilla on suuri vaikutus siihen kuinka paljon kommunikoidaan kasvokkain. Taloushallinnon kommunikoinnista puhuttaessa raportit viestitään pääasiallisesti sähköisesti jo pelkästään käytännön syistä. Raportteja kuitenkin käydään kuukausitasolla läpi niin palavereissa kuin puhelinkeskusteluissakin.

### ***Sähköinen kommunikointi***

Kysyttäessä toimitusjohtajilta osa-alueista, joiden kommunikoinnin voisi hoitaa sähköisesti, oli ensimmäinen vastaus yleisesti raportointi sekä muu numeerinen ja tekstitieto sekä niin sanotut perusasiat, jotka toistuvat päivittäin tai viikoittain. Juuri rutiininaiset ja henkilöstöön liittyvät asiat voidaan viestiä sähköisesti. Etenkin intranet on useissa yrityksissä tärkeä kommunikoinnin

väline henkilöstölle. Sähköistä kommunikointia käytetään myös johtoryhmän palavereissa, kun johtoryhmän jäsenet ovat fyysisesti eripuolilla Suomea. Myös konserneissa tapahtuva kansainvälinen kommunikointi ja asiakkaan suuntaan tapahtuva kommunikointi toteutetaan suuremmaksi osaksi sähköisesti.

Sähköisen kommunikoinnin ongelmakohtina nähdään sähköpostin osalta se, että koskaan ei tiedä millaisessa mielentilassa toinen osapuoli on. Lisäksi tulkintavirheet ovat yleisiä ja puheensävyyt ja täydennykset jäävät puuttumaan kokonaan. Myös luovien asioiden ja kehitysasioiden pohtiminen ja viestiminen eivät onnistu sähköisten viestinten välityksellä hyvin haastateltavien mielestä.

Yksi toimitusjohtaja nosti esiin kasvavan anonymiteetin, mikä lisää tunnetta, että ei kuuluta enää mihinkään. Haastateltavan mielestä kaikki kuitenkin haluavat kuulua johonkin ryhmään, jolloin sähköisen kommunikoinnin lisääntyminen heikentää tätä. Myös sähköisten yhteyksien kuten internet-yhteyksien toimivuus nähtiin ongelmana yhdessä yrityksessä, sillä katkokset järjestelmien toimivuudessa häiritsevät päivittäistä toimintaa.

Pohdittaessa kommunikoinnin tulevaisuutta kaikki haastatellut toimitusjohtajat näkivät sähköisen kommunikoinnin roolin tulevaisuudessa tärkeänä ja uskovat sähköisen kommunikoinnin lisääntyvän entisestään. Esille tuli kuitenkin selvästi toivo siitä, että kasvokkainen kommunikointi ei vähenisi merkittävästi. Perusteluna sähköisen kommunikoinnin lisääntymiselle nähtiin nuorempien sukupolvien kasvaminen sähköisten viestinten ympärillä, sosiaalisen median roolin kasvu ja kehittyminen, internetin kautta tapahtuvan kommunikoinnin helppous ja se, että aina ei tarvitse matkustaa esimerkiksi ulkomaille kokoukseen tai seminaariin. Toimitusjohtajat eivät kuitenkaan nähneet mitään mullistavia muutoksia tulevan lähivuosien aikana.

Kysyttäessä toimitusjohtajien mielipiteitä talousinformaation viestimiseen sosiaalisen median kuten Facebookin kautta olivat asenteet melko epäileviä. Sosiaalinen media ja varsinkin Facebook nähdään enemmän vapaamuotoisena markkinointikanavana ja henkilökohtaisena kommunikointikanavana. Vaikka toimitusjohtajien asenteet sosiaalista mediaa kohtaan ovat epäilevät, ei kukaan tyrmää ajatusta täysin mahdottomana. Haastatteluista selviää, että yritykset eivät ole halukkaita tällä hetkellä käyttämään sosiaalista mediaa taloustiedon viestimiseen, mutta eivät sulje sitä tulevaisuudessa pois kokonaan edellyttäen, että kehitystä tapahtuu turvallisuuden ja tietosuojan osalta.

#### 6.2.4. Taloushallinnon ja controller-toiminnon ulkoistaminen

Kolme kuudesta haastatellusta yrityksestä on ulkoistanut taloushallintonsa. Kaksi puolestaan on joskus ulkoistanut palkkahallintonsa, mutta molemmissa yrityksissä palkanlaskenta hoidettiin haastattelujen aikaan yrityksen sisällä. Yksi yrityksistä ei ole lainkaan harkinnut ulkoistavansa taloushallintoaan ja yksi puolestaan pohtii parhaillaan ulkoistamista tilitoimistolle.

Vastausten perusteella voidaan yritykset karkeasti jakaa McIvorin (2008) esittelemän ulkoistamisteorian mukaisesti. Neljän yrityksen voidaan nähdä kuuluvan kolmanteen neljännekseen ja kahden neljänteen neljännekseen taloushallinnon ulkoistamisen näkökulmasta. Jako ei kuitenkaan ole itsestään selvä, sillä haastateltavilta ei suoraan kysytty heidän omaa mielipidettään asemastaan neljän osa-alueen suhteen.

Haastattelujen perusteella voidaan olettaa, että yritykset, jotka ovat ulkoistaneet taloushallintonsa kuuluvat kolmanteen neljännekseen. Tämä johtuu muun muassa siitä, että he eivät ajattele taloushallinnon olevan kriittinen kilpailuaseman kannalta, eivätkä he koe yrityksen itse kykenevän hoitamaan taloushallinnon paremmin kuin ulkoistettu palvelun tarjoaja. Lisäksi kappaleessa 4.4. esitetyt esteet taloushallinnon ulkoistamiselle eivät ole vaikuttaneet ratkaisevasti näiden yritysten ulkoistamispäätökseen. Kuitenkin kolmanteen neljännekseen on sijoitettu myös yksi yritys, joka ei ole vielä ulkoistanut taloushallintoansa. Yrityksen toimitusjohtaja mainitsee yrityksen tulevaisuudessa hyvin todennäköisesti siirtävän taloushallinnon ulkoiselle palveluntarjoajalle, jolloin voidaan olettaa ajateltavan, että yrityksessä ei vanhan kirjanpitäjän lähtiessä ole enää tarvittavaa kapasiteettia taloushallinnon hoitamiseen sisäisesti.

Kaksi yritystä, jotka on sijoitettu neljänteen neljännekseen, esittävät hyvin selvästi omassa yrityksessään olevan paremmat mahdollisuudet hoitaa taloushallinto yrityksen sisällä. Heidän vastauksistaan tulee selkeästi esille, että kukaan ulkopuolinen palveluntarjoaja ei voisi hoitaa taloushallintoa paremmin kuin heidän sisäiset työntekijänsä. Kummankaan vastauksista ei tule esille ajatusta siitä, että taloushallinto olisi heidän yrityksensä kilpailuaseman kannalta kriittinen osa-alue. Tämän takia molemmat sijoitetaan neljänteen neljännekseen.

Vastausten perusteella saadut tulokset ovat hyvin samanlaiset kuin teorian perusteella saattaa olettaa. Yleistäen yrityksissä ei ajatella taloushallinnon olevan kriittinen kilpailuaseman kannalta, mutta se onko yrityksellä itsellään tarvittava kyvykkyys taloushallinnon suorittamiseen

yrittäjien sisällä, on hieman hankalampi kysymys. Vastaus tähän kysymykseen on hyvin yrityskohtainen kuten haastatteluiden vastauksistakin huomaa.

### ***Taloushallinnon ulkoistamiseen negatiivisesti vaikuttavat asiat***

Kuten kirjallisuuden perusteella voidaan havaita, on ulkoistamisessa useita seikkoja, joita yritykset pohtivat ennen päätöksentekoa. Suurena epäilyn aiheena yhdellä haastatelluista toimitusjohtajista oli se perehtyykö ulkoistettu kirjanpitäjä yrityksen toimintaan yhtä hyvin kuin yrityksen sisäinen. Lisäksi hän ajattelee palvelun ja tiedon saannin olevan hitaampaa verrattuna tilanteeseen, jossa kirjanpitäjä tai muu taloushallinnon henkilö on itse yrityksessä töissä. Hän uskoo myös, että jokaisesta lisätyöstä ja pyynnöstä tulee aina lisälasku ja näkee tämän negatiivisena asiana. Kyseinen toimitusjohtaja on hyvin kielteinen taloushallinnon ulkoistamista kohtaan, eikä näe sitä lainkaan vaihtoehtona yritykselleen. Hän oli kuitenkin ainoa toimitusjohtajista, jolla oli selvästi kielteinen näkemys taloushallinnon ulkoistamisesta.

Toinen toimitusjohtaja, jonka yrityksen taloushallinto hoidetaan yrityksen sisällä, kertoo huolenaiheeksi ulkoistamisessa sen, että ongelmien esiin tullessa yritys joutuu kuitenkin itse ne selvittämään. Tällöin yrityksen ulkopuolella oleva henkilö ei voi tietää yrityksen asioita yhtä hyvin kuin henkilö, joka työskentelee yrityksen sisällä.

Ulkoistamista yritykselleen harkitseva toimitusjohtaja puolestaan sanoo, että taloushallinnon ulkoistamisessa ei häntä välttämättä huolestuta mikään kunhan henkilö, joka vastaa taloushallinnosta on pätevä ja tietoinen siitä, mitä yrityksessä koko ajan tapahtuu. Kuitenkin yksi kysymys, joka hänen mieleensä tulee, on se menetetäänkö ulkoistamisen myötä mahdollisesti jotain.

Taloushallintonsa jo ulkoistaneet yritykset eivät nähneet merkittäviä uhkakuvia ulkoistamisessa ja yhdelle näistä tilitoimiston käyttäminen on itsestään selvyys. Yksi näistä taloushallinnon ulkoistaneiden yritysten toimitusjohtajista mainitsee ulkoistamista harkitessaan aluksi epäilleensä luottamuksen syntymistä ja sitä miten ulkoinen henkilö voi saada kirjanpidon ja taloushallinnon toimimaan.

Täysin taloushallinnon ulkoistamis päätöksen estäviksi tekijöiksi yksi haastatelluista mainitsi tilanteen, jossa yrityksellä on pätevät tekijät, jolloin kukaan ulkopuolinen ei pysty tätä tehtävää

suorittamaan paremmin. Toinen haastateltava ei nähnyt ulkoistamisesta koituvan minkäänlaisia taloudellisia säästöjä ja lisäksi hänen mielestään sen kokoisessa yrityksessä talousasiat on hoidettava itse ja pidettävä ne lähellä itseään. Myös ulkoistetun henkilön pätevyys saattaisi yhden toimitusjohtajan mielestä olla ulkoistamisen estävä tekijä. Hinta, kustannustehokkuuden puuttuminen ja luottamuspuola mainittiin myös estävinä tekijöinä. Vastauksista ei löydy yhtä selkeää linjaa ulkoistamiseen liittyville negatiivisille asioille. Poikkeuksena muista yhdessä yrityksessä taloushallinnon ulkoistamisen esteenä on kauan yrityksessä palvelut kirjanpitäjä, joka on jäämässä eläkkeelle. Yrityksessä on päätetty, että taloushallinto ulkoistetaan vasta kun kirjanpitäjä on jäänyt eläkkeelle.

Pääasiallisesti haastateltavien asenteet ulkoistamista kohtaan olivat positiiviset. On tärkeää, että myös negatiivisia tai arveluttavia seikkoja tulee esille, jolloin niihin voidaan paneutua ja pyrkiä eliminoimaan ne, jotta palvelusta saadaan asiakkaiden kannalta parempi ja tehokkaampi.

### ***Taloushallinnon ulkoistamista puoltavat asiat***

Kolme toimitusjohtajaa kuudesta toteaa haastatteluissa heidän mielestään kaiken taloushallinnon ulkoistamisen olevan mahdollista. Kyseiset yritykset ovat ulkoistaneet taloushallintonsa palveluntuottajalle.

Toimitusjohtaja, joka on täysin ulkoistamista vastaan, ei puolestaan näe juuri lainkaan positiivisia asioita taloushallinnon ulkoistamisessa. Ainoana hän mainitsee tilanteen, missä oma henkilö yrityksessä sairastuu, eikä kukaan välttämättä osaa tehdä hänen tehtäviään. Tämä onkin yksi ulkoistamisen hyvistä puolista, sillä ulkoistamispalveluja tarjoavassa yrityksessä on usein paljon osaavaa ja ammattitaitoista henkilöstöä, joka pystyy paikkaamaan lomalla tai sairaana olevan työntekijän yrityksessään. Näin ei ole usein varsinkaan pienissä yrityksissä.

Yleisesti kuvattu ulkoistamisesta koituva hyöty toimitusjohtajien keskuudessa on kustannussäästöt, vaikka eräs toimitusjohtaja toteaa, että kustannussäästöt eivät aina todellisuudessa toteudu. Myös taloushallintoon liittyvä konsultointiapu nähdään positiivisena asiana, joka puoltaa taloushallinnon ulkoistamista. Lisäksi ulkoistamisesta aiheutuva tehokkuus ja joustavuus ovat haastateltavien mainitsemia hyviä puolia.

Vastauksista näkee selkeästi, että yritykset, jotka ovat jo ulkoistaneet tai harkitsevat ulkoistamista suhtautuvat ulkoistamisesta koituviin hyötyihin ja haittoihin erilailla kun yritykset, jotka eivät ole ulkoistaneet taloushallintoaan. He kokevat varsinkin haitat huomattavasti lievemmiä kuin toimitusjohtajat joiden yrityksessä ei taloushallintoa ole ulkoistettu. Tämän voidaan nähdä johtuvan pääasiassa taloushallintonsa ulkoistaneilla yrityksillä olevasta ulkoistamiseen liittyvästä kokemuksesta. Heillä ennen ulkoistamista olleet pelot ja epävarmuudet ovat poistuneet, sillä he ovat kokeneet prosessin ja todennäköisesti ulkoistaminen on toiminut toiveiden mukaisesti. Toisaalta taas yrityksillä, joissa taloushallinto hoidetaan sisäisesti, ei ole tietoa, eikä kokemusta siitä miten ulkoistaminen toimisi, jolloin epävarmuus tietämättömyydestä vaikuttaa mielipiteisiin pohdittaessa ulkoistamista. Tämä näkemys tuli esille myös tutkimuksen teoria-osiossa esimerkiksi Duganierin (2005) tutkimuksessa, jossa suurin osa kyselyyn osallistuneista johtajista oli sitä mieltä, että ulkoistaminen ei ollut vaikuttanut negatiivisesti yrityksen kontrollointiin tai sääntöjen noudattamiseen.

### ***Controller-palvelun huonot puolet***

Kysyttäessä toimitusjohtajilta sitä, missä tilanteissa he eivät olisi halukkaita hankkimaan controlleria palvelun tarjoajalta, nousi melko erilaisia mielipiteitä esille. Yksi selitys liittyi hyötyihin, eli jos palvelusta ei ole konkreettista hyötyä, ei sitä myöskään ole järkevää ostaa. Toinen selitys on yksikertaisesti yrityksen tilanne. Yhdessä yrityksessä ei ole juuri haastattelun aikaan tarvetta controllerille, vaan toimitusjohtaja on hyvin tyytyväinen yrityksen toimintaan sellaisenaan. Kuitenkin hän mainitsi, että ei voi sanoa olevansa ollenkaan kiinnostunut palvelusta, mutta ajankohta ei vain ole sopiva kyseiselle yritykselle. Myös yhtä toimitusjohtajaa arveluttava asia oli controllerille muodostuva rooli.

Vastauksista voi päätellä, että toisessa vaiheessa haastateltujen yritysten asenteet ulkoistettua controller-palvelua kohtaan eivät ole negatiiviset vain päinvastoin. Asenteet palvelua kohtaan ovat hyvin avoimet, mutta toki epäilyksiäkin on. Verrattuna taloushallinnon ulkoistamiseen eivät epäilykset, jotka kohdistuvat palvelun huonoihin puoliin olleet yhtä vahvat. Näyttäisi siis, että controller-palvelu saa melko positiivisen vastaanoton yritysten keskuudessa.

### *Controller-toiminto McIvorin nelikentässä*

Vastausten perusteella yritykset voidaan asettaa McIvorin (2008) esittämään nelikenttään sen mukaisesti, miten kriittisenä toimintona yritykset controllerin kokevat sekä sen mukaan onko yrityksessä kyvykkyyttä hoitaa controller-toiminto sisäisesti. Haastateltavilta ei suoraan kysytty heidän näkemystään yrityksensä asemasta McIvorin nelikentässä, mutta vastausten perusteella controller-toimintoa ei nähdä kovin kriittisenä yrityksen kilpailuaseman kannalta. Samoin kuin taloushallinnon ulkoistamisen kohdalla tulee hankalampi jako sen suhteen onko yrityksessä kyvykkyyttä hoitaa controller-toiminto vai ei. Yritykset joissa on controller, vastaus on selvä, sillä heillä on omasta mielestään parempi kyvykkyys hoitaa toiminto sisäisesti.

Haastatelluista yrityksistä yhdessä on oma controller ja toinen yritys, joka myös asetetaan neljänteen neljännekseen, uskoo sisäisen controllerin olevan kyvykkäämpi kuin ulkopuolinen controller, kun sellainen tulevaisuudessa tullaan palkkaamaan. Neljä muuta yritystä on sijoitettu kolmanteen neljännekseen, sillä heidän vastauksistaan selviää, että he eivät ole valmiita palkkaamaan kokopäiväistä controlleria yritykseen, vaan mieluummin hankkivat palvelun ulkopuolelta.

Tämän perusteella voidaan nähdä controller-palvelulle olevan kysyntää, sillä yritykset selvästi ovat siitä kiinnostuneita, eivätkä näe ulkoisen controllerin hankkimista mahdottomana. Toimitusjohtajan, jonka yrityksessä controller jo on, asenne ulkoista controller-palvelua kohtaan on tosin skeptisempi kuin muiden toimitusjohtajien, joiden yrityksissä controlleria ei vielä ole. Sama on nähtävissä ensimmäisen vaiheen haastattelujen perusteella, sillä kaikissa näissä yrityksissä on controller ja he ovat selvästi epäluuloisempia ulkoistettua controller-palvelua kohtaan kuin toisen vaiheen haastateltavat. Toisaalta nämä ensimmäisen vaiheen haastatellut yritykset ovat suurempia kuin kohderyhmään kuuluvat yritykset, eikä controller-palvelu ole suunnattu heille.

### **6.3. Controllerin tärkeimmät tehtävät**

Tässä kappaleessa kootaan ensimmäisen ja toisen vaiheen haastattelujen perusteella saadut vastaukset yhteen liittyen johtajien mielestä controllerin tärkeimpiin tehtäviin. Alla olevassa

kuviossa 7. on aiemmin sivulla 26 esitettyä teorian avulla koottua kuviota 2. muokattu vastausten perusteella siten, että tummennetut kohdat ovat haastatteluista saatuja vastauksia ja loput ovat pelkästään teorian perusteella valittuja tehtäviä. Jos haastattelujen perusteella esitettyjä tehtäviä ei ollut kuviossa ennestään, ne on lisätty sinne tässä vaiheessa. Lisäksi tummennetut tehtävät on nostettu listassa ylimmäisiksi. Kuitenkaan listassa oleva aleneva järjestys ei kuvasta tehtävien tärkeyttä muuten kuin siten, että tummennetut tehtävät ovat tulosten perusteella saatuja.

MENNEISYYS	NYKYHETKI	TULEVAISUUS
<b>Ulkoinen raportointi</b>	<b>Operatiivinen raportointi</b>	<b>Strateginen avustaminen</b>
<b>Tilinpäätös</b> Raportointi (sidosryhmille) Kk-raportit Tiedon oikeellisuuden varmistaminen	<b>Raportointi</b> <b>Budjetointi</b> <b>Ennustaminen</b> <b>Investointien seuranta</b> Kassavirran seuranta Kustannusten seuranta Myynnin seuranta	<b>Investointien suunnittelu</b> <b>Uusien ideoiden tuottaminen</b> <b>Strategian kehittäminen/toteuttaminen</b> <b>Tiedon tuottaminen päätöksenteon tueksi</b> <b>Poikkeamiin puuttaminen</b> <b>Tietojen ja raporttien analysointi</b> <b>Ad-Hoc tehtävät</b> <b>Päätöksentekoon osallistuminen</b> Riskien hallinta/analysointi Taloustiimin johtaminen

**Kuvio 7.** Controllerin tärkeimmät tehtävät haastatteluiden perusteella.

Kuvion 7. perusteella huomataan, että selvästi tärkeimmät tehtävät controllerilla sisältyvät strategisen avustamisen osa-alueeseen. Kuten oli odotettavissa, ulkoinen raportointi ei kuulu controllerilta odotettaviin tehtäviin kovinkaan laajasti, sillä ainoastaan yksi haastateltavista mainitsi controllerille kuuluvan tilinpäätöksen laatimisen.

Tämän tutkimuksen näkökulmasta ulkoisen raportoinnin tehtävät kuuluvat suuremmaksi osaksi kirjanpitäjälle, lukuun ottamatta tiedon oikeellisuuden varmistamista. Toki kirjanpitäjän tulee huolehtia laatimansa tiedon paikkansa pitävyydestä, mutta tässä yhteydessä tiedon oikeellisuuden varmistamisella tarkoitetaan laajempaa kokonaisuutta. Vaikka strategisen avustamisen osa-



alueessa on selvästi eniten tehtäviä, on hyvin yllättävää, että kukaan haastatelluista ei maininnut suoranaisesti riskien hallintaa tärkeänä controllerille kuuluvana tehtävänä. Kirjallisuudessa painotetaan hyvin paljon controllerin osallistumista johtoryhmän työskentelyyn ja yrityksessä tapahtuvaan päätöksentekoon, mutta haastatteluiden perusteella controllerin tulisi enemmän tuottaa tietoa päätöksentekoa varten ja puuttua poikkeamiin. Tätä kautta controller tarjoaa johdolle paremmat mahdollisuudet päätöksentekoon, mutta ei itse kuitenkaan usein konkreettisesti siihen osallistuisi.

Ainoastaan yksi toimitusjohtaja mainitsi tärkeimmiksi tehtäviksi päätöksentekoon osallistumisen tietoa tuottamalla ja omia mielipiteitä esiin tuomalla. Kuviota katsoessa on hyvä muistaa, että kyseessä on haastateltavien mielestä controllerin tärkeimmät tehtävät. Vastauksissa oli maininta esimerkiksi controller-palvelun voivan sisältää myynnin, kassavirran ja kustannusten seurannan, mutta tätä ei kuitenkaan mainittu kysyttäessä tärkeimmistä tehtävistä. Samoin yhdessä haastateltavista yrityksistä, jossa on oma controller, kuului controllerin tehtäviin kaikki ulkoisen raportoinnin tehtävät. Kuitenkaan näitäkään ei mainittu tärkeimmiksi.

Operatiiviseen raportointiin liittyvät tehtävät kuuluvat controllerin tärkeimpiin vastuualueisiin. Tulosten perusteella haastateltavien mielestä tärkeimmät raportit, joita controller tuottaa olisivat kuukausittainen tuloslaskelma, tase-erittelyt, myyntiraportti ja kannattavuusraportti. Nämä on laitettu jaottelussa operatiivisen raportoinnin alle, sillä niiden on tarkoitus palvella sisäisiä sidosryhmiä ja pääasiallisesti johtoa. Raportit eivät välttämättä vastaa normaaleja raportteja joita raportoidaan ulospäin, sillä johtajilla ja muilla sisäisillä sidosryhmillä, kuten yksiköiden vetäjillä saattaa olla omanlaiset tarpeensa raporttien sisällölle, jolloin standardi-muodossa olevat raportit eivät ole riittäviä. Myös ennustavat raportit nähdään erittäin tärkeinä yrityksen toiminnan kannalta. Nämä raportit on kuitenkin tässä jaottelussa eroteltu omaksi ryhmäkseen erilliseksi raportoinnista.

Tehtävien suorittamisen onnistumiseksi controllerin on tulosten perusteella ymmärrettävä yrityksen liiketoimintaa ja toimintaympäristöä. Tämä näkemys korostuu hyvin selkeästi haastatteluista, ja usein sanottiin, että ulkopuolinen controller-palvelu ei voi toimia tehokkaasti jos controller ei ymmärrä yrityksen liiketoimintaa, toimintaympäristöä ja yleistä tilannetta.

Yksi haastateltavista esitti ajatuksen controllereista, jotka olisivat erikoistuneet tiettyihin toimialoihin. Tämä on myös erittäin hyvä näkökulma pohdittaessa palvelun käytännön toteutusta. Yhden controllerin hoitaessa useaa saman toimialan asiakasta, saa hän paremman kuvan toimialasta ja samalla asiakkaat saavat kokonaisvaltaisempaa palvelua controllerin tuntiessa tiettyä toimialaa syvemmin.

#### **6.4. Kommunikointi controllerin ja asiakkaan välillä**

Controller-palvelun suunnittelussa tärkeä osa-alue liittyy siihen miten controller kommunikoi asiakasyrityksen kanssa. Aiemmin tuloksissa esitettiin, että controller on eniten tekemisissä yritysjohtajan kanssa ja tarkemmin sanottuna toimitusjohtajan ja talousjohtajan kanssa.

Tietotilin kannalta on tärkeää tuottaa mahdollisimman suuri osa palveluista sähköisessä muodossa, sillä palvelun tarkoituksena on tarjota ensimmäisenä tilitoimistona sähköistä controller-palvelua. On selvää, että kaikkea kommunikointia ei voida hoitaa täysin sähköisesti, mutta video- ja puhelinneuvotteluiden avulla myös kasvokkain kohtaaminen onnistuu sähköisesti, jolloin controller ja asiakas voivat olla fyysisesti eri paikoissa. Ei pidä kuitenkaan unohtaa kasvokkaisen kommunikoinnin tärkeyttä ja sitä, että luottamuksen rakentumisen kannalta kasvokkainen kommunikointi on ratkaisevassa osassa.

Raja sähköisen ja ei-sähköisen kommunikoinnin välillä on hyvin häilyvä, mutta tässä tutkimuksessa sähköisenä kommunikointina käsitetään kaikki kommunikointi, mikä tapahtuu jonkin viestimen kautta, mutta ei tapahdu kasvokkain fyysisesti osa-puolten kohtaamalla. Toisin sanoen myös puhelinkeskustelu ja videoneuvottelut ovat sähköistä kommunikointia.

Controllerin tehtävien luokittelu kommunikointiluokkiin ei ole itsestään selvää. Ensimmäinen luokka, joka on ”sähköinen kommunikointi” tarkoittaa pelkästään sähköisten välineiden kautta tapahtuvaa viestintää. Toki poikkeuksia saattaa esiintyä, mutta pääasiallinen kommunikointikanava on sähköinen. Toinen luokka ”sähköinen ja kasvokkainen kommunikointi” tarkoittaa kommunikointia, joka tapahtuu osittain sähköisten kanavien kautta, mutta saattaa vaatia tietyissä tilanteissa myös fyysisistä tapaamista. Varsinkin tämän luokan tehtävien luokittelu verrattuna pelkästään sähköiseen kommunikointiin on hankalaa, sillä useissa

tapauksissa fyysisen tapaamisen sijaan myös esimerkiksi videoneuvottelu soveltuu yhtä hyvin. Viimeinen luokka on ”kasvokkainen kommunikointi”, joka tarkoittaa kommunikointia, mikä tapahtuu ainoastaan fyysisesti kasvokkain kohtaamalla. Myös tähän ryhmään luokitellut tehtävät voivat onnistua sähköisten viestimien kautta, mutta ne on kuitenkin luokiteltu tähän luokkaan soveltavan ja yhteistyötä vaativan luonteensa mukaisesti.

Seuraavaksi esitetään kuvion 8. muodossa se, miten controllerin tehtäviin liittyvä kommunikointi on mahdollista hoitaa yritykseen päin. Kuviossa tulosten ja teorian avulla saadut controllerin tehtävät on jaettu aiemmin mainittuihin kolmeen luokkaan, jotka ovat sähköinen, sähköinen/kasvokkainen ja kasvokkainen kommunikointi.

KOMMUNIKOINTI	Ulkoinen raportointi	Operatiivinen raportointi	Strateginen avustaminen
Sähköinen	Tilinpäätös Raportointi (sidoryhmille) Kk-raportit Tiedon oikeellisuuden varmistaminen	Raportointi Investointien seuranta Kassavirran seuranta Kustannusten seuranta Myynnin seuranta	Poikkeamiin puuttuminen Tietojen ja raporttien analysointi
Sähköinen/ kasvokkainen		Budjetointi Ennustaminen	Investointien suunnittelu Uusien ideoiden tuottaminen Strategian kehittäminen/toteuttaminen Tiedon tuottaminen päätöksenteon tueksi Ad-Hoc tehtävät Riskien hallinta/analysointi
Kasvokkainen			Päätöksentekoon osallittuminen Taloustiimin johtaminen

**Kuvio 8.** Kommunikointikeinot controllerin ja asiakkaan välillä.

Katsottaessa tummennettuja eli haastateltavien mielestä tärkeimpiä tehtäviä, kaikki näistä voidaan hoitaa joko täysin sähköisesti tai ainakin osittain sähköisesti. Suurin osa tehtävistä sisältyy luokkaan, jossa kommunikointi on niin sähköistä kuin kasvokkaistakin. Tämä sopii hyvin Tietotilin toiveisiin mahdollisimman sähköisesti toteutettavasta palvelusta.

Haastatteluista saatujen vastausten perusteella voidaan nähdä hyvänä ja toimivana tapana sähköisen ja kasvokkain tapahtuvan kommunikoinnin luokkaan sisältyvien tehtävien informaation välittämiseen toimintatavan, jossa numeerinen tieto ja tekstitieto menevät asiakkaalle sähköisesti, mutta analysointia ja keskustelua sekä selvitystä vaativa tieto välitetään osittain sähköisesti ja tietyin väliajoin kasvokkain.

Kuten haastatteluista kävi ilmi arvostavat kaikki haastatteluista kasvokkaista kommunikointia ja kokevat sen erittäin tärkeäksi tiedonkulun ja sen oikeellisuuden varmistamisessa. Haastateltavat ovat sitä mieltä, että esimerkiksi innovointia ja luovuutta vaativiin tehtäviin liittyvän kommunikoinnin on tapahduttava fyysisesti kasvokkain. Tämän takia puhelin tai videoneuvotteluita voitaisiin pitää esimerkiksi kerran kuussa, jolloin controller selvittäisi tehtäviin liittyviä asioita syvällisemmin kuin pelkästään numeerisena tai kirjoitettuna tekstinä. Tämän lisäksi esimerkiksi neljännesvuosittain tai puolivuositain voitaisiin pitää palaveri, jossa osapuolet konkreettisesti tapaavat ja keskustelevat asioista.

## **6.5. Sähköisen palvelun rakentuminen**

Tulosten perusteella voidaan alkaa hahmottaa sähköistä controller-palvelua. Asenteet palvelua kohtaan ovat positiiviset ja kysyntää palvelulle löytyy. Tämä on tietenkin edellytys sille, että palvelua ylipäänsä lähdetään kehittämään.

Haastattelujen perusteella, toimialojen välisistä eroista ei voida vetää yleistäviä johtopäätöksiä pohdittaessa controller-palvelun sisältöä. Palvelun sisältö riippuu paljon asiakkaan toiveista ja tarpeista sekä liiketoiminnasta. Kuitenkin on tarpeellista määrittää peruspaketti, joka toimii palvelun lähtökohtana ja jota voidaan muokata tarvittaessa asiakkaan tarpeisiin sopivaksi. Palvelun sisältö määräytyy myös controllerin kyvykkyyden ja osaamisen perusteella. Myös palvelun tarjoajaan liittyvät rajoitukset ja mahdollisuudet vaikuttavat osaltaan palvelun rakentumiseen. Näiden lisäksi järjestelmät ovat tärkeässä osassa varsinkin kun kyseessä on sähköinen palvelu, jossa suurin osa informaationkulusta ja kommunikoinnista tapahtuu sähköisesti. Ei nimittäin riitä, että pelkästään palveluntarjoajalla on järjestelmät ja ohjelmat kunnossa, vaan myös asiakkaalta vaaditaan tarvittava kapasiteetti tiedon vaihdolle.

Tietotili on kehittänyt sähköistä niin sanottua Online-portaalia, johon päivittyvät päivittäin kirjanpidosta tulevat tiedot ja raportit. Asiakas näkee nämä tiedot ympäri vuorokauden mistä tahansa paikasta, missä hänellä on internet-yhteys. Tähän Online-portaaliin olisi tarkoitus rakentaa myös controller-palveluun sisältyvät raportit sekä mahdolliset kommunikointikanavat.

### **6.5.1. Palvelun sisältö**

Ensimmäisenä määritellä se, mitä palvelun tulisi sisältää asiakkaiden näkökulmasta katsottuna. Palvelun rakentamisen lähtökohtana on, että kirjanpitäjä hoitaa kuukausittaisen kirjanpidon ja peruseräraportoinnin, jolloin controller ei osallistu tähän työhön. Lähtökohtana on myös se, että kirjanpitäjän tehtäviin kuuluu tilinpäätöksen laatiminen. Toki controller voi avustaa kirjanpitäjää näissä tehtävissä, mutta ne jätetään ulos controllerin tehtävistä tässä vaiheessa.

Yksi suurista haasteista controller-palvelun onnistumisessa on controllerin ammattitaito ja osaaminen sekä asiakasyrityksen toiminnan tunteminen. Haastattelujen perusteella yritysten odotukset palvelua kohtaan ovat hyvin korkealla ja controllerin odotetaan hallitsevan koko yrityksen toiminta ja kykenevän hyvin haasteellisiin tehtäviin.

Controllerin tehtävänä on varmistaa, että kirjanpitäjän tuottama tieto ja raportit eivät sisällä virheitä, vaan ovat oikeellisia. Tämä tiedon oikeellisuuden varmistaminen on ulkoisen raportoinnin osa-alueen tehtävä, joka tulisi sisällyttää osaksi asiakkaille tarjottavaa controller-palvelua.

#### ***Operatiivinen raportointi***

Controller-palvelun perusosana voidaan nähdä raporttien laatiminen ja tiedon tuottaminen yritysjohdolle ja muille yrityksen sisäisille sidosryhmille. Tärkeimpänä olisi tuottaa raportteja, jotka katsovat tulevaisuuteen ja ennustavat niin yrityksen toimintaa kuin muita mittareitakin. Myös niin sanotut peruseräraportit, joita johto seuraa kuukausittain tai viikoittain ovat tärkeitä. Näitä ovat tuloslaskelma erilaisine versioineen, myynti- ja kannattavuusraportit, kassavirtaraportit sekä muut vastaavat riippuen asiakkaan tarpeista. Näiden raporttien voidaan nähdä muodostavan palvelun pohjan, jonka päälle aletaan rakentaa muita palveluita.

Seuraava vaihe palvelun sisällössä on budjetointi. Varsinkaan pienemmissä yrityksissä budjetointia ei aina ole, mutta haastateltavissa yrityksissä, myös pienemmissä, ainakin jonkin tasoista budjetointia harjoitettiin yhtä yritystä lukuun ottamatta. Tilikauden ollessa normaali tilivuosi, aloitetaan budjetointi yleensä alkusyksystä, jotta se on ennen vuoden vaihdetta valmis. Suuremmissa yrityksissä controllerin rooli on avustaa budjetin valmistelussa, mutta pienemmän yrityksen ollessa kyseessä on mahdollista, että controller valmistelee budjetin alustavasti itsenäisesti. Palvelun kannalta budjetti olisi perusosa sisältyen palveluun. Yrityksen koosta ja tarpeista riippuen määräytyy tapauskohtaisesti se, miten laajasti controller budjetointiin osallistuu.

Investointien seuranta on tärkeä osa-alue controllerin tehtävissä haastateltavien mukaan. Tulosten perusteella investointeja seurataan pääasiassa kuukausitasolla. Tämä tarkoittaa sitä, että controller seuraisi investointeja myös kerran kuukaudessa kuukauden päätöksen ja kuukausiraportoinnin yhteydessä. Investoinnit ovat hyvin riippuvaisia yrityksestä ja sen tekemistä investoinneista, minkä takia yksinkertaista ja yleistä mallia niiden seuraamiselle on vaikea hahmotella ennen kuin konkreettisesti tiedetään, minkälaisia investointeja on tarkoitus seurata.

Operatiivisen raportoinnin viimeinen osa-alue on toiminnan seuraaminen. Tähän sisältyy muun muassa kassavirran, kustannusten ja myynnin seuraaminen. Samoin kuin investointien tapauksessa myös näiden mittareiden seuraaminen on hyvin yrityssidonnaista. Yleistäen voidaan kuitenkin todeta kassavirtaa ja myyntejä seurattavan useammin kuin kustannuksia. Kassavirtaa ja myyntiä seurataan usein viikkotasolla tai jopa päivätasolla raporttien muodossa. Toiminnan seuraamiseen liittyy myös toteutuneen ja suunnitellun tai budjetoidun toiminnan vertailu. Tämä on tärkeä analyysin kohde varsinkin jos controller osallistuu budjetointi- ja suunnittelutyöhön, sillä tämän avulla voidaan arvioida miten yritys on saavuttanut tavoitteensa ja ovatko tavoitteet olleet realistiset. Toiminnan seuraamiseen tarkoitettujen raporttien laatiminen ei ole controllerille hankalaa edes päivätasolla, jos järjestelmät ovat kunnossa ja niistä saadaan ajantasaista tietoa. Tällöin on mahdollista, että järjestelmä muodostaa raportit automaattisesti sähköiseen Online-portaaliin, jolloin controllerin ei tarvitse tehdä niitä itse.

### *Strateginen avustaminen*

Controller-palveluun sisältyy strategisen avustamisen osalta tiedon tuottaminen päätöksenteon tueksi ja poikkeamiin puuttuminen. Tiedon tuottaminen päätöksenteon tueksi voidaan nähdä controllerin kommentteina raporteista sekä varoituksena jos jotain hälyttävää tai poikkeavaa ilmenee tai tulee mahdollisesti tapahtumaan tulevaisuudessa. Controller esittäisi kommenttinsa yrityksen tilanteesta, siitä mikä on mennyt hyvin ja mikä huonosti, tulevaisuuden näkymistä sekä mahdollisista riskeistä kuukausittain. Tähän tehtävään sisältyy myös tietojen ja raporttien analysointi, jotta voidaan esittää ehdotuksia toiminnan tai jonkin osa-alueen kehittamisestä tai parantamisesta tai nostaa esiin ongelmakohtia yrityksen toiminnassa ja synnyttää keskustelua yritysjohtajissa.

Poikkeamiin puolestaan voidaan puuttua vaikka päivittäin, jos niitä huomataan. On myös mahdollista, että itse järjestelmään asetetaan rajoja tietyille mittareille ja kun nämä mittarit ylittävät tai alittavat asetetut rajat, tulee tästä automaattisesti ilmoitus asiakkaalle ja/tai controllerille. Näin pystytään poikkeamiin puuttumaan päivätasolla, vaikka controller ei näitä lukuja ja raportteja päivittäin seuraisikaan.

Investointien suunnittelu ja uusien ideoiden tuottaminen yleisellä tasolla kuuluvat osittain myös tiedon tuottamiseen päätöksenteon tueksi. Nämä voidaan kuitenkin nähdä lähtevän enemmän yrityksen puolelta kuin controllerin omasta toimesta. Eli yritys saattaa pyytää controlleria avustamaan investointien suunnittelussa tai osallistumaan johonkin kehitysprojektiin, joka vaatii innovointityötä. Nämä eivät luonteensa takia ole jatkuvasti hoidettavia tehtäviä vaan tarvittaessa tehtäviä asioita. Kuitenkin näitä palveluita tulee tarjota osana kokonaisuutta, jotta yritys saa tarvitsemaansa tukea tarvittaessa.

Samoin kuin investointien kehittäminen myös strategian kehittäminen ja sen toteuttamisessa avustaminen ovat luonteeltaan satunnaisia tehtäviä. Kuitenkin myös tätä palvelua on tärkeä tarjota osana kokonaisuutta, sillä strategia on yrityksen tärkeä voimavara, jonka avulla yritys pystyy suunnittelemaan toimintaansa. Strategian kehittäminen ja toteuttaminen eivät tule sisältymään palvelukonseptissa peruspalveluihin vaan lisäpalveluihin, sillä ne eivät haastattelutulosten perusteella ole kovin yleisiä controller-palvelulta odotettavia ominaisuuksia.

Tärkeä osa palvelukokonaisuutta tulee olemaan ad-hoc tehtävät. Kuten aiemmin on selvinnyt, nämä ovat satunnaisesti esiin tulevia tehtäviä yrityksen pyynnöstä, joihin useimmiten tarvitaan pikaista ratkaisemista. Näitä controller ei itse suunnittele vaan yrityksen puolelta controlleria pyydetään tekemään tai selvittämään tiettyjä asioita. Luonteensa vuoksi ad-hoc tehtävät ovat erittäin tärkeä osa yritystoimintaa ja joissain yrityksissä ne saattavat työllistää hyvin paljon controlleria. Tämän johdosta controller-palvelun konseptissa niitä on tarpeellista tarjota asiakkaalle.

Kirjallisuuden perusteella yksi controllerin tärkeistä tehtävistä on päätöksentekoon osallistuminen ja taloustiimin johtaminen. Haastattelujen perusteella taloustiimin johtamista ei mainittu kertaakaan, joten sitä ei selvästi pidetty kovin tärkeinä. Vaikka yksi toimitusjohtajista mainitsi päätöksentekoon osallistumisen controllerin tärkeäksi tehtäväksi, nähdään controller yleisesti enemmän informaation tuottajana päätöksenteon tueksi eikä päätöksentekijänä. Palveluun on kuitenkin hyvä sisällyttää mahdollisuus controllerin osallistumiseen päätöksentekoon. Taloustiimin johtaminen ei Tietotilin kannalta ole välttämättä käytännöllinen ratkaisu, sillä tarkoituksena on hoitaa suurin osa kommunikoinnista sähköisesti ja taloustiimin johtajan asemassa controllerin tulisi varmasti olla hyvin paljon konkreettisesti yrityksessä läsnä. Tämän takia taloustiimin johtajan tehtäviä ei sisällytetä tässä vaiheessa erilliseksi osaksi palvelukonseptia.

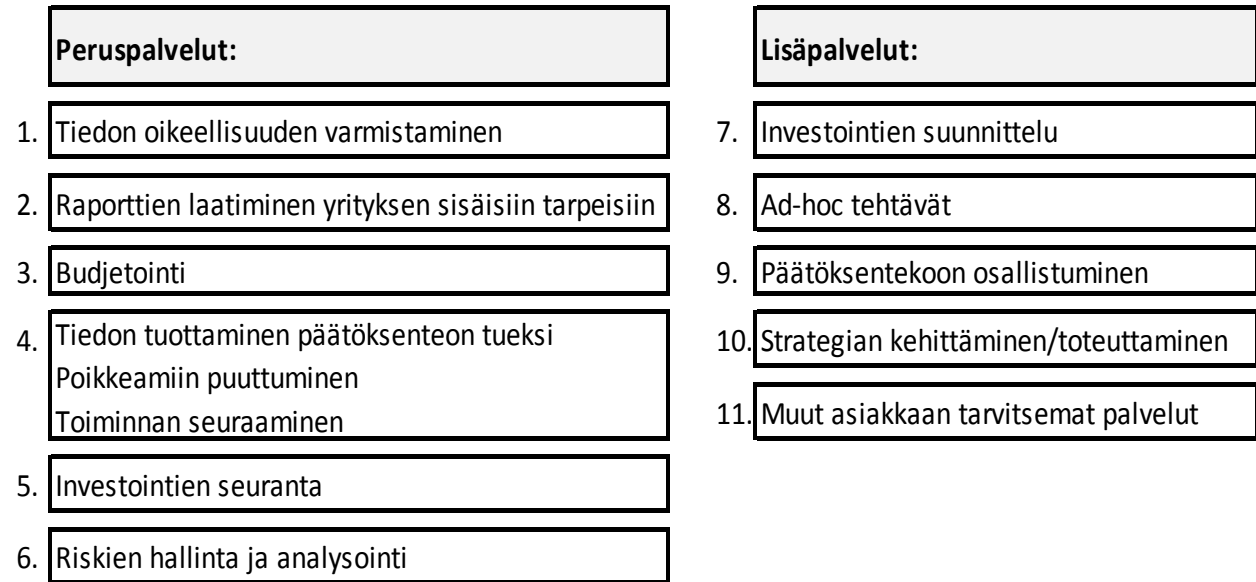
Toinen kirjallisuudessa paljon esillä ollut tehtävä on riskienhallinta ja analysointi. Tästäkään haastateltavat eivät paljoa puhuneet, mutta se kuitenkin mainittiin. Riskien hallinta ja analysointi liittyy kiinteästi yritystoiminnan ennustamiseen, minkä vuoksi sitä ei välttämättä mainittu erikseen ennustamisesta ja siihen liittyvästä toiminnasta. Riskit ja niiden hallinta ovat todella tärkeä osa yritystoimintaa ja sen vuoksi ne on tarpeellista sisällyttää osaksi palvelun peruselementtejä.

### **6.5.2. Palveluiden jaottelu**

Alla olevassa kuviossa 9. esitetään tiivistetysti controller-palvelun osa-alueiden jaottelu peruspalveluihin ja lisäpalveluihin. Peruspalveluun sisältyvät tehtävät ovat tehtäviä, jotka controller voi suorittaa päivittäin, viikoittain, kuukausittain, neljännesvuosittain tai vuosittain



ilman asiakkaan erillistä pyyntöä tai toimeksiantoa. Lisäpalvelut puolestaan ovat tehtäviä, joissa asiakkaalta tarvitaan pyyntö tai aloite hoitaa tietty tehtävä. Nämä on luokiteltu lisäpalveluiksi sen vuoksi, että ne ovat luonteensa mukaan satunnaisesti ja yrityskohtaisesti tapahtuvia toimia, jotka eivät toistu säännöllisesti, eikä controller voi niitä etukäteen suunnitella.



**Kuvio 9.** Controller-palvelun sisältö.

Palvelukokonaisuuden sisällä eri toiminnot on jaettu yhteentoista eri osaan. Tämä johtuu siitä, että asiakkaan on tällöin helpompi valita, mitä palveluita hän tarvitsee ja toisaalta palvelun tarjoajan on helpompi tarjota erilaisia kokonaisuuksia ja hinnoitella eri palvelunosat, jolloin myös asiakkaalle on yksinkertaisempaa esittää palvelulle muodostuva hinta.

Tiedon tuottaminen päätöksenteon tueksi, poikkeamiin puuttuminen ja toiminnan seuraaminen on laitettu kuviossa yhdeksi palvelun osaksi, sillä nämä ovat niin lähellä toisiaan, että niiden erottaminen on hyvin hankalaa. Esimerkiksi poikkeamiin ei voida puuttua jos ei seurata yrityksen toimintaa kuten kassavirtaa tai myyntejä. Tiedon tuottaminen päätöksen teon tueksi liittyy myös hyvin kiinteästi niin poikkeamiin puuttumiseen kuin toiminnan seuraamiseenkin.

### 6.5.3. Palveluun liittyvä kommunikointi

Kuten aiemmin tulosten esittelyn yhteydessä on esitetty, tiedon kommunikoiminen controllerin ja asiakkaan välillä on jaettu kolmeen osa-alueeseen, sähköiseen kommunikointiin, sähköiseen ja kasvokkaiseen kommunikointiin sekä kasvokkaiseen kommunikointiin. Lähtökohtana sähköiselle controller-palvelulle on, että suurin osa kommunikoinnista tapahtuu sähköisten viestimien kautta. Joissain tilanteissa kuitenkin vaaditaan kasvokkaista tapaamista. Haastateltavien mielestä controllerin rooli on yrityksen kannalta hyvin tärkeä ja controllerin olisi tunnettava niin yritys kuin sen henkilöstö ja tämä ei toteudu jos controller ei ikinä käy yrityksessä paikanpäällä. Luottamuksen saavuttaminen ja ylläpitäminen ovat palvelun kannalta erittäin tärkeässä osassa ja sen takia kasvokkaista kommunikointia ei saa unohtaa kokonaan.

Kuten tuloksista selviää, raportit viestitään sähköisesti. Tietotilin tapauksessa kaikki raportit rakennettaisiin Online-portaaliin, josta asiakas saa ne nopeasti. Tämä tarkoittaa kaikkia niin päivä- kuin kuukausiraporttejakin. Lisäksi controllerin kommentit kuukausittaisesta tilanteesta voidaan viestiä sähköisesti Online-portaalin kautta. Myös automaattiset tai controllerin tekemät varoitukset tai huomautukset mahdollisista poikkeamista tai huolestuttavista asioista voidaan ilmoittaa sähköisen järjestelmän kautta. Asian vaatiessa välitöntä reagointia tulisi controllerin varmistaa joko sähköpostilla tai puhelimella, että vastaanottaja on saanut ja huomionnut tiedon. Kuukausittaiseen raportointiin liittyy siis raporttien viestiminen, kommenttien tekeminen ja poikkeamiin puuttuminen. Nämä voidaan kaikki hoitaa sähköisesti.

Asiakkaan halutessa kirjallisen kommentoinnin lisäksi keskustelua kuukauden tapahtumista ja controllerin kommentteista on mahdollisuutena pitää esimerkiksi kuukausittain puhelinpalaveri tai videoneuvottelu. Lisäksi, jos yritys haluaa controllerin osallistuvan esimerkiksi johtoryhmän palaveriin, voidaan se hoitaa videoneuvottelun välityksellä, jolloin kaikkien osapuolten ei tarvitse olla samassa paikassa. Kuitenkin edellä puhuttiin kasvokkaisen kommunikoinnin tärkeydestä ja tämän takia olisi palveluun sisällytettävä mahdollisuus neljännesvuosittain tai puolivuositain tapahtuviin palavereihin, joissa controller ja mahdollisesti myös muut taloushallintoa hoitavat palveluntarjoajan henkilöt tapaisivat asiakasyrityksen johtoa tai muita yhteyshenkilöitä. Tämän tarkoituksena on mahdollistaa syvällisempi keskustelu ja katsaus yrityksen tilanteeseen ja tulevaisuuteen.

Tulosten perusteella controllerin tehtävissä on paljon osa-alueita, jotka saattavat vaatia sähköisen kommunikoinnin lisäksi myös kasvokkaista tapaamista. Esimerkkeinä näistä ovat strategian kehittäminen, budjetointi ja uusien ideoiden tuottaminen. Näille tehtäville on lähes mahdotonta muodostaa vakiintunutta tapaa toimia, sillä yrityksillä on hyvin erilaiset tarpeet ja toimintatavat näissä tehtävissä. Periaatteessa näissäkään tehtävissä ei vaadita kasvokkain kohtaamista, jos tämä korvataan esimerkiksi videoneuvotteluilla, mutta kuitenkin tulosten mukaan yrityksissä halutaan hankalissa ja soveltamista vaativissa tehtävissä keskustella ja tavata kasvotusten. Tämän takia on palveluun liittyvän kommunikoinnin mukauduttava tilanteen mukaan sähköiseksi tai kasvokkaiseksi. Toisin sanoen säännöllisesti tehtävä kommunikointi tulisi olemaan sähköistä, mutta erikoistilanteet käsiteltäisiin niiden vaatimalla tavalla. Suurin osa tulosten perusteella tärkeistä controllerin tehtävistä on kuitenkin mahdollista toteuttaa sähköisesti.

Sähköisen viestimisen kanavat nähdään tulosten perusteella perinteisinä, eli sähköposti, puhelin ja videoneuvottelu. Esimerkiksi sosiaalisen median käyttöä vierastetaan vielä paljon taloudellisen tiedon viestimisen kanavana ja tämän takia onkin syytä rakentaa palvelu Tietotilin näkökulmasta Online-portaalin, puhelimen, videoneuvotteluiden ja sähköpostin ympärille. Tulevaisuudessa sosiaalisen median kehittyessä ja turvallisuuden varmistuessa on kuitenkin hyvin mahdollista, että yritykset uskaltaisivat käyttää myös sosiaalisen median kaltaisia tapoja taloudellisen tiedon viestimiseen.

Seuraavan kuvion 10. tarkoituksena on esittää tiivistetysti controller-palvelun osa-alueisiin liittyvät kommunikointimuodot. Tähän kuvioon on otettu mukaan ainoastaan kuvioista 9. ilmenevät controller-palveluun kuuluvat tehtävät. Kuviot 9. ja 10. yhdessä tiivistävät tässä tutkimuksessa saavutetut tulokset controller-palvelun sisällöstä sekä palveluun liittyvästä kommunikoinnista.

KOMMUNIKOINTI	Ulkoinen raportointi	Operatiivinen raportointi	Strateginen avustaminen
Sähköinen	Tiedon oikeellisuuden varmistaminen	Raportointi Toiminnan seuraaminen Investointien seuranta	Poikkeamiin puuttuminen
Sähköinen/ kasvokkainen		Budjetointi	Investointien suunnittelu Strategian kehittäminen/toteuttaminen Tiedon tuottaminen päätöksenteon tueksi Ad-Hoc tehtävät Riskien hallinta/analysointi
Kasvokkainen			Päätöksentekoon osallistuminen

**Kuvio 10.** Tiivistelmä sähköisestä controller-palvelusta

## 7. Pohdinta

Seuraavaksi arvioidaan 6. kappaleessa esitettyjä tuloksia aikaisemman tutkimuksen valossa. Ensin käsitellään controllerin rooliin ja tehtäviin liittyviä tuloksia. Tämän jälkeen verrataan teoria-osiossa esitettyjä tietoja kommunikoinnista ja sähköisestä kommunikoinnista tuloksista saatuihin tietoihin. Lopuksi esitetään ulkoistamiseen liittyviä tuloksia verrattuna aiempaan tutkimukseen.

### *Controllerin rooli ja tehtävät*

Tulosten perusteella on selvästi nähtävissä aiemman kirjallisuuden tavoin controllerin roolin muuttuminen puvunlaskijasta kohti johdon kumppania ja konsulttia sekä controllerin tavoitteiden muuttuneen kustannusten hallinnasta kohti operationaalisen ja strategisen tiedon tuottamista. Tuloksista selviää controllerilta odotettavan tietojen tuottamista johdolle päätöksenteon tueksi sekä toiminnan parantamiseksi ja kehittämiseksi. Controlleria ei tulosten mukaan olla kuitenkaan suoranaisesti nostamassa johtoryhmän jäseneksi, kuten kuvassa 1. sivulla 15 esitetään controllerin rooliin nykyään kuuluvan. Tältä kannalta katsottuna tulokset viittaavat myös esimerkiksi Malmin ym. (2001) esittämään näkemykseen siitä, että merkkejä liiketoimintakumppanuuden kasvavasta roolista controllereiden keskuudessa on olemassa, mutta selvää muutosta liiketoimintakumppaniksi ei vielä ole tapahtunut. Lisäksi tuloksista selviää miten yhdessä haastatelluista yrityksistä controllerin rooliin kuuluu edelleen hyvin perinteisinä pidetyt controllerin tehtävät.

Tarkasteltaessa controllerin tehtäviä, olivat tulokset hyvin yhtenevät aiempien tutkimusten kanssa. Muutamia kirjallisuudesta poikkeavia asioita tuli kuitenkin esille. Ensinnäkin yksikään haastateltava ei maininnut riskien hallintaa yhdeksi controllerin tärkeimmistä tehtävistä. Tätä on korostettu kirjallisuudessa hyvin tärkeänä tehtävänä. Esimerkiksi Verstegen ym. (2005) jakavat controllerin tehtävät viiteen osa-alueeseen, joista yksi on riskien hallinta. Tuloksista voidaan päätellä haastateltavien mahdollisesti mieltävän riskien hallinnan osaksi toiminnan seuraamista ja ennustamista eivätkä he tästä syystä ole maininneet sitä erillisenä tehtävänä. Toiseksi tulosten perusteella voidaan huomata yleisen mielipiteen mieltävän controllerin enemmän päätöksenteossa avustavaan rooliin kuin itse päätöksentekijäksi tai talousjohtajaksi.

Suomen markkinoilla olevan tarjonnan perusteella controllerin tehtävänä ovat nimenomaisesti päätöksentekoon osallistuminen ja useat yritykset tarjoavat controller-palvelua myös talousjohtaja-palveluna. Tuloksista ilmenee selvästi miten haastateltavat ajattelevat controllerin tärkeäksi tehtäväksi tiedon tuottamisen päätöksenteon tueksi, mutta ei itse päätöksentekoon osallistumista. Toisaalta tulokset vastaavat Grahamin (2009) tekemän tutkimuksen tuloksia, joissa Iso-Britanniassa controllerit olisivat halunneet osallistua päätöksentekoon, mutta näin ei todellisuudessa tapahtunut. Myös muualla kirjallisuudessa painotetaan controllerin roolia päätöksenteon tukijana, ei itse päätöksentekijänä. Lisäksi tulosten perusteella controllerin ei odoteta osallistuvan johtoryhmätyöskentelyyn toisin kuin esimerkiksi Rouwelaar ja Bots (2008) tai Granlund ja Lukka (1997) esittävät. Tässäkin tapauksessa tulosten mukaan controllerin tehtävät painottuvan johtoryhmän tukemiseen ei siinä itse toimimiseen.

Graham (2009) esittää controllerin roolin kasvavan taloudellisen taantuman seurauksena. Tulosten perusteella tähän Grahamin väitteeseen voidaan yhtyä, sillä suurin huolenaihe yritysten keskuudessa liittyi maailmantalouden tulevaisuuden epävarmuuteen sekä tämän vaikutuksiin yritysten toimintaan. Lisäksi tuloksista ilmenee yritysten ajattelevan controllerin kykenevän estämään tai lieventämään taloudessa tapahtuvien muutosten vaikutuksia yrityksen toimintaan ja yksi haastateltavista toivoi, että heillä olisi ollut controller jo ennen talouden taantumaa, jolloin talouden muutoksiin olisi mahdollisesti pystytty varautumaan etukäteen.

Tulosten perusteella yritysten johtajat kokevat tuloslaskelman erittäin oleelliseksi ja tärkeäksi raportiksi yritystoiminnassa. Tämä ei vastaa Wagenhoferin (2003) esittämää näkemystä siitä, että perinteisten talousraporttien arvo olisi laskussa. Päinvastoin yritykset tuntuvat edelleen arvostavan perinteisiä raportteja. Tämä saattaa kuitenkin olla seurausta siitä, että yritykset eivät osaa eivätkä halua kehittää raportointiaan perinteisestä enemmän strategiseksi ja esimerkiksi tulevaisuuteen suuntautuvaksi.

Tulosten perusteella on myös huomattavissa, että yrityksissä, jotka ovat ulkoistaneet taloushallintonsa tai joissa on oma controller, ei raportoinnin osalta ole yhtä paljoa kehitettävää kuin yrityksissä joissa taloushallinto hoidetaan yrityksen sisällä eikä controlleria ole. Tämän perusteella controller-palvelusta voisi syntyä paljon hyötyä tällaiselle yritykselle, jonka raportointia ei ole kehitetty perinteisiä tuloslaskelmaa ja tasetta pidemmälle.

### ***Controller-palveluun liittyvä kommunikointi***

Kasvokkaista kommunikointia arvostetaan hyvin paljon yrityksissä vielä tänä päivänä huolimatta sähköisen kommunikoinnin ja varsinkin sähköpostin ja puhelimen käytön lisääntymisestä. Tulosten perusteella voidaan yhtyä Paynen (2005) esittämään näkemykseen kommunikoinnin tehokkuuden vaikutuksesta tavoitteen saavuttamiseen. Tulosten perusteella nimittäin on havaittavissa johtajien kokevan kasvokkaisen kommunikoinnin olevan ainoa toimiva kommunikointikeino kun kyseessä ovat haastavat, soveltavat ja ideointia vaativat tehtävät. Lisäksi yrityksissä kaivataan kasvokkaista kommunikointia eikä sen toivota vähenevän tulevaisuudessa.

Tulosten mukaan Sternin (2008) väitettä puhelimen ja internetin ohittamisesta kasvokkaisen kommunikoinnin yritysten kommunikointivälineinä ei voida täysin vahvistaa, sillä esimerkiksi yli puolissa kuudesta yrityksestä yli 50 prosenttia kommunikoinnista tapahtuu kasvokkain. Näistä yrityksistä vielä kaksi toimitusjohtajaa kertoo kasvokkaisen kommunikoinnin kattavan noin 80 prosenttia heidän päivittäisestä kommunikoinnistaan. Kuitenkin kommunikointimuodot vaihtelevat hyvin paljon yritysten välillä, ja sillä ovatko yrityksen kaikki henkilöt fyysisesti samassa paikassa, on hyvin paljon merkitystä.

### ***Taloushallinnon ja controller-toiminnon ulkoistaminen***

Tulosten perusteella yritykset pitävät kustannussäästöjä ja lisäarvon syntymistä tärkeinä seikkoina harkittaessa taloushallinnon tai controller-palvelun ulkoistamista. Lisäksi ammattitaitoinen ja yrityksen liiketoimintaan perehtynyt controller on edellytyksenä palvelun hankkimiselle. Tämä vahvistaa aiemman kirjallisuuden mukaista käsitystä siitä, että yritykset ulkoistavat toimintojaan saavuttaakseen kustannussäästöjä, voidakseen keskittyä ydinliiketoimintaan, vastatakseen talouden asettamiin vaatimuksiin ja saadakseen asiantuntevaa palvelua (esim. Smith et al. 2005; McIvor, 2008).

Tulokset vahvistavat myös Elitzurin ja Wensleyn (1997) esittämää näkemystä ulkoistamisosapuolten välisen luottamuksen tärkeydestä sekä läheisen suhteen merkityksestä osapuolten välillä. Haastateltavat nimittäin korostivat luottamuksen syntymisen tärkeyttä perusedellytyksenä onnistuneelle ulkoistamissuhteelle. Lisäksi controllerin haluttiin tutustuvan syvästi yritykseen ja sen liiketoimintaan, jotta hän voi hoitaa tehtävänsä tehokkaasti.

Ulkoistamiseen liittyviä huonoja puolia ja riskejä olivat tulosten perusteella muun muassa tietojen hitaampi saatavuus, controllerin puutteellinen perehtyminen yrityksen toimintaan sekä kustannusten kasvu kustannussäästöjen sijaan. Nämä vastaavat osittain aiemmin kirjallisuudessa esitettyjä taloushallinnon ulkoistamiseen liittyviä esteitä ja pelkoja. Esimerkiksi Raiborn ym. (2009) mainitsevat myös odotettua korkeammat kustannukset yhdeksi mahdolliseksi ulkoistamiseen liittyväksi riskiksi.

Kirjallisuudessa on keskusteltu paljon tietoturvaan ja turvallisuuteen liittyvistä asioista (esim. Reddy & Ramachandran, 2008; Andrews, 2002). Tulosten perusteella tietoturvaan liittyviä asioita ei kuitenkaan mainittu tärkeinä seikkoina muussa yhteydessä kuin kysyttäessä taloustietojen viestimisestä sosiaalisen median kautta. Sosiaalisen median tapauksessa yritykset olivat hyvin epäileviä tietoturvaan liittyvissä asioissa.

Kirjallisuudessa on pidetty tärkeänä myös sitä, että controller on fyysisesti läsnä yrityksessä omaksuakseen yrityksen toimintaan liittyvät asiat ja kyetäkseen suorittamaan tehtävänsä hyvin (Pierce & O’Dea, 2003). Myös tulosten perusteella tämä näkökulma tuli esille, mutta ei kuitenkaan erityisen vahvasti. Ainoastaan yksi haastateltavista mainitsi juuri controllerin fyysisen sijainnin epäilyttävän controller-palvelun hankkimisessa. Tämä antaa viitteitä siihen, että yritykset olisivat valmiita ulkoistamaan controller-toiminnon, vaikka controller ei fyysisesti työskentelisi asiakkaan luona.

Tulosten perusteella voidaan yleistäen sanoa yritysten pitävän taloushallintoa ja controller-toimintoa ydinliiketoimintaan ja tärkeimpiin kilpailuetuihin kuulumattomina. Tämä voidaan päätellä siitä, että useimmat yrityksistä ovat jo ulkoistaneet tai voisivat ulkoistaa taloushallintonsa ja lisäksi voisivat ulkoistaa controller-toiminnon enemmän kuin palkkaisivat kokopäiväisen controllerin. Tämä vastaa hyvin paljon aiemman kirjallisuuden perusteella esitettyä tietoa siitä, miten yritysten tulisi sijoittaa ydinsaamiseen ja ulkoistaa muut toiminnot (Espino-Rodrigues & Padrón Robaina, 2006).

Pohdittaessa tuloksia McIvorin (2008) ulkoistamisstrategian valossa, voidaan yleistäen yhtyä teoria-osiossa tehtyihin oletuksiin taloushallinnon ja controller-toiminnon sijoittumisesta McIvorin (2008) esittämään kuvioon. Tulosten perusteella suurin osa palvelua kehittävästä yrityksen kohdeyrityksistä on ulkoistanut tai olisi valmis ulkoistamaan taloushallintonsa ja tämän



lisäksi he suhtautuvat controller-toiminnon ulkoistamiseen hyvin positiivisesti. Tuloksissa sijoitettiin niin taloushallinnon kuin controller-toiminnonkin osalta kolmanteen neljännekseen neljä ja neljänteen neljännekseen kaksi yritystä McIvorin (2008) ulkoistamisstrategia-kuviossa. Tämän perusteella voidaan päätellä, että yritykset eivät miellä näitä toimintoja kriittisiksi kilpailuasemansa kannalta ja uskovat ulkopuolisen palvelun tarjoajan pystyvän suoriutumaan tehtävistä paremmin kuin yritys itse. Vaikka kaksi kuudesta toisessa vaiheessa haastatellusta yrityksestä eivät olleet halukkaita ulkoistamaan taloushallintoaan tai controller-toimintoaan, voidaan tulosten perusteella päätellä sähköistä controller-palvelua kohtaan kuitenkin olevan kiinnostusta ja kysyntää markkinoilla pk-yritysten keskuudessa.

## 8. Yhteenveto

Tutkimuksen tarkoituksena oli kehittää sähköinen controller-palvelu sekä selvittää ovatko yritykset kiinnostuneita tästä palvelusta. Tutkimuksen aineisto kerättiin yhdeksän semi-strukturoidun haastattelun avulla yritysjohdolle.

Vaikka controllerin rooli on hyvin vaihteleva riippuen yrityksestä, voidaan palvelulle kuitenkin muodostaa perusosat, jotka ovat muokattavissa asiakkaan tarpeiden mukaisesti. Lisäksi voidaan todeta suurten ja pienempien yritysten controller-palveluiden tarpeiden olevan pääasiallisesti hyvin samankaltaisia. Controllerin tärkeimmiksi tehtäviksi voidaan nähdä muun muassa tiedon ja tuen antamisen päätöksenteon tueksi, raporttien laatimisen, poikkeamiin puuttumisen, tietojen analysoinnin ja budjetin laatimisen.

Suurin osa yritysten odotuksista controller-palvelua kohtaan oli realistisia, mutta toisaalta vastauksista huokui toisinaan ajatus siitä, että controllerin tulisi pystyä analysoimaan yrityksen tietoja sekä kehittämään toimintaa ja antamaan johdolle neuvoja, aivan kuin controller olisi kaikkietävä muiden yläpuolella oleva osaja. Toki controllerin tulee tehdä kaikkia näitä edellä mainittuja asioita, mutta asiakas ei voi olettaa controllerin tulevan ja korjaavan asiat kerralla helposti kuntoon.

Yrityksissä on siirrytty kommunikoimaan hyvin laajalti sähköisten viestimien kuten sähköpostin ja puhelimen välityksellä. Kuitenkin kasvokkainen kommunikointi koetaan edelleen todella tärkeäksi ja tulosten perusteella tulee hyvin selkeästi esille yritysten halu säilyttää kasvokkainen kommunikointi osana yritysviestintää. Yrityksissä ollaan melko avoimia uusille viestintäkanaville, mutta ennen niiden käyttöönottoa halutaan varmistua niiden toimivuudesta sekä tietoturvan laadusta.

Tulosten perusteella on huomattavissa, että yritykset, jotka ovat ulkoistaneet taloushallintonsa suhtautuvat positiivisemmin ulkoistamiseen kuin yritykset, jotka eivät ole ulkoistaneet taloushallintoaan. Tämän voidaan nähdä johtuvan ainakin osittain siitä, että kokemuksen kautta yritykset usein huomaavat ulkoistamisesta koituvien hyötyjen muodostuvan haittoja suuremmiksi ja samalla epäilykset ja pelot liittyen ulkoistamiseen häviävät.

Pk-yrityksissä taloushallinnon ulkoistamiseen liittyvät epäilykset ovat suuremmat kuin controller-palveluun liittyvät epäilykset. Tämän voidaan nähdä johtuvan siitä, että useassa pienemmässä yrityksessä ei vielä ole controller-toimintoa, jolloin yrityksillä ei ole valmista mielikuvaa siitä, miten controller toimii ja mitä hän tekee. Toisaalta ensimmäisessä vaiheessa haastatellut suurempien yritysten talousjohtajat ja controller pitivät hyvin tärkeänä controllerin pitämistä yrityksen sisällä, sillä heidän yrityksissään on jo controller ja he kokevat tämän roolin yrityksen kannalta erittäin tärkeäksi.

Haasteena ulkoistetussa controller-palvelussa voidaan nähdä tarpeellisen liiketoiminnan tuntemuksen muodostumisen puutteellisuus ja tiedon välittämisen nopeuden vaarantuminen. Toisin sanoen voiko asiakas luottaa siihen, että ulkoinen controller on syvällisesti perehtynyt yrityksen liiketoimintaan ja hän on jatkuvasti tavoitettavissa ja hänellä on aikaa tarpeen vaatiessa vastata kysymyksiin ja vaatimuksiin erittäin nopeastikin.

Controller-palvelun hankinnan estäviä tekijöitä olivat esimerkiksi tilanne, jossa palvelusta ei ole mitään taloudellista hyötyä ja tilanne, jossa oma henkilö on pätevämpi kuin ulkoinen sekä luottamuspula. Controller-palvelun ulkoistamista puoltavana asiana nähdään puolestaan kustannussäästöjen syntyminen. Lisäksi esimerkiksi lomien ja sairastapausten ajan ulkoinen palveluntarjoaja pystyy tarjoamaan controllerille tuuraajan helpommin kuin pieni yritys itse. Myös palvelun kautta saatava tietotaito, tehokkuus ja joustavuus nähdään controller-palveluun liittyvinä positiivisina asioina.

### **8.1. Tutkimuskysymyksiin vastaaminen**

Tutkimus antaa hyvät valmiudet vastata johdannossa esitettyyn tutkimuskysymykseen ”Controller-palvelun kehittäminen ulkoistetussa taloushallinnossa?” sille määritettyjen alakohtien avulla. Tässä kappaleessa vastataan seuraavaksi näihin tutkimuskysymyksen alakohtiin ja tätä kautta selvitetään täyttyvätkö tutkimuksen johdannossa esitetyt tavoitteet.

### ***Mitä ulkoistettavaan controller-palveluun sisältyy?***

Ensimmäinen tutkimuskysymyksen alakohta on ”Mitä ulkoistettavaan controller-palveluun sisältyy?” Tähän kysymykseen vastattaessa voidaan ensin määrittää niin sanottu peruspalveluosa johon sisältyy tiedon oikeellisuuden varmistaminen, raporttien laatiminen yrityksen sisäisiin tarpeisiin, budjetointi, investointien seuranta, toiminnan seuraaminen, tiedon tuottaminen päätöksenteon tueksi, poikkeamiin puuttuminen ja riskien hallinta sekä analysointi. Toiseksi voidaan määrittää lisäpalvelut, joita ovat investointien suunnittelu, ad-hoc tehtävät, päätöksentekoon osallistuminen, strategian kehittäminen ja toteuttaminen sekä muut asiakkaan tarvitsemat palvelut. Lisäpalveluille tunnusomaista on niiden kertaluontoisuus ja satunnaisuus, kun taas peruspalvelut voidaan nähdä controllerin suorittamana jatkuvana toimintana.

### ***Miten controller-palveluun liittyvä vuorovaikutus ja kommunikointi hoidetaan?***

Toinen tutkimuskysymyksen alakohta kysyy, ”Miten controller-palveluun liittyvä vuorovaikutus ja kommunikointi hoidetaan?”. Tulosten perusteella vuorovaikutus- ja kommunikointikeinot on jaettu kolmeen osaan: sähköiseen, sähköiseen/kasvokkaiseen ja kasvokkaiseen. Tämän jaon mukaan sähköisesti voidaan ainakin osittain hoitaa kaikki muut controllerin tehtävät ja niihin liittyvä vuorovaikutus paitsi päätöksentekoon osallistuminen ja taloustiimin johtaminen. Haastateltavat olivat sitä mieltä, että kasvokkaista kommunikointia vaaditaan innovatiivisissa ja luovissa tehtävissä sekä hankalissa asioissa. Tämän johdosta muodostettiin ryhmä sähköinen/kasvokkainen kommunikointi, sillä kyseisen ryhmän tehtävät pystyttäisiin hoitamaan sähköisten viestinten avulla, mutta haastateltavat olivat sitä mieltä, että niissä tarvitaan myös fyysisesti samassa paikassa kasvokkain tapahtuvaa kommunikointia. Tämän perusteella palvelu saadaan muokattua sähköiseen muotoon niin kuin palvelun kehittäjäyritys on toivonut.

### ***Ovatko yritykset halukkaita ulkoistamaan taloushallinnon/controller-toiminnon ja millä edellytyksillä?***

Kolmantena alakohtana tutkimuskysymyksessä on ”Ovatko yritykset halukkaita ulkoistamaan taloushallinnon/controller-toiminnon ja millä edellytyksillä?”. Tutkimuksen pääasiallisena tarkoituksena ei ollut tehdä markkina-analyysia tai kysynnän kartoitusta laajasti, vaan pelkästään haastateltavien asenteilla ja mielipiteillä palvelua kohtaan arvioida onko palvelulle markkinoilla mahdollisesti kysyntää. Suurin osa haastatelluista toimitusjohtajista oli taloushallinnon

ulkoistamisen kannalla. Poikkeuksena tästä olivat yksi toimitusjohtaja, joka oli täysin ulkoistamista vastaan ja toinen, joka ei haastattelu hetkellä kokenut ulkoistamista järkeväksi. Kaikkien haastateltujen toimitusjohtajien asenteet controller-palvelua kohtaan olivat puolestaan positiiviset ja moni yrityksistä näki mahdollisena ulkopuolisen controller-palvelun ostamisen.

Edellytyksenä toimintojen ulkoistamiselle nähtiin taloushallinnon ja controller-toiminnon kohdalla yhteisesti se, että kirjanpitäjä/controller perehtyy hyvin yritykseen ja sen toimintaan ja voi täten suorittaa tehtävänsä kunnolla. Tämän lisäksi kustannussäästöt olivat edellytyksenä ulkoistamiselle. Controller-palvelun kohdalla tärkeäksi seikaksi ulkoistamisen edellytyksenä nousi todellisen lisäarvon syntyminen verrattuna peruskirjanpitoon. On tärkeää huomioida, että yritysten asenteet sähköistä controller-palvelua kohtaan ovat hyvin avoimet, vaikka heillä ei itsellään vielä olisikaan käytössä sähköisiä ja reaaliaikaisia toimintamuotoja taloushallinnossa. On hyvin mahdollista, että yrityksillä ei yksinkertaisesti ole resursseja kehittää sähköisiä toimintamuotoja. Näiden vastausten perusteella voidaan sanoa yritysten olevan valmiita ulkoistamaan taloushallintonsa ja controller-toiminnon, kunhan tietyt edellytykset täyttyvät.

Tässä kappaleessa on käyty tutkimuskysymyksen alakohdat yksitellen läpi ja tämän perusteella on vastattu tutkimuksen tutkimuskysymykseen kokonaisuudessaan. Näiden vastausten perusteella voidaan siis katsoa tutkimukselle asetetut tavoitteet saavutetuiksi.

## **8.2. Tutkimuksen rajoitukset**

Metodien yhteydessä kerrottiin tutkimukseen liittyvästä validiteetin, reliabiliteetin ja yleistettävyyden ongelmasta. Tutkimukseen liittyvät rajoitukset sisältyvätkin hyvin läheisesti yleistettävyyden ongelmiin. Tämä johtuu siitä, että kyseessä on field-tutkimus, jonka aineisto kerättiin haastattelujen avulla ja haastatteluja tehtiin vain yhdeksän kappaletta. Tällaisessa tilanteessa voidaan epäillä tulosten paikkansapitävyyttä, sillä niin harva on osallistunut niiden muodostamiseen. Lisäksi haastattelujen kohdeyritykset sijaitsevat pääkaupunkiseudulla, jolloin koko Suomen mittakaavassa tulokset eivät välttämättä kerro täyttä totuutta.

Rajoitteena voidaan nähdä myös se, että ei voida täysin varmistua haastateltavien totuudenmukaisuudesta, eikä heidän kysymysten ymmärtämisestä samalla tavalla kuin

haastattelija. Lisäksi haastattelija saattaa tulkita vastaukset toisella tavalla kuin vastaaja on tarkoittanut.

Rajoituksena voidaan esittää myös se, että tutkimus tehdään palvelua kehittävän yrityksen näkökulmasta ja haastateltavat on valittu myös kyseisen yrityksen kohdeyritysten joukosta. Tällöin ei välttämättä saada täysin yleistettäviä tuloksia haastattelujen avulla. Kuten aiemmin on ilmennyt, ei tässä tutkimuksessa ole kuitenkaan ollut tarkoituksena muodostaa laajasti yleistettäviä tuloksia controller-palvelun sisällöstä.

### **8.3. Jatkotutkimuksen aiheita**

Nyt kun sähköisen controller-palvelun runko on hahmotettu ja mahdollinen sisältö määritelty, olisi hyvin mielenkiintoista tutkia ovatko yritykset todellisuudessa kiinnostuneita palvelusta. Toisin sanoen voitaisiin tutkia sitä, hankkivatko yritykset palvelua ulkoiselta palvelutarjoajalta. Tämän perusteella voitaisiin määrittää myös tämän tutkimuksen paikkansapitävyys sen osalta, että yritykset vaikuttivat olevan kiinnostuneita palvelusta. Lisäksi se, miten sähköinen palvelu käytännössä toteutetaan, olisi hyvin mielenkiintoinen tutkimusaihe, koska tässä tutkimuksessa ei otettu lainkaan kantaa siihen, miten erilaiset controller-palveluun sisältyvät osa-alueet olisi mahdollista toteuttaa käytännössä.

Lisätutkimuksen aiheena on mielenkiintoinen myös se, miten itse palvelu toimii ja ovatko asiakkaat tyytyväisiä palveluun. Tutkittaessa näitä asioita voitaisiin tutkia myös sitä, miten palvelua voitaisiin entisestään kehittää eteenpäin vastaamaan paremmin asiakkaiden tarpeita. Nyt tehty tutkimus hahmottelee sähköisen controller-palvelun mahdollisen rakenteen ja sisällön, mutta vasta käyttöönotettaessa tullaan huomaamaan toimiiko konsepti asiakkaiden toivomalla tavalla.

## LÄHTEET

Alasuutari, Pertti. *Laadullinen tutkimus*, 3. Uudistettu painos, Tampere: Gummerus Kirjapaino Oy, 1999.

Aldia Oy, [www.aldia.fi](http://www.aldia.fi). Luettu 13.1.2010

Amiti, Mary, Wei, Shang-Jin. 2004. "Fear of Service Outsourcing: Is it Justified?". *IMF Working Paper*.

Andrews, Jonathan. 2002. "The Virtual Controller". *CA Magazine*, (October).

Atkinson, Anthony A., Shaffir, William. 1998. "Standards for Field Research in Management Accounting". *Journal of Management Accounting Research*, Vol. 10, pp. 41-68.

Bao, Jian-Bo, Wang Shen-shen, Yang Fan. 2008. "Analyze the Service Outsourcing on the Base of the Modern Economy Theory". *Chinese Business Review*, Vol. 7, No. 9, pp. 62-65.

Bruggeman, W, Slagmulder, R. 1995. "The Impact of Technological Change on Management Accounting". *Management Accounting Research*, Vol. 6, pp. 241-252.

Burns, John, Vaivio, Juhani. 2001. "Management Accounting Change". *Management Accounting Research*, Vol. 12, pp. 389-402.

Chakrabarty, Subrata, Whitten, Dwayne, Green, Ken. 2007-2008. "Understanding Service Quality and Relationship Quality in IS Outsourcing: Client Orientation & Promotion, Project Management Effectiveness, and the Task-Technology-Structure Fit". *Journal of Computer Information Systems*, (Winter), pp. 1-15.

Colton, Stephen D. 2001. "The Changing Role of the Controller, a Model for Initiating and Guiding the Transition". *Journal of Cost Management*, (June).

Cullen, Sara, Seddon, Peter, Willcocks, Leslie P. 2006. "Managing Outsourcing: The Lifecycle Imperative". *Working Paper Series*, (February).

- Currie, Weny, Vaughan, Michell, Oluwakemi, Abanish. 2008. "Knowledge Process Outsourcing in Financial Services: The Vendor Perspective". *European Management Journal*, Vol. 26, pp. 94-104.
- De Loo, Ivo, Nederlof, Peter, Verstegen, Bernard. 2004. "Controllers' Protoscripts and the Shaping of Control". *SSRN*, (April).
- Duganier, Barbara J. 2005. "Finance and Accounting Outsourcing Can Improve Control". *Bank Accounting & Finance*, Vol. 6-7.
- Elitzur, Ramy, Wensley, Anthony. 1997. "Game Theory as a Tool for Understanding Information Services Outsourcing". *Journal of Information Technology*, Vol. 12, pp. 45-60.
- Espino-Rodrigues, Thomas F., Padrón-Robaina, Victor. 2006. A Review of Outsourcing from the Resource-based View of the Firm". *International Journal of Management Reviews*, Vol. 8, pp. 49-70.
- Ewert, Ralf, Wagenhofer, Alfred. 2007. "Management Accounting Theory and Practice in German-Speaking Countries". *Handbook of Management Accounting Research*, Vol. 2, pp. 1035-1069.
- Friedman, Andrew L., Lyne, Stephen R. 1997. "Activity-based Techniques and the Death of the Bean Counter". *The European Accounting Review*, Vol. 6:1, pp. 19-44.
- Graham, Alan. 2009. "The Financial Controller". *Financial Management*, (April), pp. 32-33.
- Granlund, Markus, Lukka, Kari. 1998a. "It's a Small World of Management Accounting Practices". *Journal of Management Accounting Research*, Vol. 10, pp. 153.
- Granlund, Markus, Lukka, Kari. 1998b. "Towards increasing business orientation: Finnish management accountants in a changing cultural context". *Management Accounting Research*, Vol. 9, pp. 185-211.
- Granlund, Markus, Lukka, Kari. 1997. "From Bean-Counters to Change Agents: The Finnish Management Accounting Culture in Transition". *LTA*, 1997, Vol. 3, pp. 213-215.



- Granlund, Markus, Taipaleenmäki, Jani. 2005. "Management Control and Controllershship in new Economy Firms – a Life Cycle Perspective". *Management Accounting Research*, Vol. 16, pp. 21-57.
- Grönfors, Martti. "Kvalitatiiviset Kenttätyömenetelmät", 2. Painos, Porvoo, Helsinki & Juva: WSOY, 1982.
- Hollström Oy, [www.hollstrom.fi](http://www.hollstrom.fi). Luettu, 13.1.2010.
- Holopainen, Mari. 2010. "Exploring Service Design in the Context of Architecture". *The Service Industries Journal*, Vol. 30, No. 4, pp. 597-608.
- Indjejikian, Raffi J., Matejka, Michal. 2006. "Organizational Slack in Decentralized Firms: The Role of Business Unit Controllers". *The Accounting Review*, Vol. 81, No. 4, pp. 849-872.
- Järvenpää, Marko. 2007. "Making Business Partners: a Case Study on How Management Accounting Culture was Changed". *European Accounting Review*, Vol. 16, No. 1, pp. 99-142.
- Kettunen, Pertti. 1993. "Financial Accounting and Reporting in Finland". *European Accounting Review*, Vol. 3, pp. 592-602.
- Kuttner, Monroe S. 1993. "Putting the Controller in Control". *Journal of Accountancy*, Vol. 5.
- Langfield-Smith, Kim, Smith, David. 2003. "Management Control Systems and Trust on Outsourcing Relationships". *Management Accounting Research*, Vol. 14, pp. 281-307.
- Lukka, Kari, Kasanen, Eero. 1995. "The Problem of Generalizability: Anecdotes and Evidence in Accounting Research". *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 8, No. 5, pp. 71-90.
- Maas, Victor S., Hartmann, Frank G.H. 2009. "Why Business Unit Controllers Bias Accounting Figures: Involvement in Management, Social Pressure and Machiavellianism". *SSRN*, (March).
- Maas, Victor S., Matejka, Michal. 2009. "Balancing the Dual Responsibilities of Business Unit Controllers: Field and Survey Evidence". *The Accounting Review*, Vol. 84, No. 4, pp. 1233-1253.

Malmi, Teemu, Seppälä, Tomi, Rantanen, Mika. 2001. "The Practice of Management Accounting in Finland – A Change?" *Liiketaloudellinen Aikakausikirja*, Vol. 4, pp. 480,501.

McIvor, Ronan. 2008. "What is the Right Outsourcing Strategy for Your Process?" *European Management Journal*, Vol. 26, pp. 24-34.

McIvor, Ronan. 2007. "Outsourcing and the Spin-off Arrangement: Lessons from a Utility Company". *Journal of General Management*, Vol. 33, No. 4, pp. 51-70.

Minico Oy, [www.minico.fi](http://www.minico.fi). Luettu 13.1.2010.

Nicholson, Brian, Jones, Julian, Espenlaub, Susanne. 2006. "Transaction Costs and Control of Outsourced Accounting: Case Evidence from India". *Management Accounting Research*, Vol. 17, pp. 238-258.

Orman, Levent V. 2008. "Service Semantics, Structure, and Design". *E-Service Journal*, Vol. 6, No. 2, pp. 58-77.

Patel, Arvind, Prasad, Pranil, Prasad, Joyti. 2010. "Survey of Computerized Internal Control Features in Small Businesses and its Relationship to Detected Fraud". *Advances in Management*, Vol. 3, (January), pp.18-25.

Payne, Dinah, Raiborn, Cecily A., Joyner, Brenda E. 2005. "How to Be a Good Global Communicator". *The Journal of Corporate Accounting & Finance*, (September/October).

Pearson, Timothy A., Singleton, Tommie W. 2008. "Fraud and Forensic Accounting in the Digital Environment". *Issues in Accounting Education*, Vol. 23, No. 4, pp. 545-559.

Pierce, Bernard, O'Dea, Tony. 2003. "Management Accounting Information and the Needs of Managers and Accountants Compared". *The British Accounting Review*, Vol. 35, pp. 257-290.

Pihlanto, Pekka. "Nine Types of Controller" Turun Kauppakorkeakoulun Julkaisuja 10:2000, Turku: Kirjapaino Grafia Oy, 2000.

Pretax Oy, [www.pretax.net](http://www.pretax.net). Luettu 13.1.2010.

- Quinn, James Brian. 1999. "Strategic Outsourcing: Leveraging Knowledge Capabilities". *Sloan Management Review*, (Summer), pp. 9-21.
- Raiborn, Cecily A., Butler, Janet B., Massoud, Marc F. 2009. "Outsourcing Support Functions: Identifying and Managing the Good, the Bad, and the Ugly". *Business Horizons*, Vol. 52, pp. 347-356.
- Reddy, Malini, Ramachandran, Madan. 2008. "Outsourcing of Finance and Accounting Operations: The Feasibility of the Vertical in the Indian Context". *The Icfai Journal of Services Marketing*, Vol. VI, No. 1.
- Reder, Margo. 2009. "CEO Postings – Leveraging the Internet's Communications Potential While Managing the Message to Maintain Corporate Governance Interests in Information Security, Reputation and Compliance". *DePaul Business & Commercial Law Journal*, Vol. 7:179, pp.180-202.
- Riparte Oy, [www.riparte.fi](http://www.riparte.fi). Luettu 13.1.2010.
- Rouwelaar, Hans. 2007. "Theoretical Review and Framework: the Roles of Controllers". *SSRN*, (April).
- Rouwelaar, Hans, Bots, Jan. 2008. "Business Unit Controller Involvement in Management: an Empirical Study in the Netherlands". *NRG Working paper series*, Vol. 07.
- Sathe, Vijay. 1983. "The Controller's Role in Management". *Organizational Dynamics*, (Winter), pp. 31-48.
- Smith, Julia A., Morris, Jonathan, Ezzamel, Mahmoud. 2005. "Organizational Change, Outsourcing and the impact on Management Accounting". *The British Accounting Review*, Vol. 37, pp. 415-441.
- Speklé, Roland F. 2001. "Explaining Management Control Structure Variety: a Transaction Cost Economics Perspective". *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 26, pp. 419-441.

Stern, Michael J. 2008. "How Locality, Frequency of Communication and Internet Usage Affect Modes of Communication Within Core Social Networks". *Information, Communication & Society*, Vol. 11, No. 5, (August), pp. 591-616.

Taipaleenmäki, Jani, Ikäheimo Seppo. 2009. "On the Convergence of Financial Accounting and Management Accounting". *SSRN*, (March).

Tilastokeskus, [http://www.stat.fi/meta/kas/pk\\_yritys.html](http://www.stat.fi/meta/kas/pk_yritys.html), Luettu 26.7.2010

Vaivio, Juhani. 2008. "Qualitative Management Accounting Research: Rationale, Pitfalls and Potential". *Qualitative Research in Accounting & Management*, Vol. 5, No. 1, pp. 64-86.

Varjanne Consulting Oy, [www.varjanne.fi](http://www.varjanne.fi). Luettu 13.1.2010.

Verstegen, Bernard H.J., De Loo, Ivo, Mol, Paul, Slagter, Koos, Geerkens, Hendrik. 2005. "The Classification of Dutch Controller Graduates by Activities: Images of a Profession". *SSRN*, (February).

Wagenhofer, Alfred. 2003. "Economic Consequences of Internet Financial Reporting". *Schalenbach Business Review*, Vol. 55, pp. 262-279.

Willson, James D., Colford, James P. 1991. "The New Controller – With Five Defined Chores". *Financial Executive*, (March/April), pp. 22-27.

Yazdifar, Hassan, Tsamenyi, Mathew. 2005. "Management Accounting Change and the Changing Roles of Management Accountants: a Comparative Analysis Between Dependent and Independent Organizations". *Journal of Accounting & Organizational Change*, Vol. 1,2, pp. 180-198.

Zoni, Laura, Merchant, Kenneth A. 2007. "Controller Involvement in Management: an Empirical Study in Large Italian Corporations". *Journal of Accounting & Organizational Change*, Vol. 3, No. 1, pp. 29-43.

Haastattelut:

Eerola, Pasi, Toimitusjohtaja, Eerola Yhtiöt, 7.7.2010.

Heikkinen, Kari, Toimitusjohtaja, BTJ Finland Oy, 1.6.2010.

Iiskola, Merja, Talousjohtaja, Autobar Finland Oy, 28.4.2010.

Mielonen, Timo, Controller, Stockmann Plc, 20.4.2010.

Olkkola, Juha-Pekka, Toimitusjohtaja, Lomarengas Oy, 17.5.2010.

Palo, Auni, Toimitusjohtaja, Finlandia-talo Oy, 24.5.2010.

Sihvo Tuomo, Talousjohtaja, Andritz Oy, 7.4.2010.

Uusivirta, Jukka, Toimitusjohtaja, Certex Finland Oy, 20.5.2010.

Väisälä, Pekka, Toimitusjohtaja, Informa Oy, 18.5.2010.

## 1. VAIHEEN HAASTATTELUT

### Kysymykset controllereille / talousjohtajille

#### *Yleiskuva taloushallinnosta*

1. Monta henkilöä on taloushallinnossanne?
2. Miten henkilöstönne on hajautunut (vai onko keskitetysti yhdessä paikassa)?
3. Osallistuvatko muut kuin taloushallinnon ihmiset taloushallintoon? Miten?
4. Onko tässä tapahtunut muutoksia?

#### *Tehtävät*

1. Mitkä ovat pääasialliset tehtäväsi/mihin kuluu eniten aikaa?
2. Mitkä tehtävät koet yrityksen kannalta tärkeimmiksi?
3. Kenen kanssa teet eniten yhteistyötä?
4. Mistä saat tarvittavat tiedot tehtäviesi suorittamiseen? Onko osa-alueita, joista et saa tarvittavia tietoja
5. Millaisia työkaluja/ohjelmistoja käytätte?
6. Mitkä tehtävät ovat työläimpiä / vievät eniten aikaa?
7. Mitkä tehtävät ovat palkitsevimpiä ja mielekkäimpiä?

#### *Raportointi*

1. Minkälaisia raportteja teillä on? (viikko, kk, kvartaali, vuosi tasolla)
2. Monta päivää kauden päätöksen jälkeen raportoitte?
3. Mitä raportointiinne sisältyy?
4. Kuka raportteja käyttää hyväkseen?
5. Mitä raportoidaan johdolle ja mitä hallitukselle? (tai konsernissa emoyhtiölle)
6. Miten seuraatte esim. myyntiä, kannattavuutta, kassavirtaa, investointeja?
7. Miten ennustatte toimintaanne ja minkälainen budjetointinne on?
8. Mitkä, ovat mielestäsi hyödyllisimpiä raportteja?
9. Missä olisi eniten kehitettävää raportoinnissa?
10. Onko raportoinnissa tapahtunut muutoksia?

### **Kommunikointi**

1. Mitä viestintäkeinoja taloudellisen tiedon välittämisessä käytätte?
2. Miten tärkeänä koet kasvokkain tapahtuvan kommunikoinnin ja millaisissa tilanteissa sitä vaaditaan?
3. Mitä voisi mielestäsi kommunikoida sähköisesti eli ei kasvokkain?
4. Mitkä näet kommunikoinnin ongelmakohtina?
5. Miten näet sähköisen kommunikoinnin roolin muuttuvan tulevaisuudessa? (1 vuoden päästä) (lisääntyykö, vähentyykö?)

### **Näkemyks useasta asiakkaasta**

1. Mikä olisi mielestäsi mahdollinen asiakasmäärä yhdelle controllerille, jos controller-palvelu olisi ulkoistettu?
2. Mitä hyviä puolia tällaisella palvelulla voisi olla?
3. Mitkä olisivat ongelmakohtia tällaisessa tilanteessa? Ja miten ongelmat voitaisiin ratkaista?
4. Minkä tyyppisille yrityksille ulkoistettu controller-palvelu mielestäsi sopisi?
5. Mitä palvelun tulisi sisältää? (rahoitus, myynnin seuranta, kassan hallinta)
6. Mitä eroja näkisit pienen ja ison yrityksen controllerien roolien välillä?

### **Muuta**

1. Onko jotain lisättävää aikaisempiin aiheisiin?
2. Saako nimenne näkyä työssäni?

## 2. VAIHEEN HAASTATTELUT

### Kysymykset talousjohtajille

#### Yleiskuva

1. Paljonko yrityksessänne on henkilöstöä?
2. Paljonko on yrityksenne/yritysryhmänne liikevaihto?
3. Montako yritystä kuuluu yritysryhmäänne (jos on konserni)?
4. Millaisia kehitysprojekteja, kehittämisen painopistealueita teidän yrityksellä on menossa juuri nyt tai suunnitteilla?
5. Mitkä seikat askarruttavat yrityksen tulevaisuuden kannalta eniten?

#### Johtaminen

1. Oletteko tyytyväinen nykyiseen taloushallinnon raportointiin? Jos ette, miksi?
2. Ketkä muut käyttävät päätöksentekoa ja ohjaamista varten taloushallinnon raportteja?
3. Minkälaiset raportit vastaavat tarpeitanne parhaiten? Mihin käytätte näitä raportteja?
4. Miten seuraatte toimintaanne (asiakkaittain/liiketoiminta-alueittain/tuoteryhmittäin)?
  - a. Myynti
  - b. Kannattavuus
  - c. Kassavirta
  - d. Investoinnit
5. Millainen suunnittelu/budjetointi-menettely teillä on käytössä?
6. Missä on raportoinnin osalta eniten kehittämistä?
7. Mitä asioita raportoitte hallitukselle?

#### Taloushallinnon ostaminen palveluna

1. Oletteko harkinneet ostavanne taloushallintonne palveluna? Jos olette, miltä osin?
2. Mitkä asiat epäilyttävät taloushallinnon siirtämisessä palveluntuottajalle?
3. Mitä seikat voisivat estää taloushallinnon siirtämisen palveluntuottajalle?
4. Mitkä seikat puoltaisivat taloushallinnon ostamista palveluntuottajalta?
5. Onko taloushallinnossa osa-alueita joita ette voisi lainkaan ajatella hankkivanne ulkopuolelta?



### **Controller-palvelu**

Controller Online–palvelussa on ajatuksena tuoda sähköiseen portaaliin talouden ja toiminnan suunnittelu ja seuranta. Controller toimii yrityksen johdon päätöksenteon tukijana ja yrityksen talouden kontrolloijana.

1. Onko yrityksessänne controller?
2. Missä tilanteissa controller-palvelua voidaan tarvita yrityksessänne?
3. Mitä asioita controller-palvelun tulisi teidän yrityksenne näkökulmasta sisältää?
4. Millainen rooli controllerilla olisi yrityksessänne?
5. Mitkä näet controllerin tärkeimmiksi tehtäviksi?
6. Millä edellytyksillä olisitte valmiit käyttämään palvelua?
7. Mitkä tekijät vaikuttaisivat siihen, että ette olisi palvelusta kiinnostuneita?
8. Voisiko controller-palvelu vaikuttaa positiivisesti taloushallinnon ulkoistamispäätökseen?

### **Kommunikointi**

1. Mitä viestintäkeinoja yrityksen sisällä käytätte taloudellisen tiedon viestimisessä?
2. Miten tärkeänä koet kasvokkain tapahtuvan kommunikoinnin ja millaisissa tilanteissa sitä vaaditaan?
3. Kuinka suuri osa kommunikoinnistanne taloushallinnon osalta tapahtuu sähköisesti ja kuinka suuri osa kasvokkain?
4. Mitä kommunikoinnin osa-alueita voisi mielestäsi hoitaa sähköisen kommunikoinnin avulla (s-posti, videoneuvottelu, puhelin)?
5. Mitkä näet sähköisen kommunikoinnin ongelmakohtina?
6. Mitkä kommunikointikanavat näet tärkeinä tulevaisuudessa? (s-posti, internet, matkapuhelin, videoneuvottelut)?
7. Miten suhtautuisitte talousinformaation kommunikoimiseen sosiaalisen median kautta? (Facebook ym.)

### **Muuta**

1. Onko jotain lisättävää aikaisempiin aiheisiin?
2. Saako nimenne näkyä työssänne?