



Aalto-yliopisto
Kauppakorkeakoulu

Controllerista businessnavigaattoriksi? Controllerin kehittyvä rooli keskitetyssä controller -funktiossa - Case suomalainen palveluyritys

Laskentatoimi

Maisterin tutkinnon tutkielma

Joachim Saulamaa

2014

Tekijä Joachim Saulamaa

Työn nimi Controllerista businessnavigaattoriksi? Controllerin kehittyvä rooli keskitetyssä controller -funktiossa – case suomalainen palveluyritys

Tutkinto Kauppatieteiden maisteri

Koulutusohjelma Laskentatoimi

Työn ohjaaja(t) Katja Kolehmainen

Hyväksymisvuosi 2014

Sivumäärä 102

Kieli suomi

Tiivistelmä

Johdon laskentatoimen ammattilaisten toimenkuva on ollut viime aikoina sekä jatkuvan akateemisen että liike-elämän kiinnostuksen kohteena. Suomessa käytössä on useimmiten nimike controller mahdollisine eri etuliitteineen. Työnkuvat vaihtelevat organisaatiokohtaisesti, mutta tieteenalalla on argumentoitu controllerin roolin kokeneen suuren muutoksen. Oikeastaan sen on väitetty laajentuneen niin, että nykyajan controller toimii aktiivisena liiketoiminnan kumppanina.

Controller -toiminnon hajauttaminen on ollut viime aikojen trendi organisaatioissa. Yhä useammin controllereita tapaakin työskentelemässä liiketoimintayksiköissä, erillään muusta taloushallinnon organisaatiosta. Tämän on esitetty parantavan tiedonkulkua ja näin edistävän roolia liiketoimintaorientoituneempaan suuntaan.

Tämän case -tutkimuksen tavoitteena on tuoda uutta näkökulmaa keskusteluun controllerin roolista ja sen taustatekijöistä keskitetyssä controller -funktiossa. Lisäksi etsitään tapoja, miten controller voi mobilisoida rooliaan. Controller -tutkimuksessa vähemmistöön jäänyt johdon näkökulma otetaan myös mukaan tarkasteluun haastatteleamalla liiketoimintayksiköiden johtoa case -yrityksessä. Case -yrityksen ollessa hieman keskisuurta yritystä suurempi palveluyritys, se on laskentatoimen tutkimuksessa epätyypillinen kohdeyritys.

Tutkimusaineisto on kerätty johdon haastattelujen ja controller -ryhmäkeskustelun lisäksi osallistuvan havainnoinnin avulla sekä perehtymällä kohdeyrityksen dokumentaatioon laajasti. Tutkijan työskenneltä yli kahden vuoden ajan controllerina case -yrityksessä voidaan puhua pitkittäistutkimuksesta.

Hyödyntämällä Partasen (2001) viitekehystä controllerin roolimetaforista, tämä tutkimus tarjoaa lisävaloa controllerin kehittyvään rooliin. Tämän tutkimuksen perusteella viitekehystä voitiin täydentää uusilla metaforilla ja controllerin toimintaan liittyvällä painotuksella. Controllerilla on oikeastaan useita eri rooleja, joiden välillä hän saattaa joutua vaihtamaan useinkin. Aiempi teoria saa pääosin vahvistusta uudessa kontekstissa. Tuloksena saatiin myös lisäymmärrystä controllerin rooliin vaikuttavista tekijöistä ja mahdollisista keinoista mobilisoida controllerin eri rooleja. Informaationäkökulmasta controllerin roolia voidaan ymmärtää syvällisemmin. Controllerin on tämän tutkimuksen perusteella myös tärkeää tuntea, miten johto käyttää laskentainformaatiota. Johto toivoo controllerilta tulevaisuusorientaatiota ja informaatiota yrityksen ulkopuolelta. Niinpä tämä tutkimus argumentoi businessnavigaattorin nimikkeen ja sen mukaisen toimenkuvan puolesta.

Avainsanat Controller, Roolimuutos, Roolimetaforat, Laskentainformaatio

Sisällysluettelo

1. Johdanto	1
1.1 Motivaatio tutkimukselle	1
1.2 Tavoite ja rajaukset	2
1.3 Keskeiset käsitteet	3
2. Kirjallisuuskatsaus	4
2.1 Johdon laskentatoimen muutos	4
2.2 Controllerin roolimuuos ja sen taustatekijät	5
2.2.1 Controller suomalaisessa kulttuurikontekstissa	5
2.2.2 Pavunlaskijan stereotypiasta controlleriksi	7
2.2.3 Muutoksen taustatekijöitä	11
2.3 Nykyajan controller	14
2.3.1 Controllerin ammatillinen identiteetti	15
2.3.2 Controllerin tehtävät	16
2.3.3 Vaadittavat taidot ja ominaisuudet	18
2.3.4 Erilaisia roolikuvauksia	19
2.4 Roolimetaforia	22
2.4.1 Informaatio- ja valvontaroolit	25
2.4.2 Vuorovaikutus- ja johtamisroolit	27
2.4.3 Tulevaisuusorientoituneet roolit	28
2.5 Controller organisaatiossa	28
2.6 Informaatio controllerin välineenä	30
2.7 Teorian yhteenveto	35
3. Metodologia ja aineiston esittely	37
3.1 Case-tutkimus menetelmänä	37
3.1.1 Menetelmän varaukset ja yleistettävyys	38
3.1.2 Reliabiliteetti ja validiteetti	39
3.2 Tutkimusaineisto	40
4. Case: suomalainen palveluyritys	42
4.1 Case -yrityksen esittely	42
4.2 Johdon laskentatoimi case-yrityksessä	42
4.3 Johdon laskentatoimen muutos	43
4.3.1 Taustaa	43
4.3.2 Johdon laskentatoimen tärkeimmät käytännöt	45
4.3.3 Johdon laskentatoimen kehittäminen	47
4.3.4 Hybridisaatio johdon laskentatoimessa	49
4.4 Controllerin rooli case-yrityksessä	50

4.4.1	Controller-toiminto strategisena funktiona.....	50
4.4.2	Tuki- ja valvontarooli	53
4.4.3	Asiantuntijarooli	54
4.4.4	Controllerit keskitetyssä tukifunktiossa.....	55
4.4.5	Muita tekijöitä roolin taustalla.....	59
4.5	Roolimetaforia	61
4.5.1	Partasen (2001) viitekehys.....	61
4.5.2	Uusia metaforia.....	64
4.6	Controllerin tehtävät	67
4.6.1	Controllerin tärkeimpiä tehtäviä.....	67
4.6.2	Hyvän controllerin piirteitä ja osaamisalueita	68
4.7	Roolien mobilisointi.....	70
4.7.1	Informaatio- ja valvontaroolit.....	71
4.7.2	Vuorovaikutus- ja johtamisroolit.....	76
4.7.3	Tulevaisuusorientoituneet roolit	79
5.	Analyysi	82
5.1	Controllerin rooli ja sen kehitys.....	82
5.2	Rooliin vaikuttavia tekijöitä.....	87
5.3	Roolien mobilisointi.....	89
6.	Johtopäätökset ja yhteenveto.....	92
	Lähteet	97

LIITTEET

Haastatteluteemat

KUVAT

Kuva 1.	Johdon laskentatoimen ammattilaisen työnkuvan laajeneminen.	9
Kuva 2.	Controllerin roolin muodostuminen. Sipulimalli	13
Kuva 3.	Controllerin roolimetaforat ja niiden väliset yhteydet.	24
Kuva 4.	Case -yrityksen talousyksikön vuosisuunnittelumateriaalia 2013.	51

TAULUKOT

Taulukko 1.	Tyypillisten ”Pavunlaskijan” ja Controllerin vertailu	8
Taulukko 2.	Laskentakäytäntöjen samankaltaistumisen ja erilaistumisen ajurit.....	12
Taulukko 3.	Partasen (2001) roolimetaforien esiintyminen ja mobilisointi case-yrityksessä.	86

1. Johdanto

1.1 Motivaatio tutkimukselle

Johdon laskentatoimen käytäntö organisaatiossa ja sen merkitys johdon päätöksenteon tukijana on ollut sekä kansainvälisen että suomalaisen tutkimuksen mielenkiinnon kohteena jo pitkään. Jo 1980-luvun lopulla ja etenkin 1990-luvulla tunnistettiin tarve muutokselle johdon laskentatoimen roolissa ja toimintatavoissa (ks. esim. Atkinson ym., 1997; Friedman & Lyne, 1997; Granlund & Lukka 1997, 1998a,b; Burns & Vaivio, 2001). Tämän jälkeen muutosta on tutkittu laajasti ja yleisesti on tunnistettu sen vaikutus myös johdon laskentatoimen ammattilaisten työnkuvaan. Nämä, Suomessa useimmiten controller -nimikkeellä työskentelevät henkilöt, on aiemmin nähty voimakkaasti historiaan painottuneina, numeroihin kätkeytyvinä ”pavunlaskijoina” tai organisaation ”vahtikoirina” (Granlund & Lukka, 1998a,b; Burns & Baldvinsdottir, 2005).

Laskentaihmissien aseman ja työnkuvan onkin nähty viime vuosikymmeninä kehittyneen voimakkaasti (ks. esim. Järvenpää, 2001; Vaivio & Kokko, 2006; Baldvinsdottir ym., 2007). Toisaalta pavunlaskijan häviämistä ja controllerin roolin muuttumista johdon kumppaniksi on kyseenalaistettu (ks. esim. Lambert & Sponem, 2011). Muutoksen on sanottu olevan ”toiveajattelua” (van Helden, 1998) tai että ainakin perinteiset pavunlaskijan ja vahtikoiran tehtävät ovat keskeinen osa monien controllerien työtä vielä nykyään (Verstegen, 2007). Tämä mielenkiintoinen debatti on jatkunut pitkään ja sen voidaan nähdä käyvän kiivaana edelleen.

Aihepiirin tutkimus on kuitenkin painottunut controller -näkökulmaan. Kirjallisuudessa (ks. esim. Verstegen ym., 2007, 19; Ten Rouwelaar & Bots, 2008, 33) on esitetty vaatimuksia myös toisen näkökulman, eli controllerin tuottaman informaation hyväksikäyttäjän näkökulman sisällyttämiseksi tutkimukseen. Johtajien pitäisi osallistua tutkimuksiin controllerin eri roolien vaikutusten tarkentamiseksi (Ten Rouwelaar, 2006), koska controllereilla ja operatiivisella johdolla voi olla erilaiset käsitykset controllereiden tuen merkityksestä ja roolista (Byrne & Pierce, 2007).

Controller –roolin ja sen muuttumiseen vaikuttaneiden taustatekijöiden (ks. esim. Granlund & Lukka, 1998b) tutkimisen lisäksi on vaadittu johdon laskentatoimen liittämistä kiinteämmin johtamiseen (Jönsson, 1998). Hall (2010) on vastannut tähän huutoon painottamalla johdon näkökulmaa ja vaatimalla tutkimukselta lähestymistapaa, joka toisi käytännön lähemmäksi teoriaa. Hiljattain tutkimuksessa esiin on nostettu myös termi johdon laskentatoimi käytäntönä (management accounting as practise) (ks. Ahrens & Chapman, 2007), joka puhuu sen puolesta,

että alan akateemisen keskustelun painopiste siirtyy uusien laskentainnovaatioiden sijaan organisaatioiden käytäntöihin ja siihen, mitä johdon laskentatoimi oikeasti käytännössä on.

Tämä case -tutkimus tuo lisävaloa controllerin rooliin uudessa kontekstissa. Controller työskentelee informaation parissa ja vaikka toimenkuvia sekä rooleja on ammattiryhmän sisällä laidasta laitaan, on keskiössä aina informaation tuottaminen ja tulkitseminen. Tässä tutkielmassa tuodaankin informaatioulottuvuus entistä vahvemmin esiin. Case -yritys tuo uutta tietoa aihepiiristä monella tapaa. Ensinnäkin, case -yritys (noin 700 työntekijää) tarjoaa lisätietoa aivan suurimpia yrityksiä pienemmästä organisaatiosta. Toisekseen, koska johdon laskentatoimen tutkimus on keskittynyt valmistusyrityksiin, palveluyritys tämän case -tutkimuksen kohteena tuo mielenkiintoisen uuden tuulahduksen tutkimukseen johdon laskentatoimen ammattilaisen työstä. Byrne ja Pierce (2007) esimerkiksi ovatkin ehdottaneet syvällisen, useista tietolähteistä ammentavan case -tutkimuksen tekemistä johdon laskennan ammattilaisten roolista palvelusektorilla.

Viime aikojen trendinä on ollut hajauttaa controller -funktio liiketoimintayksiköihin (ks. esim. Vaivio & Kokko, 2006). Controller-tutkimus onkin tutkinut lähinnä hajautetun controller -funktion vaikutuksia roolin muodostumiselle ja toimenkuvalle. Case -yrityksessä controller -funktio toimii keskitettynä, osana talousosastoa. Niinpä case -yrityksen avulla voidaan testata aiempaa hajautettuun malliin perustuvaa teoriaa uudessa kontekstissa.

Kuten todettu, tämän tutkielman yhtenä tarkoituksena on tarjota vahva informaationäkökulma controller -keskusteluun. Muun muassa kehittyvä teknologia takaa sen, että tietoa on käytettävissä usein jopa liikaa (ks. esim. Granlund & Lukka, 1997). Kiinnostavaa on, miten lisääntyvä informaatio ja sen käyttö vaikuttaa controllerin työhön tietotyöläisenä. Yhä enemmän joudutaan miettimään esimerkiksi, mikä on olennaista ja mihin pitäisi keskittyä. Mikä on johdon laskentatoimen vastuu siinä, että edelleen lisääntyvässä informaatiovyöryssä hahmotetaan tärkein ja nähdään kehitystrendit. Entä miten niistä viestitään tehokkaasti?

1.2 Tavoite ja rajaukset

Tämän tutkimuksen tavoitteena on luoda case -yrityksen kautta syvälinen kuva controllerin nykyaikaisesta roolista johtamisessa, työtehtävistä, tärkeistä ominaisuuksista ja asemasta organisaatiossa. Tutkimuksessa jalkaudutaan keskijohdon pariin tekemään havaintoja heidän päivittäisestä työstään ja laskentainformaation merkityksestä siinä. Samalla pohditaan controllerin roolia ja tehtäviä keskeisenä osana päivittäisjohtamista. Tutkimuksen teemoja pohditaan sekä

johdon että controllerien näkökulmasta, käytännönläheisesti. Tutkijalla on tähän hyvä mahdollisuus toimiessaan täyspäiväisessä työssään controllerina case -yrityksessä – jo yli kahden vuoden ajan, joten tutkimuksella voidaan nähdä myös hieman pitkittäistutkimuksen luonnetta.

Casen avulla tarjotaan uusia näkökulmia aiheesta aiemmin käytyyn keskusteluun ja mahdollisuus tarkastella controllerin rooliin vaikuttavia tekijöitä, controllerin roolia, tehtäviä ja ominaisuuksia aiempien teorioiden testaamiseksi uudenaikaisessa kontekstissa. Erityisen kiinnostava on Partasen (2001) monipuolinen roolikuvien tarkastelu metaforien kautta, jota käytetään keskeisenä teoreettisena lähtökohtana tässä tutkielmassa. Casen avulla halutaan saada näkemystä myös siihen, miten controller mobilisoi roolejaan, erityisesti informaation avulla. Tutkimuskysymykset voidaan tiivistää seuraavasti:

- 1. Miten johto ja controllerit näkevät controller-toiminnon roolin johtamisen tukena?*
- 2. Mitkä tekijät vaikuttavat roolin muodostumiseen? Miten controller voi mobilisoida roolejaan?*

Ensimmäinen tutkimuskysymys koskee controllerin nykyaikaista roolia ja sen kehityssuuntaa. Toinen keskittyy taustalla olevien tekijöiden erittelyyn ja muutosten analysointiin. Lisäksi etsitään tarkemmin keinoja käytännössä mobilisoida roolia tai rooleja, sikäli kun niitä on löydettävissä useita. Nykyajan controller saattaa joutua vaihtamaan rooliaan eri tilanteissa. Lisäksi tulevaisuudessa controllerin haasteet tulevat ehkä jälleen muuttumaan uuteen suuntaan.

1.3 Keskeiset käsitteet

Laskentatoimi on jaettu suomen kielellä toisaalta niin sisäiseen ja ulkoiseen kuin johdon ja rahoittajan laskentatoimeen, edellisten ja jälkimmäisten ollessa käytännössä synonyymejä toisilleen. Tässä tutkielmassa puhutaan johdon laskentatoimesta, koska termi kuvaa paremmin sen käytäntöä organisaatioista – oman toiminnan ja prosessien mittaamisen lisäksi usein analysoidaan myös esimerkiksi markkinaympäristöä, toimialaa tai kilpailijoita.

Kansainvälisessä tutkimuksessa johdon laskentatoimen ammattilaisiin viitataan usein yleisesti termillä ”management accountants” (ks. esim Granlund & Lukka, 1998a). Termiä on harvoin määritelty täsmällisesti, mutta sitä käytetään kuvaamaan laajaa joukkoa alan ammattilaisia sisältäen controllereita, talousjohtajia ja muita johdon laskennan ammattilaisia. Tässä tutkimuksessa controllerilla viitataan johdon laskentatoimen ammattilaiseen, hierarkian tasoon katsomatta.

2. Kirjallisuuskatsaus

2.1 Johdon laskentatoimen muutos

Jo 1980 – luvulta lähtien on tieteenalalla käyty keskustelua johdon laskentatoimen muutoksesta (management accounting change). Paremminkin ymmärtääksemme controllerin roolia ja työtä nykyään, kuinka tähän hetkeen olemme tulleet ja mihin kehitys suuntaa tulevaisuudessa, on syytä luoda tiivistetty katsaus tähän laajempaan keskustelunaiheeseen alan kirjallisuudessa.

Keskustelun lähtölaukaukseksi voidaan nähdä Johnsonin ja Kaplanin (1987) kirja *Relevance Lost*, jossa kirjoittajat argumentoivat johdon laskentatoimen jääneen jälkeen liiketoiminnan tarpeista. Koska valtaosa käytössä olevista johdon laskentatoimen toimintatavoista ja työkaluista oli keksitty jo viime vuosisadan alkupuolella, oli ala tutkijoiden mukaan kriisissä ja innovaatioita kaivattiin. Tähän huutoon vastattiin monin tavoin ja pääasiassa 1990-luvulla kehitettiin lukuisia uusia johdon laskentatoimen innovaatioita toimintokustannuslaskennasta integroituihin suorituskyky-mittaristoihin. Mutta ennen kaikkea keskustelu johdon laskentatoimen muutoksesta ja erityisesti tämän muutoksen analysointi alkoi ja on jatkunut laajasti nykypäivään asti.

Esimerkiksi, Burns ja Scapens (2000) ovat luoneet viitekehyksen muutoksen analysointiin, jonka pohjalle Lukka (2007) sovelsi löyhän kytköksen (loose coupling) käsitteen johdon laskentatoimen muodollisten sääntöjen ja epämuodollisten rutiinien välille. Burns ja Vaivio (2001) sekä Järvenpää (2001) ovat analysoineet muutosta eri näkökulmista ja Kasurinen (2002) on eritellyt tekijöitä muutoksen tiellä. Malmi (2001) selvitti laajalla kyselytutkimuksella johdon laskentatoimen käytäntöä havaiten muutosta tapahtuneen, muttei kuitenkaan niin radikaalina kuin managerialistisessa kirjallisuudessa oli esitetty.

Osa tämän tutkimuksen innoitusta ja näkökulmaa kumpuaa Ahrensin ja Chapmanin (2007) artikkelin otsikon mukaisesta *management accounting as practise* –tutkimussuuntauksesta. Tutkittaessa controller-toimintoa ja controllereita on olennaista ymmärtää koko johdon laskentatoimen kenttä. Yhtä lailla tärkeää on ymmärtää, mitä tietoa ja miten johtamisessa käytetään. Ahrens ja Chapman (2007) toteavat *Management accounting as practice* –artikkelissaan: “Laskentatoiminta ei voida ymmärtää yksinkertaisesti viitaten sen oletettuihin toiminnallisiin ominaisuuksiin, koska se on osallinen oman kontekstinsa muotoutumiseen.” He osoittavat tutkimuksellaan, kuinka laskentatoimi on osana organisatorista kokonaisuutta ajassa elävä toiminto ja kuinka sitä voidaan käytäntöteorian avulla ymmärtää.

Johdon laskentatoimi käytäntönä – suora käänös termistä management accounting as practise – voidaan nähdä olevan sukua strategy as practise –tutkimussuuntaukselle/-teemalle (mm. Whittington, 1996), joka on strategia- ja johtamistutkimuksen alueella ollut näihin päiviin asti tärkeänä lähestymistapana.

Vaikka tämän tutkimuksen toteuttamiseen ei sovelleta käytäntöteoriaa, tutkimusasetelma tarjoaa mahdollisuuden hyödyntää lähestymistapaa ja saada tutkimuksellista syvyyttä käytäntöjen tarkastelun kautta. Millaisin käytännöin johdon laskenta on toteutettu? Miten controllerin roolit ilmenevät käytäntöinä? Millaiset ovat käytännöt informaation käytössä? Onko tiedon käytössä löydettävissä tehostavia käytäntöjä?

Ajankohtaiseen tutkimukseen tämä tutkielma pyrkii tuomaan oman lisänsä myös näitä kysymyksiä pohtimalla. Erityisesti tutkielman field -tutkimusluonne mahdollistaa syvällisen käytäntöjen tarkastelun ja käytännönläheisen lähestymistavan ottamisen, kun tutkija työskentelee johdon laskentatoimen tehtävissä case -yrityksen arjessa.

2.2 Controllerin roolimuuotos ja sen taustatekijät

2.2.1 Controller suomalaisessa kulttuurikontekstissa

Kuten mitä tahansa ilmiötä tarkasteltaessa, myös controller-toimintoa tutkittaessa on syytä pitää mielessä, että sen määritelmä riippuu kulloinkin tarkasteltavana olevasta kulttuurisesta kontekstista. Ahrens & Chapman (1999) on vertaillut Ison-Britannian ja Saksan controllereita, Ten Rouwelaar (2006) taas Hollannissa. Suomen ulkopuolella controller -tittelillä työskentelevä henkilö on usein jopa yksikön ylin talousasiantuntija, jonka vastuulla on sekä johdon laskentatoimen että ulkoisen laskennan tehtäviä (Ten Rouwelaar, 2006). Usein controller -nimike on siis substituutti CFO -nimikkeelle.

Suomessa taas controller -nimikkeellä yleensä viitataan johdon laskennan ammattilaiseen, joka työskentelee tulosityksikön johdon tai talousjohdon alaisuudessa. Granlund & Lukka (1997, s. 238) määrittelevätkin hyvin controllerin aseman suomalaisessa kontekstissa:

”Suomessa controllereita tapaa useimmiten tulosityksiköissä ja vain harvoin konsernitason keskitetyissä talousosastoissa. Controllerin tärkein tehtävä on tuoda taloudellinen perspektiivi johdon päätöksentekotilanteisiin, ja pitää huoli siitä, että informaatio todella vastaanotetaan organisaatiossa.”

Controllerin työtehtävät vaihtelevat kirjallisuuden perusteella paljon. Tehtävien määrä ja luonne riippuu monesta tekijästä, muun muassa siitä, millaisessa organisaatiossa ja roolissa controller toimii. Yleisesti controllerin työtehtäviin kuitenkin määritellään kuuluvaksi mm. taloudellisen informaation tuottaminen ja analysointi, sisäinen raportointi, laskentatoimen järjestelmien kehittäminen ja budjetointi (ks. esim. Burns & Baldvinsdottir, 2005).

Suomessakin controllerin tittelillä työskentelevillä henkilöillä saattaa olla myös ulkoisen laskennan tehtäviä. Tällöin usein käytetään titteliä Financial Controller, ja tehtävät liittyvät esim. tilinpäätösraportointiin tai konsolidointiin. Ensisijaisesti johdon laskennan työhön keskittyvät controllerit sen sijaan työskentelevät useimmin controller, tai business controller -nimikkeillä. Tämän tutkimuksen kannalta mielenkiinto keskittyy ensisijaisesti juuri näihin johdon laskennan ammattilaisiin.

Suomessa johdon laskentatoimen tutkimuskenttä on noin viimeisen kahden vuosikymmenen aikana ollut aktiivinen controllerin roolin ja sen muutoksen tutkimuksessa. Tutkijoita ja tutkimuksia on lukuisia ja tämän tutkielman lähteistä keskeisimmät ovat juuri suomalaisten tutkijoiden, ja mielenkiintoisena esimerkkinä mainittakoon jo tässä yhteydessä Markus Granlundin ja Kari Lukan (1998) suomalaisuutta ja johdon laskentatoimen käytäntöä yhdistävä tutkimus. Siinä he selvittivät, millainen yhteys suomalaisella kulttuurikontekstilla on controllerin työhön ja arkeen ja löysivät yhteyden kansallisten ominaisluonteenpiirteiden ja controller -roolin välille. He käsitelivät rinnakkain suomalaisen ihmisen arkkityyppiä ja stereotypiaa johdon laskennan ammattilaisesta mielenkiintoisella tavalla. Kansainvälistymisen ja monien muidenkin tekijöiden myötä rooli on muuttunut ja muuttumassa kohti liiketoimintaorientoituneempaa controller-tyyppiä.

Aihepiiri onkin kiinnostanut johdon laskentatoimen tutkijoita laajasti ja suomalaisen arkkityyppi (Granlund ja Lukka, 1998b) toimikoon hyvänä esimerkkinä siitä, kuinka monipuolisesti eri näkökulmista controllereita on tutkittu. Kiinnostus näyttäisi yleisesti heränneen tutkimusaiheeseen ehkä noin 1990-luvun puolivälissä, kun huomattiin muutoksia tapahtuvan, ja myllerrys ilmiön ympärillä sekä kokonaisuuden monipuolistuminen edelleen, näyttävät säilyttävän aihepiirin kiinnostavuuden vielä nykyäänkin.

Talousjohdon sekä johdon laskentatoimen seminaareissa ja muissa medioissa näyttäisi edelleen olevan vahvasti pinnalla roolimuuutos, ”controllerin uudet saappaat” ja siihen vaikuttavat tekijät. Ilmiön monihaaraisuus ja ristikkäisvaikutukset hyvin moniin asioihin yritysten ja johdon laskennan käytännön arjessa takaavat, että aiheen pohtiminen säilyy ajankohtaisena vielä pitkään,

vaikka pitkälle toistakymmentä vuotta keskustelu on jo jatkunut. Toteutuuko ehkä Granlundin ja Lukan (1997) väite, että suomalaisuuden piirteet sopivat perinteisen pavunlaskijan kuvaukseen paremmin (muistaen kuitenkin, että he löysivät suomalaisuudesta myös piirteitä, jotka tukivat enemmän controller -tyyppiä) kuin controller – tyyppisen laajemman tulkinnan ammattilaiseen niin, että muutos on hidasta ja jää ehkä jossain tapahtumatta? Heidän mukaansa jo artikkelinsa kirjoittamisen aikaan olivat konsultit joitakin vuosia levittäneet sanomaa uudesta orientaatiosta johdon laskennan ammattilaisten työssä (Granlund & Lukka, 1997, s. 245), joten ei ihme, jos tämän mielletään olevan jo nähty ja koettu.

2.2.2 Pavunlaskijan stereotypiasta controlleriksi

Kirjallisuudesta saa helposti käsityksen, että controllerit on aikaisemmin nähty kovin negatiivisessa valossa. Perinteisesti controllerista on usein käytetty vertauskuvallisesti nimitystä pavunlaskija (ks. esim. Granlund & Lukka, 1998; Vaivio & Kokko, 2006). Nimitys itsessään kuvaa hyvin merkityksiä, joita controllereista on nähty. Papujen laskeminen on tylsää, mekaanista ja pikkutarkkuutta vaativaa työtä. Controllerin rooli onkin nähty kehittyneen kirjanpitäjän ammatista. Tärkeää on ollut erityisesti historiallisten numeroiden täsmällinen esittäminen. Pavunlaskijan ymmärrys liiketoiminnasta on ollut vähäistä ja hän on lähinnä keskittynyt formaalien talouden raporttien tuottamiseen (Järvenpää, 2001). Pavunlaskija nähdään myös sosiaalisesti kömpelönä ja haluttomana luomaan sosiaalisia suhteita oman osastonsa ulkopuolella (Friedman & Lyne, 1997).

Vaivio ja Kokko (2006) tunnistavat samankaltaisia, pääosin negatiivisia piirteitä perinteisessä pavunlaskijan stereotypiassa. Kirjoittajat kuitenkin huomauttavat, että pavunlaskijan nimikettä käytetään usein sekä akateemisessa tutkimuksessa että käytännön elämässä stereotyyppisenä nimityksenä kuvaamaan laskentaihmiä. Stereotypiaan liittyy edellä kuvatun kaltaisia negatiivisia mielikuvia. Kirjoittajat havaitsevat, ettei pavunlaskijan stereotypia kuitenkaan ole osuva kuvaus ainakaan suomalaisen controllerin roolista.

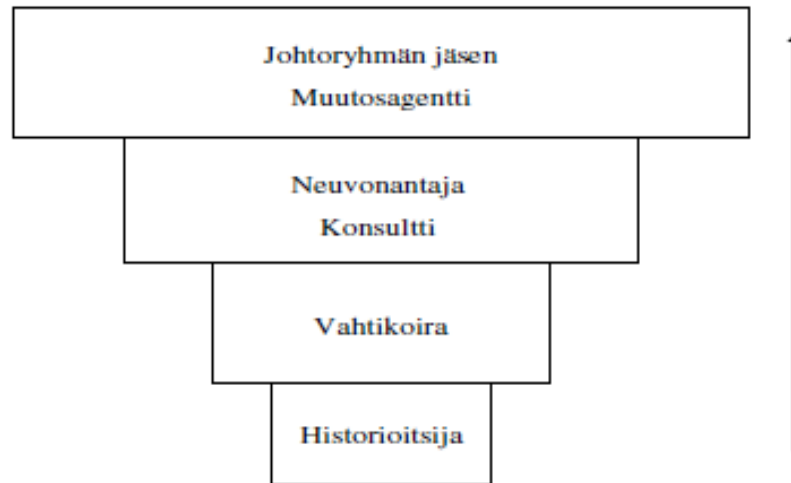
Granlund ja Lukka (1998b) havainnollistavat pavunlaskijan ja uudenlaisen controllerin alla olevan taulukon 1 mukaisesti. Vaikka pavunlaskijaan liittyy paljon negatiivisia assosiaatioita, pavunlaskijan roolimalli on edelleenkin relevantti käytännön laskentatoimen ja taloushallinnon arjessa: osittain ne toimivat pohjana controllerin kyvykkyyksille, osittain tarve pavunlaskijapiirteille säilyy laskentafunktion keskitetyissä osissa (Granlund & Lukka, 1998b). Molempia siis tarvitaan ja laskentaihmissen kahtiajako näin selkiytyy kirjoittajien mukaan.

Piirre	”Pavunlaskija”	Controller
Ajallinen suuntautuminen	Suuntautuminen menneisyyteen	Suuntautuminen nykyhetkeen ja tulevaisuuteen
Toimialan tuntemus	Ei edellytetä	Edellytetään
Viestinnän ensisijainen tavoite	Täyttää muodolliset tietotarpeet	Aktiivinen huomion suuntaaminen viestin perille saamiseksi
Vastuualue	Kapea; kattaa oikeiden raporttien tuottamisen ajallaan	Laaja; kattaa relevanttien lukujen tuottamisen ja niiden soveltamisen liiketoiminnan päätöksissä
Arvostus muiden osastojen näkökulmasta	Vähäinen; perustuu yleensä pelkoon	Korkea aktiivisia ja kyvykkäitä henkilöitä kohtaan
Yleinen toimintatapa	Informaation kerääjä ja prosessoija	Johtoryhmän jäsen ja muutosagentti

Taulukko 1. Tyypillisten ”Pavunlaskijan” ja Controllerin vertailu (Granlund & Lukka, 1998b, 202)

Controller on siis Granlundin ja Lukan (1997, 1998a, b) mukaan nimike kehittyneelle, modernille controllerille, mutta – selvyyden vuoksi - kuten jo tämän tutkielman johdannon käsiteosiossa todettiin, controller viittaa tässä tutkielmassa aina johdon laskennan ammattilaiseen, riippumatta laajuudesta tai toimenkuvasta.

Granlund ja Lukka (1998b) kuvaavat siirtymistä moniulotteisempaan, johdon tukea korostavaan rooliin kuviossa 1. Huomautettakoon, että samankaltainen kuva on julkaistu hieman eri muodossa aikaisemmassa julkaisussa (Granlund & Lukka, 1997), mutta tässä on valittu käytettäväksi tuoreempi versio.



Kuva 1. Johdon laskentatoimen ammattilaisen työnkuvan laajeneminen (Granlund & Lukka, 1998b, 187).

Huomionarvoista kuviossa on se, että sen tarkoitus on kuvastaa nimenomaan roolin laajentumista. Ylemmät tasot sisältävät myös alemman tason tehtävät. Granlund ja Lukka (1998b) painottavatkin, että controllerin työ sisältää ja tulee todennäköisesti aina sisältämään myös ”vahtikoiran” ja ”historioitsijan” roolin elementtejä. Näillä viitataan erityisesti controllerin valvontatehtävään organisaatiossa. Myös ylimmällä tasolla olevan johtoryhmän jäsenen täytyy pitää huolta taloudellisen informaation oikeellisuudesta, sekä johdon toimintaohjeiden noudattamisesta.

Granlund ja Lukan (1997, 1998a, b) kanssa samansuuntaisesta kehityksestä raportoi Järvenpää (2001), joka tutki suomalaisten laskentatoimen ammattilaisten muuttuvaa roolia sekä tarvittavia taitoja ja henkilökohtaisia ominaisuuksia muuttuvassa liiketoimintaympäristössä. Hän havaitsi controllerin työnkuvan olevan selvästi kehittymässä liiketoimintaorientoituneempaan suuntaan. Aiemmin controllerin rooli oli välineellinen ja siinä painotettiin ennen kaikkea analyttisyyttä, laskentateknistä osaamista ja itsenäisyyttä. Uudessa osallistumista korostavassa roolissa korostuvat kommunikaatiotaidot, liiketoiminnan ymmärtäminen ja johtamistaidot.

Tuoreimmassa kotimaisessa tutkimuksessa, Vaivio & Kokko (2006) tutkivat suomalaisen controllerin roolia haastatteleamalla kahdeksaa controlleria kuudessa eri organisaatiossa. Havaintojensa perusteella kirjoittajat olivat valmiita hautaamaan pavunlaskija -controllerin suomalaisessa ympäristössä. Vaikkei pavunlaskijan stereotyyppiä vastaavaa controlleria löytynytäkään, myös Vaivio & Kokko (2006) huomauttavat, että edelleen controllerin työhön sisältyy pavunlaskijan stereotyyppiä läsnä olevia rutiinitehtäviä, sekä erityisesti ”vahtikoiran” roolin elementtejä. He osuvasti kuvaavatkin controllerien joutuneen kehittämään tässä roolien

tasapainoilussa itselleen tietynlaisen väliroolin, ”middle role”, analyttisen numeroiden tuottajan ja liiketoimintaorientoituneen toimijan välimaastossa (Vaivio & Kokko, 2006, 73).

Kaikki eivät ole kuitenkaan aivan samaa mieltä kehityksen yksioikoisesta suunnasta ja että liiketoimintaorientaatio välttämättä olisi aina hyväksi. Verstegenin ym. (2006) tutkimuksen tulosten perusteella 45% controllereista luokiteltiin tarkkailijoiksi (*watchmen*), joka on käytännössä verrattavissa pavnunlaskijan stereotypiaan. Niinpä heidän päätelmänsä oli, että perinteiset laskentatehtävät (*scorekeeping*) ovat edelleen tärkeä osa controllerin päivittäistä työtä. Mutta ”liiketoiminnan konsultointiin orientoituneet aktiviteetit eivät sovi kovin hyvin ’pavnunlaskijan’ tehtävien kanssa yhteen” (Verstegen ym. 2006, 19), eivätkä he löytäneet ainuttakaan tällaista nk. ’vahvaa controlleria’ (ks. Sathe, 1982). Tämä asettaa Granlundin ja Lukan (1998b) teorian controllerin roolin laajenemisesta kriittiseen valoon, mutta täytyy toki muistaa, että tutkimusten kulttuurinen konteksti on eri. Tutkittuaan keskieurooppalaisia controllereita hyvin laajasti, myös Lambert & Sponem (2011) totesivat, ettei liiketoimintakumppanina oleminen ole niin yleistä kuin on luultu.

Liiketoimintakumppanin tai liiketoimintaorientoituneen controllerin rooli ei myöskään näyttäydä aina ongelmattomana. Tietyissä tilanteissa controllerin päätöksentekoon osallistumisen pelätään kadottavan fokukselta tärkeitä tehtäviltä (Indjejkian & Matejka, 2006). Aina controllerit eivät täytä heidän sidosryhmiensä asettamia odotuksia saadun tiedon tai osallistumisasteen muodossa (Pierce & O’Dea 2003). Roolin ollessa ilmiö, joka syntyy ryhmässä, onkin vaarallista tehdä siitä tarkkaa kuvausta vain yhden näkökulman perusteella. Herää kysymys, onko konsultin rooli johdon laskentatoimen tutkijoiden ja konsulttien ajama universaali kehityssuunta ja –tila.

Useammatkin tutkijat ovat löytäneet merkkejä siitä, ettei controllerin rooli ole vain suoraviivaisesti muuttumassa kohti liiketoimintakumppanuutta. Tämä muutos on enemmänkin organisaatiosidonnainen ilmiö, kuin laajalti hyväksytty totuus (ks. esim. Byrne & Pierce 2007; De Loo et al. 2011). Roolimuutosdebatin lisäksi erillään onkin syytä nähdä tutkimus erilaisista controllereista ja rooleista eri tilanteissa ja konteksteissa (ks. esim. Byrne & Pierce 2007; Järvenpää 2009), joka osoittaa, että muutossuunnan ja sen syiden tutkimisen sijaan havainnollisempaa voi olla tunnistaa erilaisia controllereita ja controller -toimintoja erityyppisissä tilanteissa ja organisaatioissa.

Yhteenvedonä, muutosta on nähty tapahtuneen viime aikoina, mutta sen luonteesta, laajuudesta ja nopeudesta on ainakin erilaisia näkemyksiä tiedeyhteisössä. Vilkas ja pitkään kestänyt debatti sekä verrattain suuret näkemuserot tutkijoiden välillä osoittavat kuitenkin juuri tarpeen aiheen

lisätutkimukselle viimeaikaisen kehityksen, sen syiden, ja vaikutusten arviointiin controllerin työhön.

2.2.3 Muutoksen taustatekijöitä

Jo aiemmin käsiteltiin johdon laskentatoimen muutosta yleensä. Vaikka tutkimusteemat nivoutuvat läheisesti toisiinsa, käydään tässä luvussa läpi erikseen myös controllerin roolimutoksen taustalle alan vaikuttavia voimia. Järvenpää (2001) jaottelee controller -funktion muutoksen taustavoimat kolmeen ulottuvuuteen:

1. *Uudet laskentainnovaatiot* (mm. strateginen johdon laskentatoimi, toimintokustannuslaskenta, EVA, tavoitekustannuslaskenta), ovat lähtökohtaisesti kehittyneet ennen kaikkea liikkeenjohdon tukea ajatellen. Niiden käyttöönotto näin ollen lisää sisäisen laskennan ammattilaisten liiketoimintaorientoituneisuutta.
2. *Laskentatoimen tietojärjestelmät* taas ovat kehittyneet yleisen IT-järjestelmien kehityksen kanssa käsi kädessä. Entistä tehokkaammat järjestelmät datan käsittelyssä ja muokkaamisessa mahdollistavat rutiiniraportoinnin tehokkaamman hoitamisen, mikä vapauttaa controllerin aikaa johdon tukemiseen.
3. *Inhimillinen ulottuvuus* taas liittyy niin johdon laskentatoimen rooliin toimintona kuin laskentatoimen ammattilaisten identiteetin muutokseen ja ammattitaidon arvostuksen nousuun.

Näiden lisäksi ulkoisen toimintaympäristön ja kulttuurin vaikutus on ollut muutoksen taustalla. Muutokset johdon laskentatoimen kulttuurissa heijastelevat osaltaan myös muutoksia laajemmassa sosiaalisessa kontekstissa. Yleinen kulttuurinen muutos Suomessa vaikuttaa myös asenteisiin ja toimintatapoihin suomalaisissa laskentatoimen ammattilaisissa. Esim. kansainvälistyminen on kasvattanut suomalaisten avoimuutta ja kommunikointitaitoja, jotka molemmat ovat myös ominaisuuksia, joita modernilta controllerilta vaaditaan. (Granlund & Lukka, 1998.)

Vaivio ja Kokko (2006, 70) taas uskovat controllerin asiantuntijuuden kehityksen takana oleviksi muutosvoimiksi kasvavaa kilpailua ja liiketoimintasuuntautuneisuutta, yrityksen funktioiden välistä prosessijohtamista, edistynyttä järjestelmäarkkitehtuuria sekä laskentakoulutusta. Lisää taustatekijöitä, osittain samoja kuin edellä, myös Granlund ja Lukka (1998a) löytävät johdon laskentatoimen muutosta käsittelevässä tutkimuksessaan. He puhuvat nimenomaisesti

laskentakäytäntöjen yhdenmukaistumiseen ja erilaistumiseen vaikuttavista tekijöistä. Taulukko 2 esittelee nämä muutosajurit.

	Samankaltaistumista lisäävät paineet	Erilaistumista lisäävät paineet
Taloudelliset paineet	<p>Globaalit taloudelliset suhdanteet, markkinasääntelyn poistaminen</p> <p>Kasvava kilpailu (markkinoiden globalisaatio)</p> <p>Edistynyt tuotantoteknologia (esim. JIT)</p> <p>Edistynyt informaatioteknologia (esim. SAP R/3, ABC-ohjelmistot, Internet, Intranet, elektroninen tiedonsiirto, lähiverkot jne.)</p>	
Pakottavat paineet	<p>Ylikansallinen lainsäädäntö (esim. EU)</p> <p>Ylikansalliset kauppasopimukset (esim. GATT/WTO, NAFTA, APEC, EU)</p> <p>Laskentastandardien yhtenäistäminen</p> <p>Globaalien yritysten vaikutus tytäryrityksiinsä</p> <p>Pääkonttorin vaikutus yleisesti</p>	<p>Kansallinen lainsäädäntö</p> <p>Kansalliset instituutiot (ammattiliitot, rahoitusinstituutiot)</p>
Normatiiviset paineet	<p>Controllereiden ammatillistuminen (verkostot jne.)</p> <p>Yliopistotutkimus ja -opetus</p>	<p>Kansalliset kulttuurit</p> <p>Yrityskulttuurit</p>
Jäljittelevät prosessit	<p>Johtavien yritysten käytäntöjen jäljittely (benchmarking)</p> <p>Kansainvälinen konsulttitoimiala</p>	

Taulukko 2. Laskentakäytäntöjen samankaltaistumisen ja erilaistumisen ajurit (Granlund & Lukka, 1998a, 157).

Tekijät on jaettu neljään ryhmään sen mukaan, millainen muutosaine on kyseessä. Kuten taulukosta on havaittavissa, samankaltaistumiseen kohdistuu enemmän painetta kuin erilaistumiseen, joten laskentakäytäntöjen kerrotaan yhdenmukaistuvan eri maiden ja yritysten välillä (Granlund & Lukka, 1998a). Muutos ei kuitenkaan näy pelkästään makrotasolla, kuten käsitteissä ja menetelmissä, vaan myös mikrotasolla eli käytännön tekemisessä, esimerkiksi controller -toiminnon hajauttamisena.

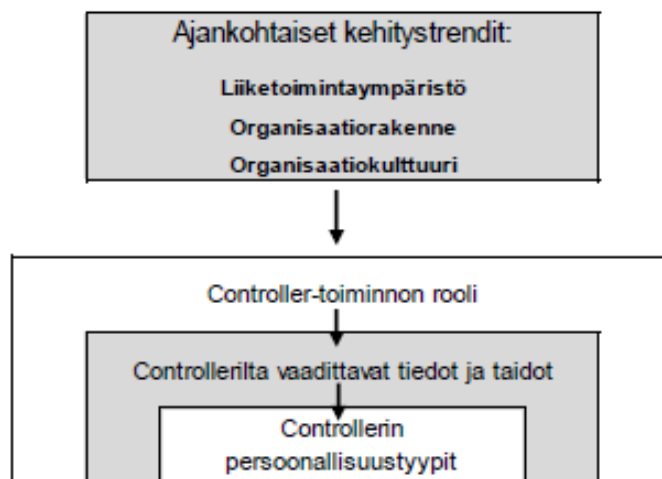
Taloudelliset paineet kumpuavat maailmanlaajuisista trendeistä ja tekijöistä, tuotanto- ja järjestelmätekniikan kehityksestä, globaaleista markkinoista ja suhdanteista. Tällöin kiristynyt kilpailu johtaa siihen, että yrityksessä otetaan käyttöön esillä ja saatavilla olevia laskentajärjestelmiä kuten esimerkiksi toimintolaskenta sen sijaan, että luotaisiin jotain uutta ja omaperäistä. Pakottavat paineet liittyvät ylikansalliseen sääntelyyn, jota esimerkiksi EU:n myötä on meillä enemmän ja enemmän sekä konserniyhtiöissä emoyhtiöstä tuleviin vaatimuksiin.

Normatiiviset paineet kuvaavat vastaavasti epävirallista sääntelyä, kuten vakiintuneita ammattikäytäntöjä, koulutusta ja sosiaalisia velvoitteita. Controllerien ammatti-identiteetin vahvistuminen verkostoitumisen, tutkimuksen ja yliopistokoulutuksen myötä yhtenäistää toiminta- ja ajattelutapoja. (Granlund & Lukka, 1998a.)

Organisatoriset tekijät

Tämän tutkimuksen kannalta erityisen merkittävä muutoksen taustavoima on organisaatorakenne. Johdon laskennan toiminnot on entistä useammin hajautettu eri yksiköihin, ja erityisesti aivan viime vuosina matriisiorganisaatioiden yleistyttyä organisationaalinen moniulotteisuus on lisääntynyt. Ulkoisen laskennan tehtävät taas hoidetaan yleensä keskitetysti tai jopa ulkoistetaan. Nämä muutokset ovat asettaneet uusia vaatimuksia controllereille (Burns & Vaivio, 2001). Ilmiön kerrotaan vahvistavan controllerin toimenkuvan johtamisulottuvuutta, kun taas yhteen paikkaan keskittyneessä talousosastossa controllerin roolin väitetään olevan tarkkailijamaisempi. (Burns & Baldvinsdottir 2005; Granlund & Lukka 1998b.)

Järvenpään (2001) sipulimallissa (kuva 2), jolla hän kuvaa muutosta prosessina, organisaatorakenne onkin yhtenä keskeisenä vaikuttavana tekijänä. Järvenpää (2009) on myöhemmin tutkinut johdon laskentatoimen kulttuuriin vaikuttamista havaiten, että tehokkain tapa luoda liiketoimintaorientaatiota on rakenteellinen interventio, eli käytännössä controller -toiminnon hajauttaminen.



Kuva 2. Controllerin roolin muodostuminen. Sipulimalli (Mukaiiltu Järvenpää, 2001, 454)

Kuten kuvassa 2 yläosassa nähdään, ajankohtaiset kehitystrendit vaikuttavat controllerin roolin muotoutumiseen. Yrityksen kilpailuympäristö, organisaatorakenne ja -kulttuuri siis muovaavat

organisaation controller -toiminnon roolia. Controller-toiminnon rooli edelleen vaikuttaa siihen, millaisia taitoja ja tietoja organisaatiossa työskenteleviltä controllereilta vaaditaan. Tämä taas vaikuttaa siihen, millaisilla persoonallisilla ominaisuuksilla varustettu controller on sopiva kyseiseen organisaatioon. Kuvion ansiona on selkeä vaikutusten ketju, joka on nähtävissä sipulimallin avulla erityisen hyvin ja se selkiyttää muutoksen analysointia erittelemällä controller -funktion ja controllerin.

Hybridisaatio

Hybridisaatio viittaa ammatillisten rajapintojen häviämiseen ja muuttumiseen ja uudenlaisten toimenkuvien omaksumiseen (Burns & Baldvinsdottir, 2005; Caglio, 2003; Kurunmäki, 2004; Miller ym., 2008). Keskusteltaessa controllerin työhön ja sen muuttumiseen vaikuttavista tekijöistä ilmiötä ei voi ohittaa. Paljon johdon laskentatoimen työtehtäviä on siirtynyt controllereilta johdolle – ja toisinpäin. Johtajat yleensä esimerkiksi hallinnoivat omia budjettejaan.

Caglio (2003) tutki ERP -järjestelmän käyttöönoton myötä tapahtuvaa hybridisaatiota ja havaitsi, että laskentaymmärrys lisääntyi muun muassa linjajohdon ja IT-osaston keskuudessa, kun uuden järjestelmän myötä tiedon läpinäkyvyys lisääntyi ja yhä useammalla oli pääsy talousinformaatioon. Kurunmäki (2004) taas tutki lääkäreille annettuja johdon laskentatoimen tehtäviä. Tutkimus osoitti mielenkiintoisella tavalla, että hyvin erityyppisen ammattiryhmän edustajat pystyivät melko helposti omaksumaan budjetoitua, hinnoittelua ja kustannuslaskentaa. Lääkäreiden opittua nämä käytännöt ei organisaatioon kaivattu laskentaihmistä enää ollenkaan.

Hybridisaatio on johdon laskentatoimen suhteen mielenkiintoinen ilmiö, jota on tutkittu kuitenkin vähän. Vaikka se osaltaan vie johdon laskentatoimen käytäntöjä syvemmälle ja laajemmalle organisaatioon ja mitä luultavimmin edesauttaa organisatorista oppimista (Partanen, 2001), on siinä omat haasteensakin. Jos controller ei ole tervetullut osallistumaan johtamiseen (Burns & Baldvinsdottir, 2005), hybridisaatio yksilötasolla ei tuo organisaatiolle etuja, kun yrityksen osastot ja funktiot pysyvät erillään. Limittyvät työtehtävät myös aiheuttavat helposti sekaannusta ja päällekkäistä työtä. Lisäksi talousinformaation laaduntarkkailu voi vaikeutua ja mahdolliset virheellisydet luvuissa aiheuttavat moninaisia ongelmia.

2.3 Nykyajan controller

Controllerien työtä on tutkittu viime vuosikymmeninä monipuolisesti. Sathen (1982) ja Hopperin (1980) voidaan katsoa aloittaneen roolin analyttisen tarkastelun, jolloin havahduttiin siihen, että

controller kohtaa usein työssään konflikteja (Hopper, 1980) joutuessaan samanaikaisesti ”käyttämään kahta hattua” Sathe (1982, s.33). Edellä on jo kuvattu roolin kehittymistä ja laajenemista ja sen taustalla vaikuttavista tekijöistä tehtyä tutkimusta, mutta lisäksi on tutkittu controller -funktion ja controllerien tehtäväkenttää (Ten Rouwelaar, 2007), ammatillista identiteettiä (Ahrens & Chapman, 2000), osaamista (Järvenpää, 2001), erilaisia controller -funktioita (ks. esim. Järvenpää 2007; Lambert & Sponem, 2012) ja erilaisia controllereita (ks. esim. Byrne & Pierce, 2007).

2.3.1 Controllerin ammatillinen identiteetti

Controllerin ammatillinen identiteetti - *professional/occupational identity of management accountant* – on myös eräs kansainvälisen kiinnostuksen kohteena viime aikoina ollut tutkimusalue (Ahrens & Chapman, 2000). Kuten termistä voi päätellä, kyse on erityisesti johdon laskennan ammattilaisten oma kokemus ja näkemys työkuvastaan ja roolistaan.

Ahrens & Chapman (2000) haastattelivat artikkeliaan ”Occupational identity of management accountants in Britain and Germany” varten saksalaisia ja brittiläisiä controllereita. Heidän tutkimusaineistonsa koostui omaelämäkerrallisista, koulutukseen hakeutumisesta ja ammatinvalinnasta asti lähtevistä controllerien tarinoista. Tutkimus valaisee hyvin sitä tosiasiaa, että johdon laskentatoimen työ on hyvin vahvasti organisaatiosidonnaista eikä johdon laskentatoimi ammattina rajaa alleen kovin selkeää, tiettyä kokonaisuutta. Controllerien roolit ja työkuvat vaihtelevat hyvin paljon. Tämä osaltaan tekee aihepiirin tutkimisesta haastavaa – mutta myös moniulotteista ja kiinnostavaa. Johdon laskentatoimi ja sen ammatilliset ovatkin tämän vuoksi intensiivisen tutkimuksen kohteena varmasti tulevaisuudessakin.

Controllerien ammattijärjestö CIMA (Chartered Institute of Management Accountants) tutki hiljattain hyvin laajasti controllerien identiteettiä. Sen pohjalta julkaistussa raportissa ”Professional identity of management accountants: leadership in changing environments” (CIMA, 2012) taas todetaan controllerien roolin olevan muutoksessa. Controllerit näkevät muun muassa analyttisyyden ja eteenpäin suuntaavan ajattelun olevan tärkeitä ominaisuuksia tulevaisuuden controllerille, joka on myös innovatiivisempi, dynaamisempi ja ihmisorientoituneempi. Tällainen tulevaisuuden controllerin rooli on monitaitoinen businesspartneri ja neuvonantaja, johtaja, muutosagentti ja päätöksenteon mahdollistaja tai jopa päätöksentekijä. Tutkimus koski laskentaihmissiä laajasti eri puolilla maailmaa Yhdysvalloista Australiaan ja argumentoi myös

laajenevan roolin puolesta. On kuitenkin hyvä muistaa, että tutkimus koskee jälleen kerran vain ammattikunnan edustajien omaa näkemystä.

2.3.2 Controllerin tehtävät

Controllerin tehtäviä on tutkittu laajasti (ks. esim. Granlund & Lukka, 1998a; Verstegen ym., 2007; Maas & Matejka, 2009. Granlundin ja Lukan (1998b, 198) mukaan ”controllerin tärkein tehtävä on tuoda taloudellinen perspektiivi johdon päätöksentekotilanteisiin ja pitää huolta, että tämä informaatio saavuttaa organisaation jäsenet”. Maas ja Matejka (2009) tutkivat sekä controllereiden että paikallisen johdon näkökulmasta, joista kummastakin tärkeimpänä tehtävänä pidettiin paikallisen päätöksenteon tukemista.

Controllerin tai taloushallinnon tehtäviä on kartoitettu useissa tutkimuksissa. Käydään ensin läpi funktiolle määritellyjä tehtäväkokonaisuuksia ja sitten vielä yksittäiselle controllerille löydettyjä tehtäviä. Nämä ovat toki toisiinsa vahvasti kytköksissä, mutta funktion tehtävät saavat yleensä laveampia määrittäyksiä.

Mouritsen (1996) on jakanut johdon laskentatoimen tehtävät viiteen eri kokonaisuuteen: kirjanpitoon, konsultointiin, pankkitoimintaan, valvontaan sekä hallintoon. Kirjanpidossa keskitytään luonnollisesti perinteiseen laskennalliseen sekä kirjanpidolliseen raportointiin. Konsultoinnissa tarkoituksena on tukea organisaation muita aktiviteetteja taloudellisen tiedon avulla. Pankkitoiminnassa olennaista on kassan- ja valuutanhallinta. Valvonnassa keskeistä on budjetointi ja budjetissa pysyminen, kun taas hallinnollisiin asioihin kuuluvat velallisten sekä velkojen hallinnointi. Kyseisten kokonaisuuksien painotukset vaihtelevat yrityksestä riippuen, mutta kaikki nämä aspektit ovat yrityksessä jollain tapaa läsnä, mahdollisesti eri tahojen hallinnoimina. Melko samantyyppiseen jaotteluun ovat päätyneet Roehl-Anderson & Bragg (2004), jotka puolestaan jakavat tehtävät suunnitteluun, organisointiin, ohjaamiseen, mittaamiseen, taloudelliseen analyysiin ja prosessianalyysiin.

Malmi (2001) tutki johdon laskentatoimen parissa työskentelevien henkilöiden tehtäväkenttää. He erottelivat edellä esitettyjä tehtävälisterauksia yksityiskohtaisemmin controllerin eri tehtäviä. Heidän mukaansa controllerien yleisimpiä tehtäviä ovat esimerkiksi budjetointi ja vuositason suunnittelu, taloudellinen raportointi, ad hoc -analyysien valmistelu, budjetin kontrollointi, laskenta- ja johtamisjärjestelmien sekä laskennan tietojärjestelmien suunnittelu ja kehittäminen, sisäinen konsultointi ja tuote- ja asiakaskannattavuuksien laskeminen. Kuten roolin laajenemisesta raportoivan kirjallisuuden voitiin nähdä jo antavan osviittaa, tehtävien määrä on lisääntymään

päin. Controller-nimikkeellä työskentelevät henkilöt keskittyvät muuta laskentatoimen henkilökuntaa enemmän suoritusten mittaamiseen, tuloskortin sekä prosessien kehittämiseen. (Malmi, 2001)

Verstegen ym. (2007) listasivat jopa 37 eri toimintoa (*activity*), joista voidaan puhua tehtävinä yhtä lailla. He kokosivat nämä aktiviteetit aiemmasta kirjallisuudesta ja lista pitää sisällään samoja tehtäviä, kuin edellä jo mainittiin ja lisäksi sen ollessa hyvin kattava pitäen sisällään muun muassa: organisaation ohjausjärjestelmän suunnittelu, muuttaminen ja ylläpitäminen;; auditointien suorittaminen organisaatiossa; vastuullisuusraporttien valmistelu ja esittäminen; raporttien valmistelu ja esittäminen kolmansille osapuolille (esim. kirjanpitäjille); liiketoiminta-analyysien tekeminen ja tulkitseminen; proaktiivinen ja reaktiivinen neuvonantaminen; hallinnollisen yksikön johtaminen; ylimmän ja linjajohdon tavoitteiden tukeminen; tiedon tuottaminen tarvitseville ja kiinnostuneille; raportointi ennakoivasti sekä jälkikäteen; tiedon prosessointi taloudellisista ja ei-taloudellisista järjestelmistä; sekä taloudellisen että ei-taloudellisen tiedon raportointi; muutosprosessien tukeminen ja johtaminen; strategiaa luovien prosessien tukeminen. (Verstegen ym., 2007)

Kuten nähdään, tehtävänkenttä on laaja ja controllerit saattavat toteuttaa mitä erilaisimpia toimintoja. Mikä on sitten tehtävien prioriteetti, nousevatko jotkut toisia tärkeämmiksi? Russell ym. (1999) kysyivät tutkimuksessaan controllereilta heidän tärkeintä tehtäväänsä. Noin neljännes vastaajista nimesi tärkeimmäksi tehtäväksi pitkäaikaisen strategisen suunnittelun. Seuraavaksi tärkein oli prosessien kehittäminen. Kolmanneksi tärkeimmäksi nähtiin asiakas- ja tuotekannattavuuslaskelmat (ks. myös Malmi, 2001). Näiden kolmen tehtävän merkityksen nähtiin myös kasvattavan merkitystään tulevaisuudessakin, joten nykypäivänä niiden tulisi – ennakoinnin osuessa oikeaan – olla merkittävimpiä controllerien tehtäviä.

Controllerin tehtävien kehitymissuuntaa on myös ennustettu (ks. esim. Malmi, 2001; Yadzifar & Tsamenyi, 2005). Yadzifar & Tsamenyi (2005) kysyivät johdon laskentatoimen ammattilaisilta heidän näkemyksiään tulevaisuuden controllerista. Tutkimuksen mukaan kolme tärkeintä tehtävää tulevaisuudessa olisivat liiketoiminnan suorituskyvyn arviointi, taloudellinen valvonta sekä kannattavuuden kehittäminen. Kyseiset tehtävät ovat perinteisen laskentatoimen ydintä, mutta etenkin liiketoiminnan suorituskyvyn arvioinnissa ja kannattavuuden kehittämisessä voidaan nähdä controllerin tehtävien laajenevan nimenomaan liiketoimintakumppanin sekä konsulttimaisen toiminnan suuntaan.

Malmin (2001) mukaan kolme tärkeintä tulevaisuuden tehtävää ovat laskentatoimen ja johtamissysteemien kehittäminen, tuote- ja asiakaskannattavuuksien laskeminen sekä tuloskorttien käyttäminen ja kehittäminen. He tarkastelivat tutkimuksessaan myös niitä tehtäviä, joiden tärkeyden odotetaan pienenevän tulevaisuudessa. Tällaisia tehtäviä ovat muun muassa budjetointi, budjetin tarkkailu sekä standardikustannuslaskenta. Tulevaisuudessa merkitystään kasvattavien tehtävien kesken vastaajat olivat huomattavasti yksimielisempiä verrattuna tulevaisuudessa merkitystään menettäviin tehtäviin. Lisäksi tutkijat ottavat kantaa koulutuksen kehittämiseen ja toteavat, että tulevaisuuden laskentatoimen opintoihin tulisi lisätä muutosjohtamiskursseja, joissa opeteltaisiin miten omia ideoita tulisi myydä organisaation sisällä. Opinnoissa tulisi keskittyä myös controllerin konsultinomaisen roolin omaksumiseen.

2.3.3 Vaadittavat taidot ja ominaisuudet

Kehittyneissä ja laajentuneissa rooleissa ja tehtävissä toimimiseen controller tarvitsee monia taitoja. Niitä ja controllerille tyypillisiä ominaisuuksia on tutkimuksissa käsitelty myös laajasti (Sathe, 1982; Russell ym., 1999; Partanen, 2001; Järvenpää, 2001; Pierce & O’Dea, 2003; Roehl-Anderson & Bragg, 2004). Teknisen laskentatoimen osaamisen lisäksi controllerin tulisi tuntea yrityksen prosesseja ja toimintoja, kuten esimerkiksi IT, tuotanto ja markkinointi (Malmi, 2001; Roehl-Anderson & Bragg, 2004); kilpailudynamiikkaa (Malmi, 2001); toimialatuntemusta (Järvenpää, 2001); hyviä vuorovaikutustaitoja (Järvenpää, 2001; Partanen, 2001; Pierce & O’Dea, 2003) ja kyötä kehittämään omaa osaamistaan ja laskentatoimen prosesseja (Järvenpää, 2001).

Menestyäkseen laajentuneessa roolissaan controllerille on tunnistettu tiettyjä ominaisuuksia ja luonteenpiirteitäkin (ks. Pihlanto, 2000). Controllerin olisi hyvä olla luonteeltaan analyttinen, jotta taloudellisen tiedon tulkitseminen sujuisi ongelmitta (Granlund & Lukka 1998b; Roehl-Anderson & Bragg 2004). Myös Malmi (2001) totesi tutkimuksessaan juuri analyttisten taitojen ja ongelmanratkaisun olevan johdon laskentatoimen parissa työskentelevien tärkeimmät taidot. Pihlanto (2000) taas pitää tärkeänä ihmissuhdetaitoja controllerin työskennellessä paljon rajapinnoilla, ja konfliktiherkissäkin tilanteissa eri intressiryhmien välissä.

Yadzifar & Tsamenyi (2005) selvittivät controllerin tulevaisuudessa tarvittavia taitoja. Tutkimuksen mukaan kolme merkittävintä taitoa tulevaisuudessa olisivat analyttisyys, IT-osaaminen sekä taloudellisen ja ei-taloudellisen tiedon yhdistäminen. Tämän tutkimuksen mukaan myös controllerin taitojen tulisi kehittyä liiketoimintakumppanin roolia tukevaan suuntaan. Myös teknologiset taidot ovat controllerin työn keskiössä. Baldvinsdottir ym. (2009) mukaan

tulevaisuudessa controllerin olisi hyvä olla tarpeeksi neutraali ja jopa pessimistinen, jotta ylioptimistinen investointipolitiikka ei pääsisi yrityksessä vallalle.

Granlundin & Lukan (1997) näkemyksen mukaan hyvä controller ei keskity liiaksi teknisiin asioihin, vaan hahmottaa laajempia kokonaisuuksia. Järvenpää (2001) luonnehtii hyvää controlleria liiketoimintalähtöiseksi, jolla on samalla hyvät johtamis- ja laskentatoimen perustaidot. Controllerin on tärkeää olla sopivan itsevarma, sillä hänen pitäisi muun muassa pystyä estämään taloudellisesti kannattamattomiin hankkeisiin ryhtyminen (Järvenpää, 2001).

Controllerin tehtävien ja roolimutoksen lisäksi taitoja ja ominaisuuksia on tutkittu laajasti, mutta taustalla on yleensä pääosassa tutkimuksista funktion hajauttaminen ja liiketoimintaorientaation voimistuminen. Keskitetyn controller -funktion osalta siis tutkimuksessa voidaan nähdä olevan puutteita.

2.3.4 Erilaisia roolikuvauksia

Kautta controller -tutkimuksen historian johdon laskentatoimen ammattilaiselle on pyritty löytämään sopivia roolikuvauksia. Erotuksena teknisemmistä asioista, nimittäin esimerkiksi tehtävästä, rooli syntyy aina suhteessa johonkin – osana jotakin. Näytelmissä on rooli tai rooleja. Toki johdon laskentatoimen käytännössä rooli voi olla yläkäsite jollekin tehtäväkokonaisuudelle ja rooli yleensä antaa käsitystä kyseisen controllerin toimenkuvasta ja taidoista.

Harvard-professori Vijay Sathe (1982) oli ensimmäisiä controllerin roolista johtamisessa kirjoittaneita tutkijoita artikkelillaan ”The controller’s role in management”. Kuten edellä on osoitettu, sen jälkeen roolia on pengottu monipuolisesti ja päädytty erilaisiin roolikuvauksiin. Tässä luvussa käydään näitä ensin läpi, sitten katsotaan hieman erilaisille organisaatioille sopivia controllereita ja lopuksi tutustutaan roolia kuvaaviin metaforiin.

Kaksoisrooli

Jo Hopper (1980) jakoi controllerit kahteen ryhmään: ‘kirjanpitäjät’ (*‘book-keepers’*) ja ‘palveluavut’ (*‘service aids’*). Hän pikemminkin luokitteli controllereita, mutta pian Sathe (1982) argumentoi oikeastaan sen puolesta, että yksikin controller joutuu ja voi toimia useammassa roolissa, jota on toisaalta myös kritisoitu mahdottomaksi käytännössä toteuttaa (ks. esim. Verstegen ym., 2007).

Kuitenkin näyttää siltä että työhön sisältyy aina kaksi eri komponenttia. Eri kirjoittajat kuvaavat näitä komponentteja hieman eri tavoin ja nimeävät ne vaihtelevasti, mutta merkityksiltään ne ovat lähellä toisiaan. Ensimmäinen komponentti on kontrollointia, eli sen varmistamista että taloudellinen tieto on oikeaa ja että johdon toimintaohjeita noudatetaan. Toinen taas on johdon päätöksenteon tukemista.

Ten Rouwelaar (2006, s.7)) tunnistaa controllerille kaksi eri roolia, jotka ovat ”aktiivinen päätöksentekoon osallistuminen (tukirooli)” ja ”vastuu [raportoinnin] tarkkuudesta ja oikeellisuudesta (*kontrollirooli*)”. Ten Rouwelaar tutki tuki- ja valvontaroolin suhdetta 119:lle business unit controllerille teetetyt kyselytutkimuksen avulla. Tutkimuksessa haluttiin selvittää miten erilaiset persoonatekijät ja organisatoriset tekijät vaikuttavat kaksoisroolin toteuttamiseen.

Hänen mielestään controller voi toimia tehokkaasti molemmissa rooleissa. Kuitenkin sekä organisatoriset rakenteet, että persoonallisuustekijät vaikuttavat siihen, kumpi rooli painottuu enemmän. Hierarkkisessa organisaatiossa toimivat controllerit keskittyvät todennäköisemmin kontrollirooliin. Hajautettu organisaatorakenne, eli controllerien työskentely tulosyksiköissä keskitetyn talousosaston sijaan, puolestaan kasvattaa hänen mukaansa controllerin tukiroolia. Myös Vaivio & Kokko (2006) sekä De Loo ym. (2011) esittävät, että controllerin rooli on nykyään yhdistelmä valvonta- ja tukiroolista.

Kuten edellä jo viitattiin, eriäviäkin käsityksiä modernin controllerin kaksoisroolista on esitetty. Verstegen ym. (2007) argumentoivat, että koska kaksi roolia vaatii erilaista osaamista ja persoonallisia ominaisuuksia, ei näitä kahta roolia edes tulisi yrittää yhdistää yhden henkilön toteutettavaksi. Sen sijaan yritysten tulisi tunnistaa kumpaan rooliin sen controller -toiminnon työtehtävät painottuvat ja suunnitella organisaatorakenne ja rekrytointi sen mukaisesti.

Kaksoisroolissa toimimisen on esitetty myös aiheuttavan controllerin työhön konflikteja, koska hän kohtaa vaatimuksia ja odotuksia kahdesta eri suunnasta. Erityisesti hajautetussa organisaatiossa roolikonfliktien riski kasvaa. Kun controllerilta vaaditaan samanaikaisesti raportointia konsernin controller -funktiolle ja oman tulosyksikkönsä johdolle, heikkenee controllerin kyky osallistua johdon tukemiseen. Samalla koettu roolien epäselvyys ja roolikonfliktit lisääntyvät. Konfliktit liittyvät mm. aikatauluongelmiin, työnkuvan pirstaleisuuteen sekä tavoitteiden ja vastuiden epäselvyyteen. (Maas ja Matějka, 2009.) Aikaisemmassa tutkimuksessa on havaittu myös, että hajautetussa organisaatiossa johdon tukirooli korostuu. Kun controller on sijoitettu lähelle tulosyksikön johtoa, yleensä sekä tulosyksikön johto että controller pitävät tukiroolia tärkeämpänä. (Granlund & Lukka, 1998.)

Erilaisia controllereita

On controllerin rooli miten monisyinen hyvänsä tai kehittynyt mihin suuntaan tahansa, on hyvä muistaa, että controller -ammattikunta on - ja tulee varmasti olemaan jatkossakin - hyvin kirjava. Vaikka Granlund ja Lukka (1998b) raportoivatkin laskentakäytäntöjä samanlaistavista tekijöistä, ei johdon laskentatoimen ammattilaisen rooli ole aina samanlainen.

Erilaisia eri organisaatioille sopivia rooleja on tutkittu suhteellisen kattavasti. Verstegen ym. (2007) päätyivät luokittelussaan lopulta kahteen ryhmään: Vahdit (*watchmen*) ja informaation omaksujat (*information adopters*). He argumentoivatkin, ettei yleistystä controllerin roolin kehittämisestä tällä vuosituhannella johdon kumppaniksi voida tehdä. Sen sijaan controllerit toimivat tänä päivänä joko vahdin tai informaation omaksujan roolissa. Verstegen ym. (2007) jakavat tekijät (*triggers*) luokittelun takana organisaation ulkoiseen ympäristöön, organisaation sisäiseen ympäristöön ja henkilökohtaisiin tekijöihin. Controllerin ympäristössä organisaation sisällä merkittävintä heidän mukaansa on yrityksen koko henkilöstön määrässä mitattuna.

Myös Yazdifar ja Tsamenyi (2005) selvittivät controllerien omia näkemyksiä roolistaan ja osoittivat, että se vastaa aina kyseessä olevan organisaation tarpeisiin, jolloin on selvää, ettei controllerin roolia voida kovin voimakkaasti yleistää. Toisissa organisaatioissa saatetaan tarvita enemmän tarkkailija -controlleria, kun taas joskus edellytetään liiketoimintaorientoituneempaa otetta (Granlund & Lukka, 1997; Cooper & Dart, 2013).

Lambert ja Sponem (2012) sitovat tuoreessa tutkimuksessaan aiheellisesti controllerin roolin koko funktion asemaan organisaatiossa. He tunnistivat 12 case -yrityksen laajan tutkimuksensa tuloksena neljä erityylistä controller-organisaatiota: *irrationaalinen (discrete)*, *turvaava (safeguarding)*, *kumppani (partner)* ja *kaikkivaltias (omnipotent)*. Nämä sitten määrittävät controllerin pääasiallista roolia, jotka ovat vastaavasti: johdon käyttäytymisen erillinen valvonta, johdon sosialisatio, päätöksenteon helpottaminen ja vallan keskittäminen. Lambert ja Sponem (2012) pyrkivät katsomaan roolia uudessa valossa ja tarkastelevat controlleria auktoriteetin ja vallan, sisäisten asiakkuuksien, itsenäinen osallistuja -dilemman sekä institutionaalisen logiikan – muun muassa yrityskulttuurin (ks. myös Järvenpää, 2009) - kautta. Näitä he pitävät tekijöinä, jotka muovaavat controller -funktion suhteessa muuhun organisaatioon ja määrittävät, minkälaisessa roolissa controllerit toimivat.

Jonkin verran aikaisemmin myös Sathe (1982) esitti – osittain samantyyppistä - nelijakoa. Kaksoisroolin tasapainottamiseksi, riippuen organisaation tavoitteista, sen tulisi järjestää

controller -toimintonsa noudattaen yhtä neljästä ihannetyypistä: Osallistuva controller (The Involved Controller) on ensisijaisesti johdon päätöksenteon tukemista varten. Itsenäinen controller (The Independent Controller) taas keskittyy taloudelliseen raportointiin ja sisäisen kontrollin ylläpitoon. Jaettu controller (The Split Controller) tarkoittaa kirjaimellisesti kahta henkilöä, joille molemmille on osoitettu oma tehtävänsä josta he huolehtivat; toiselle johdon tuki ja toiselle sisäinen kontrolli. Vahva controller (The Strong Controller) pyrkii keskittymään molempiin edellä mainituista tehtävistä. Vahvan controllerin rooli on erityisen hankala toteuttaa ja se vaatii persoonallisilta ominaisuuksiltaan monipuolista ja erittäin osaavaa controlleria.

Pihlanto (1998, 2000) kritisoi kirjallisuudessa käytyä pavunlaskijasta johdon kumppaniksi – keskustelua ja totesi, että ennen kaikkea persoonallisuustekijät vaikuttavat niin työntekijän tapaan tehdä töitä kuin saavutettuihin tuloksiinkin. Hän esittelikin peräti yhdeksän erilaista controller -roolityyppiä, jotka hän johti enneagrammiteoriasta. Siinä ihmiset jaetaan tiettyihin persoonallisuuspiirteiltään samankaltaisiin ryhmiin, joiden mukaan controllerit voidaan jakaa yhdeksään erilaiseen ryhmään, jolla jokaisella on oma tapansa toimia.

2.4 Roolimetaforia

Controllerin roolia voidaan kuvata havainnollisesti metaforien, eli vertauskuvien avulla. Jo edellä on puhuttu paljon pavunlaskijasta, johon laskentaihmiä on verrattu, mutta myös monia muita metaforia on käytetty. Ahrensin ja Chapmanin (2000) tutkimuksessa nousi esille saksalaisten controllerien hyvin tuntema ”metafora organisaatiosta laivana ja controllerista sen luotsina (*Lotse*), joka tulee opastamaan kapteenin läpi vaikeiden vesien” (Ahrens & Chapman, 2000, 487).

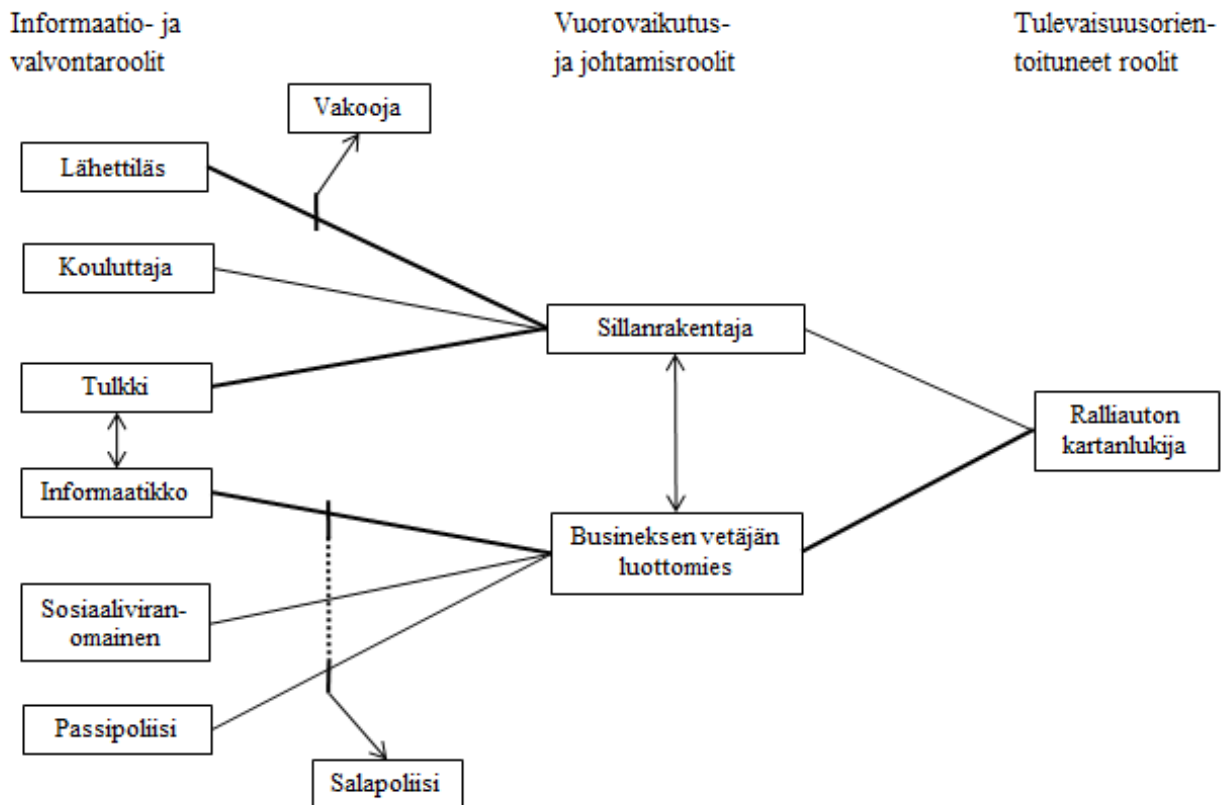
Metaforilla on suuri voima monimutkaisen ja vaikeasti hahmotettavan asian selittämisessä ja viestimisessä. Erityisesti suomen kielessä pelkästään vieraskielinen termi controller antaa helposti yksipuolisen tai jopa väärän kuvan ammattikunnan edustajista. Niinpä metaforat ovat erinomaisia paremman kuvan saamiseksi johdon laskennan ammattilaisen työstä. Metaforat ovatkin olleet suomalaisessa tutkimuksessa esillä. Järvenpää (2001) on kuvannut controllerin roolia erilaisten työtehtävien kautta, mutta käyttää näistä nimitystä metaforinen rooli. Partanen (2001) tarkastelee organisatorista oppimista johdon laskentatoimessa havainnollisten roolimetaforien kautta.

Järvenpää (2001) poimii yhdeksän olennaista työtehtävää, joita hän kutsuu controllerin työtä kuvaavina metaforisina rooleina. Näiden avulla hän argumentoi laajentunutta ja entistä monipuolisempaa controllerin roolia, jossa johtamisaspekti ja uudet osaamisalueet ovat tulleet entistä vahvemmin läsnä. Nämä roolit ovat:

1. Tuottaa ja analysoida relevanttia informaatiota.
2. Kehittää informaatiota ja hallita muutosta.
3. Toimia vahtikoirana (esim. budjetoinnin ja riskienhallinnan yhteydessä).
4. Ennakoida tulevaisuuteen liittyviä tapahtumia ja riskejä.
5. Edistää tulostietoutta organisaatiossa.
6. Tuoda informaatio johdon kontekstiin ja luoda yhteisiä merkityksiä ja tulkintaa.
7. Sparrata ja konsultoida johtoa lisäarvon tuottamiseksi johtamiseen.
8. Toimia oman yksikkönsä johtoryhmän jäsenenä.
9. Johtaa omaa controller-yksikköä tai –verkostoa.

Järvenpää (2001) otti kantaa myös roolien tärkeyden kehitykseen. Kun ensimmäisen, kolmannen ja viimeisen roolin tärkeyden nähtiin säilyvän entisellään, loppujen havaittiin kasvattavan tärkeyttään pitkittäistutkimuksen aikana. Lisäksi, kuten edellä jo mainittiinkin, esimerkiksi viestintä- ja vuorovaikutustaidot kasvattivat merkitystään.

Partanen (2001) on koonnut tutkimuksessaan controllerien esittämät 11 eri roolimetaforaa. Ne kuvaavat samaa kehityssuuntaa, jota edellä on kuvattu monen muunkin tutkijan havainneen controllerin roolin laajenemisessa (ks. esim. Granlund & Lukka, 1998b). Nämä metaforat havainnollistavat hyvin monipuolista roolia ja myös eri roolien suhteita toisiinsa. Ne on jaettu kolmeen ryhmään: informaatio- ja valvontaroolit, vuorovaikutus- ja johtamisroolit ja tulevaisuus-orientoituneet roolit. Partanen (2001) analysoi näitä rooleja oppimisen näkökulmasta, jolloin oppimiskokemusten kautta voi hänen mukaansa siirtyä informaatio- ja valvontarooleista vuorovaikutus- ja johtamisrooleihin, jotka ”puolestaan avaavat mahdollisuuksia ja luovat perustan tulevaisuusorientoituneiden roolien omaksumiselle” (Partanen, 2001, 174).



Kuva 3. Controllerin roolimetaforat ja niiden väliset yhteydet Partasen (2001, s.176) mukaan.

Kuvassa 3 on kuvattu Partasen (2001) mukaan controllerin omakohtaisen oppimisen kannalta keskeiset roolit ja niiden väliset yhteydet – ”osaamisen kehittymisreitit” (Partanen, 2001, 176). Viivat kuvaavat näitä yhteyksiä oppimisenäkökulmasta, esimerkiksi sillanrakentajan taustalla on erityisesti lähettilään ja tulkin roolit (korostettu paksulla viivalla), mutta myös kouluttajarooli. Vakoojan ja salapoliisin roolit ovat sen sijaan esteinä siirtymisessä kohti vuorovaikutus- ja johtamisrooleja. Yltääkseen tulevaisuusorientoituneisiin rooleihin on hallittava erityisesti busineksen vetäjän luottomies -metaforan mukainen rooli. Myös sillanrakentajana toimiminen tukee kehittymistä tulevaisuusorientoituneisiin rooleihin. Erityisen vahvasti toisiinsa ovat kytköksissä informaatio- ja valvontaroleista tulkin ja informaattikon roolit, niin, että toista on jopa käytännössä mahdotonta hoitaa ilman toista – ainakaan organisatorista oppimista tukien. Myös busineksen vetäjän luottomies- ja sillanrakentajaroolien välillä on kaksisuuntainen nuoli, joka kuvaa roolien tukevan vahvasti toisiaan. (Partanen, 2001)

Kuvio on havainnollinen esitys controllerin monipuolisesta roolista, joka voi kehittyä oppimisen myötä. Nämä kehittymisreitit ”rinnakkais- ja liitännäisroolien” (s. 177) välillä eivät kuitenkaan ole toisiaan poissulkevia, ja controller toimiikin usein samanaikaisesti useassa roolissa. Kuvion mukaisen roolimetaforien paletin lisäarvoa on myös se, että se kuvaa hyvin eri roolien etäisyyttä,

joten samanaikaisesti ei ole käytännössä mahdollista toimia esimerkiksi passipoliisin ja ralliauton kartanlukijan roolissa. Controller saattaa siirtyä roolista toiseen jopa päivittäin ja toimii eri tilanteissa erilaisen ”roolikuvan pohjalta” (Partanen, 2001, 176).

2.4.1 Informaatio- ja valvontaroolit

Informaatio- ja valvontaroolit ovat rooleja, jotka controllerille perinteisesti mielletään ja pitävät sisällään esimerkiksi kustannusten valvontaa ja historiatiedon tuottamista. Kaksi viimeistä, vakooja ja salapoliisi, ovat epäonnistuneita oppimisprosesseja jostakin muusta roolista (ks. kuva 3). Informaatio- ja valvontaroolit ovat tasavahvasti säilyttäneet merkityksensä, joskin hajauttaminen on entisestään lisännyt joidenkin merkitystä. Seuraavaksi käsitellään kaikkia näitä rooleja erikseen lähdeoksen mukaisessa järjestyksessä.

Informaatikon roolissa keskeisiä tehtäviä ovat perusraportointi ja sen kehittäminen, erityisesti organisaationmuutostilanteissa. ”Informaatikkona controller tekee erillisselvityksiä ja hankkii eri tason vastuunkantajille näiden tarvitsemaa informaatiota” (Partanen, 2001, 134). Perusraportointi on rutiinityötä, jossa controller hyödyntää kertynyttä osaamistaan raportointiorganisaation toimintatavoista, mutta ”erillisanalyysien laadinta asettaa controllerille merkittävät osaamisvaatimukset” (Partanen, 2001, 137) liittyen kehitystrendien tunnistamiseen, asioiden välisten yhteyksien hahmottamiseen, tukemansa funktion tai prosessin tuntemukseen ja näiden linkittymisen muihin funktioihin ja prosesseihin.

Tulkin rooli liittyy läheisesti informaaticon rooliin. Tulkki viittaa tiedon välittämiseen ja ymmärrettäväksi tekemiseen ja siinä korostuu kaksi osa-aluetta; ensinnäkin, talousinformaation tekeminen ymmärrettäväksi kaikenlaisille vastaanottajille heidän kielellään ja toisekseen, yhteisen ymmärryksen luominen eritaustaisten ryhmien välille. Organisaatiossa esiintyviä väärinymmärryksiä tulkki ratkoo ja korjaa niihin johtaneita syitä sekä ennaltaehkäisee niiden muodostumista vastaisuudessa. Erityisesti kansainvälisissä konserneissa tytär- ja emoyhtiön välisissä suhteissa controller voi tulkin roolissa joutua toimimaan tulkkina välittäessään ymmärrystä kulttuurista, käsitteistöstä ja symboleista. Kuitenkin myös talousosaston ja tukemansa toiminnon/yksikön välillä controller toimii tulkkina, jolloin tärkeää on ymmärtää kyseisen yksikön prosessit ja toimintatavat sekä vastuuhenkilöiden tapa hahmottaa asioita.

Kouluttajana controller toimii taloushallinnollisen koulutuksen antajana. Muodollisten koulutusten lisäksi controller kouluttaa esimerkiksi ad hoc -ongelmatilanteissa ja laatii kirjallisia ohjeistuksia. Erityisesti yritysostotilanteissa ja kun uusia taloushallinnollisia rutiineja luodaan.

Lähettiläsmetafora kuvaa parhaiten tilannetta, kun controller edustaa emoyhtiötä (ulkomaisissa) tytäryhtiöissä. Rooliin kuuluu tehtäviä arvojen ylläpitämiseen ja kulttuurin välittämiseen liittyen. Tämä rooli liittyy myös läheisesti tulkin rooliin, koska controllerin tulee välittää konsernin kulttuurin mukaisia käytänteitä tytäryhtiöön paikalliseen kulttuuriin soveltuvalla tavalla.

Sosiaaliviranomainen taas kuvaa metaforana sekä controllerin palveluasennetta että roolia ongelmanratkaisijana. Controllerin tehtävänä voi olla hyvin erilaisten ongelmien parissa työskenteleminen, joka sisältää niin ongelman tunnistamisen, sen määrittelemisen ja ratkaisun etsiminen yhdessä talous- ja liiketoimintaorganisaation kanssa. Ongelmien tunnistaminen on sekä itsenäistä - joka viittaa controllerin kykyyn tunnistaa ongelmakohtia prosesseissa tai potentiaalisia ongelmia niin yrityksen ympäristössä kuin sen sisällä – että epäitsenäistä, jolloin taas controller toimii ”kanavana ongelman esille tulemisessa” ja välittää sen eteenpäin (Partanen, 2001, 150). Tämä toiminta edellyttää controllerilta laaja-alaista osaamista ja hyvää liiketoiminnan ymmärrystä sekä kykyä pelkistää monimutkaisia asioita kommunikoitavissa oleviksi kokonaisuuksiksi. Sosiaaliviranomaisen metafora nostaa esiin myös kyseenalaistamisen tärkeän merkityksen päätöksentekoprosesseissa.

Passipoliisi kuvaa controllerin valvontaroolia vertauskuvallisesti. Toiminnon hajauttaminen on muuttanut valvontaroolia sisällöllisesti, tuoden raportteihin nojaavan seurannan ja rajojen asettamisen ohien myös toiminnallisemmat interventiot. Näillä viitataan controllerin aktiiviseen osallistumiseen vastuualueensa toimintaan ja esimerkiksi saattaa pyrkiä lisäämään toiminnallaan kustannustietoisuutta (vrt. esim. Järvenpää, 2001). Näin painopiste valvonnassa siirtyy jälkikäteisseurannasta reaaliaikaiseen päätöksentekoon vaikuttamiseen, kun controller on läsnä tilanteissa lisäämässä taloudellista ajattelutapaa päivittäisessä toiminnassa.

Vakooja ja salapoliisi ovat metaforia tilanteille, ”joissa controllerin rooli koetaan tilanteeseen sopimattomaksi tai vahingolliseksi” (Partanen, 2001, 154). Voi olla kyse myös yksinkertaisesti controllerin epäonnistumisesta tehtävässään. Vakooja on epäonnistunut lähettiläsroolissaan, esimerkiksi kulttuuriristiriitatilanteissa konsernin lähettilään epäonnistuttua paikallisen kulttuurin omaksumisessa. Salapoliisilla taas viitattiin ongelmatilanteisiin controllerin valvontaroolissa. Controllerin asema on merkittävä tässä yhteydessä. Jos controller ei ole liiketoimintajohdon tasavertainen keskustelukumppani, vaarana on, että häneen suhtaudutaan salapoliisina ja tuen antamisen mahdollisuudet rapistuvat.

2.4.2 Vuorovaikutus- ja johtamisroolit

Vuorovaikutus- ja valvontaroleissa keskeistä on Partasen (2001, 157) mukaan interventioista oppiminen. Näiden roolien merkitys on jatkuvasti kasvamassa ja ne edellyttävät luonnollisesti ihmissuhde- ja vuorovaikutustaitoja, mutta myös kokonaisuuksien hallintaa sekä analyysi- ja ongelmanratkaisukykyä. Kuten kuvio 3 osoittaa, näissä rooleissa toimiminen edellyttää osaamista lisäksi edellä kuvattujen informaatio- ja valvontaroolien alueella.

Sillanrakentajametafora pohjaa sisällöllisesti tulkin ja lähettilään rooleihin. Vaikka varsinkin tulkin tehtävät ovat perustana sillanrakentajalle keskeiselle tehtävälle, nimittäin vuorovaikutussuhteiden luomiselle, korostuvat siinä kuitenkin vielä erityisesti ihmissuhteiden hoitaminen, tiimin toimintaedellytysten luominen ja vuorovaikutussuhteiden kehittäminen. Luottamukselliset suhteet avainhenkilöryhmien välillä ovat huomattavan tärkeää ja lähettiläiseen verrattuna korostuu kaksisuuntainen vaikuttaminen eli yhteistä ymmärrystä lisäävän vuorovaikutussuhteen muodostaminen. Lähettiläsroolin esiintyessä lähinnä emotytyryhtiösuhteissa, sillanrakentajaroolin mukaista toimintaa esiintyy Partasen (2001, 158) mukaan useammassa organisaation suhteissa. Se on tavallinen myös esimerkiksi eri funktioiden ja tulosyksiköiden rajapinnoilla, jotka ovat tämän tutkielman kannalta relevantteja.

Busineksen vetäjän luottomies viittaa ”modernin controllerin roolikuvan ytimeen” (Partanen, 2001, 161; vrt. esim. Vaivio & Kokko, 2006). Controllerin tehtäviin kuuluu uusien ajatusten esittämisen ja tulosyksikköjohtajan tukemisen lisäksi kyseenalaistamista ja sparrausta. Controller on jäsenenä tulosyksikön johtoryhmässä ja mukana päätöksenteossa, vaikkakaan ei varsinaisesti tee päätöksiä ja vastaa niiden seurauksista henkilökohtaisesti. Controllerilla on mahdollisuus huomion ohjaamiseen tärkeäksi katsomiinsa asioihin, joka tuo hänelle näin myös valtaa.

Onnistuakseen tämän metaforan mukaisessa roolissa, controllerilla on oltava organisatorisen aseman lisäksi erittäin laaja-alaista osaamista. Tämä pitää sisällään mm. liiketoiminnan ja toimialan tuntemusta, vankkaa talousosaamista, kykyä strategiseen ajatteluun ja asioiden tarkasteluun monista näkökulmista ja argumentointitaitoa. Lisäksi se vaatii itsenäisyyttä ja omaaloitteisuutta sekä rohkeutta kyseenalaistaa totuttuja toimintatapoja. Busineksen vetäjän luottomies –metaforan mukaisen roolin ja toiminnan omaksumisen esteenä voivat olla niin rajalliset taloushallinnolliset resurssit (jolloin controllerin aika ei yksinkertaisesti riitä haastavan roolikuvan toteuttamiseen) kuin organisaation ominaispiirteet ja controllerin taloushallinnollinen orientaatio. Tarvitaan johdon myötävaikutus roolin kehittymiselle. Controllerin rooli ei laajenu

tämän metaforan mukaisen roolin suuntaan ilman, että johtajat oppivat hyödyntämään controllerin työpanosta liiketoiminnan tukemisessa.

2.4.3 Tulevaisuusorientoituneet roolit

Tulevaisuusorientoituneissa rooleissa controllerin osaamiselle asetetaan huomattavimmat vaatimukset. Ne kuvaavat roolin laajenemista ja syvenemistä strategisen suunnittelun suuntaan ja tehtäväkentässä on tällöin keskeistä tulevaisuuden toimintaedellytyksiin vaikuttavien tekijöiden ja ilmiöiden analysointi.

Ralliauton kartanlukija –metaforan roolikuvan mukaisen toiminnan omaksuminen edellyttää busineksen vetäjän luottomiehen roolin täydellistä omaksumista ja siinä onnistumista siten, että controllerilla on näyttöjä liiketoiminnan menestyksekkäästä tukemisesta ja sitä, että organisaatiossa tunnustetaan controllerin merkitys täysipainoisesti myös strategisessa työssä. Ralliauton kartanlukija toimii neuvonantajana, ja controllerin onkin tässä roolissa ymmärrettävä liiketoiminta-alueen nykytilanne erittäin hyvin. Controllerin on tärkeää tuntea myös yrityksen taloudellinen tilanne ja sen kehitys, ja ymmärtää kokonaisvaltaisesti yrityksen vahvuudet ja heikkoudet, samoin kuin mahdollisuudet ja uhat. Tarkastelukulma laajenee tulevaisuuden lisäksi voimakkaasti yrityksen ulkopuolelle, kansainvälisiin kehitystrendeihin ja markkinoiden kehityksen seurantaan. Tämän roolin mukainen toiminta edellyttää uuden oppimisen lisäksi myös poisoppimista. Informaationäkökulmasta kiinnostavasti, Partanen (2001, 169) esittää, että ”tarkkojen toiminnan onnistumista kuvaavien raporttien laatimisesta on siirryttävä tuottamaan informaatiota odotuksiin ja uskomuksiin perustuen”. Heikkojenkin muutossignaalien tunnistaminen on merkittävää, jotta liiketoimintaa voitaisiin kehittää ajoissa oikeaan suuntaan ja uusien työvälineiden, kuten portfolio- ja skenaariomallien tai arvoketjuanalyysien käyttöä tulisi omaksua. Controllerilta olisi hyvä löytyä myös visionäärin ominaisuuksia.

Ralliauton kartanlukija -metaforan mukainen controller on harvinaisuus. Tulevaisuusorientoituneiden tehtävien hoitaminen näyttäisi vaativan yleensä rutiinitehtävistä luopumista ja suhteellisen vapaata asemaa organisaatiossa.

2.5 Controller organisaatiossa

Kuten edellä jo todettiin, erilaisissa organisaatioissa controller voi toimia erilaisissa rooleissa ja vaihtelevin työnkuvin. Esimerkiksi Lambert ja Sponem (2012) ja Ten Rouwelaar (2006) ovat tunnistaneet erilaisia rooleja yrityksestä, controller -funktioista ja vastuualueesta riippuen.

Vaikutusta roolin muodostumiseen on havaittu olevan myös luonteenpiirteillä, työtehtävillä ja koulutuksella (Pihlanto, 2000; De Loo ym., 2011) tai sillä, minkälaisen roolin controller itse haluaa ottaa organisaatiossa (Byrne & Pierce, 2007). Ten Rouwelaar (2006) havaitsi liiketoimintayksikön johtajan oman johtamistyylin vaikuttavan liiketoimintayksikön controllerin rooliin. Tämä vaikuttaa luonnolliselta ja palauttaa mieleen ammatillisia rajapintoja lieventävän hybridisaation, jota käsiteltiin controllerin roolimutoksen taustatekijänä aiemmin. Esimerkiksi hybridisaation asteen voidaan olettaa nykyään olevan merkittävä vaikuttaja controllerin toiminnalle organisaatiossa, kun johtajien ja controllerien vastuut sekoittuvat parempien tietojärjestelmien sen mahdollistaessa ja osaamisen kehittyessä jatkuvasti, jolloin johtajat omaksuvat laskentatoimen osaamista ja controllerit taas liiketoiminta- ja johtamisosaamista. Tällöin esimerkiksi johtaja saattaa kaivata vähemmän tukea perusraportoinnin ja erillisanalyysien muodossa, kun taas controllerin on luontevaa toimia vaikkapa osana asiakasprosesseja.

Controller -funktion hajauttaminen on ollut trendinä organisaatioissa jo pitkään (ks. esim. Granlund ja Lukka, 1998b; Ten Rouwelaar, 2006; Järvenpää, 2007). Sillä on yleisesti tavoiteltu pääasiassa vahvempaa liiketoimintaorientaatiota johdon laskentatoimeen. Järvenpään (2001) tutkimuksen mukaan controller-funktion hajauttaminen on tehokkaimpia keinoja lisätä liiketoimintaorientoitumista, kuten monet muutkin kulttuuriset muutosinterventiot, eikä ”laskentafunktion liiketoimintaorientaatio tarkoita vain esimerkiksi uusien laskentajärjestelmien implementointia” (Järvenpää, 2001, 133). Niinpä erittäin merkityksellisenä voidaan nähdä controller -funktion organisatorinen järjestäminen sille, millaiseksi controllerin rooli ja toimenkuva muodostuvat. Hajauttamisen seurauksena controllerit saattavat olla osallisina jopa erinäisissä asiakkuusprosesseissa (Järvenpää, 2007).

Suuri osa controllereista on nykyään hajautettu liiketoiminnan johtajien yhteyteen (ks. esim. Burns & Baldvinsdottir, 2005). Sen odotetaan helpottavan tukiroolin toteuttamista, kun controllerit ovat paremmin saamassa tietoa meneillään olevista asioista ja muutoksista ja näkevät prosesseja lähempää, jolloin he voivat ymmärtää tarvittavan tuen muotoja syvällisemmin. Hajautettu controller on jatkuvasti vuorovaikutuksessa liiketoimintajohdon ja muun linjahenkilöstön kanssa ja näin hänellä on selkeämpi kuva organisaatiossa toisiinsa vaikuttavista seikoista, mikä auttaa luomaan täydellisempää käsitystä organisaation tilanteesta.

Controller-toiminnon hajauttamisesta on havaittu olevan paljon hyötyjä (ks. esim. Hopper, 1980; Granlund & Lukka, 1998b; Järvenpää, 2001; Järvenpää, 2007; Vaivio & Kokko, 2006), mutta myös sen varjopuolista on kirjoitettu (Indjekikian & Matejka, 2006; Maas & Matejka, 2009).

Näistä ei ole kuitenkaan täysin selkeää yksimielisyyttä kirjallisuudessa. Esimerkiksi Hopper (1980) löysi roolikonflikteja esiintyvän vähemmän hajautetussa controller-organisaatiossa, kun taas Maas & Matejka (2009) löysivät yhteyden hajauttamisen ja roolikonfliktin välillä. Näistä jälkimmäinen kylläkin kuulostaa loogisemmalta. Hajauttamisen eduista ja toisaalta kritiikistä kirjallisuudessa kerrottua esitellään lyhyesti seuraavaksi.

Vaivion ja Kokon (2006) mukaan liiketoimintayksikköön tai vaikkapa myyntiorganisaatioon hajautetulla controllerilla on selkeämpi käsitys yrityksessä tapahtuvista asioista, mikä edesauttaa informaation tulkitsemista. Tämä johtuu muun muassa siitä, että controller pääsee laajemmin keskustelemaan eri henkilöiden kanssa. Myös Burns ja Baldvinsdottir (2005) sekä Järvenpää (2007) ovat löytäneet samansuuntaisia tuloksia. Toisaalta Granlund ja Lukka (1998b) havaitsivat, että hajauttaminen saattaa toisaalta myös lisätä controllerien arvostusta, jos he osallistuvat aktiivisesti yksikön johtamiseen. Hajauttamisen myötä on myös mahdollista syventää taloudellista ymmärrystä ympäri organisaatiota.

Toiminnon hajauttamisesta on nähty olevan myös negatiivisia seurauksia. Indjejikian ja Matejka (2006) tutkivat sekä controllerien että johdon näkökulmasta, ja löysivät yhteyden hajauttamisen ja organisaation tehottomuuden (*slack*) välillä. Maas ja Matejka (2009) puolestaan löysivät yhteyden hajauttamisen ja roolikonfliktin välillä. Lisäksi he löysivät myös epäsuoran yhteyden hajauttamisen ja tiedon manipuloinnin välillä. Heidän mukaansa hajautetussa controller -funktiossa esiintyy enemmän rooliepäselvyyksiä, joka vuorostaan aiheuttaa roolistressiä. Konfliktit johtuvat pääasiallisesti toisistaan eriävistä odotuksista tulosityksikön johdon ja talousjohdon suunnalta. Roolistressin johdosta työn ja raportoinnin laatu kärsii. Tiedon manipulaatio oli eräs tapa käsitellä roolistressiä. Tutkimuksessa kaikki osapuolet periaatteessa kuitenkin painottivat johdon tuen tärkeyttä, mutta eri suunnista tulevat ristiriitaisetkin vaatimukset, ja suorituksen mittaaminen ja palkitseminen saattavat johtaa merkittäviin rooliepäselvyyksiin ja organisaation kannalta haitalliseen käytökseen.

2.6 Informaatio controllerin välineenä

Informaatio on controllerin työn keskiössä; hän esimerkiksi tuottaa, analysoi ja hankkii sitä. Siksi aiheelle on tässä tutkielmassa omistettu oma lukunsa. Controller on hyvällä syyllä sanottuna todellinen nykyajan tietotyöläinen. Erityisesti controllerin työväline on talousinformaatio, mutta moderni controller työskentelee yhä enemmän myös muunlaisen informaation parissa. Tässä luvussa käsitellään laskentainformaatiota ja erityisesti sitä, mitä informaatiota johto tarvitsee ja miten he sitä käyttävät ja miksi controllerin on tärkeää ymmärtää se, miten johto sitä käyttää.

Tässä käytetään sanaa laskentainformaatio siksi, että se kattaa alleen niin taloudellisen kuin ei-taloudellisen, rahamääräisen kuin ei-rahamääräisenkin informaation. Esimerkiksi toimintoperusteinen laskenta tai strategisten suorituskykymittaristojen yleistyminen ovat lisänneet myös muun kuin taloudellisen informaation hankintaa ja käyttöä (ks. esim. Vaivio, 1999; Vaivio, 2004). Tämä on merkittävää myös controllerin työn kannalta: ei-taloudellisen informaation hyödyntäminen voi viedä controllerin roolia interaktiivisempaan suuntaan (Vaivio, 2004). Kuten syy-seuraussuhteisiin perustuvien kokonaisvaltaisten suorituskykymittaristojen logiikkaankin kuuluu, ei-taloudellisilla mittareilla voidaan pureutua suorituskykyyn jo ennen kuin se näkyy taloudellisissa tuloksissa. Näiden mittarien tuottama informaatio saattaa paljastaa organisaation toiminnasta hyvinkin keskeisiä asioita, ja suhtautuminen näihin mittareihin työntekijöiden keskuudessa voi olla voimakasta (Vaivio, 2004).

Miten määrittyy riittävä, oikeanlainen ja osuva laskentainformaatio? Todellisen informaatiotarpeen tunnistaminen ja oikea mitoittaminen kulloisessakin kontekstissa ja tilanteessa on tärkeää. Epäsuhtaisuudet aiheuttavat tehottomuutta organisaatiossa. Burns ja Baldvinsdottir (2005) havaitsivat tutkimuksessaan, että eräässä yrityksessä oli ennen prosessiuudistusta pidetty turhan suurta talousosastoa, sillä johtajat eivät osanneet määritellä informaatiotarvettaan tarpeeksi tarkkaan. Periaatteessa tietotarpeiden pitäisi ohjata johdon laskentaa, mutta ymmärtävätkö controllerit aina nämä tarpeet, välittyvätkö ne oikealla tavalla informaation tuottajalle? Byrne ja Pierce (2007) haastattelivat myös operatiivista johtoa usean valmistusyrityksen kattavassa case - tutkimuksessaan Irlannissa. He muun muassa havaitsivat, että tiiviimpi vuorovaikutus johdon ja controllerien välillä näyttäisi lisäävän laskentainformaation käyttöä ja parantavan sen laatua, samoin kuin sen arvoa ja intressiä johdon silmissä. Tiiviimpi vuorovaikutus aiheuttaa myös sen, että controllerit arvostavat enemmän ei-taloudellisia kriteerejä ja pystyvät arvioimaan vastaanottamaansa informaatiota (Byrne & Pierce, 2007, 488).

Lisäksi Byrne ja Pierce (2007, 481) löysivät erilaisia odotuksia informaation suhteen controllereilta ja johdolta, kummankin osapuolen jakaessa halun käyttää informaatiota enemmän hyväksi. Controllerit painottivat informaatiossa yleensä tarkkuutta, 'lukujen luotettavuutta', 'käyttötarkoituksen ymmärtämystä', oikea-aikaisuutta, ytimekkyyttä ja ymmärrettävyyttä, kun taas johdon tarpeissa painottui kiireellisyys ja informaation käyttäjän huomioonottaminen. Harvemmassa controller -tutkimuksessa johdon näkökulmaa on kuitenkin mukana, eikä johdon tiedon käyttöön liiaksi ole otettu kantaa.

Tätä aukkoa osaltaan on paikannut tosin Pierce ja O’Dea (2003) tutkiessaan eroja controllerin ja johdon välisissä käsityksissä informaation laadusta ja hyödyllisyydestä. Haastattelut kattavat controllerien lisäksi tuotannon ja myynnin johtoa ja niillä on pyritty selvittämään, vastaavatko controllerien ja johdon käsitykset informaation laadusta toisiaan, sekä miten sitä ja controllerin roolia voisi johtajien mielestä kehittää tulevaisuudessa. Tutkimuksessa yhdistyykin controllerin rooli informaatioaspektiin kiinnostavalla tavalla.

Byrnen ja Piercen tavoin (2007) Pierce ja O’Dea (2003, 273) havaitsivat, että johtajilla oli toiveita informaation oikea-aikaisuuden, laajuuden, joustavuuden ja ulkoasun suhteen. Vaikka informaatio olisikin hyödyllistä, se tulee johdolle liian myöhään päätöksenteon kannalta. Tietoa kaivattiin laajemmalti, sisältäen kattavammin toiminnan eri osa-alueita ja myös ei-taloudellisia mittareita. Controllerien toivottiin olevan joustavampia uudistamaan raportointiaan. Paljon sellaistaakin tietoa he tuottivat, jota ei koettu enää hyödylliseksi. Lisäksi räätälöityä erillisorientointia haluttiin täydentämään peruseräpäätöksiä. Myös tiedon ulkoasuun toivottiin parannuksia esimerkiksi vähentämällä raporttien sivumäärää, lisäämällä kuvaajia ja esittämällä luvut vertailukelpoisessa muodossa. (Pierce & O’Dea, 2003)

Johtajat esittivät myös toiveita controllerin roolin kehittämisestä. Controllerilta odotettiin enemmän liiketoiminnan tukea ja yhteistyötä johdon kanssa. Controllerin sijoittaminen työskentelemään fyysisesti lähemmäs johtoa edesauttoi yhteistyötä. Controller haluttiin osaksi johtoryhmää tuomaan taloudellista informaatiota paremmin esiin. Liiketoiminnan ja sen prosessien ymmärtämistä korostettiin edellytyksenä johdon tuelle. (Pierce & O’Dea, 2003)

Tutkimuksen perusteella voitiin osoittaa, että tarvittavan informaation ja tuotetun informaation välillä voi olla epäselvistä odotuksista, väärinymmärryksistä ja/tai huonosta tiedonkulusta johtuva kuilu. Johtajilla ja controllereilla nähtiin myös olevan erilainen lähestymistapa laskenta-informaatioon: controllerit korostivat teknistä toteutusta ja numeroiden oikeellisuutta, kun taas johtajat toivoivat käyttäjäystävällisempää ja joustavampaa informaatiota. (Pierce & O’Dea, 2003)

Johdon näkökulmaa informaatiosta ovat tutkineet myös Bruns ja McKinnon (1993). Motivaationa tutkimukselle on väitetty johdon laskentatoimen tapahtuminen liiaksi tyhjiössä ilman tavoitteiden riittävää tiedostamista. Se tuo mieleen keskustelun johdon laskentatoimen muutoksesta, jonka Johnson ja Kaplan (1987) oli vasta käynnistänyt. Tutkimuksessaan Bruns ja McKinnon (1993) selvittivät pohjoisamerikkalaisissa yrityksissä, millaista informaatiota johtajat käyttävät ja miten he sen hankkivat.

He perkasivat hyvin yksityiskohtaisestikin informaation tyyppejä tuotantomääristä rahamääräisiin mittareihin ja erilaisia johdon käyttämiä raportteja. Tiedon hankintaan johtajat hyödynsivät tuotettuja raportteja ja kommunikaatiota kollegojen kanssa. Suullisen kommunikaation merkitys oli suuri; sekä kvantitatiivista että kvalitatiivista tietoa käsiteltiin suullisesti, ja etenkin varsinaisista raporteista puuttuvista tekijöistä keskusteltiin. Raporteilta toivottiin suoraa yhteyttä johtajan hallittavissa oleviin asioihin, henkilökohtaisesti suunnattua informaatiota, oikea-aikaisuutta ja luotettavuutta. Erityisesti oikea-aikaisuuden puute sai turvautumaan muihin tietolähteisiin, kun raportti oli käytettävissä liian myöhään. Raportteja käytettiin enemmän palautemerkityksessä kuin suuntaamaan toimintaa. (Bruns & McKinnon, 1993)

Laskentainformaation käyttö

Controller-tutkimuksessa on tärkeää ymmärtää, miten johto käyttää laskentainformaatiota. Hall (2010) muodostaa kirjallisuuskatsauksensa perusteella kuvaa laskentatoimen informaation käytöstä johtamisessa. ”Mihin tarkoituksiin johtajat käyttävät laskentainformaatiota sen lisäksi, että sillä on rooli tietyissä päätöksentekoskenaarioissa?” hän kysyy (Hall, 2010, 301). Hänen mukaansa paljon on tutkittu sitä, kuinka johto käyttää laskentainformaatiota päätöksenteon tukena, mutta kuitenkin empiirisen tutkimuksen mukaan päätöksenteko on vain verrattain pieni osa johtamista. Niinpä todennäköistä on, että johto käyttää työssään muitakin, jopa tärkeämpiä tapoja hyödyntää laskentainformaatiota. (Hall, 2010)

Hall (2010) kysyy, miten ja miksi johtajat käyttävät laskentainformaatiota. Vastauksensa hän on jakanut kolmeen osaan, jotka hän tiivistää väittämiksi. Ensimmäinen liittyy laskentainformaation rooliin ymmärryksen hankkimiseksi työympäristöstä, laajemmin kuin pelkästään päätöksentekoa varten. Toinen osa tarkastelee laskentainformaation roolia osana johtajan informaatioasettiä ja kolmas laskentainformaation yhteyttä kommunikaatiomuotoihin:

1. Johtajat käyttävät laskentainformaatiota hankkiakseen ymmärrystä työympäristöstään (*work environment*). Tämä käsittää laskentainformaation käytön sekä oletusten ja odotusten testaamiseen organisaation toiminnoista että ongelmien, mahdollisuuksien ja potentiaalisten yllätysten tunnistamiseen.

1a. Laskentainformaatio on sitä hyödyllisempää (vähemmän hyödyllistä) ymmärryksen rakentamisessa, mitä etäämpänä (lähempänä) johtaja on operatiivisista toiminnoista, mitä pidempi (lyhyempi) tarkasteltavan asian

aikahorisontti on, ja mitä suurempi (pienempi) huomioitavien operatiivisten tekijöiden määrä on.

1b. Laskentainformaatio todennäköisemmin (epätodennäköisemmin) tukee johtajan ymmärryksen rakentamista, kun se korostaa (ei korosta) keskeisten tapahtumien tulemia, kun se on (ei ole) strukturoitu keskeisten johtamisongelmien ympärille, kun se ei sisällä (sisältää) jargonia, eikä tulkitse (tulkitsee) syy-seuraus-suhteita.

2. Laskentainformaation ollessa vain yksi osa johtajan informaatioasettiä, sen vahvuudet ja heikkoudet tulee määrittää suhteessa kaikkeen johdon käytössä olevaan informaatioon, ei erillään muista informaationlähteistä.

2a. Laskentainformaation ensisijainen etu verrattuna muuhun informaatioon on sen kyky pelkistää toiminnalliset tekijät yhteen, taloudelliseen ulottuvuuteen. Yksi, taloudellinen ulottuvuus mahdollistaa johtajille vertailun ja tarjoaa yhteisen kielen johdon keskustelujen helpottamiseksi.

2b. Yksi, taloudellinen ulottuvuus on hyödyllisempi (vähemmän hyödyllinen) silloin, kun toiminnallisten tekijöiden diversiteetti on suuri (pieni), kun johtajien funktionaaliset, koulutukselliset, ja/tai kulttuuriset taustat ovat vaihtelevammat (samankaltaisemmat), ja kun kommunikaation määrä organisaatorajojen yli on suuri (pieni).

3. Laskentainformaation relevanssi johtamistyössä määräytyy ensisijaisesti sen perusteella, miten johtajat käyttävät ja tulkitsevat laskentainformaatiota suullisessa viestinnässä ja keskusteluissa.

3a. Johtajat käyttävät kommunikaation suullisia muotoja liittäkseen laskentainformaation tiettyihin toiminnallisiin huolenaiheisiin sekä keskustellakseen ja väitelläkseen laskentadatan merkityksistä ja vaikutuksista.

3b. Laskentainformaatio voi saada aikaan suullisia keskusteluja osoittamalla jonkin asian vaativan tarkempaa tutkimista.

Tämän tutkimuksen kannalta kiinnostavimpana voidaan pitää ensimmäistä näkemystä laskentainformaation laajemmasta merkityksestä, johon nykyaikaisen controllerin on vuorovaikutteisessa roolissaan syytä kiinnittää huomiota. Kolmannen näkemyksen kommunikaatioaspekti on samasta syystä merkittävä. Erityishuomion arvoista on se, että usein controller -tutkimuksessa laskentainformaatio mielletään formaaleiksi controllerin tuottamiksi

raporteiksi ja informaatiovirran suunta on lähinnä controllerilta johtajalle. Tällöin osa johdon laskentatoimen käytännön toteutumisesta voi jäädä kokonaan tarkastelun ulkopuolelle, jos muu kuin kirjallisesta, formaalista raportoinnista koostuva informaatio unohtuu.

2.7 Teorian yhteenveto

Tässä teoriaosiossa on käsitelty laajasti kirjallisuutta johdon laskentatoimen ja controllerin roolin kehitystä koskien. Sen on esitetty laajentuneen muun muassa controller -toiminnon hajauttamisen seurauksena sisäänpäin kääntyneestä puvunlaskijasta kohti konsultoivaa johdon kumppania. Vaikka kehitystä tai ainakin sen vaikuttavuutta on kyseenalaistettu, jokseenkin ollaan yhtä mieltä siitä, että rooli on kehittynyt entistä enemmän johdon päätöksenteon tukemiseen. Samalla tunnustetaan, että universaalia kuvausta controllerin roolista on mahdoton esittää. Rooli muotoutuu erilaiseksi eri yrityksissä mm. liiketoimintaympäristön, organisaatorakenteen ja controllerin persoonallisten ominaisuuksien mukaan.

Tekijöitä kehityksen taustalla onkin pohdittu paljon, jonka lisäksi on kartoitettu sitä, miksi on erilaisia controller -funktioita ja controllerin työnkuvia. On eritelty niin organisaation ulkoisia kuin sisäisiäkin tekijöitä muovaamaan controllerin roolia.

Tutkimus on painottunut johdon laskentatoimen ammattilaisten omien näkemysten analysoimiseen - esimerkiksi ammatillista identiteettiä on selvitetty laajasti. Myös tärkeimpiä controllerin tehtäviä ja tarvittavaa osaamista on tutkittu lähinnä controllerien omasta näkökulmasta. Kun controllerin ”pääasiakkaita” ovat organisaation päätöksentekijät, on heidän näkemyksiään myös syytä selvittää. Havaittu lisääntyvä liiketoimintaorientaatio ja tuen merkityksen kasvu controllerin työssä vain korostaa johdon näkemyksen tärkeyttä uusissa tutkimuksissa.

Controllerin roolin on huomattu koostuvan useasta elementistä – niin, että ainakin valvonta- ja tukiroolit on erotettavissa. On kuitenkin esitetty jopa, että yhden ihmisen on mahdoton onnistua kummassakin roolissa. Erilaisia controller -rooleja ja työnkuvia on toisaalta tunnistettu, mutta myös roolin monimuotoisuutta on ansiokkaasti avattu. Partanen (2001) on koennut controllerien esittämiä roolimetaforia, jotka havainnollisesti kuvaavat controllerin roolia, sen kehitystä ja muuttumista eri tilanteissa. Ne on jaettu kolmeen kategoriaan: informaatio- ja valvontaroolit, vuorovaikutus- ja johtamisroolit ja tulevaisuusorientoituneet roolit.

Controller-toiminnon hajauttaminen liiketoimintayksiköihin on ollut trendinä viime aikoina ja sillä nähdään olevan voimakas yhteys luonnollisesti controllerin liiketoimintaorientaatioon. Controllerin on lähellä liiketoimintajohtoa helpompi toteuttaa valvontatehtäviään, mutta hajautettu

controller pystyy myös tuottamaan relevantimpaa, joustavampaa ja oikea-aikaisempaa informaatiota johdon käyttöön ja käymään keskusteluja eri ihmisten kanssa. Hajauttaminen saattaa kuitenkin aiheuttaa tehottomuutta, sekä lisätä roolikonflikteja ja roolistressiä.

Informaatio on keskiössä controllerin työssä. Vaikka kasvava liiketoimintaorientaatio onkin tehnyt controllerista entistä enemmän myös informaation omaksujan, controllerin päätehtäviä on tukea johtoa tuottamalla laskentainformaatiota. On myös erittäin tärkeää ymmärtää, mitä informaatiota ja miten johtajat käyttävät ja mihin tarkoituksiin.

3. Metodologia ja aineiston esittely

3.1 Case-tutkimus menetelmänä

Case -tutkimuksessa ajankohtaista ilmiötä tutkitaan tosielämän tilanteessa (Eskola & Suoranta, 1998). Case- ja field -tutkimukset ovat laajasti käytettyjä johdon laskentatoimissa. Menetelmillä on juuret etnografiassa, jossa tutkimusaineistoa kerätään tutkimuskohteessa tapahtuvalla - mahdollisesti osallistuvallakin - havainnoinnilla (Lukka, 1999, 129). Tällä tutkielmalla on vahvasti etnografisia piirteitä, sillä tutkijan työskennellessä ja toimiessa osana tutkittavaa ilmiötä kohdeyrityksessä, osallistuvalla havainnoinnilla ja erilaisiin dokumentteihin tutustumisella on suuri rooli tutkimusaineiston keräämisessä. Aikaisemmin tällaisesta vahvasta osallistumisesta olisi luultavasti nähty olevan haittaa tutkimukselle, mutta field -tutkimusten yleistyessä myös osallistuva tutkimustapa on tullut hyväksytyksi ja tutkijan jopa oletetaan osallistuvan tutkittavaan ilmiöön (Lukka, 1999).

Tarve case- ja field -tutkimuksille on nostettu esiin, koska ennen laajasti käytetyn kyselytutkimuksen on väitetty antavan liian pintapuolisen kuvan johdon laskentatoimen käytännöistä (McKinnon, 1988; Scapens, 1990). Case -tutkimus mahdollistaa käytännön ymmärryksen tutkimuskohteena olevista laskentatoimen ilmiöistä (Scapens, 1990; Eisenhardt, 1989). Kun ilmiön ja sen konteksti ovat yleensä vaikeasti rajattavissa, casen avulla päästään luomaan syvälinen ja rikas kuva tutkimusaiheesta ja kyetään kuvaamaan myös mahdollisia konflikteja ja ristiriitoja, jotka saattaisivat muilla menetelmillä jäädä havaitsematta (Ahrens & Dent, 1998). Johdon laskentatoimen ilmiöissä usein merkityksellinen sosiaalinen konteksti pystytään case -tutkimuksissa huomioimaan.

Case -tutkimuksissa aikaisempi teoria ohjaa tiedon keräämistä ja sen analysointia. Menetelmä soveltuu erityisesti tutkimuksiin, joissa halutaan vastata ”miten” tai ”miksi” -kysymyksiin (Yin, 2003). Case -tutkimukset voidaan jakaa käyttötarkoituksensa mukaan vielä eri luokkiin. Scapensin (1990) käyttötarkoituksen mukaan tekemän jaottelun mukaan tämä tutkimus on ensisijaisesti selittävä case -tutkimus. Siinä tutkimuksen taustalla on olemassa oleva teoria, jonka avulla pyritään ymmärtämään tutkittavaa ilmiötä. Jaottelun neljästä muusta kategoriasta kuvailevat tutkimukset nimensä mukaisesti kuvaavat tutkittavaa ilmiötä, havainnollistavat tutkimukset havainnollistavat jotakin tutkimuskohteessa kehitettyä uutta käytäntöä tai innovaatiota, kokeelliset tutkimukset osoittavat mahdollisia etuja ja haittoja uuden laskentainnovaation käyttöönotossa ja eksploratiiviset tutkimukset luovat ilmiöiden taustalla olevista tekijöistä oletuksia ja hypoteeseja myöhemmin testattavaksi (Scapens, 1990). Tässä tutkielmassa on myös kuvailevia ja

eksploratiivisia piirteitä, koska aineistoa on monin menetelmin saatavilla runsaasti ja tutkimuksen luonne on myös longitudinaalinen eli pitkittäinen: osallistuvaa havainnointia on kestänyt yli kahden vuoden ajan yhtäjaksoisesti. Niinpä kuva case -yrityksen johdon laskentatoimesta ja johtamisesta, kulttuurista ja muutoksesta on kattava ja controller -toimintojen ja controllerin muuttuneen roolin taustatekijöistä voidaan tehdä aineiston perusteella oletuksia.

3.1.1 Menetelmän varaukset ja yleistettävyys

Case -tutkimusta tehtäessä on aina syytä ottaa huomioon, että täydelliseen objektiivisuuteen on mahdotonta päästä, sillä tutkija itse vaikuttaa tulkinnoillaan tutkimusprosessiin hyvin paljon hahmottaessaan tutkimuskohdetta omien näkemystensä ja uskomustensa kautta (Scapens, 1990). Ahrens ja Chapman (2006, 820) ovat samaa mieltä kirjoittaen, että ”tutkimuskenttä ei ole vain osa empiiristä maailmaa, vaan tutkijan teoreettiset kiinnostuksen kohteet muokkaavat sitä”. McKinnon (1988, 38) lisäksi vahvistaa, että ihmisen poliittisia ja filosofisia näkemyksiä tai hänen taustaansa ei voida erottaa tutkimuksen ajaksi, jotta tutkijasta tulisi objektiivinen havainnoija.

Case -tutkimukseen liittyy muitakin haasteita. On nimittäin mahdollista, että tutkijan keräämä aineisto kasautuu niin suureksi, että olennaisen tiedon valikoiminen osoittautuu vaikeaksi (ks. esim. Eisenhardt, 1989). Hyvin tarkennettu teoreettinen viitekehys auttaa kuitenkin valitsemaan aineistosta tutkimuksen kannalta tärkeimmät löydökset. Samoin tutkimuksen eheyttä voidaan parantaa vertailemalla ja analysoimalla teoriaa ja tutkimusaineistoa rinnakkain jatkuvasti tutkimusprosessin aikana. Nämä ovat olennaisia huomioita tämänkin tutkielman kannalta, sillä sosiaalisia ilmiöitä tutkittaessa niiden rajoja on usein vaikea tunnistaa (Ahrens & Chapman, 2006; Eisenhardt, 1989; Scapens, 1990).

Case-tutkimuksessa tuloksia ei voida tilastollisesti yleistää koskemaan koko populaatiota. Tilastollisen yleistyksen sijaan case -tutkimuksen kohdalla voidaankin puhua teoreettisesta yleistyksestä, jossa teoriaa voidaan yleistää pätemään yhä useammassa tapausesimerkeissä ja samalla kehittää erilaisen kontekstin avulla (Scapens, 1990; Yin, 2009; Eisenhardt, 1989). Niinpä kvalitatiivisessa tutkimuksessa yleistämistä voidaan ajatella myös siirrettävyytenä, jolla voidaan viitata niin teoreettisten käsitteiden soveltamiseen uudenslaisissa yhteyksissä tai tutkimustulosten soveltumista toiseen toimintaympäristöön (Eskola & Suoranta, 1998, 66-68). Vahvuutena case -tutkimuksessa on sen mahdollisuus luoda uutta teoriaa, joskin vaarana usein on, että näin empirian pohjalta luotu teoria on liian monimutkaista kuvatakseen todellisuutta yksinkertaistaen – yksinkertaisuuden ollessa kuitenkin yksi keskeisiä hyvän teorian tunnusmerkkejä ja sikäli

tavoiteltavaa (Eisenhardt, 1989). Tämä yksinkertaistamisen tavoite on syytä ottaa erityisesti huomioon tutkimuksen johtopäätöksissä ja tulosten vertaamisessa aiempaan teoreettiseen tietämykseen.

3.1.2 Reliabiliteetti ja validiteetti

Reliabiliteetti ja validiteetti ovat osoituksia tutkimustulosten luotettavuudesta ja näiden käsitteiden avulla voidaan arvioida tutkimustulosten laatua. Kvalitatiivisessa case- tai field -tutkimuksessa reliabiliteetin ja validiteetin todentaminen saattaa olla usein vaikeampaa kuin kyselytutkimuksissa, mutta näitä käsitteitä ei näissäkään tapauksissa pidä kuitenkaan jättää huomiotta (McKinnon, 1988, 35). Kvalitatiivisen ja kvantitatiivisen tutkimuksen arviointikriteerit ovat melko erilaiset, mutta kvalitatiivisen tutkimuksen metodologiaa, erityisesti case -tutkimusten osalta, on ansiokkaasti arvioitu ja kehitetty johdon laskentatoimen tutkimuksessa (ks. esim. Ahrens & Dent, 1998; Scapens, 1990; Ahrens & Chapman, 2006; Vaivio, 2008).

Reliabiliteetti viittaa kerätyn aineiston ja tutkimustulosten luotettavuuteen. Validiteetti puolestaan kuvaa tutkimuksen osuvuutta - tutkitaanko todella juuri sitä ilmiötä, jota on tarkoituskin tutkia. Tutkimuksen validiteetti edellyttää tutkittavan ilmiön, ja vain sen kuvaamista mahdollisimman totuudenmukaisesti ja kattavasti (McKinnon, 1988, 36). McKinnon (1988) on eritellyt neljä relevanttia uhkaa tutkimuksen reliabiliteetille ja validiteetille: tutkijasta johtuvat vaikutukset, tutkijan ennakkoluulot, rajoitukset tiedonsaannissa ja ihmismielestä johtuvat seikat. Ensimmäinen liittyy tutkijan läsnäolon mahdolliseen vaikutukseen tutkimuskohteiden käytöksessä, jota voidaan välttää tekemällä tutkijan rooli ja suhde tutkimuskohteeseen selväksi heti tutkimuksen alussa. Tutkijan ennakkoluulojen vaikutusta voidaan vähentää kattavalla tiedonkeruulla ja tietoaukkojen minimoinnilla. Tiedonsaannin rajoitukset voivat johtua rajallisesta tutkimusajasta tai rajoituksista tutkimuskohteessa, joita voidaan lieventää lisäämällä tutkimuskohteessa käytettyä aikaa, syventämällä luottamusta ja käyttämällä useita eri tietolähteitä. Ihmismielestä johtuvia seikkoja ovat esimerkiksi kaunistelu, vääristely tai unohtaminen.

Tiedostamalla edellä esitetyt uhat, pyritään minimoimaan niiden mahdollinen vaikutus tutkimuksen reliabiliteettiin ja validiteettiin. Tutkijan ennakkoluulojen mahdollinen vaikutus tiedostetaan, ja saatuja vastauksia peilataan erityisesti aihepiirin aiempaan kirjallisuuteen. Erityisesti haaste tähän liittyen on tutkijan yli kahden vuoden kokemus johdon laskennan tehtävissä case -yrityksessä. Tässä mielessä myös tiedonsaannin rajoituksia saattaa esiintyä, jos haastateltavat eivät halua kollegalleen puhua kaikista aiheista. Kuitenkin anonymiteetin suojalla ja

toisaalta osallistuvan havainnoinnin tarjoaman tiedon perusteella tietoaukot pyritään minimoimaan.

Tutkielman tekijän toimiessa case-yrityksen controllerina – ikään kuin osana tutkimuskohdetta – edellä erityisesti tutkijan vaikutus on otettava erityisen huolellisesti huomioon. Tiedostamalla reliabiliteettiin ja validiteettiin mahdollisesti vaikuttavat tekijät tutkimusta tehdessä pyritään vähentämään niiden vaikutusta erityisesti mahdollisimman avoimen tiedonsaannin turvaamiseksi. Reliabiliteetti on saavutettavissa pitkän aikajänteen havainnoinnilla ja laajalla kirjallisen aineiston tuntemuksella. Validiteetti on sen sijaan tässä tutkimuksessa suurempi huolenaihe, koska sosiaalisten ja liikkeenjohdollisten ilmiöiden rajat ovat tässä vaikeasti hahmotettavissa ja varsinkin informaation käyttöön liittyy paljon tulkintaa ja tiedostamattomia aktiviteetteja. Näitä ongelmia pohditaan lisää myös seuraavassa tutkimusaineistoa käsittelevässä osiossa.

3.2 Tutkimusaineisto

Ensisijainen tutkimusaineisto rakentuu, kuten tutkimuksen näkökulmakin, kahdesta eri suunnasta: sekä johdon haastatteluista että controller –toiminnon ryhmäkeskusteluista. Johdon näkökulman mukaan saamiseksi on haastateltu puolistrukturoiduin temahaastatteluin neljää johdon edustajaa. Haastateltaviksi valittiin eniten controllerien kanssa työskenteleviä henkilöitä, jokaisesta kolmesta case -yrityksen liiketoimintayksiköstä sen johtaja (LTJ 1, 2 ja 3) ja liiketoimintayksikön 2 tuotantojohtaja. Controller-ryhmäkeskusteluun osallistuu talousjohtaja ja kolme controller -nimikkeellä (tutkija mukaan lukien) työskentelevää. Kaksi haastatteluista ja ryhmäkeskustelu toteutettiin kasvotusten, kaksi haastattelua puhelimitse, heinä-syyskuun 2014 aikana. Niiden kesto vaihteli tunnista kahteen ja puoleen tuntiin, keskimäärin sen ollessa noin puolitoista tuntia.

Sekä ryhmäkeskustelu että haastattelut nauhoitettiin ja litteroitiin analyysiä varten. Teemat ja niihin liittyvät kysymykset lähetettiin vastaajille etukäteen. Partasen (2001) kuvausta 11:n roolimetaforasta ja niiden jaottelusta sekä suhteista (kuvio 3) käytettiin keskustelun fasilitointiin kaikissa haastatteluissa ja ryhmäkeskustelussa, mutta se näytettiin vasta, kun controllerin roolista oli ensin keskusteltu yleisemmin, mahdollisimman ohjaamattomien ja autenttisten ajatusten saamiseksi keskustelujen aluksi. Haastattelujen ja controller -ryhmäkeskustelun teemat olivat samat, kysymyksissä oli pieniä eroja. Haastattelurunko on tämän tutkimuksen liitteenä.

Haastattelut keskittyivät ylimpään liiketoimintajohtoon tarkastelukulman rajaamisen lisäksi kahdesta muustakin syystä. Ensinnäkin, nimenomaisesti äsken mainitusta syystä, että yhteistyö on painottunut keskijohtoon ja ylimmältä johdolta siksi tarvitaan lisätietoa tämän tutkimuksen

kysymyksiin. Toiseksi, ylimmältä johdolta saadaan strategista tietoa ja tulevaisuuteen vaikuttavia näkemyksiä tutkielman teemoihin.

Controller-ryhmäkeskustelun ja johdon haastattelujen lisäksi aineistoa on kerätty osallistuvalla havainnoinnilla jo pidemmän ajan. Tutkielman tekijä on työskennellyt controllerina case -yrityksessä jo yli kaksi vuotta tehden laajasti yhteistyötä eri puolilla organisaatiota työskentelevien ihmisten kanssa, pitäen sisällään niin osto-, logistiikka- ja henkilöstöhallinnon asiantuntijoita kuin ylimmän ja keskijohdon henkilöstöä. Yhteistyön painopiste on kuitenkin ollut keskijohdossa, ylimmän johdon kanssa tehdyn yhteistyön ollessa toki myös melkein päivittäistä. Nämä sidosryhmät ovatkin tämän tutkimuksen keskiössä, mutta kuten jo edellä todettiin, samalla on selkeästi tiedostettava tutkimukselliset haasteet, joita tämä yhteistyö ja ennalta muodostuneet suhteet tutkielman tekijälle saattavat aiheuttaa. Toisaalta samalla erinomainen näköalapaikka tutkimukselle luo nimittäin tiettyjä haasteita objektiivisuudelle ja kyvyille suhtautua tutkittaviin asioihin ja ilmiöihin ulkopuolisena tutkijana, kun tuntee jo henkilöitä ja on itse osana tutkittavia ilmiöitä. Samalla havainnot ja ymmärrys tutkimusympäristöstä auttavat kuitenkin merkittävästi aineiston analysoinnissa ja tutkimusdatan sijoittamisesta kontekstiin.

Tutkimusaineistosta ei saa myöskään unohtaa kaikkea sitä kirjallista dokumentaatiota, johon tutkijalla on ollut pääsy työskennellessään case -yrityksessä. Tämä dokumentaatio avaa näkymiä niin yrityksen strategiseen suunnitteluun kuin ydinprosesseihin ja mahdollistaa äärimmäisen syvällisen kuvan saamisen kohdeyrityksestä.

4. Case: suomalainen palveluyritys

4.1 Case -yrityksen esittely

Case -yritys on pohjoismaisen konsernin suomalainen maayhtiö. Se toimii valtakunnallisesti tarjoten B2B-palveluja niin infrastruktuurin rakennusurakoinnissa kuin ylläpidossa sekä toisaalta liittymien ja laitteiden asentamisessa ja huollossa. Yhtiö työllistää noin 700 henkilöä ja sen vuosiliikevaihto on reilut 70 miljoonaa euroa. Viimeisten vuosien aikana organisaatio on käynyt läpi voimakkaita muutostoimia, ja henkilöstön määrä on pienentynyt asiakassopimusten muutosten ja säästöohjelmien takia. Nykyinen organisaatio koostuu kolmesta liiketoimintayksiköstä, jota tukifunktiot palvelevat matriisissa. Näistä suurin on taloushallinnon yksikkö, jonka osana controller -funktio toimii.

Johtoryhmä on yrityksen ylin operatiivinen toimielin ja siihen kuuluvat muun muassa kaikki liiketoimintajohtajat sekä talousjohtaja. Kussakin liiketoimintayksiköissä toimii joko vähintään alue- tai työpäälliköistä ja liiketoimintajohtajasta koostuva ohjausryhmä, jonka kokoonpano vaihtelee hieman yksiköittäin. Liiketoimintayksikkö 1:ssä ohjausryhmään kuuluu myös projekti- ja avainasiakaspäälliköitä. Liiketoimintayksikkö 2:n laajennetussa ohjausryhmässä toimii myös asiakkuuspäälliköitä aluepäälliköiden lisäksi.

Matalassa, mutta leveässä organisaatiossa, joka on hajautunut ympäri maata kymmeniin toimipisteisiin, keskijohtoa on laajasti. Keskijohdon koulutus- ja kokemustaso vaihtelee laajasti ja tausta on yleensä tekninen: heitä on insinööreistä teknikoihin, ja asentajasta tai suunnittelijasta päälliköksi ja työnjohtajaksi nostettuja. Kaikki haastatellut liiketoimintajohtajat ovat diplomi-insinöörejä koulutukseltaan, yksi kiinteistöalalta ja kaksi tuotantotalouden koulutusohjelmasta. Tuotantojohtaja on koulutukseltaan yo-merkonomi. Kaikkien johdon edustajien koulutukseen on siis kuulunut myös kauppatieteen ja laskentatoimen opintoja.

4.2 Johdon laskentatoimi case-yrityksessä

Kuten todettu, case -yrityksen controller -toiminto koostuu talousjohtajasta ja kolmesta controller -nimikkeellä työskentelevästä. Yksi controllereista on osa-aikaisesti ulkopuolisena konsulttina palveleva. Vaikka controller -toiminto on keskitetty talousyksikköön, jokaiselle controllerille on osoitettu oma liiketoimintayksikkö, jota hän pääasiallisesti tukee ja jonka johtamiseen hän osallistuu.

Talusojohtajan tehtäviin kuuluu toki myös johdon laskennan ulkopuolelle kuuluvia tehtäviä. Controller-toiminnon lisäksi kirjanpitäjät suorittavat joitakin raportointirutiineja. IT-asiantuntijat ovat olleet raportoinnin käytännön toteuttamisessa keskeisessä roolissa. Myös monet liiketoimintayksiköissä työskentelevät esimiehet tai asiantuntijat tekevät johdon laskentatoimen alle luokiteltavia analyysijä tai raportointia.

Keskeisimmät käytännöt ovat kuukausittainen tulosraportointi, jota tehdään tulospaikkatasolle asti. Tulospaikat ovat keskimäärin melko pieniä, noin 15 hengen yksiköitä, joten raportointi on viety melko tarkalle tasolle. Budjetti tehdään vuosittain, rullaavan ennusteen tulospaikkojen vetäjät antavat kuukausittain. Selkeästi ennusteesta poikkeavasta kuukausituloksesta tehdään gap -analyysi, jossa selvitetään eroihin johtaneet syyt ja suunnitellaan sen pohjalta tehtävät toimenpiteet tuloksen johtamiseksi parempaan suuntaan. Case -yrityksessä on sovellettu Euroopan laatujohtamisen EFQM – laatujohtamisviitekehystä, jonka ulottuvuuksien pohjalta käytäntöjä on kehitetty.

Informaation jakamiseksi on kehitetty raportointiportaali, johon on keskitetty käyttäjärooleittain keskeinen informaatio. Sinne on koottu yhteisesti valitut, kullekin käyttäjälle tarpeellisiksi nähdyt raportit. Lisäksi sieltä käyttäjät löytävät heille kehitettyjä työkaluja johtamisen tueksi. Tässä luvussa käsitellään haastatteluissa ja ryhmäkeskustelussa käsiteltyjä teemoja ja niistä saatuja tuloksia.

4.3 Johdon laskentatoimen muutos

4.3.1 Taustaa

Case -yrityksen tulosjohtamisessa on saatu aikaan suuria muutoksia viime vuosina. Johdon laskentatoimi onkin kehittynyt nopeasti ja se voidaan nähdä strategisena ja monipuolisena kokonaisuutena läpi organisaation. Nykyisen toimitusjohtajan painotusten nähdään vaikuttaneen paljon hänen aloitettuaan työssään. Erään haastatellun liiketoimintajohtajan mukaan nopeastikin alkoi tapahtua:

”[Toimitusjohtaja] silloin, kun se tuli tuohon positioon 2009 alkuvuodesta, niin ensimmäinen mitä hän pisti kuntoon oli tuotannon tulosraportointi, joka silloin tehtiin manuaalisesti.” (LTJ 2)

Johdon haastatteluissa ja controllerien ryhmäkeskustelussa ensimmäisenä teemana oli johdon laskentatoimi käytännössä. Niissä kysyttiin muun muassa näkemyksiä johdon laskentatoimen

merkityksestä case -yrityksessä. Johdon laskentatoimen rooli nähdään keskeisenä johtamisen edellytyksenä, ja tuloslukuja seurataan aktiivisesti. Raportointi keskittyy menneen seuraamiseen, mutta se palvelee tehokkaasti antaen hyvän kuvan taloudellisesta tilanteesta ja tarjoaa mahdollisuuden ennakoita tulevaa. Toiveissa on muun muassa johdon laskennan painon siirtyminen enemmän tulevaisuuteen.

”Kahta roolia mä siinä pitäisin tärkeimpänä, on ikään kuin tällainen päätöksentekoinformaation tuottaminen. Päätöksentekoinformaatio on toisaalta tietäntyyppistä, sanotaan standardinomaista laskentaa ja tiedontuottamista siitä, että tiedetään mahdollisimman nopeasti siitä, missä operaatio menee. Toinen suunta on sitten se, että laskentatoimi pystyisi, ei pelkästään tuottamaan tietoa päätöksenteon tueksi, vaan myös hieman näkemään tavallaan eteenpäin. Ikään kuin sen datan kanssa töitä tehdessään pystyisi tuottamaan jo, ei pelkästään numeraalista tietoa, vaan myös semmoista näkemystä siihen operaatioon, että mitä on tapahtumassa tai mitä kannattaisi, mihin kannattaisi lähteä keskittymään.” (LTJ 2)

”Se on tällainen sisäinen laskenta ja sellainen talousinformaation, mittari-informaation tuottaminen yksikön johtamisen käyttöön -- ymmärrän sen aika laajasti -- tulevaisuuden ennustamista ja tulevaisuuteen suuntaavaa myös sellaista tilannekuvan muodostamista ja operatiivisen toiminnan mittaamista.” (LTJ 3)

Kaikki haastateltavat olivat yhtä mieltä siitä, että johdon laskentatoimeen case -yrityksessä vaikuttaa ennen kaikkea strateginen kehitysvaihe, jota on sävyttänyt voimakas muutos ja tiukka taloudellinen tilanne. Lisäksi se, että controller -toiminto on nyky muodossaan toiminut vasta muutaman vuoden, koetaan olevan merkittävästi syynä siihen, miksi nykytilanteessa ollaan ja mitä kehitystä on tapahtunut.

”Niin, meillä on oikeastaan kaksi asiaa, meillä on tavallaan controller -toiminto sinällään on uutta, että me ollaan itse opeteltu tämä homma ja toisaalta sitten, yrityksen taloudellinen tilanne on ollut sellainen, että me ollaan hyvin vahvasti jouduttu osallistumaan siihen kuukauden tuloksen varmistamiseen, ja tukemaan, että päälliköt näkee ja tietää sen, mitä niitten pitää tietää.” (Talousjohtaja)

”[Yrityksen tilanne ja strategia] on kyllä varmasti vaikuttanut ainakin tässä tapauksessa eniten ja tietysti mun mielestä on myös oikein, että se vaikuttaa kaikista eniten. Koska toi on se tärkein, että jos ei vaikuttaisi, niin silloin pitäisi miettiä, että eikö se ole tarpeeksi ketterä jollain tavalla se business controlling, jos se ei pysty mukautumaan siihen yrityksen strategiaan. Koska itse asiassa, -- sehän nimenomaan yleensä on tässä tapauksessa just business controlling paljon ennen muita. Se on tärkeä siinä mielessä.” (Controller 2)

”No strateginen vire, että millaista muutosta tehdään ja sitten toisaalta -- vaikuttaa ihan hirveästi, että mulla on periaatteessa nyt ensimmäistä kertaa kunnolla controller käytössä tässä näin, ja meidän pitää vielä integroitua tiukemmin yhteistyöhön.” (LTJ 1)

Taloudelliset haasteet kaventavat myös tarkasteluhorisonttia. Eräässä liiketoimintayksikössä on hiljattain viety läpi ohjelma kannattavan liiketoiminnan aikaansaamiseksi. Tällöin kaikki fokus on hyvin tiukassa katesyynissä, ja kaikki keskittyminen kohdistuu vain senhetkiseen kannattavuuteen ja sen tarkkaan perkaamiseen.

”Niin yleisestikin ja oman yksikön pohjalta tietysti tavallaan se niin kun strateginen [tilanne], että ollaanko korjaamassa tulosta esimerkiksi, ollaanko sitten ehkä hienosäätämässä asiakkaiden palvelutasoa eli asiakastyytyvääsiä hakemassa vai ollaanko kasvua hakemassa. Se vaikuttaa aika paljon se liiketoiminnan tilanne, että mitä siinä eniten seurataan eli kuinka pitkä se horisontti – [viime aikojen] kannattavuusongelmat, niin se on aika lyhyt se horisontti.” (LTJ3)

4.3.2 Johdon laskentatoimen tärkeimmät käytännöt

Johdon laskentatoimen tärkeimpiä käytäntöjä case -yrityksessä todetaan olevan peruskuukausiraportoinnin kehittäminen, tiedon oikeellisuuden parantaminen, sekä gap -analyysien laatiminen. Kerran vuodessa tehtävä perinteinen budjetointi ja rullaava kuukausittainen ennustaminen, joita case -yrityksessä tehdään, eivät nousseet haastatteluissa tai ryhmäkeskustelussa esille. Tässä tutkielmassa ei oteta lainkaan kantaa konsernin emoyhtiön suuntaan tehtävään raportointiin ja käytäntöihin, jotka vievät kuitenkin vain murto-osan controllerien työpanoksesta ja koskevat pääosin talousjohtajaa – lukuun ottamatta vuosittaista budjetointia. Luonnollisesti varsinkin liiketoimintajohto arvostaa tarkkaa, oikeellista ja mahdollisimman taajaan saatavaa tulostietoa. Ja kun perusraportit ovat hyviä, muita käytäntöjä voidaan sen oheen kehittää.

”Se kehitysaste näissä tietyissä mittareissa ja sitten järjestelmässä, että onko tavallaan perusasiat kunnossa. Onko tulosraportit kunnossa, onko meillä tietyt operatiiviset avainmittarit, onko automaattinen seuranta? Jos ne on hyvin alkeellisella tasolla, jos katot historiaa jossain kohtaa, niin on ollut tilanne, että perustuloslaskelman oikeellisessa tuottamisessa on ollut kovastikin haasteita ja laskentatoimen aikaa on mennyt siihen. Nykyään... pääsääntöisesti ne on kunnossa ja pystytään ehkä enemmän siihen tulkintaan tai myös uusien raporttien, järjestelmien ja mittareiden hienosäätämisen ja kehittämiseen.” (LTJ 3)

”Ehkä tällä hetkellä se, että meillä on ylipäättänsä ne laskentatoimen tuottamat raportit, joita ei ole liikaa ja niitä osataan käyttää, niin se on erittäin tärkeä käytäntö. Että meillä syntyy tulos oikeaan aikaan, se on luettavissa ja siitä syntyy erityyppisiä analyysejä ja sitten tullaan ehkä niihin gappeihin, että nostetaan nyt gapit ehkä niin kun kakkosasteelle. Että ollaan vuoden verran tehty tietyllä tavalla ja vähän niinku EFQM-mallin mukaan analyttisesti aletaan niitä hyödyntämään.” (Controller 1)

Gap -analyysit ovat luonnollisesti enemmän läsnä controllerien ja keskijohdon kuukausittaisessa tekemisessä, mutta niiden käytössä johtamiseen laajemminkin nähdään lisäpotentiaalia. Tähän mennessä, kuten myöhemminkin nähdään, niiden funktio on ollut eniten niin keskijohdon kuin controllerienkin oppimisen edistäjänä niin, että tuloksen ja siihen liittyvien tekijöiden ymmärrys lisääntyy.

”Se täytyisi tehdä paremmin näkyväksi, koska ei selkeästikään noi liiketoimintajohtajat itse hirveästi ehdi tai osaa ottaa niistä irti kaikkea sitä, mitä niistä on mahdollista saada. Että jotenkin se täytyy vielä enemmän saada... Että ne gapit on hyvä asia, mutta tavallaan se, että niistä oikeasti tulisi näkyvää ja hyödyllistä tietoa, niin se on vielä tehtävä.”
(Talousjohtaja)

Tehokkuus laskenta- ja raportointikäytännöissä nousi esiin ryhmäkeskustelussa. Myös havainnot case -yrityksessä tukevat tätä kommenttia. Kun perusraportointi on ollut ohutta tai olematonta, tehdään paljon ad hoc -erillisraportointia mitä erilaisimpiin tarkoituksiin. Tämän lisäksi tehottomuutta johdon laskentatoimessa aiheuttaa varsinkin päälliköillä usein käytössä olleet omat seurantakäytännöt, kun taloushallinnon tuottama raportointi on jollakin alueella vajavaista tai siihen ei luoteta. Keskijohdon päälliköt saattavat käyttää aikaa esimerkiksi oman kirjanpidon pitämiseen keskeisistä tulo- ja menoeristä tai muodostaa omia seurantaraporttejaan datamassoista. Tästä keskustellaan lisää työtehtävien hybridisaatiota käsiteltäessä.

”Mun mielestä tärkeä asia yleisesti käytännössä on se, että tässä kuitenkin tehdään systemaattisesti asioita... että semmoinen ad hoc -tekeminen on vähentynyt ja kuitenkin on pystytty niitä muutamia päämittareita seuraamaan niin, että ne tulee tasaisin väliajoin, mikä tarkoittaa, että niitä kyllä oikeasti ihmiset seuraa. Että on pisteet ja ihan perustulokset ja muutamat muut asiat, jotka selkeästi aina nousee ja niistä tiedetään, että se laatu niissä on niin hyvää.– Ja muutenkin se on ollut ehdottoman tärkeää se kyllä tällaisessa, koska nopeasti, jos on kiire, niin se menee sellaiseksi, että tehdään ad hoccina kaikki ja sitten tehdään niin kauan kuin se kiinnostaa, sanotaan kolme kuukautta ja sitten se jää.”
(Controller 2)

Pisteillä Controller 2 viittaa hiljattain kehitettyyn asentajien työn tehokkuutta mittaavaan pistejärjestelmään. Kahdessa liiketoimintayksikössä on otettu käyttöön tämä järjestelmä, jossa tehokkuutta voidaan mitata riippumatta tilausten erilaisista liikevaihtoarvoista.

”Aika paljon on kehitetty järjestelmiä ja portaaliteita ja mittareita, mitä voi päälliköt ja sen informaation hyödyntäjät seurata eli tieto on saatavilla lähes reaaliaikaisesti, ei tarvitse joka asiasta tuottaa erillisraporttia vaan se raportointipohja on olemassa siellä portaalissa ja sitä voidaan esimerkiksi yksikönjohtamisessa tarkastella kerran viikossa yhdessä päälliköiden kera. Se ei oikeastaan edellyttäisi sellaista controllerin erillisraportin tuottamista.” (LTJ 3)

Pistejärjestelmä on erinomainen niin työntekijä- kuin tiimitason mittari tehokkuuden mittaamiseen. Sen tarjoamaa tietoa hyödynnetään niin asentajien ja tiimien keskinäiseen vertailuun kuin tehokkuuden kehittymisen seuraamiseen. Järjestelmään ollaan tyytyväisiä:

”Aika pitkän aikaa tämän tyyppistä palvelubisnestä seuranneena, niin oikeastaan ensimmäinen kerta, kun on euromääristä ja kappalemääristä riippumaton mittari tämän tyyppisen palvelubisneksen mittaamiseen, jossa tehdään hyvinkin erinäköistä tehtävää ja toimenpidettä valtakunnallisesti... olen ehdottomasti sitä mieltä, että tämä on oikein tapa mitata.” (Tuotantojohtaja)

4.3.3 Johdon laskentatoimen kehittäminen

Kuten jo kävi ilmi, johdon laskentaa on kehitetty case-yrityksessä viime vuosina voimakkaasti. Kehitykseen ja sen suuntaan ollaan laajasti tyytyväisiä. Informaation laatua ja jakelutapoja on kehitetty. Käyttäjryhmäkohtainen raportointiportaali on kehitetty ja keskeisiä mittareita on tunnistettu, joille on tehty myös mittarikortit, jotka auttavat tiedon tulkinassa ja johtopäätösten tekemisessä.

”Tätä on mun mielestä kehitetty ihan koko ajan ja ... täysin oikeaan suuntaan.” (LTJ 2)

”Meillä oikeasti on katettu tällä tiedolla jo kaikki ne oikeastaan liiketoiminnan kriittiset pisteet, että ei ole semmoista kohtaa ajatellen tulosta tai kassavirtaa, että eikö meiltä löytyisi jo tietoa siitä, missä siellä mennään. Et enemmänkin se on sitten, että me osataan valita se oikea painotus.” (Talousjohtaja)

”Ollaanhan me sitä nyt kehitetty mun mielestä aika paljonkin... automatisoitu, tehty portaalit, yhdistelty raporteja, saatu nyt ne meidän perus KPI:t käytännössä paikalleen, että niitä seurataan, niitten perusteella osataan tehdä analyysejä ja niin poispäin.” (LTJ 1)

Tarjolla olevan informaation määrää on pystytty lisäämään muun muassa automatisoimalla raportointia ja kehittämällä järjestelmiä. Joidenkin mielestä tiedon määrä saattaa olla jo liiallinenkin, ja jopa turhan avoimesti esillä. BI -portaali on entinen nimitys raportointiportalista, joka on keskeisin tiedonjakamisen kanava.

”Raportoitavuushan meillä on kehittynyt, sanotaan semmoinen, noitten BI -portaaleitten myötä niin tullut vähän vaarallisenkin avointa jotkut tiedot. Aina välillä tulee mieleen, että onko se pakko olla ihan näin auki. Mutta toisaalta, me ollaan vielä niin kulttuurimuutoksessa, et kun 2009 ei nähty eikä tiedetty varsinaisesti yhtään mitään. Niin nyt dataa on tarjolla enemmän kuin sitä tarvii.” (LTJ 2)

Case -yrityksen controller -toimintoa on kehitetty samanaikaisesti johdon laskentatoimen käytäntöjen ja informaation kehittämisen kanssa. Paljolti controller -toiminnon kehittäminen ja kehittyminen ovat toisaalta olleet juuri mahdollistamassa johdon laskennan kehittämistä.

”On kehitetty ja ..., [pyritty luomaan] selkeä roolijako ja ikään kuin vastinpeluri bisnekselle nimetäkin entistä paremmin ja luoda vakio toimintamalleja ja käytäntöjä [sekä] tuoda niitä työkaluja ja raportteja entistä enemmän tutuksi... varsin käyttökelpoistenkin raportointi- ja seurantatyökalujen käyttöön, ... että järjestelmät on ollut jo olemassa aika hyvin, mutta mikä on ollut se niitten käyttöaste vaikka tuolla päällikkökaartissa ja osaaminen, ymmärrys... niin on panostettu ihan kiitettävästi, ja varmaan syytä vieläkin [panostaa].” (LTJ 3)

Controllereiden tuleminen lähemmäs liiketoimintoja ja mukaan niiden arkeen tiiviimmin on vaikuttanut käytäntöjen kehittämiseen liiketoimintalähtöisemmiksi.

”Tuodaan lähemmäksi sitä liiketoimintaa ja liiketoiminnan johtamista, että nyt ei olla vaan keskitytty talouden puolelle ja talouden tukemiseen vaan on tuotu sitä osaamista liiketoiminnan puolelle. Tuotetaan semmoisia raportteja, mitä tarvitaan päätöksenteon tueksi eikä vaan semmoisia, millä pystytään kontrolloimaan taloutta. Saadaan talouden tehtävät hoidettua, sitä se oli aikaisemmin. Nyt ollaan enemmän osa liiketoimintaa, autetaan sitä liiketoimintaa tekemään niitä päätöksiä, koska sehän se on mikä pitää yrityksen pinnalla.” (LTJ 1)

Tällä on johtajien mielestä ollut positiivinen vaikutus liiketoimintayksikön toimintaan.

”Onhan se nyt vaikuttanut... jos katsoo viime vuottakin, miten analyttisesti me pystytään pureutumaan ja me tiedetään missä on vika, ja niin pois päin.” (LTJ 1)

”Semmoisesta ’controller selitti bisnestä’ -tyyppisestä tilanteesta on päästy siihen, että bisnes selittää bisnestä. Et bisnes selittää tekemisiään ja se tavallaan onkin oikein. Tässä suhteessa on tapahtunut paljon.” (LTJ 2)

Controller-johtavuus oli termi, jota Liiketoimintajohtaja 2 käytti. Sillä hän viittasi tilanteeseen noin viisi vuotta sitten, kun luotettavan tiedon saaminen oli hankalaa ja controlleriin tukeuduttiin enemmän. Silloin liiketoimintayksiköllä oli kuitenkin oma controller ja tilanteesta esitettiin toisenlainenkin mielipide, kun controllerin koettiin olleen lähempänä jatkuvana liiketoiminnan tukena. Tosin controllerin luonteenpiirteet ja henkilökemiat ovat olleet pitkälti taustalla.

”Mulla oli hirveen hyvä suhde, kun oli tämä edellinen... hänen kanssaan toimi hirveen hyvin asiat, että hän kun lähti pois, niin oli sellainen tyhjiö. Mutta viime vuodet, asiat on kyllä mennyt eteenpäin askel askeleelta.” (Tuotantojohtaja)

Haastatteluissa nousi esiin odotuksia johdon laskennalta ja sen tuottamalta informaatiolta. Kuten todettu, tulevaisuus on aina johtajan ensisijainen huolenaihe ja sitä verhoa raottamaan halutaan

tukea. Lisäksi porautumismahdollisuus datan alkulähteille haluttaisiin raportoinnin ominaisuudeksi. Koska täydelliseen oikeellisuuteen ei käytännössä ikinä päästä, tarjoaisi tämä johdolle mahdollisuuden analysoida mahdollisia poikkeamia helpommin. Controllerin työajasta nykyään iso osa meneekin erinäisiin selvitystehtäviin liittyen, kun johto kyseenalaistaa lukujen oikeellisuuden.

”Just se oikeellisuus ja luotettavuus on se eka asia. Toinen missä meillä on vielä kehitettävää, on tämä todennettavuus, että me pystytään porautumaan vähän syvemmälle, kun meidän nykyinen tilitaso tavallaan antaa.” (LTJ 2)

4.3.4 Hybridisaatio johdon laskentatoimessa

Havaintojen perusteella johdon laskentaa tai siihen läheisesti liittyviä tehtäviä on tehty ympäri organisaatiota. Taustalla näyttäisi olevan yrityksen lähihistoriassa tapahtuneiden suurten muutosten lisäksi työtehtävien hybridisaatio. Iso osa yrityksen prosesseista ja toimintamalleista on kokenut yritysjärjestelyjen ja saneerauksen johdosta täysremontin. Kuten edellä mainittiin, myös laskenta- ja raportointikäytännöt ovat samoin olleet murroksessa samoin kuin tietojärjestelmien käyttö. Seurauksena johdon laskentatoimen voidaan nähdä pirstaloituneen ja erilaisia, eri ihmisten tekemää raportointia ja seurantatyökaluja on ollut käytössä. Tiedon puutteessa jotakin on täytynyt keksiä. Osittain varmasti seurauksena edellä kuvatusta, osittain teoriaosiossa esitetyistä syistä, hybridisaatio on ilmiönä havaittavissa case -yrityksen laskentakäytännöissä (esimerkiksi asiakkuuspäälliköiden ja johtajien työssä). Johdon laskennan ja controller -funktion nopean kehityksen myötä töitä on saatu tehdä kilpailevan tiedon vähentämiseksi ja varsinkin sen tuottamisesta aiheutuvan tehottomuuden poistamiseksi.

”Se on vähentynyt paljon semmoinen kilpailevan tiedon tuottaminen, koska tavallaan se luottamus näihin lukuihin, mitä keskitetysti tuotetaan, on huomattavasti parantunut.” (Talousjohtaja)

Sen lisäksi, että johtajat laativat omat budjettinsa, he tekevät myös muita laskennan tehtäviä. Aina ei tietenkään voida puhua kilpailevan tiedon tuottamisesta, vaan esimerkiksi erilaisten mahdollisuuksien ja tarjousten analyysissä ja laskennassa johtajat luottavat omaan näkemykseensä ja työhönsä.

”Itse teen, sitten osa accounteista tekee ja sitten liiketoiminnan kehitys. Että kyllä sitä ollaan hajautettu, että myyjät ja tämmöiset tekee aika paljonkin analyysiä.” (LTJ 1)

”.-- oikeastaan tällä hetkellä ainoastaan itse tehnyt plus sitten, että kun on jotain bisnes caseja, isompia tarjouksia tai vaikka jotain tämän tyyppisiä. Niin aika paljon on tämmöistä

tulevaisuuteen suuntautuvaa vaikka bisnes case – laskentaa, tai vaikka isoja projekteja, jotka on yksikön tai yrityksen kannalta strategisen tärkeitä miljoonaluokan hankkeita, niin niissä itse asiassa itse teen sen tyypistä.” (LTJ 3)

Kuten todettu, asiakasrajapinnassa olevilla henkilöille kuuluu paljon talousinformaatioon ja laskentaan liittyviä tehtäviä. Controllerien ryhmäkeskustelussa todettiin, että varsinkin asiakkuuspäälliköiden (KAM) on tärkeääkin tehdä johdon laskentaan liittyviä tehtäviä ja raportointia pystyäkseen johtamaan asiakkuuksiaan. Varsinkin, kun on tilanteita, joissa he useimmiten parhaiten saavat asiakkailta dataa analysoitavaksi. Kuitenkin yhteistyötä controllerien ja KAMien välillä toivottiin syvennettävän - tiedon jakamisen edistämiseksi ja tehokkaampien käytäntöjen löytämiseksi.

Edellä on käsitelty johdon laskentatoimen käytäntöä, sen kehittymistä sekä sitä, miten sen tekemisen vastuu jakautuu ympäri organisaatiota. Seuraavaksi tarkastellaan controllerien roolia ja controlleri -funktion kehitystä case -yrityksessä.

4.4 Controllerin rooli case-yrityksessä

4.4.1 Controller-toiminto strategisena funktiona

Controllerin roolia ymmärtääksemme, on syytä ensin tarkastella koko funktion roolia ja kehitystä. Controller-toiminto on case -yrityksessä kokenut ikään kuin uudestisyntymisen muutama vuosi sitten. Siitä on haluttu vahvasti liiketoimintayksiköissä läsnä oleva tukifunktio. Liiketoimintaorientaatiota on toteutettu käytännössä nimeämällä kullekin liiketoimintayksikölle oma controller, joka osallistuu johtamisjärjestelmän mukaisiin kokouksiin ja antaa tukea eri muodoissaan.

”Nyt on nimetty selkeästi controllerit, meillä on tämä toiminto olemassa, he ovat osa liiketoimintaa, istuvat palavereissa, kiinteä osa johtamisjärjestelmää.” (LTJ 1)

Controller-toimintojen kehittäminen ja liiketoimintayksiköihin jalkautuminen on ollut strateginen valinta ja sitä on viety eteenpäin kehityshankkein. Syynä oli ennen kaikkea vuoden 2013 alussa tehty organisaatiomuutos, joka siirsi tulosvastuuta organisaatiossa alaspäin - samalla tulosyksiköitä pienennettiin ja hierarkiaa madallettiin. Tulosvastuullisiksi esimiehiksi nostettiin myös sellaisia, joilla ei johtamiskokemusta ollut. Tässä yhteydessä controller -toiminto, niin kutsuttu controlling, haluttiin vahvasti tukemaan näitä ensimmäisen portaan tulosvastuullisia esimiehiä. Kuvio 5 on case -yrityksen strategiamateriaaleista, talousosaston 2013 vuosisuunnittelua. Se kuvaa hyvin tätä uutta roolia, jota controller -toiminnolle alettiin tavoitella.

Se liittyi strategiseen vuositeemaan ”kenttä keskiössä”, jossa kehittämisen fokus siirrettiin sinne, missä tulos todellisuudessa syntyy, kuten tämä controllerien keskustelu osoittaa.

”Kun sitä [johdon laskennan painotusta] miettii, niin tavallaan -- strategian suuntaus voi olla se, että me ollaan vahvasti operatiivisesti läsnä. Että se voi itsessään olla sellainen strateginen elin, jota itse asiassa jo silloin vähän mietittiin. Eli tavallaan se koko tarkoitus oli, että se olisi helposti lähestyttävä.” (Controller 2)

”Tuo oli silloin koko yrityksen pääteemana, tuo kenttä keskiössä ja tavallaan sitä noudattaen, -- että asentajat on ne meidän voimavara, millä loppupeleissä se meidän kaikki tekeminen tapahtuu, -- Tiedettiin, että pystytään jonkin verran kehittämään järjestelmiä ja toisaalta nimenomaan asentajan tehokkuudestaan se tulos syntyy hyvin pitkälti. Niin se otettiin joka paikassa, asentajan toimintamalleja muutettiin liiketoiminnoissa, mutta yhtä lailla meidän näkökulmasta otettiin se, että miten me voidaan tukea numeroiden kautta, tiedon kautta asentajan, sen lähiesimiehen tekemistä ja päivää.” (Talousjohtaja)



Kuva 4. Case -yrityksen talousyksikön vuosisuunnittelumateriaalia 2013.

Kuviossa vasemmalla puolella on kuvattuna tavoitteet ja oikealla puolella controller -toiminnon tehtävät niihin liittyen. Kehityksellä tavoiteltiin controller -toiminnon lähentymistä liiketoimintayksiköihin tiiviiksi tulosityksiköiden esimiesten tueksi. Raportoinnin kehittämisellä, ja raportointiportaalin kehityksellä varmistetaan riittävän ja oikean tiedon välittyminen ensinnäkin esimiehille, mutta myös ihan asentajille asti. Strategisten mittareiden jatkuvaan seuraamiseen ja

ymmärrykseen läpi organisaatioon panostettiin. Kehityksellä on muun muassa tavoiteltu sitä, että controller-toiminto olisi helposti lähestyttävä, aidosti tuotannon tukena.

”Kai tämä osittain oli sitten seurausta siitä organisaatiomuutoksesta sinänsä, että kun me tavallaan päätettiin, että tällainen enemmän perinteinen middle management ikään kuin hävisi siitä välistä ja tuli nämä pienemmät [tulosityksiköt], tulosvastuu siirtyi alaspäin hierarkisesti... Että semmoiset henkilöt, jotka toimi näissä tiimeissä vähän niin kuin muiden yläpuolella, mutta ei kuitenkaan missään nimessä tulosvastuullisina, mutta jonka tekeminen loppujen lopuksi vaikutti kaikista eniten sen tuloksen syntymiseen. Että tavallaan se on siinä mielessä tunnustettu täysin oikein, että kenellä, missä kohtaa siinä ohjauksessa se tavallaan se tehokkuus aidosti syntyy... Ja kun nämä ei ole [kaikki] henkilöitä, kenellä olisi ollut kokemusta tällaisista asioista, kuten tulosvastuu. Niin että sitä supporttia saatiin sinne, kun esimerkiksi tuloslaskelma [oli] varmaan käsitteenä kohtalaisen vieras vielä jopa monelle. Että varmasti ei ole enää, -- että ne tuntee kyllä nämä periaatteet, -- nyt voisi miettiä, että olisi helpompi siirtyä aina askelta ylöspäin, kun sun ei tarvitse vääntää niitten ihan perusasioiden kanssa.” (Controller 2)

Kehityksen nähdään tuoneen tuloksia. Oppimista on tapahtunut paljon ja nyt ollaan miettimässä seuraavia kehityssuuntia, joilla organisaatiota ja johtamista voitaisiin edelleenkin kehittää controller-tuen avulla. Kuten todettu, tulostietoisuutta halutaan viedä entistä enemmän kaikkialle organisaatioon. Muun muassa kannustinjärjestelmää on suunniteltu kaikille organisaation tasoille, joten tietotarpeet ovat myös kasvaneet.

”Ajateltiin myöskin niin, että kun esimerkiksi asentajan tulospalkkioita suunniteltiin, ...että hän tietää sen oman tekemisensä ja siihen tavoitteet, -- reilua, että hän saa sitten systemaattisesti ja jatkuvasti sen tiedon. Niin sitten voi olettaa, että siellä tapahtuu myös sitten muutosta oikeaan suuntaan.” (Talousjohtaja)

Esimiesten tuen lisäksi tällä kehityksellä on tavoiteltu kaksisuuntaisten tietokanavien luomista ja vahvistamista.

”Siinä oli ajatuksena just, että nuo päälliköt tarvitsevat sen tuen, toisaalta sitten tiedon kulku olisi sitten kahdensuuntaista: controllereilta sinne liiketoiminnan johdon suuntaan ja sitten taas toisaalta --, liiketoiminnan johto pystyy antamaan tehtäviä, kaikki esimiehet ei välttämättä heti saa kiinni, niin joku budjetointi ja muut tällaiset, niin siinä oli aika iso rooli controllereilla avata sitä logiikkaa,-- rivi kerrallaan.” (Talousjohtaja)

Tässä luvussa on kuvattu, kuinka controller-toimintoa on voimakkaasti kehitetty viime vuosina. Seuraavaksi keskitytään haastatteluissa esiin tulleisiin controllerin roolikuvauksiin case-yrityksessä.

4.4.2 Tuki- ja valvontarooli

Haastattelussa ja ryhmäkeskustelussa selvitettiin controllerin roolille esitetyn kaksijakoisuuden ilmentymistä case -yrityksessä. Kysyttäessä tuki- ja valvontaroolijaosta ja niiden keskinäisestä priorisoinnista, vastaukset vaihtelivat jonkin verran. Tukirooli nähtiin odotetusti tärkeänä johdon näkökulmasta. Tärkeänä pidettiin perustulosraportoinnin tuottamista liiketoimintayksiköiden käyttöön ja analyysiapua tarvittaessa. Paljon controller toimiikin case -yrityksessä erilaisten selvitystehtävien parissa, koska epäselvyyksiä luvuissa ilmenee usein.

”...kyllä itse näen, että se on aika paljon sitä tukiroolia.” (LTJ 3)

”Yrityksen tasolla voisin kuvitella, että valvonta, mutta henkilökohtaisella tasolla kaipaen sitä tukea.” (Tuotantojohtaja)

”Controllerin rooli on tukirooli... normaalissa tämmöisessä standardidatan tuottamisessa, okei totta kai se on siinä hirvittävän tärkeässä roolissa... Sitten ikään kuin, että meillä löytyy sen datan taakse tarvittavia vastauksia, jos on jotakin hämmentävää.” (LTJ 2)

Eräs johtajista taas arvotti valvontaroolin korkealle nähden sen sisältävän konkreettisempaa taloudellista hyötypotentiaalia.

”Siis se valvontahan monesti saattaa tuottaa huomattavastikin merkittävämpiä lopputuloksia, kuin mitä se tukirooli. Mutta toisaalta sitä tukea tarvitaan koko ajan, -- hankala sanoa, kumpi on tärkeämpi. Sanotaan, volyymillisesti tarvitaan enemmän tukea, että sitä kautta se on tärkeämpi.” (LTJ 2)

Tuki- ja valvontaroolin erottaminen onkin case -yrityksessä keinotekoista ja epärelevanttia. Tämä on loogista, sillä valvontarooli korostuukin teorian mukaan yleensä emo- ja tytäryhtiöiden välillä.

”Kumpi on tärkeämpi, tuki- vai valvontarooli? Se on sama asia! ... et sä pysty tukemaan, jos et sä yhtään valvo, koska sitten se on vaan -- ja sitten jos valvoo, niin ei meillä mitään Gestapoo ole täällä, että kun huomataan jotain, niin siihen pitää heti puuttua. Se on sitten taas tukemista. Millä sä tuet jos et ole valvonut yhtään, et ole tehnyt yhtään analyysiä tai raporttia. Et sä voi edes johtaa niitä tai mitään, että -- ne tulee molemmat aina olla läsnä”. (LTJ 1)

Jatkoperusteluna on erityisesti yrityksen koko. Vaikka case -yritys tilastollisesti luokitellaankin suureksi, hallinto on keskisuuren yrityksen kokoluokkaa kenttähenkilöstön muodostaessa valtaosan henkilöstä.

”Mähän katson nyt tätä nimenomaan meidän yrityksen kannalta ja meidän näkökulmasta. Sitten jos nyt olisin, sanotaan vaikka globaalien sadantuhannen henkilön yrityksessä, niin siellä on controllereita, mitkä on tukemassa, siellä on controllereita mitkä vaan murskaa

sitä dataa ja katsoo, että laskut on maksettu ajallaan ja ostotilaukset on hyväksytyt, työt ei ole myöhässä, ja investointipäätökset on olemassa --. Se on jaettu siellä tällä lailla. Mutta mun mielestä pienessä tai keskisuudessa yrityksessä niin kuin me ollaan, niin se on ehdottomasti molemmat. Ja ne on yhdistetty tehtävä. Ja silloin niitä ei voi ajatella sillä tavalla, että tänään mä olen pelkästään valvontarooli enkä puutu mihinkään, että katon vaan, että onko nämä nyt täällä näin ja pistän raporttia eteenpäin. Ja sitten perjantaina mä rupeen katsoon, että jätkät ei ole vielä ruvennut tekeen näitä näin, että menenpä auttamaan. Ei sitä voi tehdä sillain.” (LTJ 1)

Controller-näkökulmasta korostui ehkä hieman yllättäen enemmän valvontarooli. Taustalla on luultavasti keskitetty toiminto – se, että osana talousosastoa ollaan silti vahvasti osana keskushallintoa ja toimitaan sen vahtikoirina. Tästäkin näkökulmasta kummankin roolin olemassaolo tunnistettiin ja koettiin, että mahdolliset konfliktit tai ennakkoluuloisuus controllerin läsnäololle kokouksissa ovat hälventyneet, jos niitä on ollut.

”Kyllähän semmoinen on koko organisaatiolla ollut tiedossa, että controllerilla on valvontatehtävä, että kun se tulee paikalle, niin sehän tulee väijymään jotakin meidän tekemisiä, et mitä se haluaa meistä –tyyppisesti. Että sehän se alkujaan oli vähän se asenne. Mutta kyllä se selkeästi on mun mielestä muuttunut, että ei sitä enää koeta. Että ne on saaneet kuitenkin niin paljon tukea ja apua sitten toisaalta. Ja mä luulen, et suurin osa meidän päälliköistä on jo heränneet siihen, et controller -toiminto on – vaikka sillä on valvova rooli – mutta sillä on yhtä lailla se tukeva rooli.” (Talousjohtaja)

”Ja monelle [johdossa], se on jo aika luontevaa, että ollaan vähän joka paikassa mukana.” (Controller 1)

4.4.3 Asiantuntijarooli

Controllerin rooli nähdäänkin liiketoiminnan palveluksessa olevana tietoa tuottavana ja tukea antavana asiantuntijana.

”Se on ihan selvä, että se on osa liiketoimintaa ja nimenomaan tuottaa sitä dataa sen päätöksenteon tueksi.” (LTJ 1)

”Varmaan realistisesti ainakin tuntuu siltä, että usein se controllerin rooli on enemmän kun sellaisen tasavertaisen ikään kuin johtoryhmäläisen rooli, niin sellaisen asiantuntijan rooli. Että tavallaan, et ne luottaa paljon sun näkemykseen.” (Controller 2)

”Niin, kyllä se mun mielestä meidän yrityksessä controllerin rooli on -- asiantuntijarooli, että luotetaan siihen mitä meiltä kerrotaan ja annetaan tietoa, mutta sitten se varsinainen päätöksenteko ei kuitenkaan sitten, se tulee liiketoimintajohdossa.” (Talousjohtaja)

Controllerin rooli johtamisessa ja päätöksenteossa on informaatiota tuottavan asiantuntijan rooli, joka erään controllerin mukaan ilmenee konkreettisesti esimerkiksi tarjouslaskennassa. Tarjoukset

saattavat olla hyvinkin suurikokoisia, joten voidaan puhua usein jopa strategisesta päätöksenteosta tarjoushintoja laskettaessa ja tarjouksia laadittaessa.

”Mulle tulee mieleen nämä tarjouslaskennat. Mä olen nyt tänä vuonna aika paljonkin tuottanut dataa noihin, niin kyllä ne sitten tulee kysymään, että ”hei, heidän ajatus on tämä, luvut näyttää tältä, että osuuko se jonnekin tänne väliin ja minne?” Niin, mä tietysti, mä suosittelen eri asioita. En mä sano, että ”ei, et pane toi hinta”. Vaan mä perustelen, ja sit mä saatan esimerkiksi sanoa, että ”muistakaa nämä realiteetit” jossain ylityöhinnnoissa ja näin, että suosittelen tota suuntaa eikä tota suuntaa. Että siinä mielessä päätöksentekoon, mutta sitten muuten se on semmoinen, että monessa asiassa halutaan, noi esimiehet ja johtajat haluaa sen oman näppituntumansa, sille vahvistuksen numeroiden kautta.” (Controller 1)

Hinnoittelu on useimmiten kustannuspohjaista, joten controllerilla on kustannusrakenteen hyvänä tuntijana todellista lisäarvoa annettavanaan tuohon prosessiin. Kuitenkaan kaikkialla mahdollisuutta ei osata hyödyntää.

”...käytännössä ne on jäänyt aika paljon sen ikään kuin tarjoustiimin vastuulle, ja siinä ei useinkaan ole ollut välttämättä controller -taustaista henkilöä, vaikka sentyyppistä työtä on tehty.” (LTJ 3)

Talousjohtajan rooli eroaa muista controllereista. Hän on osa yhtiön johtoryhmää, eli suuremmassa roolissa mukana suurempien, strategisten päätösten tekemisessä. Myös tasavertainen partnerisuhde muun johdon kanssa eroaa controller -nimikkeellä työskentelevien roolista enemmän liiketoimintajohtajan ”työrukkasena”.

”Siellä se [talousjohtaja] toimii jo ehkä paljonkin tiiviümmin, kuin mitä se toimii liiketoimintayksikkötasolla. Siellä tehdään jo pienessä määrin tiettyä asiakasanalyysiä, ennen kaikkea tiettyjen kriittisten draivereina olevien asioiden osalta, mitkä liittyy esimerkiksi kassavirtaan, laskutukseen ja tämän tyyppisiin asioihin. Toisaalta myös siinä, johtoryhmätasolla, niin toimii myös tiettyinä ohjausfunktiona siihen, että mitä voidaan jatkossa tehdä tai olla tekemättä.” (LTJ 2)

Controllerin roolissa korostuu liiketoimintayksiköille tarjottava tuki ja asiantuntijamainen toimenkuva. Seuraavaksi pohditaan, mitkä tekijät muovaavat controllerin roolia case -yrityksessä.

4.4.4 Controllerit keskitetyssä tukifunktiossa

Yksi tämän tutkielman tavoitteita on kartoittaa controller -funktion taustatekijöitä - syitä siihen, miksi controllerin rooli on sellainen kuin se on. Tässä luvussa pohditaan rakenteen vaikutusta controller -funktioon. Hypoteettisestikin vaikutuksen voidaan olettaa olevan suuri, mutta kysymys

ennen kaikkea kuuluu, kuinka suuri ja minkä laatuinen se ilmenee. Seuraava dialogi erään liiketoimintajohtajan kanssa antaa kuvaa haasteista keskitetyn mallin tapauksessa:

”Tavallaan se on hirvittävän hankalaa ihan senkin takia, että jos katsotaan, miten se on meillä järjestetty -- sanotaan, kaikki rakenteet, mitä mä olen nähnyt työelämässä, niin on sitä, että controller on ollut kuitenkin tavallaan keskitetty funktio, ei niinkään siis bisnesohjattu, että se olisi ollut mukana bisnesrakenteessa, vaan se on aina ollut support - funktioita matriisimuotoisissa organisaatioissa. Ja sehän tekee siitä haastavan, koska controller ei ole silloin varsinaisesti mukana sen tyyppisessä informaatiovirrassa ja operaatiossa, jossa käydään läpi päivittäiselämää. Jolloin haasteeksi tulee se, että kun controller lähtökohtaisesti osaa ja ymmärtää liiketoiminnan numeerisesti, mutta ei välttämättä ole kiinni siinä tiedossa, mitä siellä päivässä on tapahtumassa, niin mä ymmärrän, että se on hirvittävän haastava paikka. Mutta toisaalta mä väittäisin, että ne jotka tekee sitä päivittäiselämää, niin niillä ei puolestaan ole sitten niin vahvaa, eikä ehkä pidäkään olla niin vahvaa numeerista ymmärrystä siitä, mitä tapahtuu. Että näiden asioiden yhdistäminen on varmaan niitä suuria haasteita, joita mä näen.” (LTJ 2)

Haastattelija: *”Onko siinä tapauksessa yleensä sitten niin, että joku tai jotkut kuitenkin tekee jotain sen tyyppistä laskentaa bisneksessä sisällä, jos ei siellä ole controlleria?”*

”No ei ehkä, ei varsinaisesti pää- eikä oikein sivutehtävänäkään. Mutta se mikä siinä piirteenä on, on se että rakenne korostuu tämmöisessä ongelmanratkaisutilanteessa, tai jos ja kun pitää selvittää jotakin. Silloin tavallaan mennään helposti siihen, että joku linjaorganisaation ihminen alkaakin tekemään tämän tyyppistä selvitys- ja ikään kuin laskentatehtävää, mikä nyt ei välttämättä niille kuuluisi. Ja jos mietitään, miten hyvin ne pääsee tietoon ja miten hyvin ne osaa sitä käsitellä, niin siinä saatetaan tehdä hurja määrä turhaa duunia.” (LTJ 2)

Myös talousjohtajan näkemys vahvistaa, että vaikutus on huomattava. Keskitetyn toiminnon hyödyiksi hän kuitenkin näkee koko yrityksen edun tavoittelun, osaoptimoinnin estämisen ja johtoryhmässä sovittujen toimintatapojen ja prosessien mukaisen toiminnan varmistaminen.

”Ehkä iso asia on sekin, että nythän controllerit on ollut tämän hallintoyksikön jäseniä ja me mennään enemmänkin, ollaan menty tähän asti enemmänkin tuossa vähän niin kuin valvonta-asenteella noihin liiketoimintoihin mukaan. Että jos controllerin esimies olisikin se liiketoimintajohtaja, se rooli voisi olla hyvin erilainen. Mutta nyt ollaan oltu sillä mielellä liikkeellä, että ensisijaisesti [yrityksen] etu ja sitten vasta sen yksittäisen liiketoiminnan etu. Tai haluttu varmistaa --, nämä prosessit ja niiden yhtenäistäminen ja tekotavat, ettei siellä sooloilla ja koko ajan se [kohdeyrityksen] yleisilme mielessä.” (Talousjohtaja)

”Semmoinen prosessin ja sovittujen toimintatapojen mukaisen toiminnan valvonta, että kyllähän ne on mun mielestä ihan selkeästi näitä rooleja, -- sen takia näitä rooleja on olemassa. Jos ei olisi, se olisi ihan turhaa pitää yllä tämmöisiä, kaikilla yrityksillähän on

joku ”way”. Että semmoiseenhan on ihan turha lähtee, kun liiketoiminnathan veisi ja tekisi ihan niin kuin ne parhaiten näkisi.” (LTJ 2)

Keskitettyssä funktiossa toimivat controllerit saattavat kuitenkin jäädä etäisemmiksi liiketoiminnasta.

”...[controller] olisi tällä hetkellä mitenkään liikaa johtamisen kanssa tekemisissä. Kyllä se [rooli] on tässä rakenteessa aika pitkälle tiedon tuottamista ja vähän liikaakin vain tiedon tuottamista.” (LTJ 2)

Viitaten aikanaan olleeseen hajautettuun controlleriin, tuotantojohtaja kokee controllerin olevan nykyään etäisempi. Controller-johtavuuden voi nähdä toisaalta vähentyneen myös tiedon oikeellisuuden kehityttyä.

”Se ero, mikä ehkä oli silloin verrattuna nykytilanteeseen, oli että meillä oli oma controller. En tiedä, onko se tehokkain tapa tehdä, mutta hän pystyi ohjaamaan meitä liiketoimintayksikkönä ja auttamaan, oli tukena koko ajan. En tiedä, olisiko se enää tarpeellistakaan, kun se datan laatu on huomattavasti parempaa ja kun se silloin vaati paljon syvällisempää analyysiä.” (Tuotantojohtaja)

Toisille taas rooli on ihan selvä, huolimatta organisaation rakenteesta:

”Se rooli on joillekin hankala, mutta mulle se on niin kun aika simppele, että mitä tulee sieltä ja on nimetty niin ne on osa meidän yksikköä.” (LTJ 1)

Yksinkertaisesti liian harvakseltaan tapahtuva kanssakäyminen ja kohtaamisten jääminen muodollisiksi nähdään keskitetyssä mallissa syinä etäisyyteen. Se kuitenkin myönnetään, että riittävästi ei myöskään välttämättä liiketoiminnan puolelta ole edistetty yhteistyön tiivistämistä.

”Kyllä mä toisaalta väittäisin tässä sen vanhan klassisen kliseen, että rakenne ohjaa toimintaa, ja rakenteellisesti meillä ei tällä hetkellä ole controllereita tuotannon päätöksentekoaasioissa kiinni --. Kun tuotantoon osallistuvien kanssa päivittäin tehdään asioita ja controllereiden agenda tulee kuitenkin muualta, eikä sen päivittäistekeminen kuitenkaan ole, eikä sen oikeastaan pidäkään olla siinä tavallaan päivittäisessä tuotannon, asiakkuuksien ja muiden johtamisessa. Se vääjäämättä johtaa siihen, että asiat eriytyvät. Ja sitten jos ne kohtaa esimerkiksi kuukausittain jossakin palaverimuodossa tai jossakin tällöisessä tulosraporteissa ja muussa tällöisessä formaalissa muodossa, niin se ei välttämättä ole hirveän luonteva johtamistilanne. Että se on ehkä se suurin haaste, mikä siinä rakenteessa on. Mutta toisaalta sitten ehkä se, että me ei olla riittävästi pantu paukkuja siihen, että miten se saataisiin luontevammaksi se yhteistyön malli ja yhteistyön muoto.” (LTJ 2)

Toisaalta keskittämisellä nähtiin olevan muitakin etuja kuin edellä mainitut toiminnan harmonisointiin liittyvien tavoitteiden parempi edistäminen. Controllerit olivat yksimielisiä keskittämisen eduista:

”...siinä on vielä se hyvä asia, ettei pesiydytä johonkin liiketoimintayksikköön, koska silloin se loppuu se best practisien yli BU-rajojen tarkastelu, missä me ei olla oikein vielä päästy alkuun.” (Controller 1)

”Niin, kun alkuperäinen ajatus oli, että miksi controllerit yleensäkin on taloushallinnon organisaatiossa eikä liiketoimintaorganisaatiossa, oli se, et säilyy se semmoinen valvova ote siihen.” (Talousjohtaja)

Valvovan otteen lisäksi controllerin roolia kyseenalaistajana saattaa olla helpompi toteuttaa, kun ei ole liian lähellä liiketoimintayksikköjä.

”Joo, koska silloin osaa kyseenalaistaa. Jos tavallaan tiedät, että joo tämä liittyy johonkin, jota on tarkoitus vähän katsoa läpi sormien, tai jotain tämmöistä niin se ei vaan nouse sitten, vaikka olisi syytä nousta. Ja aina on hyvä kyseenalaistaa moniakkin asioita. Koska just se, että kun me ruvetaan setvimään ja käymään läpi, niin saatetaan löytääkin oikeasti jotain oleellista, mikä on unohtunut tai jäänyt kokonaan ymmärtämättä, että näin olisi pitänyt tehdä.” (LTJ 2)

Yksi ehdottoman arvokas etu keskittämisessä on rakenteen puolesta muodostuva tiivis kanssakäyminen controllerien kesken, jolloin tietoa vaihdetaan tiiviisti ja oppia toisilta otetaan aktiivisesti. Kuulumisia liiketoimintayksiköistä vaihdetaan ja omaan työhön saadaan jatkuvasti kehitysajatuksia ja asioihin uusia lähestymistapoja. Lisäksi case -yrityksen tilanteessa, controllerien ollessa myös kuukausittaisessa tuloslukujen synnyttämisessä kiinni, keskitetty rakenne on melken välttämätön.

”Kun me ollaan taloushallinnossa, niin kyllä se mun mielestä auttaa ihan hirveän paljon sitä tiedon kulkua, koska meidän täytyy esimerkiksi se tuloksen valmistumisen eteen ja ylipäättänsä niihin lukujen sisältöön puuttuu aika paljon. Niin se, että sen tekisi jostain liiketoimintayksiköstä käsin, niin ehkä tuntuisi vähän ehkä, no en tiedä, mutta kyllä se tiedon kulun suhteen, koska mun mielestä meidän täytyy aika hirveen paljon tietää, mitä taloudessa tapahtuu.” (Controller 1)

Ryhmäkeskustelussa todettiin myös yhteisymmärryksessä, että case -yritykseen soveltuu keskitetty controller -funktio ainakin toistaiseksi hyvin. Syynä on myös se, että toisin kuin joissakin suuryrityksissä, jossa eri liiketoimintayksiköillä voi olla hyvinkin eri strategiat, case -yrityksessä on vahvasti yksi yhteinen yritysstrategia. Vaikka liiketoimintayksiköt ovat erilaisia, eri tilanteissa

ja elinkaarensa vaiheessa, kaikkia seurataan samoilla mittareilla, kaikissa on otettu käyttöön yhteiset toimintamallit ja yhteistyötä on edistetty.

4.4.5 Muita tekijöitä roolin taustalla

Aiemmin on pohdittu niin yrityksen ja liiketoimintayksikön strategisen tilanteen, työtehtävien hybridisaation kuin controller -funktion vaikutusta controllerin rooliin. Näiden lisäksi muita esille tulleita taustatekijöitä tunnistettiin. Yrityksen ja liiketoimintayksikön johtamisjärjestelmä, ja ne formaalit tilanteet, joihin controller osallistuu, vaikuttavat controllerien näkemyksen mukaan myös controllerin rooliin.

”Mä luulen, että se vähän tulee ehkä tästä ohjausryhmämallista, mikä nykyään on. Koska perinteisesti liiketoiminnan ohjausryhmä on vähän pienempi. Siinä on sama kuin yhtiön johtoryhmässä, eli siellä on muutama bisneksen edustaja, talouden edustaja, ja voi olla joku edustaja vielä. Mutta just kun noi on noin isoja ryhmiä, niin jos miettii meidän ohjausryhmiäkin sinänsä, niin niissäkin keskustellaan paljon asioista. Mutta sitten voi kysyä, onko ne oikeita niin kuin semmoisia, missä tehdään päätöksiä tasavertaisesti, niin ehkä ei kuitenkaan sitäkään. Vaan kyllä ne päätökset sitten ehkä kuitenkin syntyy yhtä korkeammalla tasolla, toisin sanoen tämän yhtiön johtoryhmässä, eli nämä johtajat esittää asiansa yhtiön johtoryhmässä ja ne saa sieltä vertaiskommentteja vielä näihin ja sitten se päätös tehdään siellä.” (Controller 2)

Myös organisaation johtamiskulttuuri on vaikuttamassa, kuinka iso rooli controllerilla on johtamisessa. Jopa toimitusjohtajan johtamistapa pienentää controller -funktion valtaa. Sen nähdään tosin olevan aiheellistakin case -yrityksen tilanteessa, jossa suuret muutokset ovat olleet välttämättömiä ja ne ovat vaatineet vahvaa johtajuutta.

”Meillä on yrityksenä, oikeastaan [toimitusjohtajasta] lähtöisin se, että se haluaa pitää varsinkin ne isojen asioiden päätökset siellä johtoryhmässä, että jälleen kerran se alueohjausryhmäkin voi esittää ehdotuksia ja perustelut, mutta kuitenkin se viimeinen sana on siellä johtoryhmässä”. (Talousjohtaja)

”Se on ihan luonnollista tämän yrityksen historian tuntien, ja varmaan ihan vielä syytäkin olla näin ehkä jonkin aikaa tai sillä tavalla.” (Controller 1)

”Se voi olla ihan puhtaasti sen takia, että [toimitusjohtajalla] on esimerkiksi oma johtamistapa. Ainakin kun miettii, että täälläkin firmassa on nähnyt pari eri toimitusjohtajaa, niin edeltäjä ainakin luotti paljon enemmän asiantuntijapalveluun. Että jos sille laitto valmiin sliden, niin se oli tosi, tosi totuus kyllä. Että [nykyinen toimitusjohtaja] on kyllä tosi tarkka siinä, että -- jos tulee alle kymmenen kommenttia kahdesta kalvosta, niin [ihme] -- sen takia ehkä [nykyinen toimitusjohtaja] onkin oikea johtaja tähän tilanteeseen.” (Controller 2)

Tähän liittyen mielenkiintoisena voidaan nähdä seuraava kommentti johtamisfilosofiasta ja sen luomasta hyvästä tiedonkulusta ja organisaation eri osien välillä.

”Mun mielestä controllerilla tulee olla käytettävissä kaikki oleellinen tieto. Ja mun mielestä se tulee niistä johtamistilanteista, että siellä se jaetaan. Mä olen hyvin vahva tämmöisen avoimen yrityskulttuurin kannattaja, että mä en halua pimitellä mitään lukuja, mä haluan osallistaa ihmiset siihen tilanteeseen ja niin pois päin. Että sen takia mun ohjausryhmiin on kaikki aina tervetulleita kuuntelemaan ja kattomaan, ja siellä pitää asioista puhua avoimesti. Niin se on mulle iso juttu.” (LTJ 1)

Johtamiskulttuurin ja johtajien oman johtamisfilosofian vaikutuksen lisäksi organisaatiotaso, eli hierarkian taso, jolla toimitaan, vaikuttaa. Controllerien näkemyksen mukaan heidän roolinsa on huomattavan erilainen johtajien kanssa kuin mitä se on päälliköiden kanssa. Tähän liittyen tunnustetaan tietty tasapainottelun dilemma.

”Tavallaan yksi on myös se, että jos sä olet nyt siinä välimaastossa niiden päälliköiden ja johdon välillä, niin jos sä siirryt vahvasti johtoon päin, niin sä voit erkaantuu niistä päälliköistä. ... Koska mitä enemmän sut nähdään johtona, sitä enemmän niillä on vaikea keskustella sun kanssa asioista. Että tavallaan se, että kumpi on tällä hetkellä tärkeämpää, mikä on tulevaisuudessa tärkeämpää? Koska kyllä se oikeasti on just näin, että jos ne näkee sut ikään kuin [johdon edustajana], -- niin ne tietää, että sä menet suoraan ja raportoit kaiken sinne. Ja kysymys on just se, että käytännössä pitää ajaa firman etua kaikissa tilanteissa. – [Aikanaan toimintoa suunniteltaessa] haluttiin ne kaikki päälliköt ja kaikki mukaan, koska jos me olisi lähdetty toiseen suuntaan sellaisena liiketoimintajohtajan aisaparina ja koitettu sieltä alaspäin noukkia tietoja, niin kukaan ei olisi päässyt oikeasti samalla tavalla niiden päälliköiden kanssa, mitä nyt on päästy.” (Controller 2)

”Jos niin kun yhteydet katkeaa tuohon ensimmäisen portaan tulosvastuullisiin esimiehiin, niin paljon tietoa jäisi saamatta varmastikin.” (Controller 1)

Tämä näkemys saa tukea myös johdolta. Mielenkiintoisesti, liittyen aiemmin keskusteltuun eroon talousjohtajan ja controllerien roolin välisiin eroihin, seuraava kommentti kuvaa tätä hierarkista dynamiikkaa. Puhuttaessa trendistä, jonka mukaan nykyään controller on entistä useammin johtoryhmän jäsen, eräs liiketoimintajohtajista totesi:

”Mä taas näen, että yrityksessä on johtajista koostuva ryhmä --. Ne on tiiviimpi pari, controller ja liiketoimintajohtaja, kun sitten taas liiketoimintajohtaja ja talousjohtaja, että ne on taas sitte vastakkain sitten sparraa toisiaan ja voi kysyä mielipiteitä ja tämmöistä näin vielä, mutta sitte se, että se raaka työ tehdään sitten sen controllerin ja johtajan välillä.” (LTJ 1)

Eräs liiketoimintajohtaja kertoi noudattavansa TASO -nimistä johtamismallia, jossa T viittaa tulokseen, A asiakkaaseen, S soveltamiseen ja O tulee oppimisesta. Tämä filosofia sitten peilaa

hänen mukaansa bisneksen tilan ja strategian vaikutuksen kautta controllerin rooliin ja häneltä odotettuun toimenkuvaan. Myös palveluliiketoiminnan luonne tuo tähän sävynsä.

”Siinähan on monta juttua; että me ollaan henkilövaltaisessa palvelubisneksessä, niin kyllähän siellä totta kai se päävaikuttava piirre siihen, että mitä controllerilta odotetaan ja mitä controllerin pitää tehdä. Mutta ennen kaikkea --, tämä TASO -tyyppinen ajattelu, jos me ollaan ihan puhtaasti siinä T-vaiheessa, niin a) controlleria tarvitaan enemmän ja b) tekee hyvin eri tyyppisiä asioita, kuin mitä silloin kun meillä on bisnes terveellä pohjalla. Silloin täytyykin katsoa vähän muita asioita. Ja kaikkihan perustuu siihen ajatukseen, että kannattamattomuutta ei monisteta. Sitten jos sulla on kannattava liiketoiminta, sun kannattaa sitä lähteä laajentamaan --. Ja totta kai silloin ollaan erityyppisessä fokuksessa.”
(LTJ 2)

Tieto- ja raportointijärjestelmien vaikutus controllerin rooliin ei noussut juuri esille. Eräs controller totesi, että optimaalista ei ole, että se vaikuttaisikaan.

”... sen pitäisi olla ennemminkin niin päin, että ne järjestelmät ja prosessit ei laita vahvoja pakotteita sen controllerin tekemiseen. Että controller joutuu tekemään hirveästi tarkistuksia ja tai jotain kun järjestelmä ei kykene siihen. Onneksi me ollaan siitä päästy aika hyvin eroon. Ja se on lisäksi aika ikävää tekemistä. Ja sitten jos joskus lasket väärin, niin...” (Controller 2)

Tässä tutkimuksessa syvennytään controllerin rooliin metaforien kautta, joita käsitellään seuraavaksi.

4.5 Roolimetaforia

4.5.1 Partasen (2001) viitekehys

Sekä kaikissa haastatteluissa että ryhmäkeskustelussa pohdittiin controllerin roolia Partasen (2001) inspiroimana myös metaforien kautta. Ensin kysyttiin mahdollista metaforaa kuvaamaan controlleria ja tämän jälkeen haastateltaville näytettiin Partasen (2001) viitekehys yhdestätoista roolimetaforasta, joista jatkettiin keskustelua. Kokonaisuudessaan niiden todettiin kuvaavan erittäin hyvin controllerin rooleja ja niiden kehitystä, vaikka sosiaaliviranomainen herättikin alkuun ihmetystä.

”Sosiaaliviranomainen, tuota en kyllä edes tunnista tuosta sarakkeesta, mutta totta kai tulkki, informaattikko ja lähettiläs”. (Controller 1)

Kuitenkin myös sosiaaliviranomainen nähtiin relevanttina metaforana, ja controllerin työnkuvan erityinen luottamuksellisuus nousi esiin.

”Oikeasti yrityksen kaikilla tasoilla, ihmiset kaipaa välillä semmoisia sosiaaliviranomaisia. Että usein, ulkopuolisena, ihmiset tykkää kertoa esimerkiksi kaikkia asioita, päästellä vähän höyryjä.” (Contoller 2)

”Onhan se luottamuksen osoitus toisaalta sitten, että jos omalta liiketoimintajohtajalta on tullut käsky ja tehtävä, siihen sitten apua saadaan controllereilta, pystytään sieltä pyytämään. Pystytään samalla vähän päästelemään höyryjä. Et hyvin semmoinen luottamuksellinen roolihan toi on.” (Talousjohtaja)

Partasen (2001) viitekehyksen arvo controllerin roolien kuvaajana tunnustettiin laajasti. Myös mallin ajatus roolin monipuolisuudesta ja sen sisältämä idea nopeistakin siirtymistä roolista toiseen tuli esille.

”Mun mielestä toi kyllä tukee tätä keskustelua, mitä me käytiin tässä aikaisemmin. Mitä on tavallaan huomattu, miten se menee.” (Controller 2)

”Noi on mun mielestä hyviä nämä sitten, että välillä controllerin rooli on olla nimenomaan vakooja, katsoa että miten se homma etenee. Välillä salapoliisina tutkii että mitä, miksi tämä on näin, selvittää sitä. Sosiaaliviranomainen nimenomaan paapoo, että ne hommat tulee tehtyä ja passipoliisina seurailee asioita, niin joo, kyllä se mun mielestä se tässä maastossa pyörii. Ja se navigoija on lähellä sitä kartanlukijaa.” (LTJ 1)

Roolin moninaisuus ja siirtymät roolista toiseen nähtiin aiheellisesti tuovan suuria haasteita controllerin toimintaan.

”Mä näen, että toi rooli on aina tosi haastava, varsinkin kun mennään tuon sillanrakentajan [rooliin], mitä ehkä enemmänkin tässä näin just on. Mutta sitten just toi ralliauton kartturi ei tule ilman sitä busineksen vetäjän luottomiestä, että sä pääset tarpeeksi lähelle. -- se on sellaista tasapainottelua, että sun pitää vaan hyvin hahmottaa, mikä on sen hetkinen strategia ja liikkua siinä välissä, ja tietysti omat sosiaaliset taidot ja kaikki muut”. (Controller 2)

Ralliauton kartanlukijan metaforassa katsottiin osuvaksi myös nimenomaan se, että termiin on valittu ralliauto.

”Puhutaan vielä ralliautosta, kun liiketoiminnan tilanteetkin nykyään muuttuu aika hirveen nopeasti.” (Talousjohtaja)

Vielä ei kuitenkaan nähdä, että case -yrityksessä oltaisiin toteuttamassa tulevaisuusorientoitunutta roolia, eikä johtamis- ja vuorovaikutusroolejakaan nähdä vahvasti esiintyvän. Nämä kuitenkin nähdään tavoittelemisen arvoisena ja hyvinkin potentiaalisena, mutta se vaatii muun muassa vielä vahvempaa integroitumista liiketoimintajohtoon. Se voisi erään controllerin mukaan toteutua

esimerkiksi asiakastapaamisiin osallistumisen muodossa, mallina talousjohtajan ja toimitusjohtajan kumppanuus.

”Toi ralliauton kartanlukija vaatisi sen, että paljon lähemmäs sitä bisnestä vielä nimenomaan niin, että sä oikeasti olisit siinä paljon mukana. Ja jos vaikka joskus liiketoiminnan vetäjä voisi kysyä, että ’kun meillä on joku uusi bisnesmahdollisuus tulossa, niin voisi jopa sanoa sille controllerille, että lähetkö mukaan, jos puhutaan jostain talousasioista --. Niin se kuitenkin on täysin mahdollista. -- kyllähän usein yrityksen talousjohtaja ja toimitusjohtaja tapaa yhdessä kaikenlaisia erilaisia toimijoita eri sidosryhmissä, niin asiakkaita kuin toimittajia kuin kaikkea muutakin.” (Controller 2)

Eräs liiketoimintajohtaja antoi vinkin siihen, miten luottomiehen rooliin voisi päästä.

”Jos luottomieheksi haluaa päästä, niin pystyisi hoitamaan semmoisia tehtäviä tai toimeksiantoja, jotka on vähän tämmöisiä monimutkaisiakin tai monitahoisia asioita, niin viemään niitä eteenpäin tai jopa maaliin”. (LTJ 3)

Myös tässä yhteydessä voidaan työtehtävien hybridisaation nähdä nousevan esiin käytännössä ainakin yhtenä syynä siihen, että controller ei ainakaan vielä ole toteuttamassa busineksen vetäjän luottomies -metaforan mukaista roolikuvaa. Aiemmin kuvattu controller -toimintojen uudelleensyntyminen ja raportoinnin kehitysmurros vaikuttavat edelleen tilanteeseen: talousasioita on jouduttu hoitamaan ympäri organisaation johtoa ja hallintoa. Tätä kuvaa seuraava keskustelu.

”Että me ei olla vielä niin pitkällä, johtuu osittain siitä, et tämä toiminto on ollut vasta niin vähän aikaa. Että noille liiketoimintajohtajille on kehittynyt ne omat, toisille enemmän, toisille vähemmän, mutta niillä on siellä bisneksissä ne omat luottomiehet”. (Talousjohtaja)

”Niille on ehkä sitten siitä johtuen tai johtumatta, niin syntynyt semmoinen oma taloudellisten asioiden tuntemus aika hyvin.” (Controller 3)

”Niin, tai eri tasosta osaamista kyllä, että jos pistetään kaikki nämä meidän esimiehet, niin se osaaminen on hyvinkin vaihtelevaa. Yksi osaa vähän toista, joku toista. Mutta yksi [seikka] mikä on, niin noi ei välttämättä edes tiedä, mitä kaikkea meiltä voi pyytää, se on myös yksi.” (Controller 1)

Tee-se-itse-mentaliteetin lisäksi vaikuttavana tekijänä nähdään se, että controller -palveluja ei välttämättä tunneta ja tiedosteta tarpeeksi hyvin läpi organisaation ja siksikin rooli saattaa jäädä ulkopuoliseksi ja liiketoiminnasta irralliseksi.

4.5.2 Uusia metaforia

Ennen kuin Partasen (2001) kuviota näytettiin, kaikilta vastaajilta myös kysyttiin, mitä metaforaa/metaforia he käyttäisivät controllerista. Useampia uusia metaforia löytyi ja ne esitellään seuraavaksi.

Kullankaivaja

Tämä mielenkiintoinen roolimetafora tuli eräältä haastatelluista johtajista. Kullankaivajametaforaa sävyttää suora taloudellisen hyödyn tavoittelu, jopa nopeat voitot. Kullankaivajan roolimetaforan mukaan toimiva controller toimii melko valvovassa roolissa kaivaen väsymättä.

”Tää kullankaivaja-tyyppinen vertaus siihen, että aktiivisesti etsii ja aina silloin tällöin tärppääkin joku asia, että ’hei, että nyt, by the way, kun olette niin kiinni siinä arjessa ja henkilöstöjohtamisen haasteissa ynnä muuta, että oletteko te huomannu tätä?’ Tavallaan just se, että silloin tällöin löytää sen kultakimpaleen. Mutta että ei sitä löydä, jos ei sitä etsi. Että jotain tämän tyyppistä vertauskuvaa mä mielellään siitä käyttäisin. Ja tällaisen kullankaivamisen tekijä saattaa tehdä perusduunia hyvin pitkään löytämättä yhtään mitään, mutta jos ei sitä perusduunia tekisi, niin ei ikinä löytäisi mitään.” (LTJ 2)

Vaikka kullankaivajalta tuskin vaaditaan rohkeutta kultakimpaleen nostamiseen vaskoolista, controllerilta kullankaivajan metaforan mukaisessa toiminnassa joskus rohkeuttakin edellytetään.

”Ja se saattaa olla, ne asiat mitkä tätä kautta tulee esiin, -- se kultakimpale ei välttämättä kategorisesti ole kiva asia, vaan se voi olla myös tämmöinen, että ’hei teillä on tämmöinen asiakkuus, et oletteko nyt oikeasti tietoisia siitä, että tämän lopputulos on tämä. Eli bisneksen kannalta exit olisi paljon fiksumpi kuin sen olemassa olevan jatkaminen tai edes niin kuin kehittämisyritys. Että ollaan esimerkiksi niin kaukana siitä, että edullisempaa exitoitua kuin yrittää siitä jollakin tavalla liiketoiminnan tekemistä.” (LTJ 2)

Hammaslääkäri

”Sehän nyt tulee näistä gap -analyseistä, että se on hammaslääkäri, tiukka paikka, mutta saa puudutuksen.” (Controller 1)

Controllerien työtä on viime aikoina määritellyt kuukausittaiset gap -analyysit ja päälliköidenkin suunnasta controllereilla on ikään kuin vahva ”gap -leima”. Kuten aiemmin todettiin, useilla ei ole kokemusta tulosvastuusta ja tulosjohtamisen asiat ovat vieraita. Keskijohto joutuu muutenkin epämukavuusalueelle tehdessään formaalia analyysiä tuloksesta controllerin kanssa.

”Itse asiassa toi on vähän sellainen, mikä oikeasti alkujaan vähän toivoikin, että vähän syntyisi semmoinen tilanne, missä ne kokee vähän hankalaksi tulla paikalle, koska aihe on vaikea. Mutta sitten toisaalta taas, ne tulee paikalle ja kykenee siellä toimimaan. Koska niitten oppimisestahan siinä on loppupeleissä kysymys.” (Talousjohtaja)

Hyvä hammaslääkäri saa kuitenkin potilaan tuntemaan olonsa mukavaksi ja ongelmat saadaan ratkottua yhteistyöllä. Näin potilas tulee myös uudestaan vastaanotolle.

”Sitten taas toisaalta sehän on hirvittävän hyvä, että me ei olla semmoinen vastenmielinen organisaatio, jonka tapaamisia yritetään perua keinolla millä hyvänsä. Että tilanteisiin koetaan ihan hyväksi tulla ja ilmeisesti myös liiketoiminta saa niistä.” (Talousjohtaja)

Vastaanotto on toiminut hyvin. Ongelmia on kuunneltu ja tulosta analysoitu yhteistyössä. Oppimista on tapahtunut puolin ja toisin. Lähtökohdan todetaan olevan hyvä sille, että controller voi siirtyä kohti johtamisroolia ja vaatia etsimään ratkaisut ja toimenpiteet ongelmiin.

”Se on helpompi alkaa olemaan tiukempi, kun se lähtökohta on, että ne saa tulemaan sinne helposti, että se ei ole mikään ongelma. Että alkaa vaatimaan enemmän, mistä ollaan puhuttu näissä gäpeissä, että oikeasti vaaditaan se ratkaisu, miten näin ei enää käy.” (Controller 1)

”Niin ja nimenomaan se tahtotilan, -- että pidettäisiin sitä vaatimustasoa yllä, ettei annettaisi liikaa vastauksia niiden päälliköiden puolesta ja tavallaan mentäisi niihin selityksiin mukaan, vaan että meillä olisi enemmän semmoista tiukempaa. Mä luulen, et se olisi vielä enemmän se liiketoiminnan tahtotila.” (Talousjohtaja)

Havaintojenkin perusteella controller profiloituu linjaorganisaation suuntaan vahvasti keskijohdon kanssa tehtävien gap-analyysien kautta. Hieman ehkä yllättäenkin, asia ei kuitenkaan noussut johdon haastatteluisissa mitenkään esiin. Syynä lienee jo aiemminkin mainittu seikka, että ylimmän johdon kanssa controllereilla on hyvin erilainen suhde kuin keskijohdon kanssa. Toisaalta myös gap-analyysien arvostus johtamisen työkaluna saattaa olla johtajien keskuudessa vähäisempi. Suhdetta nimenomaan liiketoimintajohtajien kanssa haluttaisiin kuitenkin lähentää, kuten seuraava ryhmäkeskustelun ote osoittaa:

”-- mun mielestä erilainen, kun se ei ole se, mitä päälliköiden kanssa -- , niin siinä johtajan kanssa, se on tosi erilainen dynamiikka.” (Controller 2)

”Toi pitäisi varmaan olla just se meidän tuleva kehityssuunta, että vähän just gäpeistä alkaen, ehkä se terä edellä. Kun puhuttiin, että tehdään niitä kvartaaliyhteenvetoja ja laadun suuntaan, niin kehitetään sitäkin toimintaa, niin yhtä lailla saadaan siihen se liiketoimintajohto vielä enemmän käyttämään hyödykseen niitä gäppejä ja ymmärtämään niitä.” (Talousjohtaja)

Nimenomaan, kyllä se olisi tärkeä just se, et olisi semmoinen luottamuksellinen rooli sen controllerin ja liiketoiminnan vetäjän välillä, -- että välittyisi kaikki asiat ja just se, että saisi siitä suhteesta semmoisen sparrailevan. (Controller 2)

Kehityspäällikkö

Johdon puolelta controllerilta toivotaan aktiivista otetta kehittämiseen ja ongelmanratkaisuun, verkottamalla laajasti organisaatiossa ja edustamalla tukitoimintoja liiketoimintayksiköissä sekä toimia linkkinä eri suuntiin organisaatiota tai jopa sen ulkopuolelle. Haastateltavan mukaan controller voisi valvonta- ja tukirooliensa lisäksi olla aktiivinen toimija. Itse asiassa kehityspäällikkörooli voidaan kuitenkin nähdä osana tukiroolia.

Kehityspäällikkö-termi nousi esiin hieman eri muodossa muiltakin johtajilta. Ensimmäinen penää aktiivista ongelmanratkaisijan ja kommunikoijan roolia, ja toinen visioi controllerin ja kehityspäällikön innovatiivista hybridiroolia, joka hakisi uusia mahdollisuuksia myynnillisesti.

”-- huolehtii sen loppuun asti, että ottaa siinä sen johtajan ja toteuttajan roolin, että ei välttämättä itse tee, mutta huolehtii, että joku muu hoitaa -- . Et nimenomaan kun tietää, että se ongelma on olemassa. Ja sitten, että siitä se tieto leviää kaikille, että se on kaikilla tiedossa sitten. [Esimerkiksi] että siellä on tällaiset häiritsemässä, että ne pitäisi suodattaa pois sieltä raportilta, että tälle asialle ollaan tekemässä näin ja näin. Että se on sitä, mitä mä oikeastaan odottaisin meidänkin tässä yhteistyössä enemmän.” (LTJ 1)

”Mutta se mikä on mun mielestä aika mielenkiintosta, niin jos katsoo sitten tätä hybridisaatiojuttua ja oikeastaan mun ajatuksia, mitä mä oon siihen liittänyt, -- mikä olisi aika mielenkiintoinen, niin olis tällöinen controller-kehityspäällikkö, niin kuin liiketoiminnan kehityspäällikkö-tyyppinen rooli. Koska mun mielestä se olisi aika jännä hybridi nähdä, että miten se toimisi. Että toisaalta olisi olemassa controller, joka hoitaa sen controller-roolin, mut toisaalta sivutehtävänä tai kaksoishattuna olisi bisneksen kehittäminen ja nimenomaan tarkoitan silloin sitä TASO-tyyppistä A-ajattelua niin, että ei niin, että se katsoo, miten me toimimme liiketoiminnallisesti tehokkaammin tai mistä me voimme säästää tai missä meillä on prosessigäppiä tai pullonkaulaa tai muuta, vaan nimenomaan se olisi miettimässä, että miten meidän liiketoimintaa voisi kehittää niin, että meillä olisi enemmän markkinoita tai asiakkaita.” (LTJ 2)

Businessnavigaattori

Eräs liiketoimintajohtajista ei pidä nimikkeestä controller, joka kieltämättä luo miellelyhtymän valvojasta. Luottomieheksi ja ralliauton kartanlukijaksi verrattavissa oleva businessnavigaattori tai pelkkä navigaattori on nimike, jonka kyseinen johtaja oli kuullut otetun käyttöön eräässä yrityksessä controllerin sijaan.

”Controlleri on pelkkää valvontaa. Controller valvoo. Mutta sitten se, että nimenomaan yhdistetään nämä kaksi sillä tavalla että tuottaa sitä analyyttistä tietoa sen päätöksenteon tueksi niin se muutti sen nimen. Että se on mun mielestä yksi aika hyvä oivallus. -- oli itse päättänyt, että se ei ole enää controller, vaan se on navigaattori. Navigoi siellä meren

karikoissa ja auttaa kapteenia ja niin edelleen, tekee niitä päätöksiä. Toi kannattaa ottaa esille, että se aika paljon sitä ajatusmaailmaa avasi itselle, että mitä mä haluan.” (LTJ 1)

4.6 Controllerin tehtävät

4.6.1 Controllerin tärkeimpiä tehtäviä

Haastatteluissa ja ryhmäkeskustelussa kysyttiin myös controllerin tärkeimpiä tehtäviä. Jonkin verran keskustelu liikkui samoilla urilla kuin aiempien teemojen yhteydessä ja oli hieman yllättävääkin, kuinka vaikeaa kysymykseen vastaaminen oli. Muutamat kommentit kuitenkin avaavat hyviä lisänäkökulmia controllerin toiminnasta. Tehtäväkenttä nähtiin laajana ja se pelkistettiin esimerkiksi näin:

”Mun mielestä controllerin tärkein tehtävä on auttaa liiketoimintaa onnistumaan saavuttamaan tavoitteensa. Se on se controllerin tärkein tehtävä. Ei tuottaa dataa välttämättä - toi on niin kuin laajempi, että auttaa liiketoimintaa saavuttamaan tavoitteensa, mikä on yleensä budjetti tai joku kasvuluku tai joku vastaava. Että se on niin ku tärkeintä tossa.” (LTJ 1)

”Tehtävä on sitten toisaalta yhtä lailla tämä, että meillä kuitenkin on tietynlaiset järjestelmät, ja on sovittu tapa, jolla niitä käytetään. Niin yhtä lailla sitten sen tavan vieminen sinne liiketoimintaan, että varmistaa, että toimitaan parhaalla mahdollisella tavalla, jotta ei jouduttaisi siihen tehtävään, että onko luvut oikein.” (Talousjohtaja)

Kommenteissa ilmenee hyvin controllerin kahdelta suunnalta tulevat haasteet. Vaikka toiminto on keskitetty, toisaalta odotuksia on keskushallinnon suunnalta (vrt. emoyhtiö konsernissa), toisaalta vahvasti myös liiketoimintayksiköstä (vrt. tytäryhtiö). Seuraava sitaatti kuvaa käytännönläheisesti tehtävien tasollakin näkyvää muutosta, mitä aiemmin kuvattu kehitys järjestelmissä ja organisaatiossa on tuonut.

”Todellakin alkuun tämä homma oli tosi paljon sitä ihan neuvomista, että mitä tämä tarkoittaa, että mitä tämä luku on syönyt. Ja tällaiset asiat on vähentynyt ihan hirveästi, mutta sitten taas -- kertaus on opintojen äiti, että paljon saa kerratakin asioita. Noin muuten varmaan sellaiset ajat, että voi just gap -analyysien yhteydessä keskittyä vähän enemmän just semmoiseen best practise -jakamiseen yli BU-, yli tiimirajojen, pystyy ohjaamaan tai keskustelemaan.” (Controller 1)

Perinteinen budjetointi kuuluu myös controllerin tehtäväkenttään, vaikka liiketoiminnat ovat vastuussa lukujen tuottamisesta. Odotuksia controllerin toimintaan kuvasi eräs johtaja näin:

”Se olisi näissä talouden asettamisissa vaatimuksissa, tuossa niitten tuottamassa lisäarvossa ja tuessa, --tuki, apu ja linkki. Ajatellaan nyt vaikka budjetointi olisi yksi tällainen tehtävä,

niin siinä näkisin, että se olisi auttamassa ja että miten se nyt käytännössä toteutetaan ja viedään läpi siellä yksikössä -- se asiantuntijaedustus sitten. Toinen juttu olisi löytää ja pelkistää sitä olennaista informaatiota bisnesjohtajalle ja miksei päälliköllekin ja niihin johtamistilanteisiin. Ja sitten myös se, kun on tämmöisiä ongelmia tai kehitystarpeita, niin pystyisi ottamaan niitä myös vastuulleen.” (LTJ 3)

Tuotantojohtaja taas näki pääasialliset tehtävät hieman kapeammin ja käytännönläheisemmin. Tämä kuvastaa aiemmin todettua eroa ylimmän johdon ja keskijohdon välillä.

”Mun mielestä tärkein tehtävä on ennustetyökalut ja tuloslaskelmat ja niiden ympärillä tapahtuvat asiat ja kehittäminen.” (Tuotantojohtaja)

Tehtävien lisäksi haastatteluissa kysyttiin controllerille hyviä piirteitä ja tärkeitä osaamisalueita, joita käsitellään seuraavaksi.

4.6.2 Hyvän controllerin piirteitä ja osaamisalueita

Tässä luvussa on koottu hyvälle controllerille ominaisia piirteitä ja osaamisalueita, joita haastatteluissa ja ryhmäkeskustelussa ilmeni. Johtajat peräänkuuluttivat tietystä määrin erilaisia persoonallisuuteen liittyviä asioita. Eräältä vastaajalta nousi perinteisten tarkkuuden ja pedanttiuden lisäksi myös analyttisyys, ja erityisen kiinnostavana uteliaisuus.

”...kuvaa mun mielestä hyvin, niin uteliaisuus. Se, että pitää olla utelias ja sillä tavalla vähän halua tutkia syvemmälle, että mistä tämä johtuu, että mikä tämän ilmiön taustalla.” (LTJ 1)

Toinen taas piti vakuuttavuutta tärkeänä. Controller on asiantuntija, joka käsittelee merkittävää informaatiota ja vakuuttaa analyysillään. Epävarmuutta ei saisi controllerista näkyä.

”...siis tietyllä tavalla semmoinen, onko sana vakuuttavuus väärä, mutta sen tyyppinen. Ikään kuin on oikeasti varma siitä asiasta mitä tekee. Että controllerilta tuleva epävarmuus on se ehkä kaikkein pahin piirre, mitä voi olla. Että siis, vaikka se näin olisikin, niin tavallaan pitää olla aika tarkasti omien tekemisiensä ja omien sanomisiensa tasalla. Ja mieluummin niin, että jos ei sitä tiedä, niin sanoo, ettei tiedä, kuin se, että sanoo miten luulee sen olevan. Et semmoinen tietty jämptiys ja täsmällisyys on aika tärkeitä tuohon liittyviä ominaisuuksia.” (LTJ 2)

Controllerin osaamisen on haastateltavien mukaan oltava laaja-alaista. Controllerit toimivat laajasti organisaatiossa erilaisten ihmisten kanssa myös vuorovaikutus- ja johtamisrooleissa, joten tarvitaan luonnollisesti hyvää yhteistyökykyä. Erityisesti tällaisessa keskitetyn funktion tapauksessa, samalla organisaation ollessa kuitenkin hyvin laaja, controller ei ole vain enintään muutaman johtajan kumppani vaan työskentelee kymmenien eri johtajien, työ-, alue- ja

projektipäälliköiden, työnjohtajien ja asiantuntijoiden kanssa läheisessä yhteistyössä. Tämän lisäksi nähtiin, että controllerilla tulisi olla rohkeutta tuoda oma näkemyksensä esiin ja viedä asioita eteenpäin.

”-- vuorovaikutustaidot, että osaa toimia erilaisten ihmisten kanssa. Kun jos katsoo meidänkin tätä ohjausryhmää, niin meillä aika sekalainen sakki on. Että siellä on erityyppisiä henkilöitä eri osaamistauksella hyvin paljon. Sitten, että osaa esittää asian oikein ja pystyy vaikuttamaan ihmisiin. Niin se, että pystyy vaikuttamaan ihmisiin, niin se vaatii aika paljon.” (LTJ 1)

”Se, mitä nykyaikaiselta tukitoiminnolta voi vaatia, on sellainen verkostonhallinta ja semmoinen, -- koska yleensä valitettavasti se on juurikin näin, että aika paksut seinät on kaikkien yksiköiden välissä ja jopa tukiyksiköiden välissä.” (Controller 2)

”Semmoinen yhteistoimintakyky ja sitten taas -- rohkeus tarttua, toimia ja myös tuoda se oma näkemyksensä esille. Eli toisaalta vähän niinkin päin, ettei saisi olla liian tällainen kompromissi- ja konsensushenkinen. Eli yhteistyökyky, mutta sitten kuitenkin -- ei saa olla liian myötäävä.” (LTJ 3)

Sosiaaliset taidot korostuvat entisestään, kun aletaan puhua syvemmin yhteistyöstä liiketoimintayksiköiden kanssa. Controllerilta todella vaaditaan sosiaalisia taitoja menestyäkseen työssään erilaisten ihmisten, heidän vaihtelevan osaamisensa ja välillä herkkienkin asioiden kanssa. On mielellään toimittava aktiivisesti verkostoissa ja puututtava johtamiseen ja päätöksiin, mutta tyyllillä ja taitavasti kommunikoiden. Vuorovaikutustaitoihin liittyen listaan lisätään myös siis kommunikointitaidot.

”Semmoinen asioihin puuttuminen, että vaatii myös sen pelisilmän, että osaa puuttua oikealla tavalla. Että monestihan ne asiat on semmoisia, jotka sisällöltään välttämättä sen bisneksen pyörittäjän intressien kanssa kohtaa, että senkin takia semmoinen kommunikoinnin tyyli ja tapa pitää olla aika tarkkaan mietitty ja siinä täytyy tiettyä pelisilmäpohjasta osaamista olla, et osaa hoitaa tyylikkäästi.” (LTJ 2)

”Pitää olla pitkä pinna... kärsivällisyyttä meidän kysymysten kanssa.” (Tuotantojohtaja)

Edellä kuvattiin vuorovaikutus- ja johtamistaitoja, joita controllerilta odotetaan. Niiden lisäksi tärkeänä esiin nousi myös liiketoimintaosaaminen:

”Sitä liiketoiminnan logiikan tuntemista ja sitä markkinan tuntemista, sitä olis kyllä hyvä olla olemassa... merkittävät lisäarvot tehdään sillä, et on olemassa toimialan osaamista sekä sitten tavallaan sen yrityksen toimintatapojen osaamista.” (LTJ 2)

Liiketoimintaosaamisen voikin edellisen vastauksen perusteella jakaa sekä toimialatuntemukseen että yrityksen toimintatapojen osaamiseen, jota on esimerkiksi prosessiosaaminen. Viitaten

Partasen (2001) roolimetaforiin - päästäkseen tulevaisuusorientoituneeseen rooliin – controlleriin kohdistuvia odotuksia kuvaa seuraava pohdinta:

”...ajattelee sitä tulevaisuuden roolia, niin pitäisi ehkä päästä enemmän siihen aktiivisen toimijan ja siihen tulevaisuusorientoituneeseen rooliin. -- Tulkinta ja olennaisen löytäminen toisaalta tukiroolissa, mutta sitten semmoinen niitten talouslukujen ja raporttien ja ehkä niitten signaalienkin [tarjoaminen], niin sehän olis todella hienoa bisnesjohtajan näkökulmasta, että saisi siihen apua.” (LTJ 3)

Controller voisi poimia signaaleja tulevaisuudesta ja osoittaa esimerkiksi jonkin asian vaativan vielä lisätarkastelua. Vaikka tulevaisuusorientoitunut rooli nähdään ihanneroolina, tähän ei haastateltavan mukaan kuitenkaan vielä ole päästy.

Sekä controllerit että johtajat tunnistavat controllerin työn haasteellisuuden ja korkeat odotukset. Tehtävä on moniulotteinen, odotuksia on monesta suunnasta, ihmissuhdetaitoja tarvitaan ja lisäksi luonnollisesti substanssiosaamisen tulee olla vankkaa. Hyvä controller on lisäksi joustava muuttumaan liiketoimintayksiköiden tilanteen mukaan ja vaihtamaan nopeastikin rooliaan strategian mukaisesti.

”...se saattaa hyvin nopeastikin muuttua se vaatimus liiketoiminnan sisällä, et minkä tyyppistä tukea ne tarvii. (Talousjohtaja)

...jos miettii niitten metaforien kautta niitä tehtäviä, niin siinä on paljon, ja kun lisätään se vielä, että yrityksen tila, että mihin suuntaan se on menossa, millainen johtamiskulttuuri siellä on ja millaiset henkilöt siellä on. Että kyllähän siinä saisi olla semmoinen taikuri kyllä, että pystyisi kaikki tekeen. Mutta kaikkein isoimpana mä sanoisin ne kaksi asiaa kyllä uteliaisuuden ja tämmöisten lisäksi, ne ihmissuhdetaidot – ihmisten kanssa pitää tulla toimeen, vuorovaikutustaidot, ja sitten se, että jos sä menet selittämään jotain talouden asioista tai pitää tuottaa sitä dataa, analysoida, olla luottomiehenä, niin kyllä ne asiat täytyy hanskata.” (LTJ 1)

Controllerin on siis peruslaskentatoimen osaamisen lisäksi oltava vuorovaikutustaitoinen ja tunnettava liiketoiminnan tilanne. Seuraavaksi syvennyttään tarkemmin eri roolien mobilisointiin.

4.7 Roolien mobilisointi

Tässä luvussa käydään läpi tapoja, joilla controller mobilisoi rooliaan case -yrityksessä. Niitä on poimittu haastatteluista ja controller -ryhmäkeskustelusta. Myös arkipäivän havaintoihin ja case -yrityksen dokumentteihin perustuen nostetaan esiin asioita. Osa on noussut esiin jo aiemmin aineiston käsittelyn yhteydessä, osa käsitellään tässä luvussa uutena seikkana. Keinoja roolien

mobilisointiin esitellään seuraavaksi Partasen (2001) kategorisointia käyttäen; ensin informaatio- ja valvontaroolit, sitten vuorovaikutus- ja johtamisroolit ja lopuksi tulevaisuusorientoituneet roolit.

4.7.1 Informaatio- ja valvontaroolit

Controllerin perustehtävä on tuottaa informaatiota johdolle. Se pitää sisällään monenlaisia osatehtäviä ja laajan kirjon erilaista informaatiota. Kyse on usein datan jalostamisesta informaatioksi, mikä ei suurten tietomassojen nykymaailmassa ole aina helppoa. Informaation jalostamisessa ja siitä tehtävien päätelmien tekemisessä controllerilla on mahdollista tarjota huomattavaa lisäarvoa osoittamalla olennainen tiedon paljoudesta.

”Yhtä lailla vaarallista on se, että sä et osaa poimii sieltä. Että sä työntät tavallaan kaiken tiedon sinne. Että ’hei, että nyt mä tarvisin vähän jeesiä, et tulos ei ole oikein hyvä’, niin sä olet, että ’hei mulla on tässä nämä neljäkymmentä [kappaletta] kaikkia avainlukuja, että näistä niinku’. Että se tavallaan tulee siitä, että se laittaa sille controllerille paljon mahdollisuuksia.” (Controller 2)

Kuten edellä johdon laskentatoimen kehittämistä käsittelevässä osiossa todettiin, raportoitavuutta on kehitetty uusien raportein, ja keskeisimmät raportit, aineistot ja työkalut on koottu raportointiportaaliin. Koska tietoa on tarjolla paljon, tärkeää on pelkistäminen ja olennaisen löytäminen. Erään johtajan mielestä tietoa saattaa olla liikaakin tarjolla.

”Mutta en mä tiedä voiko sanoa, että enemmän kun tarviikaa, mut ehkä enemmän kun pystyy käsittelemään – miten mä nyt sanoisin. Että jos sulla on 10 asiaa, jos sä niistä kolmeen keskityt niin ne tulee voitettua, seitsemällä ei välttämättä ole – vaikka niihin pitäis keskittyä – niillä ei välttämättä ole niin suurta vaikutusta. Että ne voi ikään kuin jättää olemaan. Niin meillä löytyy tällä hetkellä niistä seitsemästä seikasta harvinaisen paljon dataa. (LTJ 2)

Priorisointi on sana, joka luonnollisesti nousee tässä yhteydessä esiin. Siinä controller voisi ottaa roolia ja mobilisoida ainakin informaatio-roolejaan, jopa johtamisrooliaan.

”Nythän sitä priorisointia tehdään aika paljon linjalähtöisesti. Ikään kuin siihen priorisoitumiseen olis muitakin reittejä varmasti olemassa, että -- yhteistyön tekeminen, että sitä prioriteettijärjestystä oltaisiin määrittämässä myös muutenkin kuin ihan pelkästään bisneksen toimesta, niin se olis kyllä ihan tervetullutta.” (LTJ 2)

Joo, yks homma, mikä on tavallaan kaikkialla nykyään, niin on toi tiedon määrä ja sitten tavallaan just se, että kuinka paljon siitä saadaan sellaista laadukasta tietoa ja siitä laadukkaasta tiedosta sun pitäisi pystyä karsimaan se kaikista oleellisin -- Sitten kannattaa muistaa, että välillä kun uppoudut sinne raportoinnin maailmaan, -- tärkeää olisi miettiä sitäkin, että kun johto ja tukitoiminnot tykkää aina tietysti lukea raportteja, mutta sitten just

sitä, että onko kaikki tieto aina tärkeää? Että kannattaisiko panostaa paukut niihin muutamaan tosi tärkeään juttuun ja niiden jalkauttamiseen kentälle, ja just siihen, että sä olisit siellä koko ajan vielä enemmän läsnä?” (Controller 2)

Tämä kuitenkin edellyttäisi vahvempaa liiketoimintaorientaatiota controllerilta, joka taas keskitetyn controller -funktion tapauksessa vaatisi liiketoimintajohdon vahvaa myötävaikutusta. Eräs johtajista myöntääkin, että tätä ei ole riittävästi tapahtunut.

”Mutta kyllä siinä vielä, ehkä se mitä on puhuttukin, niin se että mihin asioihin keskittyy ja sen priorisoinnin apu ja tuki ja tällöinen, sanotaan syvempi liiketoiminnan ymmärtäminen, että controller olis enemmän kiinni päivässä. Kyllä siinä meillä on vielä parannettavaa ja siinä on mullakin syytä omaan napaan tuijottamiseen, et en mä sitä niin hirveästi ole siihen suuntaan ajanutkaan enkä antanut tietyllä tavalla mahdollisuuksiakaan.” (LTJ 2)

Eräs liiketoimintajohtajista kuvasi tässä luvussa käsitellyn pelkistämisen hieman eri sanoin.

”Aika tärkeä rooli niin kuin olennaisen löytäjä ja etsijä, sitten tavallaan tällöinen informaation myös tiivistäjä, että se ei ole välttämättä aina tarkempaa ja pikselimpää se informaatio, vaan se on olennaisen kiteyttäjä- -- No, tuota tietoaahan on, yksityiskohtaista tietoa on aina liikaa, että enemmän sen pitäisi olla semmoista summaavaa ja olennaisen löytämistä että se siinä on mun mielestä ehkä se haaste.” (LTJ 3)

Nykyään controller on ikään kuin luotsi kasvavien informaatiomäärien merissä. Controller voi mobilisoida rooliaan informaatiolla monin tavoin. Vaikka controller yleensä tuottaa informaatiota ja liikenne helposti mielletään pääosin yhdensuuntaiseksi, on tärkeä muistaa, että yhtä tärkeää controllerin on saada tietoa liiketoiminnasta pystyäkseen tuottamaan entistä parempaa informaatiota ja mobilisoimaan siten uusia rooleja. Yksi controllereista kuvaa strategiaansa liiketoimintoihin sisään pääsemiseksi näin:

”Aika paljon mun mielestä auttaa noiden kanssa kyllä, kun menee oikeastaan semmoinen kärki edellä, että minä tulen tänne oppimaan. Että mun mielestä sitä kannattaa toistaa aika usein, että ’joo, mä en nyt tule kontrolloimaan teitä, vaikka mä tuunkin – eikä tuputtamaan mitään ihme oppeja tai tällöistä näin’, vaan ihan vaan ihan nöyrästi sanoo, et ’mä tulen kyselemään tyhmiä. Että tietää sen paikkansa, niin mä huomaan, että se kyllä auttaa. On joillakin selvästi ollut vähän semmoinen, että mikä toi rooli nyt niin kuin on?’ (Controller 1)

Tarjoamalla uudenlaista informaatiota controller voi hyvin konkretisoida tuottamaansa lisäarvoa johtamiseen. Ei-taloudelliset mittarit ovat tulleet entistä merkittävämmiksi viime vuosina. Case -yrityksessä kehitetty palvelutuotannon tehokkuutta mittaava pistejärjestelmä on hyvä esimerkki tästä, ja sillä on jo yli vuoden ajan tarkasti pystytty mittaamaan jopa asentajien henkilökohtaisia suoritteita. Se on erään controllerin johdolla luotu mittaamis- ja raportointijärjestelmä, joka on

osaltaan tuonut controller -toimintoa lähemmäksi liiketoimintoja. Tämä toimiikin tässä yhteydessä hyvänä esimerkkinä siitä, kuinka controller mobilisoi rooliaan ei-rahamääräisten mittarien avulla. Tällaiset mittarit ovat tehokkaita ja niillä saadaan helposti uutta näkökulmaa johtamiseen. Ne herättävät herkästi kiihvastakin keskustelua ympäri organisaatiota ja käynnistävät solmuja avaavia prosesseja. Pistemittaria hyödynnetään myös formaalilla tavalla.

”Bottom five -käsittely meil on ihan meidän [johtamis]tilanteissa. Et pitää olla aluepäälliköllä selitys oman alueensa bottom fivesta, et mitä nämä on? Ja vielä me ollaan siinä, et sieltä löytyy näitä teknislähtöisempiä selityksiä, mut et kyl ne niinku vähenee koko aika ja koko ajan menee vaan oikeaan suuntaan. Vaikka ollut pitkä tie --.” (LTJ 2)

Johto on erityisen kiinnostunut tuloksen kannalta kriittisimmistä kulueristä ja niiden kehitykseen vaikuttavista tekijöistä. Palveluyrityksessä henkilöstökulut ovat luonnollisesti erittäin kriittiset, mutta niiden käyttäytyminen tuloslaskelmalla ei ole aivan yksinkertaista. Johto haluaa ymmärtää niitä ja tarjoamalla niistä tietoa controller voikin tuottaa lisäarvoa ja tukea johdolle. Taustalla on useita työehtosopimuksia ja paikallisiakin sopimuksia, joihin kukaan organisaatiossa ei päätyökseen ole paneutunut. Niinpä niiden tuntemisessa voisi olla controllerin mentävä aukko.

”Meillä on aika iso merkitys meidän bisneksen onnistumisella muun muassa, menee henkilöstöpuolelle tietenkä. Jos katsoo meidän kulu- ja tulorakennetta, niin henkilöstöbisnestähän tämä on. Että esimerkiksi kaikkien paikallisten sopimusten tunteminen, niitten tulkinta, käyttö liiketoiminnoissa ja tämän tyyppiset on mun mielestä täälläkin aika oleellisessa roolissa, että niitä osataan käyttää ja osataan niidenkin suhteen neuvoa. Niin se on tämmöisen henkilöstölähtöisen bisneksen yksi tärkeä osa-alue. Ja ehkä hyvä esimerkki siitä, että minkä tyyppistä osaamista eri rooleissa voisi tarvita.” (LTJ 2)

Liiketoimintajohtaja 2 toivoisikin controllerille tietynlaista HR -osaamista ja viittaa kullankaivaja-metaforaan.

”Sanotaan, että semmoinen HR -pohjanen - kun mä puhun HR:stä niin se tarkoittaa ihan puhtaasti taloudellista HR:ää: -- että miten meidän suurin kuluerä muodostuu ja minkä näköisiä liikkuvia osia ja pelimerkkejä siellä on. Se on semmoinen, että mihin, jos katsoo meitä ylipäättään, niin mihin mä alan kovasti toivomaan, että meillä olisi bisnes – HR -osaamista. -- Ehkä jos mä hakisin sitä kullankaivajaroolia niin just se, että ikään kuin just controllerikin pystyisi tulee kertomaan, että ’tämän työehtosopimuksen lausekkeen tai tämän paikallisen sopimuksen antaman mahdollisuuden myötä me ei tällä hetkellä tehdä tätä. Ja siihen liittyvä säästöpotentiaali olisi mun näkemyksen mukaan tämmöinen,’ tai ansaintapotentiaalia tai joku muu vastaava. Että nämä on tämmöisiä, mitkä on aika bisneksen sisällään pohtimia juttuja.” (LTJ 2)

Erilaiset erillisanalyysit ovat tärkeitä johdon näkökulmasta. Controllerille ne ovat mahdollisuuksia lunastaa luottomiehen rooliaan. Huolimatta siitä, että aiemmin todettiin ad hoc -raportoinnin

vähentyneen automaattiraportoinnin ja tiedon laatuun panostamisen myötä, toisaalta voidaan nähdä juuri erillisanalyysien olevan eräs controllerin tavoista mobilisoida jopa tulevaisuusorientoitunutta rooliaan.

”Siihen suuntaanhan se on menossakin, että meillä järjestelmistä tulee nämä kaikki automaattiraportit, niin sitten se manuaalisesti työstettävä on nimenomaan ad hocia ja nimenomaan yksittäisiin päätöksentekotilanteisiin ja tämmöistä isompaa markkinajuttua. Mitä tulevaisuudenpaan menee, niin et sä välttämättä pysty sitä näkemään järjestelmästä. Että sitten pääsee yhdistelemään eri lähteitä.” (LTJ 1)

Controllerin on tärkeää tuntea, millaista tietoa johto haluaa ja miten. Vaikka keskeiset vakioraportit on tehty helposti löydettäväksi portaaliin tarvitsijoiden saataville, eräs haastateltava arvostaa niin sanottuja push –raportteja. Näillä tarkoitetaan sähköpostiin tai henkilökohtaisesti toimitettuja raportteja. Lisäksi ymmärtäminen nopeutuu, jos raportin ohessa on saatesanoilla oheisinformaatiota tiedon taustoista tai jo esianalyysi keskeisestä sisällöstä. Palataan olennaisen osoittamiseen, johon tässä yhteydessä on controllerilla oiva mahdollisuus. Näin käynnistyy heti keskustelu, jossa kaikki lähetyksen saajat ovat mukana. Controller on luonut lisäarvoa keskustelun käynnistämisen lisäksi osoittamalla huomiota keskeisiin asioihin sekä tuottanut oheisinformaatiota ja analyysiä.

”Varmasti tärkeä rooli on just tämä normaali tiedontuotanto, mutta siihen tuotettava lisäarvo on se, mitä hyvä controller tekee ja minkä takia semmoinen oman olemassaolonsa lunastaa. Että ei pelkkä laskukone.” (LTJ 2)

Ilmiö korostuu nykyään, kun informaation paljoudessa mieluummin kehitetään automaattisesti päivittyvä raportti jaettuun verkkosijaintiin. Tämä säästää controllerien työaikaa, mutta toisaalta mahdollisuuksia tuo myös automaattisesti sähköpostiin toimitettavat raportit. Tällöin ei kuitenkaan voida tuottaa oheisinformaatiota raportin saatteeksi. Tällaisella oheisinformaatiolla controller voi mobilisoida rooliaan ja ohjata tiedon käyttäjien huomiota keskeisiksi näkemiinsä suuntiin ja käynnistää keskustelun havainnoistaan. Lisäarvo syntyy jo siitäkin, että säästää tiedon käyttäjien aikaa, kun controller on vähintään esianalysoinut tiedot ja tuottanut raporttiin oheisinformaation.

”Pitäis päästä siihen, että siinä olisi myös valmiiksi pureskeltua. Että mua välillä ärsyttää et tulee tuolta... tulee näitä raportteja. Liittyen palvelutasoihin tai vastaaviin, että vaan räkästään eteenpäin. Tai ylipäättäänsä jotain projektiraportteja, niin kyllä niissä pitäisi olla se johtopäätös ja toimenpide-ehdotus ja tällaiset näin, niin kun se analyysi siit raportista. Että siinä viestin otsikossa olisi suurin piirtein, että nyt näyttää tältä ja tältä. Sitä voi itse tutkia sitten vielä ja muodostaa oman mielipiteen. Mutta sitten se, että vaan räkäsee raportin tai KPI:n, niin sehän voidaan automatisoida. Että nimenomaan se mielipiteen tuottaminen olisi tärkeää.” (LTJ 1)

Informaation käyttö johtamisessa

Controllerin on erittäin tärkeää ymmärtää, mitä informaatiota ja miten johtamisessa käytetään. Tähän liittyy kolme asiaa. Ensinnäkin, controllerin tulee ymmärtää mikä on kullekin päätöksentekijälle tärkeintä tietoa ja miten hän sen hankkii. Toiseksi, miten tätä informaatiota käytetään. Kolmanneksi, on hyvä pohtia tapoja, miten controller voi vaikuttaa edellä mainittuihin ja edistää laskentainformaation käyttöä. Näistä syistä controllerin olisi myös oltava hyvin tiiviissä yhteistyössä sidosryhmiensä kanssa. Case -yrityksessä nähdään, että controller on hallintoyksiköstä linjaorganisaatiota lähimpänä ja siksikin avainroolissa.

”Controller kun on meistä hallinnosta melkein lähimpänä niitä, tai onkin lähimpänä, että kun meilläkin puhutaan paljon siitä päällikön päivästä, että kuinka kiireisiä ne on, että ne ei ehdi tehdä mitään oikein kunnolla. Niin sitten se, että näkymä siihen, mitä kaikkea ne koskettelee siellä, että mä en ainakaan tiedä puoliakaan siellä, mitä ne puuhaa siellä päivänsä aikana. -- Ja kuitenkin ne on niin avainasemassa kaiken tämän meidän tuloksen tekemisessä, niillä on se näkemys siihen sitten viime kädessä ja ohjausvoima ja –valtakin.”
(Talousjohtaja)

Jos talousjohtaja ei tiedä puoliakaan siitä, mitä päälliköt käytännössä tekevät, ei käsitys toisin päin ole tämän kommentin perusteella edes sitä.

”Mähän en edes itse tiedä, mitä te teette 95 prosenttia ajasta.” (Tuotantojohtaja)

Controllerin liiketoimintaorientaatio on informaation käytön tuntemiseksi erittäin tärkeää, mutta lähentymistä pitää tapahtua kuitenkin edelleen paljon lisää. Tämä liittyy myös johdon laskentatoimen tehokkuuteen, turhan tiedon tuottamisen välttämiseen.

”Kuinka paljon controller tekee turhaa työtä tai tietoa, niin se riippuu siitä, että miten hyvin se on raporttien käyttäjien kanssa. Että siinä pitää aika paljon käydä sitä keskustelua niitten raporttien käyttäjien kanssa, että käytetäänkö sitä, onko tämä hyödyllistä tietoa? Kyseenalaistaa, että mihin tätä oikeasti käytetään. Että siinä pitää nimenomaan itse tietää, että miksi mä teen tämän, että kuka tätä käyttää ja mihin ja kuinka tärkeä se on.” (LTJ 1)

Empiriaosion alussa puhuttiin johdon laskentatoimen käytäntöjen tehokkuudesta. Tuntemalla tiedon käyttöä voi vaikuttaa johdon laskentatoimen tehokkuuteen, ja tässä esitellään eräs ryhmäkeskustelussa ilmennyt testausvinkki. Sitä on sovellettu case -yrityksessä raportointikäytäntöjen aikanaan rönsyilyä vahvasti.

”Yleensä kannattaa aina kysyä vähän itseltäänkin, että kuinka paljon tekee turhaa työtä. Että onko tämä oikeasti, että tätä käytetään johonkin fiksuun päätöksentekoon? -- Koska valitettavasti se aika usein menee niin, että kun alat tekemään jotain raporttia, niin sitä vaan tekee, tekee ja tekee ja sitten jossain vaiheessa ymmärtää, että sitä ei enää kukaan edes

oikein lue. Ja sitten just se vanha tsekkaus, mitä täälläkin käytettiin usein, että ei laiteta sitä raporttia ollenkaan, niin katsotaan, kuka reagoi. Niin sitten kuitenkin jostain 15 henkilöstä joku 1 tai 2 reagoi siihen. Niin sitä kauttakin huomaa, ettei sitä ihan hirveästi käytetä. Koska kyllä se yleensä on niin, että jos sulla on ne kolme mittaria, liiketoimintajohtaja kysyy sulta, että missä sä menet, -- niin jos ei sitä joku viikko yhtäkkiä olisi, niin kyllä siitä ihan varmasti kuulisi heti.” (Controller 2)

Esimerkkeinä mainittakoon muutamia case -yrityksessä ilmenneitä tiedon käyttötarkoituksia. Ensisijaisesti talousinformaatio toimii palautteena onnistumisesta. Kuukauden tulosta kuunvaihteen jälkeen odotetaan sormet syyhyten. Lisäksi kuukausituloksen avulla annetaan palautetta organisaatiossa hierarkian mukaan: johtaja antaa palautteen päällikköportaalle ja päälliköt taas eteenpäin omalle tiimilleen. Tulostiedoista voi tulla myös eräänlainen ruoska, jos jatkuvasti jäädyään tavoitteista ja varsinkin kehityksen ollessa hidasta. Tällöin tämä huono palaute kirpaisee ruoskan tavoin. Johtamisessa talousinformaatiolla onkin potentiaalisesti valtava teho.

”Onhan meillä semmoisia vuosihankkeita kuin ”tiedosta tulosta ja johtamisvoimaa” ollut.”
(Talousjohtaja)

Controller voi mobilisoida rooliaan myös edistäen luottamusta laskentainformaatioon. Hyvillä selvityksillä ja ymmärrettävillä perusteluilla controller tuottaa lisäarvoa tiedon käyttäjille. Jotta tietoa voidaan käyttää tehokkaasti johtamiseen, siihen pitää olla yleinen luottamus läpi organisaation ja siihen controllerilla on hyvät mahdollisuudet vaikuttaa. Kun parempi luottamus on saavutettu, controller voi tuottaa lisäarvoa jo edellä kuvatuin keinoin, analysoiden ja kyseenalaistaen. Kuitenkin rooli luottamuksen vahvistajana säilyy, koska täydellisen luottamuksen tilanteeseen ei koskaan voida päästä. Järjestelmämuutokset esimerkiksi aiheuttavat väistämättä raportointiin virheellisyyksiä ja informaatiota kyseenalaistetaan aina. Tiedon luotettavuuden varmistaminen onnistuu controllerilta helpommin silloin, kun hänellä on riittävä liiketoiminnan ja sen prosessien tuntemus.

4.7.2 Vuorovaikutus- ja johtamisroolit

Kyseenalaistaja ja haastaja

Johtajien mukaan controllereilla on merkittävä *kyseenalaistajan* rooli. Tällainen eriävän mielipiteen (second opinion) esittäminen nähdään arvostettavana. Kyseenalaistaminen vaatii kuitenkin ymmärrystä liiketoiminnasta ja laaja-alaista näkemystä yrityksen ja liiketoimintayksiköiden toiminnasta. Mutta kyseenalaistamisen ja toisenlaisen näkökulman

tuomisen kautta controller voi tuoda lisäarvoa johtamiseen ja ongelmanratkaisuun. Myös aktiivista toimintaotetta arvostetaan johtajien suunnalta.

”Millainen on controllerin rooli johtamisen tukena niin kyllä se on, tai sen pitäisi olla second opinion käytännössä, ja se materiaalin tuottaja ja analyysin esittäjä. Ja osallistuuko se johtamiseen ja päättämiseen niin sitä kautta kyllä. -- Mun näkökulmasta pitäisi osallistua johtamiseen ja päätöksentekoon ihan sillä, että huomaa jotain mitä on pielessä, ja siihen pitää heti puuttua ja antaa se asianosaiselle tiedoksi, ja katsoo et se lähtee oikeenmaan oikeaan suuntaan. Ja päätöksentekoon sillä tavalla, että se tuo oman mielipiteensä, analyttisen mielipiteensä selville. Niin ne on mun mielestä ihan selviä juttuja. Mä vierastaisin sitä ylipäättään, että kun tietää jotain niin ei osallistuisi päätöksentekoon, tai osallistuisi johtamiseen. Ja mä näen tämän itseohjautuvan tiimin tai yhteisöllisyyden hirveen voimakkaana ainakin mun ajatusmaailmasta. Kuka tietää, kuka näkee, pitää puuttua. Pitää kommunikoida, viedä sitä asiaa eteenpäin ja käydä sitä keskustelua. Että totta kai viime kädessä se on sitten toimitusjohtaja ja sen jälkeen liiketoimintajohtaja ja sitten taas [pienemmän] kokoluokan asioissa niin se valuu alaspäin. Se on se linjanjohtaja mikä absoluuttisesti päättää. Mutta sitten siinä voi olla sillä tavalla että jonkun mandaatilla ohjaa sitä asiaa oikeaan suuntaan.” (LTJ 1)

Edellisessä sitaatissa huomionarvoista on ensimmäisen lauseen korjaus ”pitäisi olla”-konditionaalimuotoon, joka indikoi toivomisen varaa controller -tuessa. Kommentti avaa kuitenkin hyvin johtajan johtamisideologian yhteyttä controllerin rooliin liiketoimintayksikön sisällä.

”-- bisneksen vetäjän näkökulmasta niin -- kun katsotaan niitä talouslukuja tai vaikka budjettia tai ennusteita, niin kyllä mä sitä roolia itse haluaisin hyödyntää, että kyseenalaistaa, että onko nämä realistiset ja mikä olis tämmöinen niinku second opinion siinä asiassa. Eli mä itse koen, niin mulla on aika vahva tulkinta, mutta mielelläni mä myös itse kävisin keskustelua niistä asioista ja saan sitten vahvistusta siihen omaan käsitykseen tai saan ehkä uusia näkökulmia.” (LTJ 3)

Controller-ryhmäkeskustelussa nousi esiin controllerin rooli liiketoiminnan haastajana, joka on lähellä kyseenalaistajan roolia, mutta pitää sisällään enemmän suorituksen parantamiseen tähtäävää otetta.

Ongelmanratkaisija

Controllerin toivotaan olevan aktiivinen toimija organisaatiossa ja ottavan esimerkiksi roolia prosessien tai järjestelmien kehittämisessä. Controller on myös tuottanut uusia työkaluja johtamisen avuksi. Liittyen kehityspäällikkö-metaforaan controllerin toivottiin ottavan ongelmia ratkaistakseen.

”Jos mennään sinne aktiivisen tekemisen puolelle, tai proaktiivisen, tai että -- ei pelkästään tulkita ja havaita ongelmia, vaan tehdään niille jotain, niin kyllä se rupeaa korostumaan -- ihannetilanteessa tavallaan tällöinen myös monimutkaisten ongelmatilanteiden ratkaisija.” (LTJ 3)

Controller voi mobilisoida laajempaa tukirooliaan esimerkiksi näin:

”Että ehkä hyvänä esimerkkinä se, et yrittäkää laskuttaa nopeammin –tyyppinen käsky. Että sen sijaan et tekee tuota, niin on havainnoimassa, että miksi, että mitkä aiheuttaa tämän, mitä sille voisi tehdä.” (LTJ 2)

Tietojärjestelmäosaaminen

Tietojärjestelmien, erityisesti ERP -järjestelmän tunteminen ja syvälinen ymmärrys on erittäin tärkeää nykypäivän controllerille. Ja varsinkin halutessaan mobilisoida esimerkiksi busineksen vetäjän luottomiehen roolia, on tietojärjestelmäosaaminen suureksi avuksi. Vaikka asiantuntija ei haastateltavan mukaan tarvitse välttämättä olla, menestyäkseen tehtävässään controllerin on käytännössä välttämätöntä tuntea järjestelmän syövereitä melko hyvin.

”Jotta controller on riittävän syvällä tiedossa, niin kyllä sen täytyy nykyjärjestelmämaailmassa niitä järjestelmiä osata - ja ennen kaikkea ymmärtää - enemmän kun, sanotaan niin kuin peruslinjan vetäjä. ... Ennen kaikkea se on siinä tukiroolissa, kun joku tietää ja tarvii ja osaa kysyä niin sieltä saa sen vastauksen ja tuen. Että controller ei ole järjestelmäasiantuntija, et ei sen tarvii sitä järjestelmää osata järjestelmänä, mutta täytyy osata sen järjestelmän käytön ja sen bisneksen välinen yhteys.” (LTJ 2)

Tähän voidaan liittää myös taulukkolaskennan – käytännössä siis Excel – osaaminen. Valtavasti tehdään analyysiä, luodaan työkaluja ja rakennetaan peruseräraportointia Excelillä. Controllerille on sen myötä väkisin syntynyt organisaation edistyksellisimmät taulukkolaskentataidot, joita hyödynnetään laajasti erilaisiin tiedonkäsittelyn tehtäviin, esimerkiksi henkilöstöhallintoon tai projektin hallintaan liittyen. Tätäkään potentiaalia roolin mobilisoinnissa ei voida sivuuttaa, vaan se on eräs tapa toteuttaa käytännössä johdon kumppanin tukiroolia.

”Mä arvostan kaikkia, jotka osaa Exceliä vääntää, ihan hirveästi.” (Tuotantojohtaja)

Tavoiteasetanta

Tavoitteiden asettaminen on eräs tärkeä johtamisen osa-alue. Johtamisroolien mobilisointi ja tiiviimpien yhteyksien luominen liiketoimintaan nostetaan esiin tärkeänä seikkana. Controller on budjetoinnissa ja toiminnan suunnittelussa sekä rullaavassa ennustamisessa tiiviisti mukana. Niinpä hän on vaikuttamassa johtamiseen tavoiteasetannan kautta. Esimerkiksi nostamalla esiin

sopivassa kohtaa budjettiin tai ennusteeseen kirjattuja tavoitteita, controller voi mobilisoida rooliaan.

”Tässä on taas yksi hyvä esimerkki siitä, että mikä mun mielestä voisi tuoda lähemmäs sitä liiketoimintajohtajaa. Että ehdottaisi, että onko se nyt näin, että me pidetään näitä tavoitteina ihan oikeasti, että mitataan siihen nähden.” (Controller 2)

4.7.3 Tulevaisuusorientoituneet roolit

Controllerinkin on hyvä tiedostaa, että johtajien työssä fokus on melkein aina tulevaisuudessa. Eräs haastateltava totesikin:

”Mitä vähemmän tarvii katsoo pitkälle peräpeiliin, niin sitä parempi.” (LTJ 2)

Tulevaisuusorientoituneiden roolien mobilisointi on kuitenkin todellinen haaste controllerille. Peruutuspeilin ei tarvitse silti olla vain ajanhukkaa, vaan controllerin tulisi pystyä käyttämään sitä heijastuspintana tulevaisuuteen. Onhan menneisyys tunnettava hyvin ymmärtääkseen nykyhetkeä ja tehdäkseen ennusteita tulevaan. Ja menneisyydestä oleva tieto on kuitenkin ainoa varma tieto.

”Siinä se haaste on, että se nopeasti menee semmoiseen peruutuspeilimeininkiin, mitä aina kavahdetaan, mikä ei pelkästään ole kyllä huonosta. Sitä välillä liikaakin ollaan sillain, että ei. Että kyllähän sun pitää oikeasti analysoida, mitä on tapahtunut, koska se on ainoa luotettava tieto, mitä sulla on.” (Controller 2)

”Esimerkiksi tällaiset vakioanalyysit vaikka tilauksen keskihinnasta, että vaikka katsotaankin taaksepäin, mutta että niiden trendejä ja tämmöistä, että autettaisi näkemään, mihin suuntaan askelet on kehittymässä.” (Controller 1)

Esimerkiksi gap -analyyseista on tarkoitus ammentaa oppia ja saada ohjausta tarvittaville toimenpiteille ja suunnitelmille tulevaisuutta silmällä pitäen. Controller voi mobilisoida tulevaisuusorientoitunutta roolia myös tuottamalla – jo edelläkin sivuttua – oheisinformaatiota ja analyysiä, näkemyksiään ja esimerkiksi havaintojaan trendeistä.

”-- ei pelkästään numeronmurskaus vaan myös siihen liittyvä analysointi, ja tämmöinen taustojen, poikkeamien tekeminen ja jopa niitten ennakoiva havainnoiminen, et mitä ja miksi. Ja vähän niin kun, että mistä on kysymys.” (LTJ 2)

Tulevaisuusorientoituneeseen rooliin päästäkseen controllerin on suunnattava fokusta ja analyysiä tulevaisuuden lisäksi myös yrityksen ulkopuolelle; markkinaaan, kilpailijoihin ja asiakkaisiin.

”Enemmän trendejä, analyttisyyttä siitä -- pidemmällä aikavälillä että ei enää olla siinä ad hoc -tekemisessä, operatiivisessa laskennassa vaan pitemmän aikavälin analyysiä. --

Markkina-analyysiä taas ylipäänsä, mihin meidän asiakkaat on menossa, mitä on mahdollisesti alalle tulossa. Niin sitä pitäisi analysoida kanssa.” (LTJ 1)

Case -yrityksessä tilausta tällaisille yrityksen ulkopuolelle suuntaaville analyyseille näyttäisi olevan, joten mahdollisuuksia jopa tulevaisuusorientoituneeseen rooliin controllereilla voisi olla.

”Markkinasta olisi kiva saada enemmänkin analyysiä. -- kun mennään tähän mitä me ollaan viime vuosina viety eteenpäin, niin siihen markkinaan. Toki tämä markkina on vaikea rajata, mutta ehkä just senkin takia siihen tarvis apuja. -- Et tavallaan n sen markkinan analysointi ja toisaalta myös hahmottaminen, että mitä pelaajia, mitä toimijoita, mitä tarpeita siellä on. Niin siihen kehittymiseen tarvisi ihan apujakin, että nyt se on ihan puhtaasti vaan linjan [hoidettavana].” (LTJ 2)

Myös talousjohtajan mielestä tulevaisuuteen suuntaava analyysi ja toisaalta skenaarioiden ja suunnitelmien hahmottaminen olisi tärkeä tuleva painopiste controller -funktiolle.

”Sellaisessa meidän täytyy olla vahvasti mukana ja sen takia päästä mukaan noihin liiketoimintojen suunnittelutilanteisiin jollain konstilla. Että siinä on muuten semmoinen yksi iso asia controllerin rooliin liittyen ja tulevaisuuden kehitystä, että päästä myös siihen tulevaisuuden suunnitteluun mukaan eikä pelkästään olla mukana siinä todellisuutta raportoimassa.” (Talousjohtaja)

Tutkimuksessa on löydetty useita mahdollisia tapoja mobilisoida tulevaisuusorientoitunutta roolia ja luoda lisäarvoa johtamiseen. Ne esitellään lyhyesti lopuksi: trendimittarit, tuote- ja asiakaskatteet, tarjous- ja projektilaskenta.

Trendimittarit

Trendimittarit ja – kuvaajat ovat tärkeä tapa kommunikoida tietoa tulevaisuusorientoituneesti. Controller voi analysoida asioiden kehitystä ja havaita kehitystrendejä, joita esiin nostamalla ja kommunikoimalla saadaan uutta ymmärrystä suunnasta, johon yritys on menossa. Näin eräs haastateltavista kuvasi toiveitansa ja odotuksiansa controllerin tuottamalle tiedolle.

”Trendimittarit, miltä ne näyttää, analyysit. Ja mun mielestä ne tukee sitä, että ne näyttää analyttisesti sitä, että okei, tuolla tämä asia on pielessä tai sitten, että tähän vaikuttaa eniten tämä parametri. Tai sitten, että taas siinä navigaattoriroolissa, viime vuonna tämä on ollut tämmöinen, trendi, meillä on kaikki nämä muut parametrit hallussa, niin näyttää että toi on menossa tuohon suuntaan tai vastaavaa.” (LTJ 1)

Erityisen hyödyllistä voisi olla trendinäkömä tuote- ja asiakaskohtaisille liikevaihdolle ja kannattavuuksille. Jälkimmäisestä seuraavassa lisää.

Tuote- ja asiakaskatteet

Asiakaskohtaista katelaskentaa case -yrityksessä on jonkin aikaa tehty, mutta kirjauskäytäntöjen ja – tarkkuuden kuitenkin ollessa vielä epätäydellistä mittari vaatii edelleen kehittämistä. Johdolla on toiveissa parempi raportointi niin tuote-, asiakas- kuin sopimuskohtaisista katteista.

”Et nyt kun me katsottiin vähän ekaa kertaa myyntikatemielessä sitä asiakaskohtaista kannattavuusnäkömää, niin joo, yllättävän isot ne erot. -- Mä toivoisin, että meillä olisi ihan standardina niin top10 –asiakkuuskohtainen kannattavuusraportointi olemassa. Olkoonkin niin, et sen luotettavuus ja kohdistettavuus ja tämmöinen rakenteessa olevat ongelmat olisikin olemassa, mutta kuitenkin että me nähtäisi koko aika sitä suuntaa ja kuitenkin enemmänkin sitä, että miten se kehittyy.” (LTJ 2)

Tarjous- ja projektilaskenta

Controllerit ovat olleet viime aikoina mukana laatimassa muutamia tarjouksia. Myös uusia vuosisopimuksia laadittaessa controllerit ovat olleet laskemassa tuotehinnastoja. Lisäksi projektinhallintatyökalu on kehitetty controllerin toimesta. Kuitenkin kummallakin näistä alueista controller voisi olla enemmän toteuttamassa tulevaisuusorientoitunutta roolia.

”Toi tarjouslaskenta on oikeasti hyvä esimerkki sellaisesta.” (Controller 2)

”Se projektipuoli, tarjouslaskenta, projektilaskenta, se on ehkä semmoinen puoli, mitä meidän pitäisi kyllä vahvistaa meillä, nimenomaan siihen, että saadaan yhtenäiset dokumentit ja se on aina laskettu samalla tavalla ja tehdään se jälkilaskenta huolellisemmin, että miten se sitten laskettiin ja miten se toteutui ja sieltä pystyttäisiin sitten oppimaan jatkossa, että mihin meidän pitäisi keskittyä.” (LTJ 1)

Osallistumalla tiiviimmin näihin toimintoihin, controller voisi päästä hyvään kierteeseen: hän pääsisi lähemmäksi liiketoimintayksiköitä ja vahvistaisi näin liiketoimintaorientaatiotaan. Liiketoiminnan paremman tuntemisen kautta hän pystyisi entistä paremmin tuottamaan lisäarvoa. Näin myös johto oppii lisää tulevia tarjouksia ja projekteja varten.

”Mun mielestä voimakkaammin mukana siinä pitäisi olla nimenomaan, jos ei nyt pyörittämässä exceliä, niin ainakin sillain pulssilla, että tietää mitä on tehty. Pystyisi tuottamaan siinä järkevää keskustelua, että ’mites hei nämä, onko nämä huomioitu, pitääkö toi ottaa pois sieltä, tai että eikö toi ole nyt vähän liian suuri’ - tällä tavalla aina analysoida sitä.” (LTJ 1)

5. Analyysi

5.1 Controllerin rooli ja sen kehitys

Seuraavaksi analysoidaan tutkielman empiirisen osan tärkeimmät löydökset aiemman teorian valossa. Pääosin haastatteluissa ilmenneet asiat vahvistavat aiemman kirjallisuuden löydöksiä, mutta joitain uusia mielenkiintoisia näkökulmia tutkimuksessa nousi esiin.

Ensinnäkin, vaikka tutkimuksessa ilmeni, että johdolla on paljon täyttymättömiä toiveita controllerin roolin suhteen, on roolin laajenemisesta selvää näyttöä. Granlundin ja Lukan (1998b) kuvaaman (ks. kuvio 1) laajenemisen voidaan nähdä olevan case -yrityksessä asiantuntijavaiheessa. Keskijohdon parissa controller toimii ajoittain jopa neuvonantajana. Talousjohtaja toimii johtoryhmän jäsenenä erittäin laajassa roolissa, jopa muutosagenttina. Tämä case antaa kuitenkin myös osoituksia siitä, miten controllerien rooli laajenisi tuohon kaikkein laajimpaan rooliin (Granlund & Lukka, 1998b).

Kuitenkin controllerin työajasta perinteiset pavnulaskijan velvollisuudet ja valvontaan liittyvät tehtävät vievät valtaosan. Vaikka controllerin rooli on hyvin monipuolinen ja tehtäväkenttä on laajentunut, ei tämän tutkimuksen aineiston perusteella olla niin laajassa tai liiketoimintaorientoituneessa roolissa kuin sen Suomessa on esitetty olevan (ks. esim. Granlund & Lukka, 1998b). Tutkimuksen tulokset ovatkin jokseenkin linjassa Byrnen ja Piercen (2007) kanssa siitä, ettei controllerin rooli ole täysin muuttumassa kohti liiketoimintakumppanuutta, vaan muutos on pikemminkin organisaatioriippuvaista.

Toisaalta kuitenkin muutos case -yrityksen johdon laskentatoimessa ja sitä myöten controllerin roolissa on ollut nopeaa. Järjestelmä- ja etenkin raportoinnin kehitys on mahdollistanut controllerin roolimutoksen laskukoneesta ja raportinrakentajasta johtamiseen osallistuvaksi asiantuntijaksi. Vaikka aihetta samanveroiseen hehkutukseen tämän tutkimuksen tulokset eivät aivan anna, ovat ne kuitenkin hyvin linjassa Vaivion ja Kokon (2006) löydösten kanssa esimerkiksi siinä mielessä, että 'middle role' toisaalta datan analyttisessä käsittelyssä ja toisaalta aktiivisena muutosagenttina luo controllerille haasteellisen ja moniulotteisen roolin. Controller onkin keskeinen, hyvin verkostoitunut yhdistelmä pavnulaskijaa ja liiketoimintakumppania.

Case -yrityksessä controller -toimintoa on kehitetty systemaattisin askelin. Controllerit ovat alkaneet viime vuosina osallistua aktiivisesti heille osoitetun yksikön johtamisjärjestelmän mukaiseen toimintaan ja he tarjoavat monipuolista tukeaan eri muodoissaan, kuten tulosanalyysiin tai prosessien kehitykseen. Controllereista on tullut ainakin paikoitellen johdon asiantuntevia

luottohenkilöitä. Historiallisista syistä johtuen kuitenkin paljon controllerin aikaa vie edelleen lukujen oikeellisuuden varmistaminen ja siihen liittyvät erilaiset selvitystyöt. Tämä vaatii useimmiten controllerilta myös hyvää järjestelmäosaamista, joka myös johdon näkemyksen mukaan on tärkeää controllerille. Vaikka controllerit osallistuvat laajasti liiketoimintojen kokouksiin ja toimivat laajasti verkostoissa ympäri organisaatiota, näyttää rooli todellisuudessa jäävän melko kauas todellisesta liiketoimintakumppanuudesta. Osallistuminen kokoukseen ei pelkästään vielä takaa todellisen yhteyden ja yhteistyömuotojen löytymistä keskitetyssä controller-toiminnossa työskentelevän controllerin kanssa. Toisaalta controllerin on lunastettava paikkansa liiketoimintakumppanina ja toisaalta johdon pitää osata tukeutua controlleriin ja luoda puitteita kumppanuuden syntymiselle.

Tämän tutkimuksen päätarkoituksena ei ole johdon ja controllerien käsitysten vertailu, mutta muutamia asioita nostetaan esiin. Kohdeyrityksen kokoisessa organisaatiossa controllerin on toimittava monipuolisessa roolissa ja tehtävissä. Niinpä sekä controllerien itsensä, että johdon, mutta varsinkin johdon mielestä valvonta- ja tukiroolia ei voida erottaa controllerin toiminnassa. Päinvastoin kuin on esitetty (esim. Verstegen ym., 2007), pienemmässä organisaatiossa ei käytännössä voidakaan erottaa valvonta- ja tukirooleja eri controllerien tehtäviksi.

Keskeisenä tuloksena näkökulmia vertailtaessa voidaan todeta, että controllerien ja johdon välillä on suuri orientaatioero. Kun johdon fokus on nykyisissä ja tulevaisissa asiakkaissa sekä tulevaisuudessa, controllerit keskittyvät lähinnä menneisyyteen ja pelkästään yrityksen sisäpuolelle. Tämä tosin pätee vain ylimmän johdon suhteen. Keskijohto painiskelee lyhyemmällä aikahorisontilla, operatiivisen tehokkuuden ja prosessien kehittämisen parissa. Controllerin rooli onkin erilainen eri hierarkian tasoilla – jos ylimmälle johdolle controller on vain tiedontuottaja ja kyseenalaistaja, keskijohdolle controller on taas monipuolinen tuki, analyysiapu ja kumppani. Toinen – jo luvun alussakin todettu - seikka on talousjohtajan roolin suuri ero controllereista. Näin Malmi (2001) havaitsi, että suomalaiset controllerit näkevät strategiaan liittyvät laajat tehtäväkokonaisuudet eniten talousjohtajan työnä. Vaikka controllerit ovat case -yrityksessä lähellä liiketoimintayksiköitä ja rooli niissä on keskeinen ja liiketoimintaorientoitunut, on talousjohdon rooli johtoryhmässä kuitenkin huomattavan erilainen kuin controllerin rooli liiketoimintayksiköiden ohjausryhmissä.

Controllerin osaamisen on oltava laaja ja controllerin on tämänkin tutkimuksen mukaan tärkeä olla analyttinen ja ongelmanratkaisutaitoinen (ks. esim. Malmi, 2001; Granlund & Lukka, 1998b) sekä vuorovaikutustaitoinen (ks. esim. Pihlanto, 2000; Järvenpää, 2001) ja vakuuttava (ks. esim.

Järvenpää, 2001). Lisäksi johdon mielestä controllerin tulisi olla utelias ja rohkeakin. Rohkeus liittyy sosiaaliseen kontekstiin, kun controllerin toivotaan rohkeasti puuttuvan tärkeiksi näkemiinsä asioihin. Sosiaaliset taidot korostuvat johdolta kysyttäessä, esimerkiksi erilaisten ihmisten kanssa on tärkeää tulla toimeen ja pelisilmää pitäisi olla. Controllerilla tulee tämän tutkimuksen perusteella olla myös hyvät IT-taidot (ks. esim. Yazdifar & Tsamenyi, 2005). On hyvä huomata, että johtajat mielellään esittivät odotuksiaan controllereille eivätkä välttämättä niinkään kuvanneet nykytodellisuutta. Tästä näkökulmasta pavunlaskijan kuolema kuitenkin voidaan nähdä olevan varmaa (Vaivio & Kokko, 2006) – myös keskitetyn controller -funktion tapauksessa.

Järvenpään (2001) erittelemät metaforiset roolit ja niiden merkitys saavat pääosin vahvistusta myös tämän tutkimuksen kontekstissa. Case esimerkiksi osoittaa, että controllerin rooleista yhä merkittävämpiä ovat informaation kehittäminen ja muutoksen hallinta. Lisäksi controllerin rooli on edistää tulostietoutta organisaatiossa ja tuoda informaatio johdon kontekstiin sekä luoda yhteisiä merkityksiä ja tulkintaa. Controller myös pyrkii entistä enemmän konsultoimaan johtoa lisäarvon tuottamiseksi johtamiseen. Samoin Malmi (2001) ennusti tehtävien kehitystä tulevaisuudessa. Tuote- ja asiakaskannattavuutta ei vielä analysoida case -yrityksessä niin laajasti kuin haluttaisi, mutta kehityssuunta on Malmin (2001) ennakoima. Budjetointi ja siihen liittyvät taustatehtävät ja valvonta vievät edelleen paljon controllerin työaikaa, joten siltä osin ennustettu muutos ei ole ainakaan vielä realisoitunut. Kehityssuunnan voidaan siis kuitenkin nähdä olevan aiemmassa kirjallisuudessa esitetyn mukainen, mutta pienemmässä organisaatiossa resurssit ovat rajallisemmat (ks. esim. Partanen, 2001) ja case -yhtiön tapauksessa emoyhtiön ohjaus vaikuttaa vahvasti niin IT-kehitykseen kuin budjetointiinkin.

Tulokset ovat hyvin linjassa Yazdifarin ja Tsamenyin (2005) kanssa siltä osin, että kolme tärkeintä tehtävää tulevaisuudessa olisivat liiketoiminnan suorituskyvyn arviointi, taloudellinen valvonta sekä kannattavuuden kehittäminen. Controllerin työssä korostuu niin taloushallinnon kuin liiketoimintayksiköiden puolelta suorituskyvyn jatkuvaan arviointiin ja kannattavuuden parantamiseen liittyvät odotukset.

Vaikka useimmiten case -yrityksessä kaivataan Sathen (1982) *vahvaa controlleria*, antaa tämä case -tutkimus näyttöä siitä, että controllerin on toimittava erilaisissa rooleissa tilanteesta riippuen eikä yleistystä roolista voida antaa (ks. esim. Granlund & Lukka, 1997, Cooper & Dart, 2013). Tehtäväkirjo on laaja ja välillä on syytä ottaa tiukka vahtikoiran rooli, toisaalta välillä liiketoiminnan haasteissa tukeva ote esimerkiksi ongelmanratkaisutehtävissä. Kuten Granlund ja

Lukkakin (1998a) ovat todenneet, suomalaisessa yrityskontekstissa controllerit ovat enemmän tekemisissä tuotannon henkilöstön kanssa kuin myynnin ja markkinoinnin. Case -yrityksessä tilanne oli myös tämänkaltainen, mutta toiveita myynnin henkilöstön kanssa tehtävän yhteistyön lisäämiseksi nousi esiin, esimerkiksi tarjouslaskennan osalta.

Roolimetaforat

Haastatteluissa kysyttiin kuvaavaa metaforaa controllereille. Vastauksia saatiin useita. Myös controller -ryhmäkeskustelussa nousi esiin yksi metafora. Tässä ne esitellään vielä lyhyesti ja sijoitetaan Partasen (2001) roolimetaforia ja niiden välisiä suhteita esittävään kuvioon. Lisäksi arvioidaan metaforien esiintyvyyttä ja esityksen kuvaavuutta controllerin roolista ja sen kehityksestä.

Keskeisimmiksi sijoitetut (Partanen, 2001) roolimetaforat informaatikko ja tulkki ovat case -yrityksessäkin pääasiallisesti vallalla kuvaavimpina rooleina. Myös johdon näkemykset nykyisestä roolista sijoittuivat sinne. Myös valvonta passipoliisin kaltaisessa roolissa on case -yrityksessä tärkeä. Muidenkin informaatio- ja valvontaroolien nähtiin olevan aika-ajoin läsnä, mutta konsernisuhteissa kuvaavampi lähettiläs ei niinkään. Senkin kuitenkin voitiin nähdä ajoittain toteutuvan vaikkapa controllerin toimiessa parhaiden käytäntöjen yksiköstä toiseen viejänä tai yhteisten – yleensä hallinnollisten - toimintatapojen edistäjänä. Niin sanotut epäonnistuneet roolit, vakooja ja salapoliisi eivät nousseet haastatteluissa esille, mutta johdon sitä myöntämättä, havaintojen perusteella controlleriin suhtaudutaan joskus näiden roolikuvausten mukaan, kun hän esimerkiksi osallistuu liiketoimintayksikön johtamistilanteisiin tai selvittää prosesseja ja toimintatapoja.

Lähes kaikilta johdon edustajilta ja controllereilta ilmeni toive vuorovaikutus- ja johtamisroolien ja jopa tulevaisuusorientoituneiden roolien vahvemmalle esiintymiselle. Välillä busineksen vetäjän luottomies näyttäytyy, mutta esiintyminen jää vain enintään muutaman kappaleen mittaiseksi. Keskijohdon parissa controllerin rooli on vahvemmin luottomies-metaforan roolikuvan mukainen ja erittäin lähellä useita vastuuhenkilöitä työskennellessään myös sillanrakentaja, mutta laajassa organisaatiossa haasteeksi muodostuu etenkin yksinkertaisesti se, että henkilöitä on niin paljon. Controller ei käytännössä ehdi välttämättä muodostaa syvällistä tukiroolia kaikkien päälliköiden kohdalla luottomieheksi päästäkseen, kun heitä on useita kymmeniä.

Taulukkoon 3 on koottu Partasen (2001) esittämien kategorioiden mukaisten roolien esiintyvyyden lisäksi tietoja siitä, millä tavoin roolimetaforat esiintyivät case -yrityksessä ja miten controller pystyy mobilisoimaan näitä roolejaan.

	Informaatio- ja valvontaroolit	Vuorovaikutus- ja johtamisroolit	Tulevaisuusorientoituneet roolit
Esiintyminen case-yrityksessä	Muut paitsi lähettiläs, erityisesti informaattikko, tulkki ja passipoliisi	Ajoittain kumpikin, mutta luottomies ensisijaisena – silti vain ajoittain	Ei esiintynyt, mutta nähtiin tavoittelemisen arvoisena
Esiintymistapa	- Raportoinnin kehittäminen - Gap-analyysit - Controllerien osallistuminen vakiopalaveriisiin - Budjetointi	- Parhaiden käytäntöjen jakaminen - Ongelmanratkaisutehtävät - Projektinhallinnan tukeminen - Uudet työkalut ja toimintatavat	-
Roolien mobilisointi	- Pelkistäminen ja olennaisen osoittaminen - Tietojärjestelmien tuntemus - Ei-taloudellisen informaation tuottaminen ja kehittäminen	- Kriittisten kuluerien ja niiden ajurien jatkuva proaktiivinen analyysi - Data -> informaatio -> ymmärrys - Kommunikaatio ja pelisilmä, informaation käytön tunteminen - Kyseenalaistaminen ja haastaminen - Tuki tavoitteiden asettamisessa ja seurannassa	- Informaatiota tulevaisuudesta ja markkinoilta - Asiakas- ja tuotekatteen osallistuminen - Työkalujen kehittäminen esim. projektinhallintaan - Trendimittarien luonti ja analyysi

Taulukko 3. Partasen (2001) roolimetaforien esiintyminen ja niiden mobilisointi case-yrityksessä.

Tämä tutkimus vahvistaa Partasen (2001) controllerin roolikuvausta roolimetaforien avulla myös siten, että case -yrityksen keskitetyn controller -toiminnon kontekstissa rooli vaihtelee – joskus hyvin nopeastikin. Se asettaa controllerille mittavat osaamisvaatimukset – toisaalta on tunnettava liiketoimintaa hyvin, toisaalta osattava luvut ja toiminnanohjausjärjestelmän logiikka. Controllerin on myös tärkeä tunnistaa kriittiset kustannuserät ja tuntea ajurit niiden taustalla. Samalla on kuitenkin oltava myös hyvin vuorovaikutustaitoinen ja hallittava verkostoja laajasti. Controllerin roolin kuvailtiin olevan vaativa niin johdon kuin controllerien puolelta. Tutkimuksessa ilmeni

myös monia odotuksia ja toiveita controllerin toiminnalle johdon suunnasta, joten potentiaalia kehittyä edelleenkin löytyi. Seuraavaksi analysoidaan tekijöitä, jotka roolin muotoutumiseen nähdään vaikuttavan.

5.2 Rooliin vaikuttavia tekijöitä

Tässä tutkimuksessa on pyritty selvittämään myös controllerin roolin taustalla vaikuttavia tekijöitä. Case tarjoaa monia eri tekijöitä selittämään controllerin kehittyvää roolia.

Järvenpään (2001) sipulimalli (ks. kuvio 2) kuvaa controllerin rooliin ja sen muutokseen vaikuttavia tekijöitä ja saa suurelta osin tukea myös tämän tutkimuksen perusteella. Voimakkaimmin korostuvat controller -funktion ulkopuoliset tekijät, vaikka myös itse toiminnon nopealla kehityksellä on suuri vaikutus siihen, minkälaiseksi controllerin rooli on case -yrityksessä muodostunut ja mihin suuntaan se on kehittymässä. Keskitetty controller -funktio jarruttaa liiketoimintaorientaation kehitystä (Vaivio & Kokko, 2006; Burns & Baldvinsdottir, 2005), mutta lähentymistä on pystytty siitä huolimatta tekemään suunnitelmallisesti ja hyötyjä sitä kautta saamaan, esimerkiksi parantuneen liiketoiminnan tuen muodossa.

Erityisesti taustatekijänä korostuu liiketoiminnan tilanne ja strategia, joka kannattavuus- ja prosessihaasteissaan on keskittynyt oman toiminnan tehokkuuden korjaamiseen. Se on määritelty myös controllerin toimenkuvaa, samoin kuin voimakkaat raportoinnin kehittämistoimet ovat vieneet paljon controllerin aikaa. Se toisaalta on kuitenkin myös edistänyt controllerin liiketoimintaorientaatiota, kun johdon tietovaatimuksia on selvitetty, tiedon käyttöön tutustuttu ja koulutusta on annettu.

Järvenpään (2001) sipulimallista poiketen tämän case -tutkimuksen tulokset korostavat controllerin persoonallisuuspiirteiden sijaan johtajien persoonallisuutta. Sen lisäksi johtajan noudattama johtamisfilosofia ja sen myötä syntyvä johtamiskulttuuri nousivat esiin. Tämä on linjassa Ten Rouwelaarin (2006) kanssa, joka totesi, että sidosryhmillä ja heidän odotuksillaan on vaikutusta controllerin rooliin. Toisessa yksikössä johto toivottaa controllerin tervetulleeksi oppimaan ja tukemaan, kun toisessa yksikössä tätä pikemminkin vältellään eikä liiketoimintaorientaatiota päästetä näin tapahtumaan. Controllerin omat luonteenpiirteet ja ominaisuudet eivät juuri nousseet esille rooliin vaikuttavina tekijöinä kummastakaan suunnasta, ei johdolta tai controllereilta itseltään. Tämä on ristiriidassa myös Byrnen ja Piercen (2007) tulosten kanssa, vaikka toki controllerin luonteenpiirteet ovat osaltaan määrittämässä vuorovaikutuksen dynamiikkaa, joskaan ei kuitenkaan niin vahvasti kuin Pihlanto (2000) esittää. Silti tämänkin

tutkimuksen perusteella esimerkiksi controllerin kokemuksen, osaamisen ja suhdeverkoston vaikutus roolin muotoutumiselle on ilmeinen.

Myös työtehtävien hybridisaatiota johdon laskentatoimen käytännössä ilmeni case -organisaatiossa monella tasolla (Burns & Baldvinsdottir, 2005). Ylin johto tekee paljon asiakkuuksiin tai tarjouksiin liittyvää laskentaa itse. Myös osan keskijohdosta on havaittu käyttävän omaa panostaan huomattavasti tarjouslaskentaan. Erityisesti projektipäälliköt ja asiakkuuspäälliköt tekevät hinnoittelun itse, hyödyntäen ehkä linjaorganisaation tietotaitoa palvelun tuottamisen vaatimista resursseista. Taustalla on ainakin kustannuspohjainen hinnoittelu, joka vallitsee kilpaillulla ja pienentyvien katteiden alalla. Lisäksi muun muassa järjestelmäongelmien ja raporttien tarjoamaa informaatiota kohtaan tiukassa elävän epäluottamuksen johdosta varsinkin tulosityksiköiden vetäjät hyvin laajasti pitävät yllä omia seurantataulukoitaan. Onpa kunnollisen controller -toiminnon puutteessa jopa kehitetty omaa raportointiakin. Cagliion (2003) havainnot IT-järjestelmien mahdollistamasta hybridisaatiosta saavat siis tukea tästä tutkimuksesta.

Se, miten hybridisaatio vaikuttaa controllerin rooliin, saa muutamia viitteitä tämän casen avulla. Toisaalta se on supistamassa controllerin roolia, kun johto luottaa mieluummin omaan tiedonhankintaan ja analyysiin. Toisaalta sen voidaan kuitenkin nähdä myös mahdollisuutena, kun controllerin aikaa säästyy tiettyjen seuranta- ja selvitystehtävien tekemisestä. Silloin riskinä on kuitenkin väärän ymmärryksen syntyminen ja tällöin aikaa kuluu eriävien käsitysten selvittämiseen.

Partanen (2001, 163-164) totesi, että ”pk -sektorin yrityksissä taloushallinto-organisaation rajallinen koko aiheuttaa sen, että periaatteessa kaikki resurssit ja aikapula on hidastamassa tai jopa estämässä controllerin tehtäväkuvan laajenemista aidon businessstuen puolelle.” Kuten aiemminkin todettiin, case-yritys ei lukeudu pk-yrityksiin, mutta edellä esitetty väite saa tukea tämän casen perusteella. Case -yrityksessä pääsyynä tähän ovat kuitenkin järjestelmien ja raportoinnin kehittämisen viemä aika sekä liiketoiminnan tilanne. Ne toiminnan tehostamisen haasteet, jotka case -yritystä ovat vaivanneet viime vuodet ja niihin liittyvät murrokset organisaatiossa ovat vaikuttamassa tämän tutkimuksen perusteella voimakkaimmin johdon laskentatoimen käytäntöön ja controllerin toimenkuvaan.

Case -yrityksen controller -funktioita on kuitenkin kehitetty systemaattisesti viime aikoina ja sen voidaan nähdä lisänneen huomattavasti controllerien liiketoimintaorientaatiota. Se on vaikuttanut controllerin tehtävänkuvaan, kun raportoinnin automatisoinnilla ja kehityksellä on saatu

vapautettua samalla aikaa uusille tehtäville. Tämä on laajentanut myös controllerin osaamisvaatimuksia ja sidosryhmiä. Se, että case -yritys on ulkomaisen emoyhtiön tytär, ei aseta tässä tapauksessa rajoituksia controllerin roolille. Vaikka esimerkiksi IT-infrastruktuuri on keskitetysti konsernin emoyhtiön järjestämä ja budjetit laaditaan emoyhtiön ohjeistuksen mukaan, ei konsernin vaikutus controllerin rooliin noussut esille (vrt. Byrne & Pierce, 2007), vaan esimerkiksi controller -toiminnon kehitys on tapahtunut itsenäisesti riippumatta emoyhtiöstä. Controllerit ovat pystyneet mobilisoimaan uusia, liiketoimintaorientoituneempia roolejaan, josta keskustellaan enemmän seuraavaksi.

5.3 Roolien mobilisointi

Tämän tutkimuksen toisen tutkimuskysymyksen tarkoituksena on roolin muodostumisen lisäksi syventää käsitystä controllerin roolista erityisesti sen kautta, miten controller voi mobilisoida rooliaan. Tämä tutkimus osoittaa, että controller toimii useammassa erilaisessa roolissa, joten voidaan puhua roolien mobilisoinnista. Viitaten edelliseen lukuun, näyttäisi siis lisäksi siltä, että rooli ei pelkästään määräydy ulkoisten tekijöiden vaikuttamana, vaan controller pystyy myös mobilisoimaan eri roolejaan. Taulukossa 3 on koottuna tässä tutkimuksessa ilmenneitä keinoja mobilisoida eri rooleja.

Partasen (2001) roolimetaforakuvauksen suhteen voidaan tämän tutkimuksen perusteella tehdä kaksi päälinjausta roolien mobilisoinnissa. Ensinnäkin, controllerin työn fokus siirtyy sekä menneisyydestä nykyisyyteen ja tulevaisuuteen että organisaation sisäpuolelta organisaation ulkopuolelle siirryttäessä vasemmalta oikealle roolikuvan kehittyessä ja laajetessa. Näin controller siis lähestyy itse asiassa strategisen johdon laskentatoimen kenttää, joka on määritelty juuri keskittymään tulevaisuuteen ja yrityksen ulkopuolelle (ks. esim. Guilding ym., 2000). Toiseksi, informaationäkökulmasta, controllerin toiminnan painopiste siirtyy tiedon tuottamisesta enemmän tiedon hankintaan, eli informaatiovirran suunta kääntyy. Kun informaatio- ja valvontaroleissa paino on perinteisesti tiedon tuottamisessa ja kommunikoinnissa erityisesti linjaorganisaation suuntaan, vuorovaikutus- ja johtamisrooleissa ja varsinkin tulevaisuusorientoituneissa rooleissa controllerin on onnistuttava ennen kaikkea keräämään dataa useista lähteistä ja muodostamaan siitä informaatiota johdon päätöksenteon tueksi.

Roolikonfliktin riski kasvaa kuitenkin samalla, kun controller toimii tiiviimmin liiketoiminnan osana (Byrne & Pierce, 2007). Case -yrityksessä controller -toiminnon kehittämisen seuraavana luontevana askeleena voisi nähdä controllerien hajauttamisen toimimaan liiketoimintajohdon

alaisuudessa. Riippuen johtajan ja hänen tiimensä persoonallisuudesta ja toimintatavoista, olisi varsinkin aluksi roolikonflikti mahdollisesti voimakas (Maas & Matejka, 2009). Byrnen ja Piercen (2007) tavoin tässäkin tutkimuksessa eräs liiketoimintajohtaja totesi haastattelussa, että tyhmien kysyminen herättää ärtymystä, kun ei olla tarpeeksi perillä liiketoiminnallisista ja operationaalisista yksityiskohdista.

Controller tuottaa informaatiota. Nykyään tieto- ja raportointijärjestelmien kehityttyä controller entistä vähemmän konkreettisesti itse työstää rutiiniraportteja, kun ne on automatisoitu ja enemmän controllerin tehtävänä onkin käytännössä huolehtia siitä, että eri sidosryhmillä on käytössään tarpeellinen informaatio. Controllerilla onkin keskeinen rooli prosessissa, jossa datasta syntyy informaatiota, ja lopulta saavutetaan tietämys (*knowledge*) (ks. Esim. Davenport & Prusak, 1998). Tämäkin on omiaan laajentamaan controllerin roolia raportteja tuottavasta puvunlaskijasta aktiiviseksi toimijaksi organisaatiossa. Hän esimerkiksi teettää IT-yksiköllä valmiin raporttipohjan, josta ohjaa tiedon tarvitsijan hakemaan tietoa ja sen jälkeen huolehtii, että kaikki tietoa tarvitsevat todella noteeraavat oleellisen tiedon ja tekevät tarvittavat toimenpiteet sen perusteella.

Onnistuakseen tässä datasta tietämykseksi – prosessissa controllerin on tärkeää tuntea sitä, miten tietoa käytetään johtamisessa. Hallin (2010) väitteistä suurin osa saa vahvaa tukea tästä tutkimuksesta. Laskentainformaatio todella on vain osa sitä suurta informaatiopalettia, joka johdolla on käytettävissään. Johtajat keskittyvät tiedon hankinnassaan juuri paljon yrityksen ulkopuolelle. Lisäksi johtajat käyttävät taloudellista informaatiota nimenomaan rakentaakseen ymmärrystä ympäristöstään, eivätkä niinkään edes erikseen päätöksentekotilanteissa. Laskentainformaation merkitys palautemekanismina korostuu myös. Ymmärtääkseen tiedon käyttöä controllerin on liiketoiminnan tuntemuksen lisäksi kyettävä tekemään syvällistä yhteistyötä johdon kanssa ja luomaan läheisiä suhteita johtajien kanssa. Näin controller pystyy myös ehkäisemään turhan tiedon tuottamista ja edistämään johdon laskentatoimen tehokkuutta.

Tässä tutkimuksessa on noussut esiin termi johdon laskentatoimen tehokkuus. Sillä viitataan käytännössä kahteen asiaan. Toinen liittyy suoraan johdon laskentatoimen käytäntöön yrityksessä ja sen tehokkaaseen hoitamiseen. Toimiiko esimerkiksi kommunikaatio ja saadaanko tarvittava tieto tehokkaasti tuotettua? Toinen on sitten edellä kuvatun tietämyksen luomisprosessin tehostamista organisaatiossa, jota controller voi välittömästi tai välillisesti edistää. Saavatko käyttäjät tiedon sopivassa muodossa, onko se ymmärrettävää, korostaako se olennaisia asioita ja onko tieto oikea-aikaista? Controllerilla on merkittävä rooli ja jopa valtaa johdon fokuksen

ohjaajana. Se, miten informaatio on esitetty ja kommentoitu, vaikuttaa huomattavasti siihen, miten informaatio otetaan vastaan ja ymmärretään. Johtajilla ei yleensä ole aikaa datan analysointiin, vaan siitä on tuotettu informaatiota niin, että ymmärrys muodostuu mahdollisimman tehokkaasti.

Case -yrityksessä on otettu viime vuonna käyttöön palvelutuotannon tehokkuutta mittaava pistejärjestelmä. Tämä on hyvä esimerkki ei-taloudellisesta ja ei-rahamääräisestä mittarista, jotka ovat yleistyneet osana ohjausjärjestelmää ja voivat toimia jopa provokatiivisesti (Vaivio, 1999; 2004). Controller voi näin ei-taloudellisen tiedon avulla mobilisoimalla rooliaan tarjoamalla johdolle tarkempaa informaatiota, hieman uudesta näkökulmasta. Tällainen informaatio on omiaan saamaan aikaan keskustelua, ja nousemaan relevantiksi johtamisessa (Hall, 2010).

Tämä tutkimus on osoittanut keinoja, joilla controller voi mobilisoida roolejaan. Koska useat tekijät ovat vaikuttamassa roolin muotoutumiseen, on tämä kuitenkin haastavaa. Mutta kuten Byrne ja Piercekin (2007) toteavat, että controllerin 'valmius myydä rooliaan' (*role selling capacity*) vaikuttaa osallistumisen asteeseen ja sen kehitykseen – businesspartneriksi ei synnytä, siihen kasvetaan. Controllerin ”asiakkaat” on saatava näkemään tätä kautta saavutettavissa olevat hyödyt ja oppimismahdollisuudet. Tässä suurena apuna on, kun tuntee näiden asiakkaiden informaatiotarpeet ja pystyy tarjoamaan laadukasta tietoa ja kaventamaan näin informaatiokuilua (Pierce & O’Dea, 2003).

6. Johtopäätökset ja yhteenveto

Tämän tutkimuksen tavoitteena oli selvittää controllerin roolia, controllerien oman näkemyksen lisäksi myös johdon näkökulmasta. Tutkimus toteutettiin case -tutkimuksena. Controllerien keskeisimpänä sidosryhmänä haastateltiin liiketoimintayksiköiden johtoa. Case -yrityksen kautta aiempaan tutkimukseen tarjotaan uutta näkökulmaa palveluyrityksen keskitetystä controller-toiminnosta. Tutkijan työskennellessä kohdeyrityksessä jo kolmatta peräkkäistä vuotta tutkimuksella on myös longitudinaalinen luonne. Osallistuvalla havainnoinnilla ja dokumentaation kattavalla tuntemuksella on saavutettu syvälinen kuva kohdeyrityksestä. Sen lisäksi, että tämä case -tutkimus tarjoaa paremman ymmärryksen johdon laskentatoimen ammattilaisen nykyisestä roolista ja sen kehityssuunnista, se osoittaa myös, miten controller -toimintoa voidaan kehittää liiketoimintaorientaation lisäämiseksi ja intensiivisemmän tuen tarjoamiseksi.

Controllerin roolin on esitetty muuttuneen sisäänpäin kääntyneestä pavnulaskijasta johtamiseen aktiivisesti osallistuvaksi liiketoimintakumppaniksi (ks. esim. Vaivio & Kokko, 2006). Roolin on jo toistakymmentä vuotta sitten väitetty laajentuneen historioitsijasta ja vahtikoirasta muutosagentiksi (Granlund & Lukka, 1998b). Tämän case -tutkimuksen perusteella muutosta on tapahtunut aiemman tutkimuksen osoittamaan suuntaan, mutta ei aivan samassa määrin. Tähän voidaan nähdä olevan useita syitä; ei vähäisimpänä keskitetty rakenne, jossa controllerit toimivat hallintoyksikössä talousjohtajan alaisuudessa. Itse asiassa johdannossa tehty controller -määritelmä osoittautuikin tutkimuksen aikana liian suoraviivaiseksi, sillä talousjohtajan ja controller -tittelillä työskentelevän roolit ja työnkuvat eroavat melko huomattavasti. Niinpä kaikkia johdon laskentatoimen ammattilaisista hierarkian tasoon katsomatta ei voida tämän tutkimuksen perusteella käyttää controller -nimitystä. Samalla on tosin huomattava, että johdon laskentatoimi on vahvasti kulttuurisidonnainen käytäntö ja nimikkeet vaihtelevat maasta toiseen (ks. esim. Granlund & Lukka, 1997; Ten Rouwelaar, 2006).

Vaikka selkeää, yksiselitteistä muutosta controllerin roolissa sisään johtamisen salonkeihin, pois pavnulaskijan stereotypiasta ei tämän tutkimuksen perusteella voida koko laajuudessaan nähdä, on silti helppo yhtyä Vaivion ja Kokon (2006, 72) sanoihin: ”Jopa perinteisestä pavnulaskijasta on mitä todennäköisimmin tulossa organisaatiossa aktiivinen, sosiaalinen viestijä, joka astuu ulos funktionaalista eristyksestään.” Myös jo Granlund ja Lukka (1997) esittivät samansuuntaisia ajatuksia. Viimeaikaiset kehitysaskeleet case-yrityksen controller -toiminnossa sekä uudet raportointi- ja analyysikäytännöt ovat osoituksia voimakkaasti kasvaneesta vuorovaikutuksesta ja

controllerin uudelta roolista, jossa liiketoimintaorientaatio toteutuu esimerkiksi liiketoiminnan tuntemuksen ja laajan verkoston myötä.

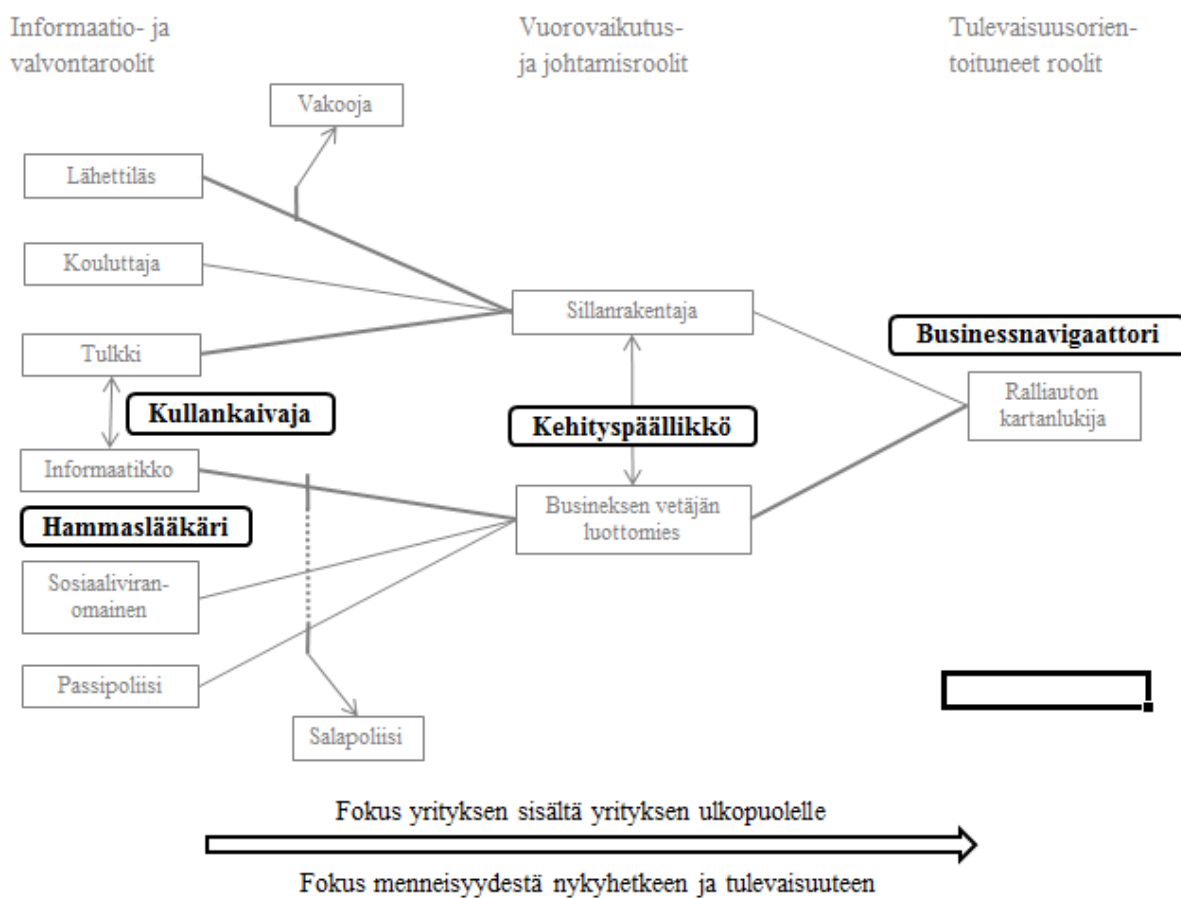
Tämän tutkimuksen case -yrityksen kaltaisessa matalassa, mutta leveässä palveluorganisaatiossa vaaditaan kuitenkin vahvaa controlleria (Sathe, 1982). Controller kohtaa tukiroolissaan monia haasteita. Kaksi keskeistä haastetta vuorovaikutukseen liittyen nousee tämän tutkimuksen perusteella esiin. Kutsutaan niitä tässä verkostoitumishaasteeksi ja organisaatiosojen haasteeksi. Edellinen juontuu laajasta controllerin ”sisäisten asiakkaiden” joukosta case -organisaatiossa. Controllerin olisi tukiroolissaan luotava suhde ja palveltava – ei vain muutamaan yksikkönsä johdon edustajaan, vaan – lukuisiin ylimmän ja keskijohdon edustajiin, jonka lisäksi useisiin eri asiantuntijoihin. Jälkimmäinen liittyy hyvin erityyppiseen tuen tarpeeseen eri hierarkian tasoilla. Ylimmälle johdolle, esimerkiksi liiketoimintajohtajalle tarjottava tuki on hyvin erilaista kuin ensimmäisen portaan tulosvastuulliselle esimiehelle. Välissä voi olla aluepäällikkötaso, joka painii haasteiden kanssa, jotka saattavat vielä hieman muuta. Koska toistaiseksi case -yrityksessä vielä on keskitetty controller -toiminto, controller joutuu usein tarjoamaan tukeaan myös eri liiketoimintayksiköille, joissa liiketoiminnan luonne ja tilanne on myös hieman toisistaan poikkeava. Lisäksi myynti tarvitsee edelleen toisenlaista tukea ja informaatiota.

Kuten aiemmin todettiin, tässä tutkimuksessa selvitettiin johdon näkemystä controllerin roolista, ja heiltä nousi esiin useita odotuksia controller -toimintoa kohtaan. Ne olivat pääosin korkeita ja niiden perusteella vahvempikin integraatio liiketoimintoihin olisi johdon puolelta tarpeellista. Tässä tutkimuksessa johdolta kysyttiin hyvään controlleriin liitettäviä piirteitä. Vastaukseksi saatiin monia laajempaan roolikuvaan sopivia ominaisuuksia, kuten uteliaisuus, rohkeus, vakuuttavuus ja liiketoimintaosaaminen. Selkeän yhtenäisen oli johdon toive tulevaisuusorientaatiosta, jonka mobilisoimiseksi löydettiin joitakin keinoja. Käytännössä tämä edellyttäisi kuitenkin controllerille erittäin vapaata toimenkuvaa ja hyviä resursseja. Tulevaisuusorientoituneiden roolien toteuttamisesta olisikin hyödyllistä saada lisää esimerkiksi case-tutkimusta, jotta siihen liittyviä vaatimuksia ja toimintatapoja voitaisiin ymmärtää paremmin.

Kuten Järvenpää (2001) esitti, controllerin tehtävistä merkitystään on kasvattamassa muun muassa informaation kehittämiseen ja muutoksen hallintaan liittyvät tehtävät. Myös tulostietouden levittäminen organisaatiossa oli case -yrityksessä tärkeä controllerin rooli. Vaikka varsinkin tilanteessa, jossa kohdeyritys on viime vuosina ollut, ovat vahtikoiran tehtävät näyttelleet tiettyä roolia controllerin työssä, voidaan case -yrityksen controllerit luokitella pääasiallisten tehtäviensä perusteella informaation omaksujiin vahtikoirien sijaan (Verstegen ym., 2007).

Tässä tutkimuksessa pyrittiin selvittämään myös controllerin roolin muotoutumiseen vaikuttavia taustatekijöitä. Keskeisenä nousi esiin niin johdon kuin taloushallinnon puolelta yrityksen strateginen tilanne, joka on ollut kannattavuushaasteiden ohjaama. Tällöin nähdään, että controllerin rooli on keskittyä, kuten edellä todettiin vahtikoirona toimimiseen, ja äärimmäisen tarkan tulos- ja kustannusanalyysin tekemiseen ja oikeellisen tiedon tuottamiseen. Uskotaan, että liiketoiminnan tilanteen tulevaisuudessa parantuessa, controllerin rooli voisi kehittyä myös enemmän yrityksen ulkopuolelle ja tulevaisuuteen keskittyväksi. Tästä yrityksen tai liiketoimintayksikön strategian ja controllerin roolin välisestä mahdollisesta yhteydestä olisi mielenkiintoista nähdä esimerkiksi useamman casen vertailevaa tutkimusta.

Controllerin roolin syvällisemmäksi ymmärtämiseksi, tässä tutkimuksessa käytettiin Partasen (2001) viitekehystä roolimetaforista. Se osoittautui erittäin kuvaavaksi myös tämän tutkimuksen uudessa kontekstissa - ja myös johdon näkökulmasta. Myös kehityskulkua ja roolien vaihtelua kuvaava aspekti viitekehyksessä sai tukea tässä tutkimuksessa. Haastatteluissa kysyttiin Jo ennen kuin Partasen (2001) metaforat näytettiin haastateltaville, heiltä kysyttiin metaforaa kuvaamaan controllerin roolia. Nämä uudet metaforat on sijoitettu kuviossa 6 Partasen (2001) viitekehukseen.



Kuvio 6. Tutkimuksen tulokset Partasen (2001) viitekehyksessä.

Kuvioon on lisäksi kuvattu controllerin toimintaan liittyvä fokuksen siirtymä yrityksen sisäpuolelta sen ulkopuolelle, ja menneisyydestä nykyhetkeen sekä edelleen tulevaisuuteen rooleissa oikealle siirryttäessä. Tämä siirtymä ilmenee niin roolien mobilisoinnin kuin controllerin tuottaman informaationkin suhteen. Controller siis näyttäisi siirtyvän samalla kohti strategisen johdon laskentatoimen määritelmän mukaista toimintaa (ks. esim. Guilding, 2000).

Controllerin lisäarvon ollessa pääasiallisesti informaatio, tässä tutkimuksessa on pohdittu controllerin roolia myös informaationäkökulmasta ja laskentainformaation käyttöä johtamisessa. Hallin (2010) laskentainformaation käyttöä koskevat väitteet saavat tukea tämän tutkimuksen perusteella. Informaation käyttöön liittyy monia controller -toiminnolle relevantteja kysymyksiä, kuten: Mitä tietoa käytetään? Käytetäänkö jotakin tietoa ollenkaan? Kuka tietoa käyttää ja mihin tarkoitukseen? Onko tieto nykyisessä muodossaan hyödyllisimmillään? Controllerin roolista suhteessa näihin kysymyksiin olisi hyvä saada lisätutkimusta.

Eräs keskeisimmistä kysymyksistä kasvavien tietomäärien maailmassa on: kuinka tärkeää tieto on? Tähän liittyen tämän tutkimuksen pohjalta nousee termi *johdon laskentatoimen tehokkuus*. Se liittyy kumpaankin vaiheeseen prosessissa, jossa datasta syntyy informaatiota ja lopulta organisaation tietämys (ks. esim. Davenport & Prusak, 1998). Ensinnäkin, tehokkuudessa on kyse controllerien tai muiden organisaatiossa tietoa tuottavien toiminnasta. Kuinka paljon tehdään päällekkäistä työtä? Tämä tutkimus osoittaa, että hybridisaatio on ilmiönä vaikuttamassa controllerin rooliin, eli johdon laskentatoimen tehtävät hajautuvat, vaikka controller -toiminto ei olisi hajautettu. Tällöin saatetaan kilpailevaa tietoa. Onko tuotettu informaatio hyödyllistä? Onko panos-tuotos-suhde hyvä? Toiseksi, onko informaatio ymmärrettävimmässä muodossaan ja käytetäänkö sitä tehokkaasti? Kuinka tehokkaasti sen perusteella syntyy tietämystä? Jos ei tunneta tiedon käyttäjiä tai heidän tapansa käyttää informaatiota, saattaa olla, että tuotetaan jopa turhaa tietoa. Jos ei osata pelkistää tietoa tarpeeksi ja kuvata olennaista tietosisältöä sopivalla detaljitasolla, voi ymmärrys jäädä syntymättä.

Controllerin on tärkeää olla koko edellä mainitun prosessin kulusta selvillä. Millä tavoin tämä toteutuu, kuinka paljon controllerit tuntevat sidosryhmiensä tiedon käyttöä, olisi hedelmällinen jatkotutkimusaihe. Tästä voisi saada kuvaa laajalla kyselyllä, jossa kartoitettaisiin niin tiedon tuottamisen käytäntöjä kuin sidosryhmän tiedon käyttöä vastaavasti ja sen tuntemusta controllereilla. Johdetaanko riittämättömään tietoon perustuen vai tarjoaako controller jopa ylilaaatua? Toisaalta, kuinka hyvin controller ottaa tiedon vastaanottajan huomioon toiminnassaan tai miten hyvin hän on tietoinen muusta johdon käytössä olevasta informaatiosta? Tämän

tutkimuksen perusteella johdon tietotarpeet muuttuvat nopeastikin ja tehokkaan johdon laskentatoimen saavuttamiseksi standardinomaisen tiedontuotanto on syytä automatisoida tai tehdä muuten mahdollisimman pienin panoksin, kuitenkin tasalaatuista informaatiota tarjoten. Resurssit olisi viisasta sen sijaan käyttää parempaan liiketoiminnan ymmärrykseen ja tietotarpeiden ja tiedon käyttötapojen parempaan tuntemukseen. Johdon laskentatoimen tutkimus edellyttää kuitenkin myös lisää tämän tutkimuksen kaltaisia syvälliseen case -yrityksen tuntemukseen perustuvia field -tutkimuksia.

Tähän tutkimukseen liittyy monia rajoituksia. Koska kyseessä on yhden case -yrityksen tutkimus, tulosten yleistämiseen case -yrityksen ulkopuolelle, erityisesti eri toimialoille ja erikokoisiin organisaatioihin, tulee suhtautua varauksella. Tässä tutkimuksessa on tullut ilmi esimerkiksi controllerin roolin kulttuurisidonnaisuus. Tutkimus mahdollistaa kuitenkin hyvin aiemman teorian testaamisen uudessa kontekstissa. Koska controllerin rooli on havaittu muuttuvaksi ilmiöksi, tämän tutkimuksen arvona on lisäksi aiempien teorioiden testaamisessa nykyajassa. Tämä tutkimus tarjoaa myös johdon näkökulman controllerin rooliin ja vastaavaa tutkimusta uusissa konteksteissa olisi syytä tehdä lisääkin.

Vaikka haastattelujen määrä on rajallinen, niiden ajallinen laajuus ja muut aineiston keruutavat takaavat riittävän aineiston tälle tutkimukselle. Osallistuva havainnointi case -yrityksen eri johtamistilanteissa sekä controllerien ja johtajien arjessa yli kahden vuoden ajan, sekä dokumentaation laaja tuntemus muodostavat ison osan aineistosta. Tähän liittyvä objektiivisuushaaste on pyritty huomioimaan jatkuvasti tutkimusprosessin aikana. Tutkijan oma tulkinta onkin merkittävässä roolissa, mutta toisaalta sillä on pystytty saavuttamaan hyvin syvälinen kuva tutkimusaiheesta. Toisaalta myös johdon näkökulma tarjoaa vastapainoa controller -näkemyselle.

Tämä tutkimus antoi suuntaa siitä, millaiseksi controllerin rooli voisi tulevaisuudessa muodostua. Erityisesti johdon näkökulmasta painottuu tulevaisuuteen liittyvä arviointi. Valvontaan ja kontrollointiin liittyvät tehtävät eivät kuulu tulevaisuuden johdon laskentatoimen ammattilaisen pääasiallisiin tehtäviin. Siksi titteli *controller* on huono ja luo vääriä mielikuvia toimenkuvasta. Tässä tutkimuksessa esiin tullut *business navigaattori* olisi kuvaavampi nimike tulevaisuudessa.

Lähteet

- Ahrens, T., & Chapman, C. S. (2006). Doing qualitative field research in management accounting: Positioning data to contribute to theory. *Accounting, Organizations and Society*, 31(8), 819-841.
- Ahrens, T., & Chapman, D.S. (2007). Management accounting as practice. *Accounting, Organizations and Society*, 32 (1-2), 1-27.
- Ahrens, T., & Dent, J. F. (1998). Accounting and organizations: Realizing the richness of field research. *Journal of Management Accounting Research*, 10, 1-39.
- Atkinson, A. A., Balakrishnan, R., Booth, P., Cote, J. C., ym. (1997). New Directions in Management Accounting Research. *Journal of Management Accounting Research*, 9, 79-108.
- Baldvinsdottir, G., Burns, J., Norreklit, H., & Scapens, R. W. (2009). The management accountant's role. *Financial Management : The Magazine from CIMA*, Jul/Aug, 34-35.
- Burns, J., & Baldvinsdottir, G. (2005). An institutional perspective of accountants' new roles – the interplay of contradictions and praxis. *European Accounting Review*, 14(4), 725-757.
- Burns, J., & Scapens, R. W. (2000). Conceptualizing management accounting change: an institutional framework. *Management Accounting Research*, 11 (1), 3-25.
- Burns, J., & Vaivio, J. (2001). Management accounting change. *Management Accounting Research*, 12(4), 389-402.
- Byrne, S., & Pierce, B. (2007). Towards a more comprehensive understanding of the roles of management accountants. *European Accounting Review*, 16(3), 469-498.
- Caglio, A. (2003). Enterprise resource planning systems and accountants: Towards hybridization? *European Accounting Review*, 12(1), 123-153.
- CIMA, (2012). Professional Identity of Management Accountants: Leadership in Changing Environments. *Chartered Institute of Management Accountants*.
- Cooper, P. & Dart, E. 2013. Business Partnering as a Complement to the Accountant's Other Roles: International Survey Evidence. *University of Bath, School of Management, Working Paper Series*.
- Davenport, T.H., Prusak, L., 1998. Working Knowledge: How Organizations Manage What They Know. *Harvard Business School Press*, New York.
- De Loo, I., Verstegen, B. & Swagerman, D. 2011. Understanding the roles of management accountants. *European Business Review*. Vol. 23(3), ss. 287-313.
- Eisenhardt, K. M. (1989). Building Theories from Case Study Research. *Academy Of Management Review*, 14(4), 532-550.
- Eskola, J. & Suoranta, J. (1998). *Johdatus laadulliseen tutkimukseen*. Tampere: Vastapaino
- Friedman, A., & Lyne, S. (1997). Activity-based techniques and the death of the beancounter. *European Accounting Review*, 6 (1), 19-44.

- Granlund, M., & Lukka, K. (1997). From bean-counters to change agents: The Finnish management accounting culture in transition. *Liiketaloudellinen Aikakauskirja*, 3, 213-255.
- Granlund, M., & Lukka, K. (1998a). It's a small world of management accounting practices. *Journal of Management Accounting Research*, 10, 153-179.
- Granlund, M., & Lukka, K. (1998b). Towards increasing business orientation: Finnish management accountants in a changing cultural context. *Management Accounting Research*, 9 (2), 185-211.
- Guilding, C, Cravens, K, & Tayles, M 2000, 'An international comparison of strategic management accounting practices', *Management Accounting Research*, 11, 1, pp. 113-135.
- Hall, M (2010). Accounting information and managerial work. *Accounting, organizations and society*, 35 (3), 301-315.
- Hopper, T. M. 1980. Role conflicts of management accountants and their position within organisation structures. *Accounting, Organizations and Society*. Vol. 5(4), ss. 401-411.
- Indejikian, R. J., & Matejka, M. (2006). Organizational slack in decentralized firms: The role of business unit controllers. *Accounting Review*, 81(4), 849-872.
- Johnson, H.T. and Kaplan, R., 1987. *Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting*. Harvard University Press, Boston Mass.
- Järvenpää, M. (2001). Connecting management accountants' changing roles, competencies and personalities into the wider managerial discussion - A longitudinal case evidence from the modern business environment. *Liiketaloudellinen Aikakauskirja*, 4, 431-458.
- Järvenpää, M. (2007). Making business partners: A case study on how management accounting culture was changed. *European Accounting Review*, 16(1), 99-142.
- Jönsson, S. (1998). Relate management accounting research to managerial work! *Accounting, Organizations and Society*, 23(4), 411-434.
- Kasurinen, T. (2002). Exploring management accounting change: the case of balanced scorecard implementation. *Management Accounting Research*, 13: 323-43.
- Kurunmäki, L. (2004). A hybrid profession - the acquisition of management accounting expertise by medical professionals. *Accounting, Organizations and Society*, 29(3-4), 327-347.
- Lambert, C. & Sponem, S. 2011. Roles, Authority and Involvement of the Management Accounting Function: A Multiple Case-study Perspective. *European Accounting Review*. Vol. 21(3), 565-589.
- Lukka, K. (1999). Case/field-tutkimuksen erilaiset lähestymistavat laskentatoimissa. Teoksessa H. Hookana-Turunen (Toim.), *Tutkija, opettaja, akateeminen vaikuttaja ja käytännön toimija: Professori Reino Majala 65 vuotta*. Turku: Turun kauppakorkeakoulu, 1999. 129-150.
- Lukka, K.(2007). Management accounting change and stability: loosely coupled rules and routines in action. *Management Accounting Research*, 18, 76-101.

- Lukka, K., & Kasanen, E. (1995). Methodological themes: The problem of generalizability: Anecdotes and evidence in accounting research. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 8(5), 71-90.
- Maas, V. S., & Matejka, M. (2009). Balancing the dual responsibilities of business unit controllers: Field and survey evidence. *Accounting Review*, 84(4), 1233-1253.
- Malmi, T., (2001). The practice of management accounting in Finland - A change? *Liiketaloudellinen Aikakauskirja*, 4, 480-501.
- McKinnon, J. (1988). Reliability and validity in field research: Some strategies and tactics. *Accounting, Auditing and Accountability*, 1(1), 34-54.
- Miller, P., Kurunmäki, L., & O'Leary, T. (2008). Accounting, hybrids and the management of risk. *Accounting, Organizations and Society*, 33(7-8), 942-967.
- Partanen, V. (2001). *Muuttuva johdon laskentatoimi ja organisatorinen oppiminen: Field-tutkimus laskentahenkilöstön roolin muutoksen ja uusien laskentainnovaatioiden käyttöönoton seurauksista*. Väitöskirja, Turun kauppakorkeakoulu. Turun kauppakorkeakoulun julkaisuja. Sarja A ; 6:2001
- Pierce, B., & O'Dea, T. (2003). Management accounting information and the needs of managers - perceptions of managers and accountants compared. *The British Accounting Review*, 35, 257-290.
- Pihlanto, P. (1998). Yritysjohtajan ja controllerin toiminta enneagrammiteorian valossa. Turun kauppakorkeakoulun julkaisuja. Sarja A-8: 1998, Turku, Kirjapaino Grafia Oy.
- Pihlanto, P. (2000). Nine types of controller: the role of business controller in the light of the enneagram theory. *Turun kauppakorkeakoulun julkaisuja*, 10:2000, Turku, Kirjapaino Gra-fia Oy.
- Roehl-Anderson, J. M. & Bragg, S. M. 2004. *Controller's Function: The Work of the Managerial Accountant*. 3rd ed., Hoboken, NJ, USA, Wiley. 480 s.
- Russell, K. A., Siegel, G. H. & Kulesza, C.S. 1999. Counting More, Counting Less. *Strategic Finance*. Vol. 81(3), ss. 38-44.
- Sathe, V. (1982). The controller's role in management. *Organizational Dynamics*, 11(3), 31-48.
- Scapens, R. W. (1990). Researching management accounting practice: The role of case study methods. *The British Accounting Review*, 22(3), 259-281.
- Ten Rouwelaar, H. (2006). Balancing the roles of business unit controllers - an empirical investigation in the Netherlands. *NRG Working Paper no. 06-07*.
- Ten Rouwelaar, H., & Bots, J. (2008). Business unit controller involvement in management: An empirical study in the Netherlands. *NRG Working Paper no. 08-07*.
- Vaivio, J. 1999. Exploring a 'non-financial' management accounting change. *Management Accounting Research*. Vol. 10(4), ss. 409-437.
- Vaivio, J. 2004. Mobilizing local knowledge with 'Provocative' non-financial measures. *European Accounting Review*. Vol. 13(1), ss. 39-71.

- Vaivio, J. (2008). Qualitative management accounting research: Rationale, pitfalls and potential. *Qualitative Research in Accounting and Management*, 5(1), 64-86.
- Vaivio, J., & Kokko, T. (2006). Counting big: Re-examining the concept of the bean counter controller. *Liiketaloudellinen Aikakauskirja*, 1, 49-74.
- Verstegen, P., Bernard, H. J. V., Loo, I. D., Mol, P., Slagter, K., & Geerkens, H. (2007). Classifying controllers by activities: An exploratory study. *Journal of Applied Management Accounting Research*, 5(2), 9-32.
- Whittington, R. (1996). Strategy as practice. *Long Range Planning*, 29(5), 731-735.
- Yazdifar, H. & Tsamenyi, M. 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), ss. 180-198.
- Yin, R. K. (2003). *Case study research : Design and methods*. Thousand Oaks, Cal: Sage Publication.

LIITTEET

Haastatteluteemat

1. Johdon laskentatoimi käytännössä
 - a. Mitä johdon laskentatoimi merkitsee ja mitä tarkoitusta se palvelee case-yrityksessä?
 - b. Onko paino strategisessa johdon laskennassa ja tulevaisuudessa vai operatiivisessa tämän päivän tekemisessä? Miksi?
 - c. Mitkä tekijät vaikuttavat siihen, minkälaiset johdon laskentatoimen käytännöt yrityksessä on? Miten?
 - d. Onko johdon laskentaa kehitetty viime aikoina ja jos niin mihin suuntaan?
 - e. Työskenteleekö yksikössäsi controller-tittelillä olevia henkilöitä?
 - f. Mihin suuntaan johdon laskentaa mielestäsi tulisi kehittää tulevaisuudessa?
 - g. Tekeekö joku muu johdon laskentatoimen tehtäviä yksikössäsi?

2. Controllerin rooli johtamisen tukena
 - a. Millainen controllerin rooli on yrityksen johtamisessa? Osallistuuko se johtamiseen ja päätöksentekoon? Miten? Jos ei, niin miksi?
 - b. Kaksoisrooli: kumpi on tärkeämpi? Tuki- vai valvontarooli?
 - c. Millaisia metaforia controllerin roolista voisi käyttää?
 - d. Onko rooli kehittynyt viime vuosina? Jos on, niin miten? Mihin se on vaikuttanut?
 - e. Onko roolia ja controller-toimintoa tietoisesti kehitetty viime aikoina? Miten?
 - f. Mitkä tekijät vaikuttavat controllerin roolin muotoutumiseen johdon tukena?
 - i. Liiketoiminnalliset tekijät; yrityksen ja liiketoimintayksikön tilanne ja strategia
 - ii. Organisatoriset tekijät ja mahdollinen työtehtävien hybridisaatio
 - iii. Tieto- ja raportointijärjestelmät
 - g. Miten näet roolin kehittyvän tulevaisuudessa? Mihin odotat sen vaikuttavan?

3. Controllerin tehtävät ja ominaisuudet
 - a. Mitkä ovat controllerin tärkeimmät tehtävät?
 - b. Minkälaiset ominaisuudet ovat tärkeitä controllerille?
 - c. Millaista osaamista erilaisiin rooleihin tarvitaan?
 - d. Millä taloushallinnon osa-alueilla controllerin on oltava erityisvahva? Millä alueilla toivoisi olevan lisäosaamista?
 - e. Tuleeko johdon laskentatoimen ammattilaisen olla myös IT-osaaja?

4. Laskentainformaation käyttö johtamisessa
 - a. Millaista laskentainformaatiota johtamisessa käytetään ja miten?
 - b. Mihin tietoa käytetään enimmäkseen, tiettyihin päätöksentekotilanteisiin vai valvontaan ja yleisen tilannekuvan saamiseksi?
 - c. Mitä tietoa odotat saavasi / yksikkösi saavan controllerilta/taloushallinnolta?
 - d. Mitä tietoa on tarjolla liikaa/liian vähän?

- e. Miten tiedon käyttö muovaa controllerin roolia ja tehtäviä? Kuinka paljon controller tekee ”turhaa” työtä tai tietoa?
- f. Mitä tietoja controller tarvitsee eri rooleissaan?