

Controllerin rooli johtamisen tukena - Liikkeenjohdon näkökulmia controllerin työhön

Laskentatoimi
Maisterin tutkinnon tutkielma
Katri Karhunen
2010

Laskentatoimen ja rahoituksen laitos
HELSINGIN KAUPPAKORKEAKOULU
HELSINKI SCHOOL OF ECONOMICS



CONTROLLERIN ROOLI JOHTAMISEN TUKENA Liikkeenjohdon näkökulmia controllerin työhön

Tutkimuksen tavoitteet

Tutkimuksen tavoitteena on selvittää, miten liiketoiminnan operatiivinen johto näkee controllerin roolin johtamisen ja päätöksenteon tukena ja minkälaiset tekijät tähän vaikuttavat. Tutkimuksessa tarkastellaan myös controllerin ja johdon vuorovaikutusta sekä controllereiden organisatorista asemaa. Controllerin roolia käsitteleviä teorioita on tarkoitus arvioida tärkeän sidosryhmän eli liikkeenjohdon näkökulmasta, sillä tämä näkökulma ei juuri ole ollut esillä aikaisemmassa tutkimuksessa.

Lähdeaineisto

Tutkimuksen lähdekirjallisuutena käytettiin runsaasti ajankohtaisia tieteellisiä artikkeleita koskien controllereiden työtä, roolia ja asemaa organisaatiossa. Empiirinen aineisto kerättiin haastattelemalla 8 henkilöä yhdestä suomalaisesta teollisuusyrityksestä. Haastateltavat toimivat yrityksessä päällikkö- ja johtotason tehtävissä myynnissä ja tuotannossa ja ovat työssään säännöllisesti tekemisissä controllerin kanssa.

Aineiston käsittely

Tutkimus tehtiin teoriaa havainnollistavana case-tutkimuksena, jossa tehtyjä havaintoja verrataan aiempaan teoriaan ja pyritään näin arvioimaan teorioiden toimivuutta sidosryhmän näkökulmasta.

Tulokset

Tutkimus osoittaa, että esitellyt controllerin roolia kuvaavat teoriat kestävät tarkastelun myös liikkeenjohdon näkökulmasta ja saavat näin ollen tukea tämän tutkimuksen kautta. Teoriaa voidaan kehittää lähinnä roolimetaforien osalta esimerkiksi tuomalla mukaan IT:n merkitys controllerin työssä ja kritisoiden tulevaisuusorientoituneen roolin realistisuutta. Tutkimuksen keskeisiä löydöksiä ovat erilaiset yksilö- ja yritystason tekijät ja rakenteet, jotka vaikuttavat controllerin roolin muotoutumiseen organisaatiossa. Nämä tekijät rajoittavat controllerin työn menestyksestä toteuttamista, mutta ovat useimmiten controllerin ja paikallisjohdon vaikutusvallan ulkopuolella.

Avainsanat

Controller, Roolimuutos, Roolimetaforat, Vuorovaikutus, Johtaminen

SISÄLLYSLUETTELO

1. JOHDANTO	1
1.1 Motivaatio tutkimukselle.....	1
1.2 Tutkimuksen tavoite ja rajaukset.....	4
1.3 Tutkimuksen rakenne	5
1.4 Keskeiset käsitteet	6
2. CONTROLLER JOHTAMISEN TUKENA	7
2.1 Controllerin roolimuuotos	7
2.1.1 Controllerin tehtäväkuva	7
2.1.2 Pavunlaskijasta johdon konsultiksi	8
2.1.3 Muutoksen taustatekijät.....	12
2.1.3.1 Yleisiä muutosajureita.....	12
2.1.3.2 ERP-järjestelmät ja controllerin rooli	16
2.2 Controllerin roolimetaforat	17
2.2.1 Roolimetaforat vertauskuvina	18
2.2.1.1 Informaatio- ja valvontaroolit	19
2.2.1.2 Vuorovaikutus- ja johtamisroolit	22
2.2.1.3 Tulevaisuusorientoituneet roolit.....	24
2.2.2 Roolimetaforat työtehtävinä.....	24
2.3 Controllerin ja johdon vuorovaikutus	26
2.3.1 Organisaation rajapinnat	26
2.3.2 Hybridit toimenkuvat	28
2.3.3 Informaation laatu ja käyttö	29
2.4 Controller-funktion asema organisaatiossa	33
2.4.1 Roolin kaksijakoisuuden haasteet	33
2.4.2 Hajauttamisen etuja	35
2.4.3 Hajauttamisen kritiikkiä	36
3. TUTKIMUSMETODOLOGIA JA -AINEISTO.....	39
3.1 Case-tutkimus menetelmänä	39
3.1.1 Reliabiliteetti ja validiteetti	41
3.1.2 Menetelmän varaukset ja yleistettävyys.....	42
3.2 Aineiston keruu	43
4. CASE: YARA SUOMI OY	45
4.1 Case-aineiston esittely	45
4.2 Vuorovaikutus ja yhteistyö.....	47
4.2.1 Controllerin ja johdon vuorovaikutus	47
4.2.2 Kommunikaatio ja ymmärrys.....	48
4.2.3 Controller johtamisen ja päätöksenteon tukena	49
4.3 Informaation laatu	53
4.3.1 Informaation käyttö	53
4.3.2 Kehityskohteita informaation tuottamisessa	55
4.3.2.1 Raporttien sisältö ja ulkoasu	55
4.3.2.2 Koko ketjun katteen tarkastelu	58
4.3.2.3 Tulevaisuuteen suuntaava informaatio.....	60
4.4 Controllerin roolit.....	63
4.4.1 Liikkeenjohdon tukena toimiminen	63
4.4.2 Muita havaittuja rooleja	66
4.4.2.1 Valvontarooli.....	66

4.4.2.2	Informaation välitys	67
4.4.2.3	Koulutusrooli.....	68
4.4.2.4	IT-asiantuntijuus.....	68
4.4.2.5	Laajennettu rooli	68
4.4.3	Persoonallisuuden vaikutus roolin muodostumiseen	69
4.4.4	Roolin kehitys	70
4.4.5	Ammatilliset rajapinnat	71
4.5	Toimintaympäristön vaikutuksia.....	72
4.5.1	Hajautettu controller-funktio.....	72
4.5.2	SAP-järjestelmän käyttöönotto	74
4.5.3	Yritysosto ja organisaatorakenteen muutos	77
5.	ANALYYSI.....	79
5.1	Controllerin roolin kehitys	79
5.2	Roolin muotoutumiseen vaikuttavia tekijöitä	80
5.3	Roolimetaforien esiintyminen ja arviointi.....	82
5.3.1	Partasen viitekehys	82
5.3.1.1	Informaatio- ja valvontaroolit	82
5.3.1.2	Vuorovaikutus- ja johtamisroolit	83
5.3.1.3	Tulevaisuusorientoituneet roolit.....	84
5.3.1.4	Mallin arviointia ja kehitysehdotuksia	84
5.3.2	Järvenpään viitekehys	85
5.4	Vuorovaikutus ja informaatio.....	85
5.4.1	Rajapinnat ja hybridisaatio.....	85
5.4.2	Informaation laatu	87
5.5	Controllerin tukirooli.....	87
5.5.1	Tuki- ja valvontaroolin tasapaino.....	87
5.5.2	Hajautettu rakenne.....	88
6.	JOHTOPÄÄTÖKSET	90
6.1	Tutkimuksen yhteenveto ja johtopäätökset	90
6.2	Tutkimuksen arviointia	93
6.3	Jatkotutkimusehdotuksia	94

LÄHTEET

LIITTEET

Liite 1: Haastatteluteemat

KUVIOT

Kuvio 1:	Controllerin työnkuvan laajeneminen	11
Kuvio 2:	Roolimuutoksen ”sipulimalli”.....	13
Kuvio 3:	Laskentakäytäntöjen samankaltaistumisen ja erilaistumisen ajurit.....	15
Kuvio 4:	Controllerin roolien väliset yhteydet metaforien valossa.....	19
Kuvio 5:	Controllerin roolin muotoutumiseen vaikuttavia tekijöitä	92

TAULUKOT

Taulukko 1:	Pavunlaskijan ja controllerin vertailu	12
Taulukko 2:	Controllerin roolimetaforat ja niissä vaadittavat taidot	25

1. JOHDANTO

1.1 Motivaatio tutkimukselle

Controllerin toimiminen liikkeenjohdon päätöksenteon tukena on ollut ajankohtainen tutkimusaihe viime vuosina. Sisäisen laskennan merkitystä ja controllerin roolia on tutkittu runsaasti niin Suomessa kuin ulkomaillakin (ks. esim. Burns & Baldvinsdottir, 2005; Byrne & Pierce, 2007; Cooper, 1996a; Cooper, 1996b; Granlund & Lukka, 1998b; Granlund & Lukka, 1998a; Indjejikian & Matejka, 2006; Järvenpää, 2001; Malmi et al., 2001; Vaivio & Kokko, 2006). Tutkimuksissa on havaittu yleinen muutostrendi sisäisessä laskennassa ja sen roolissa organisaatioissa. Aikaisemmin sisäisen laskennan asiantuntijoiden, eli controllereiden, työn pääpaino on ollut tuloksen raportoinnissa ja kustannuslaskennassa. Controlleria on usein kuvailtu ”pavunlaskijaksi” (Friedman & Lyne, 2001; Vaivio & Kokko, 2006), joka keskittyy yksityiskohtiin ja lukujen tarkkuuteen ymmärtämättä sen syvällisemmin lukujen merkitystä liiketoiminnalle. Controllerin rooli on kuitenkin kehittynyt merkittävästi kohti johtoa konsultoivaa, liiketoimintaa tuntevaa neuvonantajaa (ks. esim. Granlund & Lukka, 1998b; Järvenpää, 2001; Siegel et al., 2003a; Siegel et al., 2003b).

Nykyaikainen controller suuntaa työpanostaan yhä enemmän kohti johdon konsultaatiota. Controllerin tulee tänä päivänä lukujen tuottamisen lisäksi ymmärtää niitä, niiden taustoja ja tulevaa kehitystä, ja nähdä tämän kaiken merkitys liiketoiminnalle. Controller toimii tänä päivänä johdon tukena ja tarjoaa päätöksenteon tueksi taloudellista näkökulmaa. Controllerilta vaaditaan näin ollen yhä enemmän taitoja ja osaamista. Esimerkiksi vuorovaikutustaidot, liiketoiminnan ja toimialan tunteminen sekä strateginen ajattelukyky ovat olennaisia ominaisuuksia liikkeenjohtoa konsultoivalle controllerille (ks. esim. Partanen, 2001).

Tieteellisen tutkimuksen tulokset tästä aihepiiristä ovat hyvin yhteneviä painottaen controllerin työnkuvan muutosta tuloksen raportoinnista kohti vaativampia, liiketoimintasuuntautuneita rooleja. Kehitys on nähty yleisesti myönteisenä, tosin poikkeuksiakin on. Esimerkiksi Indjejikian ja Matějka (2006) havaitsivat, että organisaatioissa esiintyy enemmän alisuoriutumista, jos controllerit keskittyvät enemmän tulosityksikköjohdon tukemiseen kuin konsernitason valvontaan ja raportointiin. On myös esitetty, että johdon kumppanina toimimisen sijaan controllereiden tulisi keskittyä yhä perinteiseen valvontarooliin, erityisesti epävarmoina aikoina (Baldvinsdottir et al., 2009).

Vaikka aiempi teoreettinen tutkimus tämän aihepiirin ympäriltä on ollut runsasta, on sen tarjoamassa tiedossa yksi olennainen heikkous: tutkimusten tarjoama näkökulma on enimmäkseen ollut vain controllereiden tarjoama. Haastattelujen ja kyselytutkimusten kohderyhmänä ovat olleet controllerit tai talousjohtajat, ja he ovat saaneet itse esittää näkemyksensä omasta roolistaan liikkeenjohdon tukena. Nämä näkemykset ovat muokanneet vahvasti teoriaa siitä, millainen nykyaikaisen controllerin työnkuva ja rooli organisaatiossa on.

Teoriaa olisi kuitenkin syytä kehittää siltä pohjalta, pystyykö liikkeenjohto samaistumaan tällaisiin näkemyksiin ja roolikuvauksiin. Liikkeenjohdon näkemyksiä ei valtaosassa aiempia tutkimuksia ole otettu huomioon. Tämä toisi kuitenkin arvokkaan ja toisenlaisen näkökulman tutkittavana olevaan ilmiöön, ja tarjoaisi mahdollisuuden tarkastella olemassa olevaa teoriaa uudessa valossa ja havaita sen mahdolliset heikkoudet. Controllerin roolia on syytä tarkastella hänen tuottamansa informaation käyttäjien ja tärkeimmän sidosryhmän, eli liikkeenjohdon kannalta. Informaation käyttäjät saattavat kokea päätöksenteon tuen, informaation ja vuorovaikutuksen laadun sekä controllerin merkityksen johtamisessa eri tavalla kuin controllerit itse, ja tämän tutkimuksen tarkoituksena on tuoda esiin tiedon hyödyntäjien näkemyksiä.

Pierce & O'Dea (2003) ovat havainneet johdon näkökulman puutteen nykyisessä tutkimuskentässä ja haastavat tutkijoita jatkossa laajentamaan kohderyhmäänsä controllereista johtajiin, sillä vain tällä tavalla voidaan tuoda esiin eroja käsityksissä controllerin tuottamasta tiedosta ja sen hyväksikäytöstä. He varoittavat rajoituksista, joita tutkimuksissa esiintyy, jos aineistona käytetään vain controllereiden näkökulmaa. He luettelevat kolme tyypillistä riskiä tällaisissa tutkimuksissa:

1. Controllerit ovat taipuvaisia yliarvioimaan tuottamansa informaation tärkeyttä.
2. Controllereilta puuttuu ymmärrys siitä, minkä tyyppistä tietoa johtajat todella käyttävät.
3. Controllerit eivät välttämättä myönnä, jos he eivät täysin tunne uusimpia laskentainnovaatioita säilyttääkseen ammatillisen uskottavuutensa.

(Pierce & O'Dea, 2003, 261)

Näiden väitteiden pohjalta on tarpeellista tehdä tutkimusta, joka vastaa erityisesti kohtien 1 ja 2 esittämiin ongelmiin. Controllerit saattavat ajatella, että he tuottavat monipuolista ja johdolle erittäin tarpeellista tietoa, kun taas johtajat saattavatkin nähdä selviä puutteita tarjotussa informaatiossa. Tämän kaltaisia käsityseroja saattaa hyvinkin esiintyä controllereiden ja liikkeenjohdon välillä, ja siksi on tärkeää päästää myös johtajat kertomaan, mitä he todella odottavat controllerilta ja millaisena he kokevat yhteistyön tämän ammattiryhmän kanssa.

Lappalainen (2008) on tehnyt tutkimuksen ERP-järjestelmien vaikutuksesta controllerien rooliin. Hän on esittänyt, että laajemman ja objektiivisemmän kuvauksen saamiseksi olisi jatkossa hyödyllistä tehdä vastaavanlainen tutkimus, jossa on mukana controllereiden sidosryhmiä kuten liiketoimintayksikön johtajia (Lappalainen, 2008, 90). Myös Vaivio ja Kokko (2006, 73) ovat esittäneet, että controllerin vuorovaikutus ylimmän johdon kanssa olisi hedelmällinen tutkimusaihe ja lisäksi ymmärrystä controllerin nykyaikaisesta roolista. Ten Rouwelaar (2006, 33) on todennut, että tulosyksikön johtajien pitäisi osallistua tutkimuksiin, jotta controllerin valvonta- ja tukiroolien vaikutuksia voitaisiin tarkentaa. Byrne ja Pierce (2007) ovat myös havainneet tutkimuksessaan, että controllereilla ja operatiivisella johdolla voi olla hyvin erilaiset käsitykset controllereiden bisnestuen merkityksestä. Aikaisempaa tutkimusta on siis aihetta täydentää tutkimuksella, joka tuo esiin liikkeenjohdon näkökulmia controllerin roolista johtamisen tukena, sillä näkemykset saattavat poiketa aikaisemmista tutkimuksista erilaisen kohderyhmän vuoksi.

Tutkimusaiheella on myös käytännön merkitystä, sillä controllereiden työnkuva on jatkuvassa muutoksessa. Yritykset ulkoistavat yhä enemmän suorittavaa työtä esimerkiksi palvelukeskuksiin, ja tämä vaikuttaa controllereiden rutiinitehtävien vähenemiseen. Kehittyvät tietojärjestelmät tuovat myös uusia haasteita controllereiden työhön, sillä raportoinnin automatisoituessa vaaditaan controllereilta yhä enemmän tiedon analysointivalmiuksia ja johdon konsultointia (ks. esim. Granlund & Malmi, 2002). Tutkimuksesta voivat käytännön tasolla hyötyä controllerit ammattiryhmänä, mutta myös johdon laskentatoimen opiskelijat, sillä tutkimus auttaa ymmärtämään, mitä controllerilta tänä päivänä yritysmaailmassa odotetaan ja minkälaista osaamista työssä menestymisen eteen kannattaa kehittää.

1.2 Tutkimuksen tavoite ja rajaukset

Tämän tutkimuksen tavoitteena on selvittää, miten liikkeenjohto näkee controllereiden roolin johtamisen tukena. Tutkimuksen tarkoituksena on havainnollistaa, tukevatko johdon näkemykset aiempaa tutkimusta controllereiden asemasta, vai löytyykö teoriasta puutteita tältä osin. Aiempi teoria perustuu hyvin vahvasti controllereiden ja talousjohdon näkemyksiin, joten on aiheellista tutkia näkeekö liikkeenjohto controllerin roolin yhtä laajana ja monimuotoisena ja tunnistaako se samankaltaisia rooleja, joita tutkimuksissa on aiemmin löydetty. Ottamalla tutkimuksen kohteeksi liiketoiminnan operatiivisen johdon on mahdollista laajentaa olemassa olevaa teoriaa, mikäli aineistosta nousee esiin uusia näkemyksiä. Olemassa olevaa teoriaa voidaan myös tarkastella kriittisesti, jos se ei sovi yhteen johtajien esittämien näkökulmien kanssa.

Johtoa haastatteleamalla on tarkoitus myös löytää tekijöitä, jotka vaikuttavat controllerin asemaan, rooliin ja työtehtäviin organisaatiossa. Tällaisia tekijöitä saattavat olla esimerkiksi yrityksen johtamiskulttuuri ja -käytännöt. Muita tutkittavia seikkoja ovat esimerkiksi: onko controllerin tuottama informaatio hyödyllistä sen käyttäjille, miten informaation laatua voisi parantaa, millaista controllerin ja johdon välinen vuorovaikutus on sekä millaisia rooleja johto näkee controllerilla olevan ja ovatko ne yhteneviä aiemman tutkimuksen kanssa.

Case-yrityksessä on tapahtunut äskettäin merkittäviä organisatorisia muutoksia kuten konsernirakenteen muutos ja toiminnanohjausjärjestelmän käyttöönotto, ja tarkoituksena on sivuta hieman myös näiden seikkojen vaikutusta controllerin rooliin. Tavoitteena on selvittää, onko controller yhä vahvasti mukana tuloyksikön johtamisessa vai onko työn painopiste siirtynyt tytäryhtiön ja emoyhtiön välisenä linkkinä toimimiseen. Toiminnanohjausjärjestelmän käyttöönoton vaikutuksia ei vielä tässä vaiheessa implementointia voida analysoida kovin syvästi, mutta niitäkin on mielenkiintoista tarkastella, sillä ERP-järjestelmien vaikutuksista yrityksen laskentaan ja controllereiden työnkuvaan on runsaasti tutkimusta. Joitakin aiemmissa tutkimuksissa havaittuja seikkoja voi myös jo järjestelmän varhaisessa käyttöönottovaiheessa mahdollisesti nousta esiin, joten niihinkin on syytä kiinnittää huomiota.

Tutkimuksen aineisto rajataan koskemaan vain controllerin tuottaman informaation käyttäjiä eli johtajia. Aiempi tutkimus on käyttänyt paljon yksinomaan controllereiden näkökulmaa ja

aineiston rajauksella pyritään tuomaan teoreettiseen keskusteluun uutta näkökulmaa. Aineiston rajaus on kuitenkin tehty johdonmukaisesti siten, että tutkimuksessa haastatellut henkilöt todella käyttävät controllerin tarjoamia tietoja työssään myynnin tai tuotannon johtamisessa ja päätöksenteossa. Controllereiden näkökulma jätetään tässä tutkimuksessa pois fokuksen säilyttämiseksi, mutta jatkotutkimuksessa sekin olisi mielenkiintoista liittää mukaan vertailukohteeksi. Myöskään ketään yrityksen taloushallinnon tehtävissä työskenteleviä henkilöitä ei haastatella tässä tutkimuksessa. Vaikka hekin tekevät yhteistyötä controllereiden kanssa, rajauksella on pyritty poimimaan haastateltaviksi henkilöitä, joiden ensisijainen työnkuva ei ole tuottaa tai tulkita taloudellista informaatiota vaan tehdä sen pohjalta operatiivisia päätöksiä.

Case-tutkimuksen kohteena on vain yksi yritys, joka mahdollistaa syventymisen juuri sen yhtiön organisatorisiin tekijöihin, jotka saattavat vaikuttaa tutkittaviin ilmiöihin. Toisaalta vastauksia on helpompi verrata toisiinsa, kun toimintaympäristö on samankaltainen. Case-yrityksen valinnasta on kerrottu enemmän kappaleessa kolme.

1.3 Tutkimuksen rakenne

Seuraavassa kappaleessa esitellään aiempaa teoreettista tutkimusta controllerin roolista organisaatioissa monista eri näkökulmista. Tutkimuksessa ei käytetä vain yhtä teoreettista viitekehystä, vaan teoriaosuudessa käydään läpi hyvinkin erilaisia ulottuvuuksia liittyen controlleriin ja hänen rooliinsa johtamisessa. Esiteltyjen tutkimusten tarkoituksena on tuoda esiin erilaisia tarkastelunäkökulmia, joihin empiirisiä havaintoja voidaan peilata. Tutkimukseen on otettu mukaan runsaasti teoreettisia näkökulmia, sillä tutkimusaihe, joka liittyy ihmisten väliseen vuorovaikutukseen, kommunikaatioon, organisatorisiin rakenteisiin ja ihmisten käsityksiin toisista organisaation jäsenistä ei missään nimessä ole yksiselitteinen vaan monivivahteinen sosiaalinen ilmiö, jota on aiheellista tarkastella monipuolisesti.

Teoriaosuuden aluksi käsitellään controllerin roolin kehitystä kohti johdon neuvonantajaa ja siihen johtaneita organisaation sisäisiä ja ulkoisia taustatekijöitä. Tämän jälkeen esitellään controllerista esitettyjä roolimetaforia erityisesti Partasen (2001) viitekehyksen pohjalta. Osaa esitellyistä teorioista on jo käytetty hyvinkin runsaasti johdon laskentatoimen tutkimuksessa, mutta niitä ei ole vielä arvioitu liikkeenjohdon näkökulmasta, joten on perusteltua sisällyttää myös näitä paljon viitattuja teorioita tähän tutkimukseen. Tämän jälkeen käsitellään

controllerin ja johdon vuorovaikutusta tutkimalla funktioiden ja toimenkuvien välisiä suhteita sekä tuotetun informaation laatua ja käyttöä niin controllereiden kuin johdonkin näkökulmasta. Teoriaosuuden lopuksi käydään vielä läpi hajautetun organisaatorakenteen hyötyjä ja haittoja ja sen vaikutuksia controllerin toimenkuvaan.

Kolmannessa kappaleessa esitellään tutkimusmetodina käytetyn case-tutkimuksen peruspiirteitä sekä menetelmään liittyviä varauksia. Lisäksi kerrotaan, miten tutkimusaineisto on löydetty ja kerätty. Neljännessä kappaleessa esitellään lyhyesti case-yritys ja kuvaillaan monipuolisesti tutkimusaineistosta nousseita empiirisiä havaintoja. Viidennessä kappaleessa havaintoja analysoidaan aiemman tutkimuksen pohjalta, pyritään arvioimaan olemassa olevaa teoriaa niiden pohjalta sekä pohtimaan havaintojen kontribuutiota teoriaan. Lopuksi esitetään työn johtopäätökset, tutkimuksen varaukset ja jatkotutkimusehdotuksia aiheesta.

1.4 Keskeiset käsitteet

Tutkimuksessa termit controller, business controller ja site controller ovat rinnasteisia ja tarkoittavat henkilöä, joka työskentelee läheisessä yhteistyössä tulosyksikön johdon kanssa ja tuottaa johdolle tarpeellista laskentainformaatiota koskien esimerkiksi kustannuksia, kannattavuutta ja investointeja. Controller on taloushallinnon ja erityisesti johdon laskentatoimen osaaja, joka tuottaa tietoa ensisijaisesti johdon tarpeisiin eikä niinkään lakisääteiseen tuloraportointiin, vaikka tämä saattaakin olla osana controllerin työnkuvaa. Englanninkielisessä lähdekirjallisuudessa termit *controller* ja *management accountant* on tässä käsitetty viittaamaan samaan asiaan, sisäisen laskennan asiantuntijaan.

2. CONTROLLER JOHTAMISEN TUKENA

2.1 Controllerin roolimuuotos

Seuraavaksi käsitellään aiempaan tieteelliseen tutkimukseen pohjautuen controllerin roolimuuotosta kirjanpitäjämästä liiketoiminnan asiantuntijaksi niin yksilön kuin organisaationkin näkökulmasta. Myös tähän muutokseen johtaneita yhteiskunnallisia, organisatorisia ja teknisiä tekijöitä käydään läpi muutoksen taustojen ymmärtämiseksi.

2.1.1 Controllerin tehtäväkuva

Controller-nimike kuvaa Suomessa yleensä laskennan asiantuntijaa, jonka työn painopiste on johdolle raportoinnissa. Yhdysvalloissa termit controller ja CFO (Chief Financial Officer) saattavat kuvata talousjohtajaa, mutta suomalaisessa ympäristössä näillä toimenkuvilla on yleensä hieman eri merkitys. Sisäinen ja ulkoinen laskenta on myös yleisesti erotettu toisistaan, ja controllerin työnkuvaan katsotaan tässä kuuluvan ensisijaisesti sisäisen laskennan toteuttaminen johdon tietotarpeita ajatellen. Controllerin on myös kuvailtu olevan ”organisaation taloudellinen omatunto” (Ten Rouwelaar & Bots, 2008, 3).

Controllerin työnkuva on aikoinaan kehittynyt kirjanpitäjämästä. Tietotekniikan kehittymisen, johdon laskentatoimen uusien innovaatioiden syntymisen ja toimintaympäristön monimutkaistumisen myötä johto on alkanut vaatia controllerilta yhä enemmän tiedon tulkintaa sen tuottamisen sijasta. (Roehl-Anderson & Bragg, 2005) Controllerin asema organisaatioissa onkin tutkitusti kehittynyt yhä enemmän raporttien laatijasta kohti johdon neuvonantajaa (Granlund & Lukka, 1997; Granlund & Lukka, 1998b; Malmi et al., 2001). Controllereita voi toimia yrityksen eri tasoilla ja tehtäväkuva riippuu myös organisaatorakenteesta. Koko yrityksellä, divisioonalla tai tulosyksiköllä voi olla omat controllerinsa. Suomessa controller toimii tavallisesti tulosyksikössä ja harvemmin keskitetyllä talousosastolla (Granlund & Lukka, 1998b). Tästä rakenteellisesta järjestelystä voidaan päätellä, että controllerin toivotaan painottavan työssään nimenomaan tulosyksikön johdon tukemista.

Ammatillisessa kirjallisuudessa controllereille on lueteltu lukuisia tehtäväkuvia kuten tiedon tuottaminen, sen analysointi ja suositusten antaminen, suorituksen arviointi ja mittaaminen, prosessien seuranta ja arviointi, budjetointi, kustannuslaskenta, ohjeistusten laatiminen, ulkoisten toimintaedellytysten tarkkailu ja arviointi sekä lakisäätteisten vero- ja

tilinpäätöstietojen tuottaminen (Gotthilf, 2002; Roehl-Anderson & Bragg, 2005). Toimenkuvan sisältö ja laajuus riippuu talousfunktion sisäisestä työnjaosta ja siitä, mitä osa-alueita controllerin halutaan työssään painottavan. Jos esimerkiksi johdon päätöksenteon tukea pidetään tärkeimpänä tehtävänä, on työnkuvasta syytä vähentää rutiiniraportointia ja siirtää lakisääteisten tietojen tuottaminen muille henkilöille. Granlund ja Lukka (1998b, 198) tiivistävät toimenkuvan osuvasti: ”Controllerin tärkein tehtävä on tuoda taloudellinen perspektiivi johdon päätöksentekotilanteisiin ja pitää huolta, että tämä informaatio saavuttaa organisaation jäsenet.”

2.1.2 Pavunlaskijasta johdon konsultiksi

Yleinen kehityssuunta controllerin roolissa yrityksen sisällä on ollut siirtyminen kirjanpitäjistä ja numerotiedon tuottajasta johdon tukihenkilöksi ja konsultiksi. On esitetty, että controllerit ovat agenteja, jotka sparraavat johtajia, kuljettavat viestejä yhtiön sisällä ja näkevät laajasti, mitä yrityksessä ja markkinoilla tapahtuu (Puustinen, 2007). Vanhat ennakkoluulot kuitenkin istuvat tiukassa, ja laskentaihmissiin on kirjallisuudessa ja muissa medioissa viitattu usein pavunlaskijoina (Bougen, 1994; Friedman & Lyne, 1997; Friedman & Lyne, 2001; Vaivio & Kokko, 2006), johon käsitteenä sisältyy negatiivinen mielikuva numeroihin keskittyvästä ja epäsosiaalisesta kirjanpitäjistä.

Vaivio ja Kokko (2006) ovat havainneet, että pavunlaskijan metaforaa on käytetty sekä teoreettisena käsitteenä tutkimuksessa että käytännön stereotypiana kuvaamaan laskenta-ammattilaisen tyypillisiä piirteitä. Friedman ja Lyne (2001) totesivat, että pavunlaskija-stereotypian yleistyessä sitä käytetään joissakin yhteyksissä jo synonyymina kirjanpitäjälle ja heidän ammattikunnalleen. Friedman ja Lyne (2001, 424) esittivät, että perinteinen kuva pavunlaskijasta ei ole katoamassa, vaan se monipuolistuu ja saa uusia vivahteita. Vaivio ja Kokko (2006) kuitenkin väittävät, että pavunlaskijan metafora ei kuvaa nykyaikaista controlleria. Metafora lienee yhä yleistettävissä perinteisiä kirjanpito tehtäviä suorittaviin henkilöihin, mutta se ei sovellu liiketoimintaa tukevan laskenta-ammattilaisen vertauskuvaksi.

Vaivio ja Kokko (2006) ovat kuvanneet pavunlaskijan olevan vetäytyvä, epäsosiaalinen ja numeroihin tarkasti ja analyttisesti suhtautuva. Friedman ja Lyne (2001, 424) ovat käyttäneet värikkäämpää kuvausta ja väittävät pavunlaskijan stereotypian kuvaavan ”tylsää, ilotonta, jäärapäistä ja tyhmää” henkilöä. He liittävät stereotypiaan silti myös positiivisia

ominaisuuksia kuten rehellisyys ja luotettavuus. Negatiiviset mielikuvat kuitenkin vallitsevat, mikä käy ilmi Friedmanin ja Lynen (2001) tutkimuksesta.

Friedman ja Lyne (2001) ovat esittäneet huolensa siitä, että pavnulaskijan stereotypian yleistyessä laskentaihmissen ammatillinen arvostus laskee muiden ammattiryhmien silmissä. Stereotypia on laajasti tunnettu niin talous-, rahoitus-, kuin muidenkin johtajien keskuudessa. Tärkeimmät stereotypian muodostumiseen vaikuttavat tekijät ovat median antama kuva ja muiden ammattiryhmien muodostamat käsitykset laskentaihmisistä ja näiden käsitysten leviäminen yritysten sisällä ja välillä. Käsitysten muodostumiseen vuorostaan vaikuttavat mm. laskentaihmissen organisatorinen asema, valta, auktoriteetti, heidän työnsä läpinäkyvyys muille organisaation jäsenille ja konfliktit näiden kanssa. Kaikista negatiivisimman käsityksen muodostavat yleensä sellaiset ryhmittymät, jotka jostain syystä kilpailevat laskentaihmissen kanssa. (Friedman & Lyne, 2001)

Erityisesti korostettiin laskentaihmissen olevan liian kapeakatseisia ja rajoittuneita. Tämä piirre esti laskentaihmissä näkemästä suurempia kokonaisuuksia ja yhteyksiä asioiden välillä. Ratkaisujen saavuttamiseksi käytetyt keinot olivat rajallisia ja riittämättömiä. Negatiiviset miellelyhtymät tulivat selvästi esille, mutta niissä oli runsaasti erilaisia vivahteita. Lievimät kuvasivat laskentaihmissä tylsiksi, mutta tarkoiksi ja rehellisiksi, kun taas negatiivisimmat kuvaukset väittivät, että laskentaihmisset voivat vahingoittaa koko liiketoimintaa, ja että he eivät ymmärrä siitä mitään. Ratkaisuksi negatiivisten asenteiden poistamiseksi nähtiin laskentaihmissen liiketoiminnan tuntemuksen lisääminen ja liiketoimintaan erikoistuminen. (Friedman & Lyne, 2001)

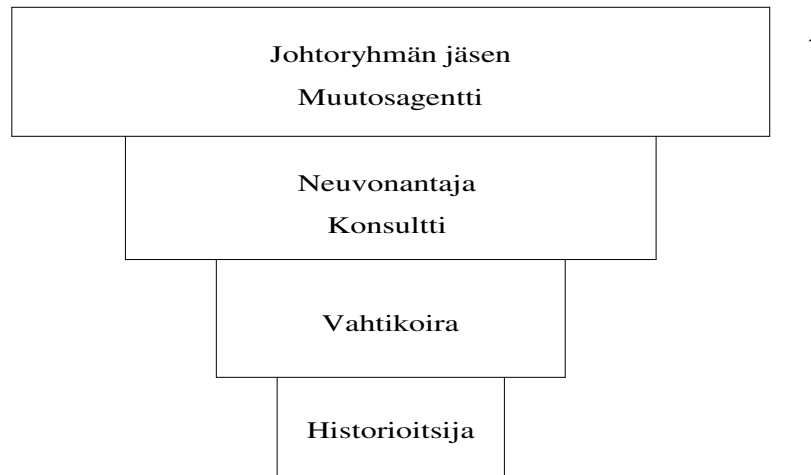
Vaivio ja Kokko (2006) ovat tutkineet pavnulaskija-konseptin esiintymistä suomalaisessa liiketoimintaympäristössä kerätyn empirian perusteella. Tutkimustulokset osoittavat, että pavnulaskija-stereotypia ei pidä paikkaansa nykyaikaisen controllerin työnkuvassa. Controllerit kuvasivat työnsä olevan muodollisen tulosraportoinnin lisäksi sosiaalisten suhteiden ja verkostojen luomista, tiedon ”kalastelua” oikeilta henkilöiltä, tiedon kriittistä analysointia, virheiden etsimistä ja perehtymistä toimialan lainalaisuuksiin sekä niiden käyttämistä tulostietojen selittämiseen. Numerotarkkuus ja tietojen huolellinen tarkistaminen oli tunnistettavissa controllereiden työssä, mutta Friedmanin ja Lynen (2001) kuvaamaa jäykkyyttä ja tylsyyttä ei missään muodossa havaittu. (Vaivio & Kokko, 2006)

Seuraava sitaatti kuvastaa hyvin tutkimuksen keskeisimpiä löydöksiä ja vahvistaa väitettä siitä, että pavunlaskija ei terminä kuvaa nykyaikaista controlleria:

”Historialähtöisen laskentaekspertin sijasta löysimmekin käytännöllisen ihmisen, joka etsii laajaa ymmärrystä liiketoiminnan tapahtumista ja markkinakehityksestä. Vetäytyvän ja epäsosiaalisen luonteen sijasta löysimme sosiaalisesti aktiivisen, selväsanaisen ja omistautuneen toimijan joka luotti useisiin epämuodollisiin verkostoihin. Ja jäykän ja automaattisen toiminnan sijasta löysimme joustavaa arviointia ja osallistuvan lähestymistavan.” (Vaivio & Kokko, 2006, 70; vapaasti käännetty)

Analyyttisten taitojen lisäksi controller tarvitsee lukujen tulkitsemiseen sosiaalisen vuorovaikutuksen kautta hankittua, joskus pirstaleistakin, kvalitatiivista tietoa. Ilman virallisten ja epävirallisten tietokanavien yhdistelyä olisi controllerin toimiminen liikkeenjohdon tukena erittäin hankalaa. Nykyaikaisen controllerin haasteena onkin yhdistää kvantitatiivinen laskentainformaatio vuorovaikutuksen kautta hankittuun hiljaiseen tietoon ja intuitioon, ja tehdä analyyseja näiden pohjalta. (Vaivio & Kokko, 2006; Vaivio, 2006) Sosiaalisen verkoston ja luottamuksen luominen organisaation sisällä näyttääkin nousevan yhdeksi edellytykseksi controllerin menestykselle työssään. Verkostoituminen on myös yksi merkittävä tapa kehittää controllerin ammatillista osaamista silloin, kun konkreettisia oppimistavoitteita ja kompetensseja on vaikea määritellä (Tuomela & Partanen, 2001, 533).

Granlund ja Lukka (1998b) selvittivät tutkimuksessaan controllerin roolin kehitystä suomalaisessa liiketoimintaympäristössä ja kulttuurissa. He löysivät viitteitä siitä, että controllereiden tulee olla yhä enemmän asiakas- ja liiketoimintasuuntautuneita. Granlund ja Lukka (1998b) ovat kuvanneet controllerin roolimutosta seuraavalla sivulla olevan kuvan kaltaisesti:



Kuvio 1: Controllerin työnkuvan laajeneminen (Granlund & Lukka, 1998b, 187)

Kaavion kuvaama roolikehitys tarkoittaa controllerin roolin laajentumista siten, että alemmat tasot sisältyvät ylempiin tasoihin. Aiemmin controller on mielletty historiallisen tiedon tuottajaksi ja organisaation ”vahdiksi”, joka huolehtii siitä, että luvut ovat oikein tuloksen raportoinnissa. Rooli on vähitellen laajentunut koskemaan myös johdon konsultointia itse liiketoimintaan liittyvissä asioissa, ja parhaimmillaan controller voi toimia täysipainoisena jäsenenä johtotiimissä ja olla tarvittavien muutosten käynnistäjä. (Granlund & Lukka, 1998b)

Toisaalta, suomalaiset controllerit korostivat erityisesti reaaliaikaisen tiedon tuottamista ja ymmärtämistä ehkä jopa vastoin odotuksia siitä, että työn painopiste olisi tulevaisuuden ennusteiden tekemisessä. Controllerilta odotettiin taloudellisen analysointikyvyn lisäksi toimialan hyvää tuntemusta, vuorovaikutustaitoja ja kykyä johtaa muutosprojekteja. Näiden lisäksi vahtikoiran ja historioitsijan roolit löytyivät kuitenkin edelleen controllereiden työnkuvasta. (Granlund & Lukka, 1998b) Tämä tukee näkemystä nimenomaan roolin laajentumisesta konkreettisen muuttumisen sijasta, sillä controllereilta edellytetään yhä ”pavunlaskijalle” tyypillisiä ominaisuuksia, kuten numerotarkkuutta.

Näiden tutkimusten perusteella controllerin roolissa suomalaisessa ympäristössä on tapahtunut merkittävä muutos kohti liiketoimintaorientoituneisuutta. Controllerit ovat joutuneet kehittämään itselleen tietynlaisen väliroolin, ”middle role”, analyttisen numeroiden tuottajan ja liiketoimintaan aktiivisesti osallistuvan toimijan välimaastossa (Vaivio & Kokko, 2006, 73). Granlund ja Lukka (1998b) ovat tiivistäneet pavunlaskijan ja nykyaikaisen controllerin keskeiset erot seuraavalla sivulla olevaan taulukkoon.

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: Pavunlaskijan ja controllerin vertailu (Granlund & Lukka 1998b, 202)

2.1.3 Muutoksen taustatekijät

2.1.3.1 Yleisiä muutosajureita

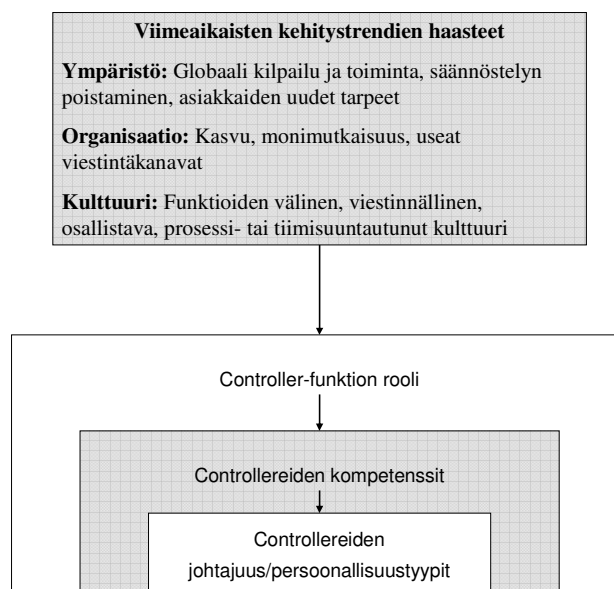
Controllerin roolimutoksen taustalla vaikuttaa useita makro- ja mikrotason tekijöitä. Yleiset taloudelliset ja kulttuurilliset paineet kuten myös ammatilliset kehityspaineet ja ammatti-identiteetin muotoutuminen muokkaavat controllerin roolia. Tutkimuksissa on esitetty yhteneviä näkemyksiä kehityspiirteiden taustoista ja nostettu esiin erilaisia controllerin työhön vaikuttavia muutosajureita. Yleisellä tasolla itse muutosta ovat käsitelleet Burns ja Vaivio (2001). He esittelevät kolme perspektiiviä, joiden kautta johdon laskentatoimen muutosta voidaan tarkastella ja jäsentää.

Ensimmäinen perspektiivi käsittelee muutoksen epistemologista luonnetta eli sitä, miten väitetty muutos ja empiirisesti havaittu muutos voivat poiketa ja että ne tulisi erottaa toisistaan. Lisäksi muutoksen määrittelyssä on olennaista se, missä menee muutoksen ja stabiiliuden raja ja onko muutoksessa kyse kehityksestä vai taantumasta. Toinen perspektiivi korostaa muutokseen logiikan ymmärtämistä. Muutos mielletään yleensä johdon ohjaamaksi, järjestelmälliseksi toiminnaksi, mutta se voikin olla hallitsematon ilmiö joka sisältää epämuodollisia ja odottamattomia tekijöitä. Muutos voi olla lineaarista ja systemaattista, tai se voi olla epälineaarista ja muistuttaa ennemminkin aaltoliikettä. Lisäksi muutoksen taustalla

voi vaikuttaa funktionaalinen logiikka, joka korostaa muutoksen teknistä toteutusta tai poliittinen logiikka, joka näkyy valtapeleinä ja tiedon muokkaamisena omien tarkoitusperien mukaiseksi. Kolmas perspektiivi kuvaa muutoksen hallintaa ja johtamista organisaation näkökulmasta. Muutos voi käynnistyä keskitetysti ja ylimmän johdon ohjaamana tai vastaavasti paikallisesti ja jopa lattiatasolta lähtien. (Burns & Vaivio, 2001)

Järvenpää (2001) on esittänyt, että laskentatoimen kehitys voidaan jakaa kolmeen ulottuvuuteen, jotka ovat uudet laskentainnovaatiot, laskentatoimen tietojärjestelmät ja ihmisulottuvuus. Uusien laskentainnovaatioiden, kuten toimintolaskenta, elinkaarilaskenta, EVA, BSC jne., käyttöönotto johtaa itsessään liiketoimintasuuntautuneisuuden lisääntymiseen controllereiden keskuudessa. Kehittyneet tietojärjestelmät, kuten toiminnanohjausjärjestelmät, vapauttavat aikaa rutiinitöiden suorittamisesta liiketoiminnan tukemiseen. Ihmisulottuvuus taas korostaa controllerin henkilökohtaista roolimutosta ja identiteetin kehittymistä. (Järvenpää, 2001)

Alla oleva kuvio kuvaa Järvenpään (2001) ”sipulimallia” muutoksen etenemisestä siten, että yleiset kehitystrendit aiheuttavat controller-funktiossa muutoksia, jotka aiheuttavat muutoksia controllereiden kompetensseissa, jotka taas aiheuttavat muutoksia yksilöllisissä johtajuus/persoonallisuustyypeissä.



Kuvio 2: Roolimuutoksen ”sipulimalli” (mukailtu Partanen 2001, 454)

Vaivio ja Kokko (2006, 70) arvelevat controllerin asiantuntijuuden kehityksen takana oleviksi potentiaalisiksi muutosvoimiksi kasvavaa kilpailua ja liiketoimintasuuntautuneisuutta, yrityksen funktioiden välistä prosessijohtamista, edistynyttä järjestelmäarkkitehtuuria sekä laskentakoulutusta. Samankaltaisia muutosajureita ovat löytäneet myös Granlund ja Lukka (1998a) tutkimuksessaan laskentatoimen yhdenmukaistumisesta.

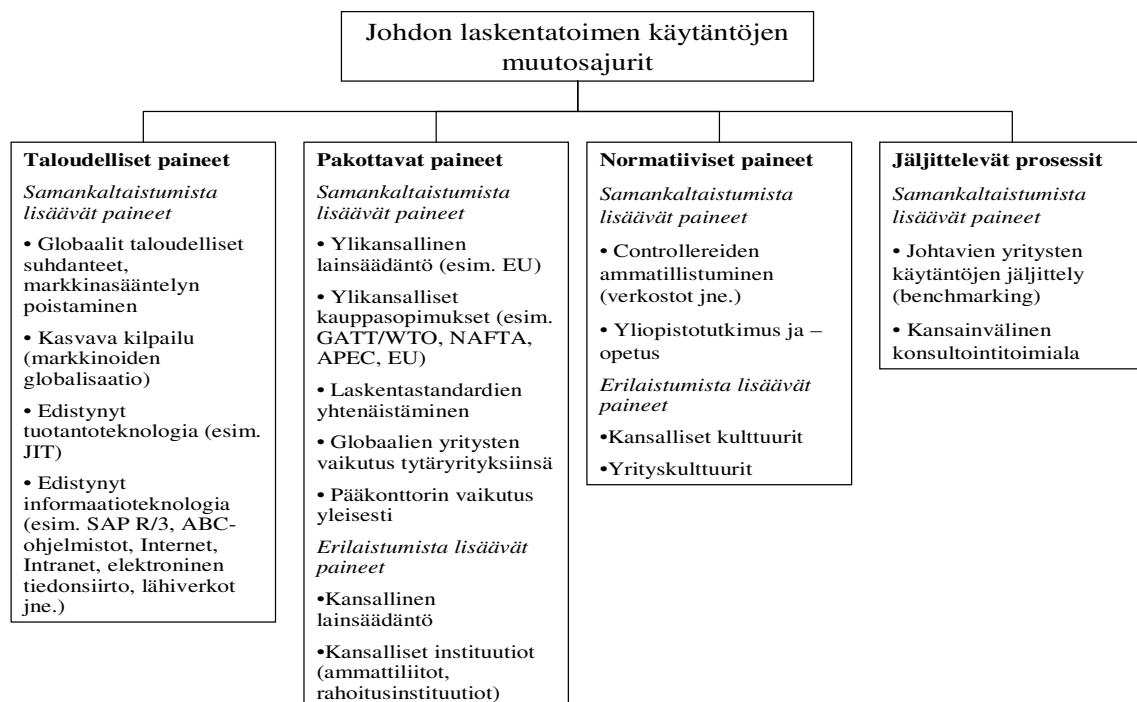
Granlund ja Lukka (1998a) ovat tutkimuksessaan käsitelleet laskentakäytäntöjen yhdenmukaistumisen ja sen kautta myös roolimutoksen takana olevia makrotason ajureita. He havaitsivat, että on olemassa maailmanlaajuisia trendejä ja tekijöitä, jotka pitkälti ovat muokanneet sisäisen laskennan käytäntöjä sellaisiksi kuin ne tänä päivänä ovat. Granlund ja Lukka (1998a, 155) korostavat, että paineita kohdistuu nykypäivänä enemmän laskennan samankaltaistumiseen kuin erilaistumiseen eri maiden ja yritysten välillä. Muutos ei näy pelkästään makrotasolla, kuten käsitteiden ja menetelmien tasolla, vaan myös mikrotasolla eli käytännön tekemisen kautta, josta yksi esimerkki on yleistynyt controller-funktion hajauttaminen (Granlund & Lukka, 1998a, 170). Muutosajurit voidaan jakaa neljään ryhmään (Granlund & Lukka, 1998a): taloudelliset paineet, pakottavat paineet, normatiiviset paineet ja jäljittelevät prosessit.

Taloudelliset paineet koskevat talouden yleistä globaalia kehitystä, suhdanteita, tuotanto- ja järjestelmäteknologian kehitystä sekä markkinoiden globalisoitumista. Kiristynvä kilpailu johtaa helposti siihen, että yrityksissä otetaan käyttöön yleisesti esillä olevia ja helposti saatavilla olevia laskentajärjestelmiä kuten toimintolaskenta, sen sijaan että alettaisiin luoda jotain uutta, poikkeavaa ja innovatiivista. (Granlund & Lukka, 1998a)

Pakottavat paineet kuvaavat virallista sääntelyä, kuten tilinpäätösstandardeja, EU-sääntelyä tai konsernin emoyhtiön ohjeistuksia, jota yritysten on noudatettava. Yritysten täytyy tänä päivänä mukautua ylikansallisten instituutioiden vaatimuksiin, kun toisaalta kansallisen sääntelyn merkitys on vähenemässä. Sääntely ei välttämättä vaikuta sisäisen laskennan käytäntöihin muuten kuin välillisesti toimintakulttuurin kautta, mutta sitäkin selvemmin se vaikuttaa ulkoiseen laskentaan ja tilinpäätösinformaation tuottamiseen. Myös emoyhtiön ohjeistuksen vaikutus tytäryhtiöiden laskentakäytäntöihin ja niiden samankaltaistumiseen on erittäin suuri. (Granlund & Lukka, 1998a)

Normatiiviset paineet kuvaavat vastaavasti epävirallista sääntelyä, kuten vakiintuneita ammattikäytäntöjä, koulutusta ja sosiaalisia velvoitteita. Normatiivisilla paineilla on ollut merkittävä vaikutus controllereiden työhön. Ammatillinen verkostoituminen yhtenäistää toimintatapoja ja vahvistaa ammatti-identiteettiä laskenta-ammattilaisten kokoontuessa yhteen ja jakaessa ajatuksia ajankohtaisista teemoista. Myös yliopistokoulutuksella on tärkeä rooli siinä, mihin suuntaan controllereiden ammattitaito kehittyy. (Granlund & Lukka, 1998a) Myös Järvenpää (2009) on tunnistanut laskentafunktion vaikuttavia normatiivisia paineita ja hahmottanut niitä institutionaalisen viitekehyksen kautta. Näitä paineita luovat ensisijaisesti johtajien odotukset, ja laskentaihmiset pyrkivät suuntaamaan käytöstään kulttuurisesti hyväksytyyn suuntaan täyttääkseen johtajien odotukset (Järvenpää, 2009).

Jäljittelevät prosessit johtuvat pääosin benchmarking-tyyppisestä toimintatavasta, jossa toimialan parhaita yrityksiä yritetään jäljitellä, sekä konsultointitoimialan kasvusta. Taustalla on sosiaalisen konstruktion periaatteita, joiden mukaan todellisuutta tulkitaan ja omaa asemaa määritellään ympäristöstä tehtyjen havaintojen perusteella. Hyväksi havaituilla käytännöillä on tapana levitä yrityksestä toiseen ja konsultoinnin yleistyminen lisää tätä trendiä, sillä se usein tarjoaa ”standardiratkaisuja” yritysten erinäisiin ongelmiin. (Granlund & Lukka, 1998a). Alla olevassa kuvassa on tarkemmin esitetty edellä mainittuja muutosajureita.



Kuvio 3: Laskentakäytäntöjen samankaltaistumisen ja erilaistumisen ajurit (Granlund & Lukka 1998a, 157)

Controllereiden roolin muodostumiseen vaikuttavia seikkoja ovat tutkineet myös Byrne ja Pierce (2007). He löysivät hyvin samankaltaisia yrityksen ulkoisia ja sisäisiä muutosajureita kuin Granlund ja Lukka (1998a). Lisäksi he havaitsivat, että johdon odotukset vaikuttivat roolin muodostumiseen, sillä johtajat etsivät tietyntylaisia ominaisuuksia controllereista (ks. myös Järvenpää, 2009). Omaksuttuun rooliin vaikuttivat myös sellaiset yksilölliset ominaisuudet kuten liiketoiminnan tuntemus, vuorovaikutustaidot, IT-aidot, joustavuus, luonteenpiirteet, tekniset taidot, valvontataidot ja vaikuttavuus organisaatiossa (Byrne & Pierce, 2007, 488).

2.1.3.2 ERP-järjestelmät ja controllerin rooli

ERP-järjestelmät ovat yhä suuremmissa määrin korvaamassa taloushallinnon erillisjärjestelmiä yrityksissä. ERP (Enterprise Resource Planning) voidaan suomentaa toiminnanohjausjärjestelmäksi. ERP-järjestelmien historia juontaa MRP-järjestelmiin (Material Requirements Planning), joita käytettiin 1970- ja 1980-luvuilla erityisesti logistiikan toimintojen hallintaan (Granlund & Malmi, 2004). ERP-järjestelmien tarkoituksena on integroida kaikki informaatio liittyen esimerkiksi logistiikkaan, talous- tai henkilöstöhallintoon yhteen tietokantaan, johon tieto syötetään vain kerran ja josta se periaatteessa on näkyvillä kaikille (Dechow & Mouritsen, 2005).

ERP-järjestelmän käyttöönotto on iso projekti, josta seuraa yleensä organisaatorakenteen ja prosessien uudelleenjärjestelyjä. Seuraukset näkyvät myös taloushallinnon ja johdon laskentatoimen toteuttamisessa, ja niitä on tutkittu suhteellisen paljon (ks. esim. Caglio, 2003; Dechow & Mouritsen, 2005; Granlund & Malmi, 2002; Hyvönen et al., 2006; Lappalainen, 2008; Scapens & Jazayeri, 2003). Tosin tutkimuksissa ei aina ole kyetty osoittamaan, johtuvatko muutokset juuri ERP-järjestelmästä vai olisiko kehitys tapahtunut ilman sitä, mutta järjestelmäudistuksella on useimmissa tapauksissa ollut huomattava vaikutus taloushallinnon muutokseen.

Hyvönen et al. (2006) havaitsivat, että ERP-järjestelmä auttoi välittämään kustannusinformaatiota organisaatiossa, mutta se edellytti organisaation taholta vahvaa luottamusta laskenta- ja järjestelmäasiantuntijoihin, sillä vaikka linjajohto pääsee näkemään taloudelliset luvut itse, jättävät he usein lukujen oikeellisuuden tarkistuksen taloushallinnon vastuulle. ERP-järjestelmien on havaittu myös toimivan käynnistävänä tekijänä

taloushallinnon ja muiden funktioiden integroitumiselle sekä toiminnan jäsentämiseen erilaisiksi prosesseiksi perinteisten funktioiden sijaan (Scapens & Jazayeri, 2003, 215).

ERP-järjestelmät voivat muuttaa, luoda uusia tai hävittää vanhoja työnkuvia. Lisäksi työtehtävien ja osastojen suhteellinen tärkeys saattaa muuttua. ERP-järjestelmäkehitykseen liittyy yleensä myös siirtyminen palvelukeskusmalliin, jossa rutiiniluontoiset taloushallinnon tehtävät ulkoistetaan niitä suorittaviin palvelukeskuksiin (SSC, Shared Services Centre). ERP-järjestelmän seurauksena rutiinityöt eliminoituvat, mutta tilalle tulee enemmän tiedon tulkintaa ja roolin laajenemista johtoa konsultoivaan suuntaan. Tuotettu informaatio painottuu enemmän tulevaisuuteen kuin menneisyyteen, ja myös linjajohdon laskentatietämys lisääntyy, kun heille aukeaa pääsy laskentainformaatioon. Controllereilta kaivataan kuitenkin tukea lukujen taustojen tulkintaan, ja usein järjestelmän tuottamien raporttien rinnalla käytetään myös omia taulukkolaskentaohjelmalla tehtyjä raportteja. (Scapens & Jazayeri, 2003)

Granlund ja Malmi (2002) ovat todenneet, että ERP-järjestelmillä on vain kohtalainen vaikutus johdon laskentatoimeen. He sanovatkin, että ”ERP-järjestelmien juuret ovat muualla kuin johdon laskentatoimessa, eikä niitä ole ensisijaisesti suunniteltu helpottamaan johdon laskentatoimea” (Granlund & Malmi, 2002, 302). Myös Dechow ja Mouritsen (2005, 730) ovat havainneet, että ”vaikka ERP-järjestelmät saattavat vahvistaa ulkoista laskentaa, ne eivät automaattisesti vahvista johdon laskentaa”. Suurimmat järjestelmästä saadut hyödyt olivat tietomassojen prosessoinnissa, mutta päätöksenteon tukea järjestelmä ei edistänyt. Ei myöskään voitu havaita, että johtajat olisivat ottaneet itselleen controllerin työtehtäviä. ERP-projekti näkyi controllerin roolissa kuitenkin juuri rutiinitöiden vähenemisenä ja tiedon analyttisen tulkinnan lisääntymisenä. (Granlund & Malmi, 2002)

2.2 Controllerin roolimetaforat

Controllerin työnkuvasta ja siinä tarvittavista ominaisuuksista on muodostettu tutkimuksissa metaforia, vertauskuvia, jotka kuvaavat ja luokittelevat keskeisiä piirteitä controllerin työssä. Controllerin roolimetaforia ovat suomalaisessa tutkimuksessa esittäneet muun muassa Partanen (2001) ja Järvenpää (2001). Partanen (2001) käyttää kuvaannollisia vertauskuvia, jotka luovat mielikuvan kuhunkin työn osa-alueeseen liittyvästä stereotyyppisestä hahmosta tai ammattiryhmästä. Järvenpää (2001) on vuorostaan kuvannut controllerin roolia

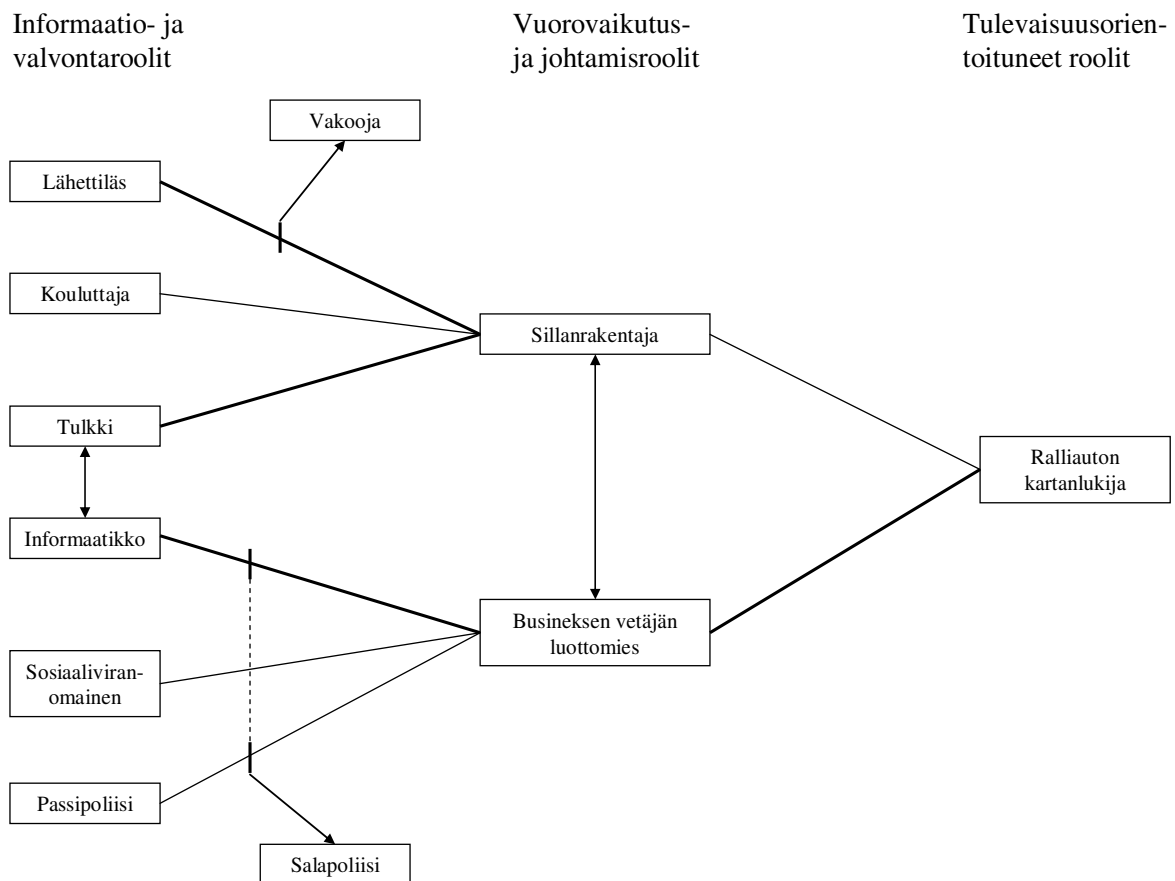
erityyppisten työtehtävien kautta ja käyttää myös näistä käsitettä roolimetafora. Seuraavaksi käydään tarkemmin läpi kummankin viitekehysten keskeiset piirteet.

2.2.1 Roolimetaforat vertauskuvina

Partanen (2001) on väitöskirjassaan kuvannut controllerin roolimetaforia, joita hän löysi 11 kappaletta. Löydetty metaforat ovat Partasen haastatteleminen henkilöiden itse esittämiä kuvauksia, jotka Partanen on ryhmitellyt ja lopuksi havainnollistanut myös roolien välistä suhdetta. Roolit kuvaavat controllerin työn monimuotoisuutta, ja ne tukevat siten myös Granlundin ja Lukan (1998b) havainnollistamaa roolikehitystä. Partasen (2001) roolimetaforat pureutuvat kuitenkin vielä enemmän yksilötasolle ja controllerin suhteisiin muihin organisaation jäseniin ja sisältävät myös negatiivisia kehityspiirteitä controllerin työkuvassa. Nämä metaforat on luotu pääasiassa controllereiden ja talousjohtajien antamien kuvausten perusteella, joten voidaan kyseenalaistaa, tunnistaako liikkeenjohto controllereiden rooleja samalla tavalla.

Partanen (2001) on jaotellut roolimetaforat kolmeen eri luokkaan sen mukaan, mitkä roolien pääasialliset merkitykset ovat. Nämä luokat ovat informaatio- ja valvontaroolit (8 roolia), vuorovaikutus- ja johtamisroolit (2 roolia) sekä tulevaisuusorientoituneet roolit (1 rooli). Roolin syvyys ja strateginen merkittävyys laajenevat siirryttäessä perinteisistä informaatio- ja valvontaroleista kohti tulevaisuusorientoituneita rooleja. Samalla vaatimukset controllereiden osaamista kohtaan kasvavat. Roolit eivät ole toisiaan poissulkevia, vaan controller voi toimia useassa roolissa samanaikaisesti, joissakin rooleissa vain hetkittäin ja palata roolikehityksessä myös taaksepäin, esimerkiksi vuorovaikutusrooleista valvontaroleihin.

Seuraavassa kuviossa on kuvattu roolien keskinäisiä suhteita. Viivat kuvastavat yhteyttä roolien välillä siten, että ne osoittavat roolit, joiden hallinta on olennaista siirryttäessä seuraaviin rooleihin. Paksu viiva korostaa roolin erityistä tärkeyttä siirryttäessä kohti seuraavaa, ja kaksisuuntaiset nuolet kuvaavat roolien kytköksiä toisiinsa. Seuraavaksi esitellään tarkemmin kuviossa esiintyvät Partasen (2001) havaitsemat roolimetaforat.



Kuvio 4: Controllerin roolien väliset yhteydet metaforien valossa (Partanen 2001, 176)

2.2.1.1 Informaatio- ja valvontaroolit

Informaatio- ja valvontaroolit ovat lähimpänä perinteistä controllerin työnkuva historiallisen tiedon tuottajana ja kustannusten vahtijana. Näissä rooleissa controllerilta odotetaan analysointi- ja vuorovaikutustaitoja sekä kykyä tunnistaa potentiaalisia ongelmia ja kommunikoida niistä selkokielisesti. Rooleista kaksi viimeistä, vakooja ja salapoliisi, kuvaavat controllerin epäonnistumista jossakin muussa roolissa ja sisältävät negatiivisen latauksen. Roolien merkitys on säilynyt jokseenkin ennallaan, tosin joidenkin roolien merkitys on korostunut controller-funktion hajauttamisen myötä.

Informaatikko

Controllerin tehtävänä on hyvin yleisesti tuottaa ja välittää informaatiota. Rooli näkyy käytännössä peruseräraportoinnin hoitamisena ja kehittämisenä. Raportointi on controllerille hyvin rutiininomaista toimintaa, mutta jonkin verran vaihtelua siihen tuo erillisanalyyysien

teko ja räätälöidyn informaation tuottaminen. Raportoinnin kehittäminen on controllerille tärkeä tehtävä, johon kuuluu mm. raportoinnin aikajänteen nopeuttaminen ja raportoinnin sopeuttaminen organisaatiomuutoksiin ja järjestelmäkehitykseen. Organisaation muutostilanteissa controllerin on tärkeää varmistua taloudellisen informaation vertailukelpoisuudesta ennen ja jälkeen muutoksen sekä tiedon luotettavuudesta ja jatkuvuudesta. Organisaation rakennemuutokset saattavat myös aiheuttaa strategisia ongelmia informaation roolissa, jos controllerin tärkeimmät prioriteetit muuttuvat ja kaikki tahot, jotka tarvitsisivat informaatiota toiminnan ohjaamisen tukemiseksi, eivät enää saakaan sitä. Informaationkin roolissa voidaan liiketoimintaa tukea epäsuorasti, sillä rutiinitoimintojen suorittaminen vapauttaa avainhenkilöiden aikaa muuhun työhön ja tehokkaampi informaation välittäminen mahdollistaa nopeamman reagoinnin asioihin ja toiminnan kehittämisen sitä kautta.

Tulkki

Tulkin ja informaation tehtävät liittyvät läheisesti toisiinsa. Tulkin roolissa tiedon tuottamisen lisäksi on olennaista tehdä taloudellinen informaatio ymmärrettäväksi erityyppisille vastaanottajille. Tiedon välittämisessä tulee käyttää sellaista kieltä ja sellaisia merkityksiä, joita vastaanottaja ymmärtää. Lisäksi controllerin tehtävänä on luoda organisaation jäsenten välille ”yhteinen kieli”, joka helpottaa tiedon välitystä ja ymmärrystä. Controllerin tulee ymmärtää tukemansa toiminnon toimintaprosessit ja vastuuhenkilöiden tapa hahmottaa asioita. Controller toimii usein tulkkina myös talousosaston ja tukemansa toiminnon välillä. Tulkin rooli korostuu konsernisuhteissa, kun controller välittää esimerkiksi ulkomaiselle emoyhtiölle tietoa tytäryhtiön toimintatavoista, -kulttuurista ja ajatusmaailmasta. Toisaalta yritysostojen jälkeen controllerin tulee tehdä emoyhtiön välittämä ohjeistus ymmärrettäväksi uudessa tytäryhtiössä ja luoda vuorostaan yhteinen kieli emoyhtiön ja tytäryhtiön välille.

Kouluttaja

Controllerin tehtäviin kuuluu usein taloushallinnollisen koulutuksen antamista. Koulutusta voidaan antaa sekä uusille työntekijöille että yrityksessä jo pitkään työskennelleille. Koulutuksen tavoitteena voi olla perustietojen antaminen uusista taloushallinnon käytännöistä tai käyttöönotetuista laskentainnovaatioista sellaisille henkilöille, jotka käyttävät näitä palveluita tai informaatiota. Koulutuksen perimmäisenä tarkoituksena on kustannustietoisuuden lisääminen ja se, että eri tehtävissä työskentelevät henkilöt ymmärtävät

oman toimintansa vaikutukset yrityksen kannattavuuteen. Muodollisen koulutuksen lisäksi controller antaa ohjeita erilaisissa ad hoc -tilanteissa ja laatii kirjallisia ohjeistuksia. Itsenäinen ohjeistuksien laadinta on tärkeää erityisesti yritysostotilanteissa, joissa organisaatio joutuu omaksumaan uudet toimintatavat ja uudenlaiset rutiinit tiedon tuottamiseen liittyen.

Lähettiläs

Lähettiläs-metafora kuvaa controllerin tehtävää konsernin kulttuurin ja laskentakulttuurin välittäjänä ulkomaisiin tytäryrityksiin. Lähettilään tehtäviin kuuluu konsernin arvojen ja konsernin näkökulman välittäminen paikalliseen toimintaan ja muutoshankkeiden edistäminen tytäryhtiöissä. Konsernin ajamissa muutosprojekteissa controllerin tehtävänä on pyrkiä vähentämään muutosvastarintaa ja korostaa projektin hyötyjä tytäryritykselle. Myös konsernin edustaminen esimerkiksi sijoittajasuhteiden hoidossa voi kuulua controllerin tehtäviin. Tulkin ja informaation roolit liittyvät tähänkin rooliin, sillä kyseessä on konserniraportoinnin käytäntöjen tuominen tytäryritykseen siten, että ne ymmärretään oikein.

Sosiaaliviranomainen

Sosiaaliviranomaisen metafora tarkoittaa, että controllerin tehtävänä on etsiä ratkaisuja hänen tietoonsa tulleisiin erilaisiin ongelmiin. Ongelman tunnistamisen ja määrittämisen lisäksi rooliin kuuluu ratkaisun etsiminen yhteistyössä muun organisaation kanssa. Controller voi tunnistaa ongelmia itsenäisesti, jolloin hänen tulee havaita ongelmakohdat yrityksen toimintaprosesseissa. Ongelmia voi myös tunnistaa epäitsenäisesti, jolloin controller vain välittää tietoonsa saaman ongelman eteenpäin organisaatiossa. Ongelmien havaitseminen edellyttää liiketoiminnan tuntemusta, ja itse ongelmanratkaisuprosessi edellyttää controllerilta kykyä tiivistää monimutkaiset ongelmat selkeäksi ja ymmärrettäväksi asiakokonaisuudeksi. Ongelmanratkaisuvalmiuksien kehittyminen valmistaa controlleria toimimaan strategisemmissä rooleissa.

Passipoliisi

Passipoliisi kuvaa controllerin perinteistä valvontaroolia. Raporttien seurannan ja poikkeamien analysoinnin ohien ovat nousseet myös toiminnalliset interventiot. Controller voi pyrkiä omalla toiminnallaan lisäämään kustannustietoisuutta ja taloudellista ajattelutapaa yrityksessä sekä luoda omia valvontamekanismeja vastualueellaan. Valvonnan painopiste on siirtynyt yhä enemmän etäältä tapahtuvasta jälkikäteis seurannasta ratkaisujen ohjaamiseen välittömästi paikan päällä. Yritysostojen jälkeen valvontarooli yleensä korostuu, sillä

kustannuseurannan merkitys ostetussa yrityksessä on tärkeää synergiaetujen hyödyntämiseksi. Kun valvontarooliin liitetään vertailua toisiin yksiköihin tai yrityksiin, toimenkuvat muuttuu yhä enemmän kohti liiketoiminnan kehittämistä. Valvontaroolilla on myös negatiivisia vaikutuksia: huomio voi keskittyä liikaa rutiinien oikeaoppiseen hoitamiseen kehittämisen kustannuksella, innovatiivisia ratkaisuja ei välttämättä hyväksytä ja saatetaan kehittää defensiivisiä rutiineja, joilla pyritään heikentämään valvonnan voimakkuutta.

Vakooja

Vakooja-metafora kuvaa controllerin epäonnistumista lähettilään roolissa. Controller voidaan kokea vakoojaksi, jos hän toimii tytäryhtiön arvojen ja normien vastaisesti. Konsernista tullut lähettiläs ei tässä tapauksessa ole omaksunut paikallista toimintatapaa, vaan toimii puhtaasti emoyhtiöstä opitulla tavalla. Yrityskulttuurin lisäksi kansalliset kulttuurit vaikuttavat siihen, millaiseksi controllerin toiminta koetaan. Epäluottamusta controlleria kohtaan synnyttävät erityisesti tilanteet, joissa controller raportoi tytäryhtiön taloudellisesta tilanteesta ja tulevaisuuden odotuksista suoraan emoyhtiön taloushallintoon ohittaen tulosityksikön johtajan. Jos lähettilään roolin onnistuminen kyseenalaistetaan, voi siitä seurata defensiivisiä rutiineja ja valtakonflikteja tytäryhtiössä.

Salapoliisi

Salapoliisi-metafora kuvaa controllerin epäonnistumista passipoliisin roolissa. Ongelmia esiintyy yleensä silloin, kun valvontarooli korostuu voimakkaasti, esimerkiksi säästötoimenpiteiden aikana. Controller voidaan mieltää konsernijohdon salapoliisiksi, jos hän ei ole tasavertainen liikkeenjohdon keskustelukumppani. Valvonta koetaan negatiivisena ja liiketoiminnan tukeminen ei onnistu. Negatiivista assosiaatiota voidaan välttää huomioimalla molempien yritysten kulttuurit ja niiden yhteiset tekijät ja pyrkimällä lähentämään kulttuureita, jolloin kahtiajako ei ole niin selkeä.

2.2.1.2 Vuorovaikutus- ja johtamisroolit

Vuorovaikutus- ja johtamisrooleissa keskeistä on interventioista eli toimintaan puuttumisesta oppiminen. Roolit edellyttävät controllerilta mm. ihmissuhde- ja vuorovaikutustaitoja, analysointikykyä, ongelmanratkaisutaitoa ja kokonaisuuksien hallintaa. Roolien menestyksenkäs hoitaminen edellyttää kuitenkin osaamista myös edellä mainittujen informaatio- ja valvontaroolien alueella. Roolien merkitys on jatkuvasti kasvamassa.

Sillanrakentaja

Sillanrakentajan rooli pohjautuu tulkin ja lähettilään rooleille. Sillanrakentajana controllerin tehtäviin kuuluu avointen vuorovaikutussuhteiden luominen, ihmissuhteiden hoitaminen ja tiimin toimintaedellytysten varmistaminen. Rooli eroaa lähettilästä siten, että vuorovaikutus on kaksisuuntaista eikä vain emoyhtiöstä tytäryhtiöön päin, ja luottamuksellisen suhteen luominen yhtiöiden välille onkin tärkeää. Yhteisen kielen ja merkitysrakenteiden sekä yhteisten intressien löytäminen parantaa vuorovaikutussuhdetta merkittävästi. Tässä roolissa controllerilta edellytetään ihmissuhde- ja vuorovaikutustaitoja, ja toisaalta jotkin persoonalliset ominaisuudet voivat vaikuttaa haitallisesti roolin omaksumiseen. Muita roolin omaksumiseen vaikuttavia tekijöitä ovat controllerin organisatorinen asema, organisaatiokulttuuri ja eri funktioiden väliset suhteet. Tytäryhtiötä edustavien controllereiden on ollut vaikeampi asettua tähän rooliin kuin konsernia edustavien, sillä olemassa oleviin valta-asetelmiin ei yleensä haluta puuttua ja tytäryhtiön tietynasteinen autonomia halutaan säilyttää. Tämä saattaa johtaa myös strategisesti merkittävän tiedon säilyttämiseen tytäryhtiön sisällä. Tiedonkulun avoimuus, controllerin oma-aloitteisesti tarjoaman lisätiedon määrä ja osaoptimoinnin väheneminen voivat olla indikaattoreita sillanrakentajan roolin onnistumisesta.

Busineksen vetäjän luottomies

Tämä metafora kuvaa controlleria tulosityksikköjohtajan sparraajana ja kyseenalaistajana. Controllerin tulee tukea tulosityksikön johtoa ja esittää uusia ajatuksia ja muutosehdotuksia. Controller usein kuuluu tulosityksikön johtoryhmään ja pystyy sen jäsenenä suuntaamaan johdon huomiota asioihin, jotka kokee tärkeiksi, mikä tuo controllerille myös valtaa. Jotta controller pystyy osallistumaan päätöksentekoon, edellyttää tämä rooli mm. liiketoiminnan ydinprosessien ja toimialan tuntemusta, vahvaa talousosaamista, kykyä strategiseen ajatteluun, oma-aloitteisuutta ja argumentointitaitoa. Roolin toteutumisen esteenä voivat olla rutiinityöt ja suuret kehityshankkeet, jotka vievät aikaa liikkeenjohdon tukemiselta. Controllerin roolin laajeneminen tähän suuntaan ei tapahdu ilman, että johtajat oppivat hyödyntämään controllerin taitoja ja tietoja liiketoiminnan johtamisessa. Toisaalta controllerin oma persoonallisuus tai vahva suuntautuminen taloushallintoon voivat olla esteitä liiketoiminnan tukena työskentelylle.

2.2.1.3 Tulevaisuusorientoituneet roolit

Tulevaisuusorientoituneet roolit ovat kaikista haastavin rooli controllerille. Ne korostavat controllerin tehtävänkuvan laajenemista ja syvenemistä strategiseen päätöksentekoon. Edellä mainitun liiketoiminnan vetäjän luottomies -roolin omaksuminen on perusedellytys tulevaisuusorientoituneeseen rooliin.

Ralliauton kartanlukija

Tässä roolissa on keskeistä tulevaisuuden toimintaan vaikuttavien tekijöiden tunnistaminen ja analysointi. Rooli käsittää yhä enemmän strategista suunnittelua ja päätöksentekoa ja edellyttää liiketoiminnan hyvää tuntemusta. Controllerilla tulee olla näyttöjä onnistuneesta toiminnasta tulosityksikön johtajan tukena, jotta hänen kykynsä luoda strategiaa on luottamusta myös muualla organisaatiossa. Controllerin on ensiarvoisen tärkeää tuntea yrityksen liiketoiminnan tämänhetkinen taloudellinen tilanne, jotta hän voi tehdä tulevaisuutta koskevia arvioita, ennusteita ja skenaarioita. Controllerin näkökulma siirtyy yhä enemmän yrityksen ulkoisiin asioihin, kuten markkinatilanteeseen ja globaaliin talouden kehitykseen. Tehtävänkuvasta edellyttää pääosin rutiinitehtävistä luopumista ja suhteellisen vapaata asemaa organisaatiossa. Controllerilta olisi hyvä löytyä visionäärin ominaisuuksia, jotta hän kykenee arvioimaan potentiaalisia tulevaisuudennäkymiä yritykselle. Tämä rooli ei ole kovin yleinen, mutta sitä voi esiintyä yrityksissä, jotka toimivat monimutkaisessa ja dynaamisessa ympäristössä.

2.2.2 Roolimetaforat työtehtävinä

Järvenpää (2001) on tehnyt case-tutkimuksen globaalista teknologiayrityksestä ja sovittanut siinä löytämiään havaintoja controllerin työstä manageriaaliseen ja sosiaaliseen viitekehykseen. Tutkimuksessa on pyritty tavoittamaan entistä yksilölähtöisempää lähestymistapaa ja löytämään keskeisiä kompetensseja, joita controllereilta vaaditaan. Järvenpää (2001) esittää, että pystyäkseen toimimaan liiketoiminnan tukena controllerin tulee olla itsenäinen ja uskaltaa nousta enemmistöä vastaan. Hänen löydöksensä siitä, että controllereilta vaaditaan yhä enemmän vuorovaikutustaitoja ja liiketoiminnan ymmärrystä, ovat linjassa aiemmin esitetyn tutkimuksen kanssa.

Tutkimustuloksistaan Järvenpää (2001) on poiminut yhdeksän olennaista työtehtävää, joita hän käsittelee controllerin työtä kuvaavina roolimetaforina. Käsite roolimetaforasta on tässä

huomattavasti käytännönläheisempi kuin Partasen (2001) käyttämä vertauskuvallinen lähestymistapa. Molemmista viitekehyksistä on kuitenkin löydettävissä samoja piirteitä, joten teoriat vahvistavat toisiaan näiltä osin. Järvenpään löytämät roolimetaforat ja niihin liittyvät keskeisimmät vaatimukset on kuvattu alla olevassa taulukossa.

Roolimetafora	Roolin tärkeys	Vaadittavat taidot
Tuottaa ja analysoida relevanttia tietoa linjajohdon päätöksenteon tueksi.	Säilynyt	Laskentaosaaminen, selektiivinen tiedon valinta
Kehittää laskentajärjestelmiä ja raportointia ja hallita muutosta.	Kasvanut	Laskentaosaaminen, liiketoiminnan ymmärrys
Toimia vahtikoirana (esim. budjetointi ja riskienhallinta).	Säilynyt	Neutraalius, objektiivinen arviointikyky, liiketoiminnan ymmärrys
Ennakoida tulevaisuuteen liittyviä tapahtumia ja riskejä.	Kasvanut	Liiketoiminnan ymmärrys
Kasvattaa tulostietoisuutta organisaatiossa.	Kasvanut	Viestintä- ja vuorovaikutustaidot, avarakatseisuus, liiketoiminnan ymmärrys
Tuoda taloudellinen tieto johdon ulottuville ja löytää yhteisiä merkityksiä ja tulkintoja.	Kasvanut	Viestintä- ja vuorovaikutustaidot, avarakatseisuus, liiketoiminnan ymmärrys
Sparrata ja konsultoida johtoa lisäarvon tuottamiseksi.	Kasvanut	Viestintä- ja vuorovaikutustaidot, avarakatseisuus, liiketoiminnan ymmärrys
Toimia oman yksikön johtoryhmän jäsenenä.	Kasvanut	Viestintä- ja vuorovaikutustaidot, avarakatseisuus, liiketoiminnan ymmärrys
Johtaa omaa controllertiimiä, -verkostoa tai koko osastoa. Toimia siltana oman ja muiden osastojen välillä.	Säilynyt	Viestintä- ja vuorovaikutustaidot, johtamistaidot

Taulukko 2: Controllerin roolimetaforat ja niissä vaadittavat taidot (Järvenpää 2001)

2.3 Controllerin ja johdon vuorovaikutus

2.3.1 Organisaation rajapinnat

Controllerin ja liikkeenjohdon välisessä vuorovaikutuksessa voi esiintyä haasteita, jotka johtuvat esimerkiksi toimijoiden erilaisesta ammatti- ja koulutustaustasta, käytetystä terminologiasta tai erilaisista merkitysrakenteista. Partanen (2001) on käsitellyt näitä haasteita kuvaamalla organisaation rajapintojen vaikutusta kommunikaatioon. Rajapinnan Partanen (2001, 183–184) on määritellyt seuraavasti: ”Rajapinta muodostuu merkitysrakenne-, arvo- ja toimintatapaerojen sekä myös tietyn pienemmän tai suuremman ajallisen tai paikallisen etäisyyden pohjalta erilaisten toimijaryhmien välille. --- eri toimijaryhmien merkitysrakenteiden erot vuorovaikutustilanteessa esiintuva ryhmien välillä esiintyvä liittymäpinta tai kohtaamistila, joka mahdollistaa ryhmien tyypittelyn (me ja he).”

Partanen (2001) on lisäksi luokitellut nämä rajapinnat tutkimuksensa empiirisen aineiston perusteella kolmeen ryhmään, jotka ovat ammatilliset, organisatoriset ja ulkosuhteisiin liittyvät rajapinnat. Ammatilliset rajapinnat kuvaavat eri ammattialueiden toimijoiden, tai vaihtoehtoisesti saman ammattialueen, esimerkiksi taloushallinnon, sisällä toimivien eri tehtävänkuvan omaavien ihmisten vuorovaikutusta. Organisatoriset rajapinnat esiintyvät emojen ja tytäryhtiöiden, tulosityksiköiden tai eri funktioiden ja prosessien välillä. Ulkosuhteisiin liittyvät rajapinnat vuorostaan koskevat organisaation ja sen ulkopuolisten toimijoiden, kuten sidosryhmien, välillä tapahtuvaa kommunikaatiota. Nämä rajapinnat tulevat näkyviin myös koulutus- ja konsultointitilanteissa, joissa ulkopuolinen toimija pääsee vaikuttamaan yrityksen toimintatapoihin. (Partanen, 2001)

Edellä kuvatuista rajapinnoista voidaan controllerin ja tulosityksikköjohdon välistä rajapintaa kuvata pääasiassa ammatilliseksi olettaen, että controller muuten toimii samassa funktiossa johdon kanssa eli controller-toiminto on hajautettu. Jos controller toimii selvemmin talousfunktion edustajana, nousee esiin myös organisatorisia rajapintoja esimerkiksi talousfunktion ja myyntifunktion välillä. Tietyllä tapaa controller edustaa ammatillisesti talousfunktioita, mutta organisatorista rajapintaa voidaan häivyttää sillä, että controller työskentelee samassa tulosityksikössä ja funktiossa lähimmän sidosryhmänsä kanssa.

Yhdeksi vuorovaikutukselliseksi haasteeksi Partanen (2001, 185) on esittänyt sen, että taloushallinnon ammattilaiset yleensä odottavat, että laskentatoimen sisältämät merkitykset

avautuvat suurimmalle osalle organisaation avainhenkilöistä. Jos liikkeenjohto ei kuitenkaan ymmärrä controllerin käyttämää kieltä ja terminologiaa, aiheuttaa se jo ensimmäisen esteen viestin sisällön ymmärtämiselle. Myynti- tai tuotantojohto ei välttämättä omaa merkittävää laskentatoimen koulutus- tai urataustaa, jolloin harvinaisemmat termit saattavat aiheuttaa väärinymmärryksiä. Ongelma voi esiintyä myös toisinpäin, tulosityksikön johtajat saattavat käyttää ”ammattijargonia”, joka ei helposti aukea controllerille (Vaivio, 2006, 208). Tähän voidaan hyvin soveltaa myös aiemmin esitetty näkemys siitä, että controllerit eivät ammatillisen uskottavuutensa säilyttämiseksi myönnä, jos he eivät tunne tutkimuksen kohteina olevia laskentainnovaatioita (Pierce & O’Dea, 2003, 261). Yhtä lailla on mahdollista, että johtajat eivät myönnä, jos he eivät ymmärrä controllerin käyttämää kieltä säilyttääkseen oman uskottavuutensa ja auktoriteettinsa controllerin silmissä.

Partanen (2001) on pohtinut sisäisen asiakkuuden käsitettä rajapintojen tuomien haasteiden yhteydessä. Erityisesti taloushallinnossa tämän käsitteen syvälinen sisäistäminen on perinteisesti ollut haasteellista. Sidosryhmien tietotarpeita ei ole huomioitu riittävästi, vaan standardiraporttien tuottamisen on oletettu riittävän. Roolimuutos kohti konsultoivampaa roolia on kuitenkin aiheuttanut sen, että johdon tietotarpeet otetaan yhä paremmin huomioon. Tätä kehitystä edesauttavat siirtyminen erillisanalyyysien tekoon ja kokonaisvaltaisten laskentainnovaatioiden, kuten balanced scorecardin, käyttö (Partanen, 2001).

Vielä yksi haaste controllerin ja johdon vuorovaikutuksessa on informaation välittämisen muoto. Organisaatio voidaan jakaa mekaaniseen ympäristöön, jossa yksisuuntainen, eksplisiittisen tiedon välittäminen on tärkeässä roolissa tai orgaaniseen ympäristöön, jossa hiljaisen tiedon esiintuominen sosiaalisessa vuorovaikutuksessa on avainasemassa. Controllerit käyttävät usein, myös hajautetussa organisaatorakenteessa, mekaanisen ympäristön työvälineitä vuorovaikutuksessa. Tyypillisesti controllerit käyttävät huolella valmisteltuja raportteja ennemmin kuin välitöntä keskustelua tuodakseen osaamisensa esille. Taloushallinnon työvälineet usein suunnitellaan palvelemaan juuri mekaanista ympäristöä, eivätkä ne ota huomioon organisaation dynaamisuutta ja tarvetta erilaisille informaatiokanaville. Tulevaisuudessa taloushallinnon edustajien on yhä tärkeämpää tunnistaa erilaisten ympäristöjen vaatimukset ja erilaiset rajapinnat tuottaakseen strategista lisäarvoa yritykselle. (Partanen, 2001)

Myös erilaisten käyttäytymismallien ja johtamistyylien tunnistaminen on tärkeää. Jotta controllerin ja johdon välinen yhteistyö olisi tehokasta ja toimivaa, controllerin pitää pystyä mukauttamaan omaa käytöstään johtajan johtamistyylin mukaiseksi, ja huomioida eri tilanteisiin sopivat käyttäytymismallit. Kun luottamus controllerin ja johdon välillä on saavutettu, johto saattaa myös mukauttaa käytöstään controllerin tyylin mukaiseksi. (Ten Rouwelaar, 2006)

2.3.2 Hybridit toimenkuvat

Suuri osa johdon laskentatoimen toteutuksesta on siirtynyt controllereilta liikkeenjohdolle. Johtajat esimerkiksi hallitsevat itse omia budjettejaan. Toisaalta muutosta on tapahtunut myös toiseen suuntaan, sillä esimerkiksi strategian kehitys, järjestelmien implementointi ja muutoksen johtaminen ovat perinteisesti olleet johtajien eikä controllereiden vastuualueita. (Burns & Vaivio, 2001) Organisaation rajapinnat ovat yhä häilyvämpiä, ja toimintojen uudelleenjärjestelyn myötä sekä toiminnot että niistä vastaavien henkilöiden vastuualueet ovat muuttuneet merkittävästi (Caglio, 2003, 146). Kehitystä voidaan kuvata termillä hybridisaatio, joka tarkoittaa ammatillisten rajapintojen häviämistä tai muuttumista ja uudenlaisten toimenkuvien omaksumista (Burns & Baldvinsdottir, 2005; Caglio, 2003; Kurunmäki, 2004; Miller et al., 2008).

Caglio (2003) on tutkinut erityisesti ERP-järjestelmän käyttöönoton seurauksena tapahtuvaa hybridisaatiota. Tässä yhteydessä hybridisaatio käsitti ulkoisen laskennan, sisäisen laskennan ja IT-asiantuntijan roolien sekoittumisen siten, että laskentaeksperttien työssä näkyivät kaikki edellä mainitut osa-alueet. Caglio (2003) tunnisti kuitenkin myös toiseen suuntaan tapahtuvan hybridisaation, eli laskentatoimen tietämyksen leviämisen organisaatiossa ja funktioiden välisen yhteistyön lisääntymisen. Hän kuvasi, että tutkimassaan organisaatiossa ”laskentaosaston tietojärjestelmät olivat aikaisemmin ’musta laatikko’, jonka logiikka ja kriteerit olivat täysin tuntemattomia” (Caglio, 2003, 142). Järjestelmäkehityksen ansiosta tiedon avoimuus ja läpinäkyvyys lisääntyi, mikä mahdollisti yhä useampien henkilöiden pääsyn talousinformaatioon. Informaation tuottaminen ja katselu eivät olleet enää talousosaston yksinoikeus, vaan tiedonkulku ja sitä myötä laskentatoimen ymmärrys levisi laajemmin organisaatioon, muun muassa IT-osaston ja linjajohtajien keskuuteen. (Caglio, 2003)

Kurunmäki (2004) tutki lääkäreiden omaksumia johdon laskentatoimen käytäntöjä. Tutkimus osoitti, että niinkin erilaisen ammattiryhmän kuin lääkäreiden oli suhteellisen helppoa omaksua sellaisia johdon laskentatoimen käytäntöjä kuten budjetointi, hinnoittelu ja kustannuslaskenta, kun nämä oli hallintouudistuksessa siirretty heidän vastuulleen. Lääkäreiden opittua nämä käytännöt he eivät enää edes kaivanneet laskentahenkilöä organisaatioonsa, vaan totesivat osaavansa menetelmät riittävän hyvin itsekin. (Kurunmäki, 2004) Samankaltaista kehitystä saattaa hyvin tapahtua myös yrityskontekstissa. Jos johtajat oppivat ja ovat halukkaita hakemaan tarvitsemansa tiedon itse ja tekemään tarvittavat laskelmat sen pohjalta, voi controllereiden merkitys vähentyä ja johtajat voivat omaksua näiltä uusia työtehtäviä.

Rajapintojen häviäminen ei välttämättä ole aivan ongelmatonta tai yksinomaan positiivinen asia. Vaikka yksittäisten ihmisten ammatillinen osaaminen laajenee, voi funktioiden sekoittuminen silti olla organisaatiolle uusi ja hankala asia. Kuten Burns ja Baldvinsdottir (2005, 749) ovat todenneet, laskentaihmiset eivät aina ole tervetulleita mukaan toisen funktion johtamiseen, ja tästä saattaa seurata jännitteitä ja valtataisteluja. Tämä on kuitenkin harvinaista, jos yrityksessä on joustava ja dynaaminen johtamiskulttuuri, ja johto ymmärtää controllerin tuoman lisäarvon päätöksentekoon.

2.3.3 Informaation laatu ja käyttö

Yksi controllerin tärkeimmistä tehtävistä on tuottaa relevanttia informaatiota johdon päätöksenteon tueksi. Johdolla on omat odotuksensa informaation suhteen, ja nämä eivät aina kohtaa controllerin käsitysten kanssa, mikä taas aiheuttaa tehotonta toimintaa organisaatiossa. Eräässä yrityksessä esimerkiksi oli ennen prosessiuudistusta pidetty yllä tarpeettoman suurta talousosastoa siksi, että johtajat eivät tieneet mitä informaatiota he haluavat (Burns & Baldvinsdottir, 2005). Toisaalta johto useimmiten varmasti tietää, mitä tietoa tarvitsee, mutta tarpeet eivät välity oikealla tavalla informaation tuottajille. Esimerkiksi Byrnen ja Piercen (2007, 481) tutkimuksessa johto odotti laskentainformaatiolta oikea-aikaisuutta, tarkkuutta, relevanssia, ymmärrettävyyttä, ytimekkyyttä ja kiireellisyyden sekä käyttäjän tarpeiden huomioon ottamista. Käytännössä odotukset eivät välttämättä toteudu esimerkiksi huonon kommunikaation tai väärinymmärrysten takia.

Pierce ja O'Dea (2003) ovat tutkineet eroja controllerin ja johdon välisissä käsityksissä tuotetun informaation laadusta ja hyödyllisyydestä. Tutkimuksessa on pyritty selvittämään,

vastaavatko controllerin ja johdon ajatukset informaation laadusta toisiaan, ja miten informaation laatua ja controllerin roolia voisi johtajien mielestä kehittää tulevaisuudessa. Tutkimuksessa on haastateltu controllereita ja tuotannon sekä myynnin johtoa 11 yrityksestä eri toimialoilta. Tutkimuksen aineisto ja aihepiiri ovat hyvin samankaltaiset tämän tutkimuksen kanssa ja sen vuoksi lähde on mielenkiintoinen tätä tutkimusta ajatellen.

Kuten aiemmin todettiin, käyttämällä tutkimusaineistona pelkästään controllereita, jää tiedon hyväksikäyttäjän eli johdon näkökulma kokonaan huomioimatta. Pierce ja O'Dea (2003) vastaavat tähän puutteeseen vertaamalla molempien ryhmien näkemyksiä ja havainnollistamalla esiin nousevia käsityseroja. Erot on löydetty vertailemalla controllerin ja johdon täyttämiä strukturoituja lomakkeita, minkä lisäksi tutkittavia on haastateltu laajemman kuvauksen saamiseksi. Löydetyt tulokset on jaettu kolmen teeman mukaisesti: käsitysten tarkkuus/yhdennukaisuus, johdon toivomat muutokset ja controllerien rooli tulevaisuudessa (Pierce & O'Dea, 2003), joita käsitellään seuraavaksi.

Käsitysten yhdennukaisuuteen liittyen paljastui, että vain neljänneksellä vastanneista oli hyvin yhtenevät käsitykset. Controllerit olivat yleisesti ottaen paremmin perillä tuotantojohdon kuin myyntijohdon odotuksista. Joissakin yrityksissä käsitykset olivat lähes yhtenevät ja voitiin havaita, että kyseisissä yrityksissä johtajat tekivät omat prioriteettinsa informaation suhteen erittäin selviksi. Lisäksi controllerit tiesivät nämä prioriteetit ja huomioivat ne omassa toiminnassaan. Oli hyvin yleistä, että controllerit eivät tienneet kuinka kiinnostuneita johtajat olivat saamaan eriteltyä tietoa tuloksen muodostumiseen vaikuttavista seikoista itse tuloksen lisäksi. Johtajat joutuivat turvautumaan vaihtoehtoisin tietolähteisiin tai tekemään osan taloudellisista analyysistä itse, koska controllerin tarjoama tieto oli puutteellista. Controllereilla oli taipumusta yliarvioida erityisesti myyntijohdolle tuottamansa tiedon laatua, ja laadun aliarviointi oli harvinaisempaa. Myös erityyppisten tietojen käytössä oli selviä käsityseroja; controllerit pitivät esimerkiksi sellaisia mittareita kuin ROI ja DCF johtajille tärkeänä, kun ne johdon mielestä olivat lähes yhdentekeviä heidän työnsä kannalta. (Pierce & O'Dea, 2003)

Johtavat toivoivat parannuksia informaation oikea-aikaisuuden, laajuuden, joustavuuden ja ulkoasun suhteen (Pierce & O'Dea, 2003, 273). Vaikka informaation sisältö olisikin hyödyllistä, se tulee yleensä liian myöhään päätöksenteon kannalta. Tietoa kaivattiin laajemmalla alueella, sisältäen toiminnan eri osa-alueita ja myös ei-taloudellisia mittareita.

Controllereiden toivottiin olevan joustavampia uudistamaan omaa raportointiaan, sillä he tuottivat paljon sellaista tietoa, jota kukaan ei enää kokenut hyödylliseksi. Lisäksi räätälöityä raportointia toivottiin täydentämään standardiraportteja. Tiedon ulkoasuun toivottiin parannuksia muun muassa lisäämällä kuvaajia, vähentämällä raporttien sivumäärää ja esittämällä luvut vertailukelpoisessa muodossa. (Pierce & O'Dea, 2003)

Johto sai myös esittää toiveita controllerin roolista tulevaisuudessa. Controllerilta odotettiin enemmän liiketoiminnan tukea ja yhteistyötä johdon kanssa. Controllerin sijoittaminen työskentelemään fyysisesti lähemmäs johtoa edesauttoi yhteistyötä. Controller haluttiin osaksi johtoryhmää tuomaan taloudellista informaatiota näkyviin. Liiketoiminnan ja esimerkiksi tuotantoprosessin ymmärtämistä korostettiin edellytyksenä johdon tuelle. (Pierce & O'Dea, 2003)

Tutkimuksen perusteella on ilmeistä, että johtamisen tueksi tarvittun informaation ja tuotetun informaation välille voi syntyä kuilu johtuen epäselvistä odotuksista, väärinymmärryksistä ja huonosta tiedonkulusta. Lisäksi controllereilla ja johtajilla vaikutti olevan erilainen lähestymistapa taloudelliseen informaatioon; controllerit korostivat teknistä toteutusta ja numeroiden oikeellisuutta, kun taas johtajat toivoivat joustavampaa ja käyttäjäystävällisempää informaatiota. On mielenkiintoista havaita, että tuotantojohto oli keskimäärin tyytyväisempi controllerin työhön kuin myyntijohto. Asiaan saattaa vaikuttaa tuotannon stabiilimpi toimintaympäristö tai esimerkiksi tuotantoon liittyvien laskelmien korostaminen laskentatoimen opetuksessa myyntinäkökulman sijasta (vrt. Granlund & Lukka, 1998a; Vaivio & Kokko, 2006).

Raportointia johdon näkökulmasta ovat tutkineet myös Bruns & McKinnon (1993). Tutkimuksen lähtökohdaksi he perustelivat, että ”enimmäkseen johdon laskentatoimi tapahtuu tyhjiössä, ilman tarpeellisia linkkejä funktion ja sen haluttujen tavoitteiden kanssa” (Bruns & McKinnon, 1993, 85). Tutkimuksessa käsiteltiin pääasiassa sitä, millaista informaatiota johtajat käyttävät ja mistä he sen hankkivat. Aineistona oli 73 johtajaa 12 pohjoisamerikkalaisesta tuotanto- tai jakeluyrityksestä.

Tutkimuksessa pureuduttiin hyvinkin yksityiskohtaisesti siihen, millaista tietoa tuotannon johtamisen tueksi tarvitaan, mutta tässä jätetään käsittelemättä yksittäisten raporttien sisältö. Tuloksista kävi ilmi yleisellä tasolla, että johtajat käyttivät lyhyen aikavälin johtamisen

tukena pääasiassa yksikköperusteista informaatiota, perustuen esimerkiksi. tuotantomääriin. Rahamääräiset raportit eivät olleet yhtä tärkeitä päivittäisessä johtamisessa, mutta johtajat sanoivat, että rahamääräinen tieto sisältyi implisiittisesti tuotantoraportteihin. He tunsivat yrityksensä tuotantoprosessin niin hyvin, että ymmärsivät yksikköperusteisen informaation perusteella muutosten rahallisen vaikutuksen. Taloudellinen informaatio kasvatti merkitystään vasta pitkän tähtäimen suunnitelmia tehtäessä. (Bruns & McKinnon, 1993)

Myös myynnin ja markkinoinnin näkökulmia selvitettiin samaisessa tutkimuksessa. Bruns ja McKinnon (1993) huomasivat, että myyntijohto eri yrityksissä kaipasi tietoa kolmesta alueesta, jota he eivät tällä hetkellä saaneet: mainonnan tehokkuudesta, menetetyistä myynneistä ja asiakaskannattavuudesta. Tiedon puutteen syyksi esitettiin laskentaihmissen väärinymmärrys koskien sitä, mitä raportteja johto tarvitsee. Tutkimuksen aikaan kyseiset tiedot eivät välttämättä olleet yleisesti käytössä raportoinnissa tai tietoja oli vaikea saada järjestelmistä, mutta tänä päivänä kyseiset aiheet ovat helpommin mitattavissa ja tietotarpeet lienevät nousseet uudelle tasolle.

Tiedon hankintaan johtajat käyttivät tuotettuja raportteja ja vuorovaikutusta muiden ihmisten kanssa. Tiedonhankintakanavan valintaan vaikuttivat yrityksen normit ja käytännöt sekä yksilön mieltymykset kunkin informaatiokanavan käyttöön. Suullisen kommunikaation merkitys oli suuri; sekä kvalitatiivista että numeerista dataa käsiteltiin suullisesti, lisäksi erityisesti sellaisia tekijöitä, jotka puuttuivat virallisista raporteista. Raporteilta edellytettiin suoraa yhteyttä johtajan hallittavissa oleviin asioihin, henkilökohtaisesti suunnattua informaatiota, oikea-aikaisuutta ja luotettavuutta. Erityisesti oikea-aikaisuuden puute eli raporttien saapuminen liian myöhään sai johtajat turvautumaan muihin tietolähteisiin, kuten omaan havainnointiin ja kommunikointiin kollegoiden kanssa. Raportteja käytettiin enemmän palautemerkityksessä varmistamaan, että tehdyt päätökset olivat oikeita, kuin suuntamaan tulevaa toimintaa tiettyyn suuntaan. (Bruns & McKinnon, 1993)

Vaihtoehtoiseksi tiedonlähteeksi tutkimuksessa ehdotettiin myös tietoverkkoja ja järjestelmiä, mutta niiden käyttö ei vielä ollut kovin yleistä johtajien keskuudessa. Tutkimuksen ajankohdan huomioon ottaen tämä huomio on vanhentunut, ja oletettavasti tänä päivänä Internetistä ja toiminnanohjausjärjestelmistä saatavilla oleva reaaliaikainen tieto on yksi tärkeimmistä vaihtoehtoisista tiedonhankintakanavista muodollisten raporttien ohella.

Esitellyistä tutkimuksista käy ilmi, että johdon ja laskentaihmissen käsityksissä raporttien sisällöstä, muodosta ja aikataulusta on selviä eroja. Erojen tiedostaminen ja niihin puuttuminen on tärkeää informaation laadun parantamisen kannalta. Aktiivisen vuorovaikutuksen avulla voidaan käsityseroja kaventaa ja pyrkiä ymmärtämään, mikä eri asemassa toimiville ihmisille on tärkeää työn menestyksekkään toteuttamisen kannalta.

2.4 Controller-funktion asema organisaatiossa

2.4.1 Roolin kaksijakoisuuden haasteet

Controllerit kohtaavat työssään vaatimuksia kahdelta taholta: yrityksen tai konsernin taloushallinnosta sekä tulosityksikköjen johdolta (ks. esim. Hopper, 1980; Indjejikian & Matejka, 2006; Maas & Matějka, 2009; Sathe, 1983; Ten Rouwelaar, 2006; Ten Rouwelaar & Bots, 2008). Taloushallinto edellyttää controllerilta tarkkaa ja oikeellista tulosraportointia, ja tulosityksikön johto odottaa päätöksenteon kannalta kulloinkin relevanttia informaatiota. Tilanne korostuu yleensä hajautetussa organisaatorakenteessa, sillä perinteisen taloushallinnon toimenkuvan lisäksi controllerin odotetaan entistä enemmän tukevan tulosityksikön johdon päätöksentekoa. Ten Rouwelaar (2006, 16) on kuvannut roolin kahtiajakautumisen problematiikkaa seuraavasti: ”Controllerit löytävät itsensä jokseenkin alisteisesta asemasta suhteessa tulosityksikön johtoon ja heidän täytyy jatkuvasti punnita etuja ja haittoja pysymisestä uskollisena toisaalta konsernivalvonnalle (valvontarooli) ja toisaalta tulosityksikön johdolle (tukirooli).”

Ten Rouwelaar (2006) on jakanut controllerin tehtävät juuri mainittuihin kahteen päärooliin: tukirooliin (*support role*) ja valvontarooliin (*control role*). Tukirooli käsittää aktiivisen osallistumisen johtamiseen ja johdon päätöksenteon tukemisen, kun taas valvontarooli käsittää tiedon oikeellisuuden ja ohjeistusten noudattamisen valvonnan. Tukiroolissa säännöllisten raporttien lisäksi epämuodollinen viestintä johdon kanssa on olennaista. Valvontaroolissa controller on selvemmin vastuussa keskitetyille talousfunktiolle, ja tämä saattaa vaikuttaa haitallisesti johdon tukemiseen (ks. myös Indjejikian & Matejka, 2006). Tukiroolin merkitys on kasvanut viime aikoina, mutta myös valvonnan merkitys on korostunut mm. corporate governance -sääntelyn, kirjanpidon väärinkäytösten ja IFRS-standardien käyttöönoton myötä. Toimintaympäristön muutokset ovat vaikuttaneet siihen, miten controllerit jakavat työaikaansa eri roolien täyttämiseen. (Ten Rouwelaar, 2006)

Maas ja Matějka (2009, 1234) ovat kuvanneet rooleja käsitteillä paikallinen vastuu ja funktionaalinen vastuu. Paikallisen vastuun tarkoituksena on tuottaa lisäarvoa tulosyksikölle auttamalla johtoa tekemään strategisia ja operatiivisia päätöksiä. Funktionaalinen vastuu tarkoittaa tulosyksikköä ja sen toimintaa koskevan objektiivisen tiedon tarjoamista ylimmälle johdolle ja valvonnan helpottamista. Tutkijat ehdottavat, että roolit ovat substituutteja eli toisiaan korvaavia; toisen roolin ottaminen vaikeuttaa toisen roolin toteuttamista (Maas & Matějka, 2009, 1235).

Monet tekijät vaikuttavat siihen, kumpaa tehtävää controller työssään painottaa. Yksi keskeinen tekijä on organisaatorakenne ja erityisesti se, toimiiko controller keskitetystä taloushallinnosta käsin vai onko controller-funktio hajautettu siten, että controller työskentelee lähellä tulosyksikön johtoa. Jotta controller voisi paremmin toimia liikkeenjohdon tukena tulosyksikön johtamista koskevassa päätöksenteossa, on nykyään hyvin yleistä hajauttaa business controller -toiminto tulosyksiköihin keskitetyn taloushallinnon sijaan. Näin controller profiloituu osaksi tulosyksikön johtotiimiä, ja hänen roolinsa painottuu jo organisaatorakenteen puolesta enemmän liikkeenjohdon konsultointiin kuin taloudellisen tuloksen raportointiin. Hajauttamisen on esitetty olevan jopa tehokkain keino muuttaa controllerin arvoja ja toimintaa liiketoiminnan tuen suuntaan (Järvenpää, 2007). Controller-toiminnon siirtämistä liiketoimintayksiköihin on voitu perusteella juuri controllerin kehityksellä kohti johdon neuvonantajaa.

Controllereiden työpanosta voidaan muodollisen organisaatorakenteen lisäksi suunnata myös kompensaation avulla. Jos palkitseminen ja uralla eteneminen on funktionaalisen johdon eikä tulosyksikön johdon käsissä, on luonnollista, että controller rationaalisena toimijana panostaa enemmän funktionaalisen johdon tietotarpeiden täyttämiseen. (Maas & Matějka, 2009, 1236) Controllerille asetettujen tulostavoitteiden tulisi siis lähteä tulosyksikön tarpeista.

Ten Rouwelaar (2006) ja Ten Rouwelaar & Bots (2008) ovat tutkineet organisaatiokulttuuriin ja controllerin persoonallisuuteen liittyvien tekijöiden vaikutusta tuki- ja valvontaroolien esiintyvyyteen. Tutkimusten aineistona oli 119 business controllerille 77 yrityksessä tehty puolistrukturoitu teemahaastattelu kyselylomakkeen pohjalta, ja tulokset käsiteltiin tilastollisesti. Yrityksistä lähes puolet toimi teollisuudessa, mikä parantaa tutkimusten relevanssia lähdeaineistona tätä tutkimusta varten. Tutkimuksessa käytetty kyselylomake on ansiokkaasti laadittu, sillä se tuo tutkittavat asiat havainnollistavasti esiin yhdistellen aiempia

teoreettisia viitekehyksiä ja sopisi varmasti käytettäväksi myös jatkotutkimuksessa tästä aiheesta. Tutkimuksen heikkoutena voidaan kuitenkin nähdä, että vaikka se pohjaa Sathen (1982) viitekehukseen (Ten Rouwelaar & Bots, 2008), on siinä jätetty huomioimatta yksi kolmesta näkökulmasta eli johdon odotukset controllereita kohtaan.

Tutkimusten tulokset eivät ole kovin yllättäviä. Vastaajat käyttivät 61,5 % työajastaan tukiroolin ja 38,5 % valvontaroolin toteuttamiseen, mutta hieman ristiriitaisesti he kokivat pystyvänsä vaikuttamaan enemmän valvontaan liittyviin työtehtäviin kuin johdon tukemiseen liittyviin. Kaikki controllerit tekivät operatiivisia tehtäviä, mutta vain osa teki strategiseen päätöksentekoon liittyviä tehtäviä. Valvontaroolin painoarvo nousi, jos organisaatiokulttuuri oli hierarkkinen ja konsernihallinto valvoi controlleria tarkasti. Tukirooli korostui enemmän isoissa yrityksissä sekä hajautetun organisaatorakenteen yhteydessä. Lisäksi oli mielenkiintoista, että tukirooli oli selvemmin esillä tuotantoyrityksissä kuin rahoituslalla, palvelualalla tai julkisella sektorilla. Tulosityksikön taloudellinen menestys vaikutti myös asiaan. Hyvinä aikoina tulosityksikön johdolle annettiin enemmän päätöksentekovaltaa ja he ottivat myös controllerit mukaan strategiaan päätöksiin, mutta taloudellisten paineiden alla ylin johto halusi ottaa päätösvallan takaisin itselleen. (Ten Rouwelaar, 2006; Ten Rouwelaar & Bots, 2008)

Rooliristiriidan ratkaisuksi on esitetty, että valvontarooli ja tukirooli tulisi erottaa selvästi toisistaan ja ottaa tulosraportoinnin tehtävät controllerilta pois. Tässä vaihtoehdossa myös raportointisuhteet muuttuisivat siten, että controller raportoisi vain tulosityksikön johdolle, ja toinen henkilö, joka suorittaa tulosraportoinnin, raportoisi konsernin taloushallintoon. Näin controllerin työaika säästyisi johdon tukemiseen ja siinä roolissa onnistuminen olisi todennäköisempää. (Sutthiwan & Clinton, 2008) Suomessa taloushallinnon työtehtävät onkin jo usein jaettu sisäisen ja ulkoisen laskennan toteuttamiseen roolien selkeyttämiseksi (Granlund & Lukka, 1998b), mutta täysin tehtävien jaottelu ei vielä käytännössä toteudu.

2.4.2 Hajauttamisen etuja

Hopper (1980) on tutkinut controllerin roolia suhteessa organisaatorakenteeseen. Hän jaotteli tutkimuksen kohdeorganisaatiot sen mukaan, onko controller-toiminto hajautettu, osin hajautettu vai keskitetty sen perusteella, missä controllerit työskentelevät fyysisesti ja kenelle he raportoivat. Täysin hajautetussa mallissa controllerit raportoivat muulle johdolle kuin

talousjohdolle ja työskentelevät tulosityksikössä. Osittain hajautetussa mallissa controllerit raportoivat talousjohdolle mutta työskentelevät tulosityksikössä, ja täysin keskitetyssä mallissa he raportoivat talousjohdolle ja työskentelevät talousosastolla.

Tutkimuksen löydökset laskentainformaatiota koskien paljastivat, että controllereilta odotettiin johtoa tukevaa roolia riippumatta organisaatorakenteesta, mutta roolikonflikteja esiintyi vähemmän ja informaation koettiin olevan hyödyllisempää, nopeampaa, tarkempaa ja relevantimpaa hajautetuissa organisaatioissa. Vuorovaikutus koettiin paremmaksi hajautetussa organisaatorakenteessa, ja suullista vuorovaikutusta esiintyi kaikista eniten täysin hajautetuissa organisaatioissa. Kuitenkin kaikissa organisaatioissa toivottiin yhteydenpidon määrän lisääntymistä. Controllerin persoonallisuudenpiirteet nousivat myös esiin tuloksissa; palveluorientoituneet controllerit suosivat hajautettua mallia ja kirjanpitäjä-tyyppiset keskitettyä mallia. (Hopper, 1980) Tutkimus toteutettiin puolistrukturoiduilla teemahaastatteluilla, mutta tulokset tulkittiin tilastollisesti. Metodi ei ole ehkä paras mahdollinen näin pieneen otokseen (6 yritystä, 12 vastaajaa), sillä tulosten tilastollinen yleistettävyyden on kyseenalaista. Tutkimus kuitenkin osaltaan käynnisti keskustelun controllereiden roolimutoksen ja organisaatorakenteen välisistä yhteyksistä.

Myös Granlund ja Lukka (1998b) havaitsivat tutkimuksessaan, että controllereiden hajauttaminen liiketoimintayksiköihin on kasvava suuntaus Suomessa. Suomessa laskentafunktio on aikaisemmin ollut yleensä keskitetty, mutta kansainvälisissä organisaatioissa yleistyvät matriisiorganisaatorakenteet ovat osaltaan edesauttaneet controllereiden siirtymistä lähemmäs tulosityksiköiden johtoa. Hajauttaminen voi lisätä controllereiden arvostusta, etenkin jos he ottavat aktiivisesti osaa tulosityksikön johtamiseen. Hajauttamisen tavoitteena on myös levittää taloudellisten näkökulmien pohdintaa syvemmälle organisaatioon. (Granlund & Lukka, 1998b)

2.4.3 Hajauttamisen kritiikkiä

Hajauttaminen on saanut osakseen myös kritiikkiä ajankohtaisessa tutkimuksessa. Maas & Matějka (2009) ovat toteuttaneet tilastollisen survey- ja haastattelumenetelmiä yhdistelevän tutkimuksen, jossa tutkimuskohteena on ollut 134 business controlleria Hollannista. Heidän löydöksensä kritisoivat aiempaa tutkimusta hajauttamisen hyödyistä, sillä he löysivät yhteyden controller-toiminnon hajauttamisen ja roolikonfliktien välillä ja sen kautta

epäsuoran yhteyden hajauttamisen ja tiedon manipuloinnin välillä. Tutkimustulokset vahvistivat sen, että vastuunjaot ovat toisiaan korvaavia eivätkä täydentäviä, sillä suurempi keskittyminen funktionaaliseen vastuuseen eli talousfunktiolle raportointiin heikensi kykyä tukea tulosityksikön johtoa. Toiseksi, keskittyminen funktionaaliseen vastuuseen ei vähentänyt informaation manipulointia tai virheellisuyttä, kuten olisi voitu odottaa. (Maas & Matějka, 2009)

Merkittävämpi tulos oli se, että hajautetussa rakenteessa esiintyi enemmän roolikonflikteja ja -epäselvyyksiä, jotka vuorostaan aiheuttavat roolistressiä. Konfliktit johtuvat ristiriitaisista odotuksista tulosityksikön johdon ja talousjohdon tahoilta. Roolistressin johdosta tehdyn työn ja raportoidun informaation laatu kärsii, sillä tiedon manipulaatio oli yksi tapa käsitellä stressiä. Tutkimuksessa kävi kuitenkin ilmi, että sekä controllerit, tulosityksiköiden johto että keskitetty talousjohto olivat sitä mieltä, että controllereiden tärkein prioriteetti on palvella paikallista tulosityksikön johtoa. (Maas & Matějka, 2009) Tutkimus osoittaa, että vaikka tulosityksikön johtamiseen osallistumista periaatteessa tuetaan kaikilla tasoilla, voidaan käytännön toiminnalla kuten raportointivaatimuksilla, suoritusmittareilla tai palkitsemisperusteilla aiheuttaa kuitenkin merkittäviä rooliepäselvyyksiä, jotka johtavat yrityksen kannalta haitalliseen käytökseen.

Hajauttamisen negatiivisia vaikutuksia ovat löytäneet myös Indjejikian ja Matějka (2006). He tekivät tilastollisen tutkimuksen kohteenaan 104 tulosityksikköä kuudesta yrityksestä. Tutkimuksen ansiona voidaan pitää, että kysely tehtiin sekä tulosityksikön johtajille että controllereille, mikä tuo tuloksiin monipuolisemman näkökulman. Tosin tutkitut asiat olivat sen luontoisia, että niille jouduttiin luomaan tilastollista tutkimusta varten jokin kuvaava muuttuja, ja metodi jättää väistämättä useita muita muuttujia huomioimatta. Esimerkiksi organisaation tehokkuutta/tehottomuutta mitataan sillä, miten helposti tulostavoitteet ovat saavutettavissa, ja tämä rajaa tehokkuuden käsitteen turhan kapeaksi.

Tutkimuksessa selvitettiin controllerin roolin yhteyttä organisaation tehottomuuteen. Tehottomuus (*slack*) oli määritelty joko resurssien tehottomaksi käytöksi tai johdon alisuoriutumiseksi. Tuloksista käy ilmi, että organisaatioissa esiintyi enemmän tehottomuutta, jos controller keskittyi työssään enemmän tiedon tuottamiseen tulosityksikön johdolle kuin yritys/konsernitason raportointiin ja valvontaan. Controllerit painottivat työtään enemmän valvonnan suuntaan silloin, kun liiketoimintaympäristö koettiin epävarmaksi. Tutkimuksessa havaittiin kuitenkin positiivinen korrelaatio controllerin tulosityksiköfokuksen ja

tulosyksikköjohdon tyytyväisyyden kanssa, joten sinänsä tutkimus ei väitä, että controllereiden ei tulisi ensisijaisesti palvella tulosyksikön johtoa. Tutkimuksen tulokset voidaankin tiivistää siten, että controllereiden keskittyminen tulosyksikön johtamiseen voi aiheuttaa valvontaongelmia yritys- ja konsernitason, mutta toisaalta liika keskittyminen seurantaan ja valvontaan vähentää osallistumista paikalliseen päätöksentekoon, mikä voi olla haitallista yrityksen toiminnalle. (Indjejikian & Matejka, 2006)

Kahden edellä esitetyn tutkimuksen tulokset ovat lähestulkoon vastakkaiset. Maas & Matějka (2009) havaitsivat, että jos controller keskittyi työssään konsernitason valvontaan paikallisen johdon tukemisen lisäksi, aiheutui siitä rooliepäselvyyksiä jotka aiheuttavat yritykselle haitallista laskentainformaation manipulointia. Indjejikian ja Matějka (2006) vuorostaan totesivat, että paikallisen johdon tukemisen painottaminen controllerin työssä aiheuttaa organisaation tehottomuutta ja alisuoriutumista valvonnan heikentymisen kautta. Selvästikään hajauttamisen negatiiviset vaikutukset eivät ole yksiselitteisiä, vaan lisätutkimusta aiheesta on syytä tehdä.

3. TUTKIMUSMETODOLOGIA JA -AINEISTO

3.1 Case-tutkimus menetelmänä

Case- ja field-tutkimukset ovat yleinen metodi johdon laskentatoimen tutkimuksessa, kun halutaan saada syvälinen ymmärrys käsiteltävästä ilmiöstä. Tutkimusmenetelmän juuret ovat etnografiassa, jossa aineistoa kerätään pääasiassa tutkimuskohteessa tapahtuvalla, mahdollisesti osallistuvalla, havainnoinnilla (Lukka, 1999, 129). Case- ja field-tutkimukset ovat läheisesti yhteydessä ja niihin voidaan soveltaa lähes samanlaisia metodologisia arviointikriteereitä, minkä johdosta myös tässä käsitteitä käytetään rinnakkain. Tarve case- ja field-tutkimusten käytölle on noussut aiemmin runsaasti käytössä olleiden kyselytutkimusten antaessa liian pinnallisen kuvan johdon laskentatoimen käytännöistä (McKinnon, 1988; Scapens, 1990). Case-tutkimus mahdollistaa käytännön ymmärryksen tutkimuskohteena olevista laskentatoimen ilmiöistä. Case-tutkimuksessa on mahdollista hypoteesien testaamisen sijasta luoda hypoteeseja ja viitekehyksiä löydetyn empirian perusteella. (Scapens, 1990)

Case-tutkimus on sopiva tutkimusmenetelmä silloin, kun tutkimuksella halutaan vastata kysymyksiin ”miten” tai ”miksi”, tutkija ei itse vaikuta tapahtumiin ja tutkimus keskittyy johonkin ajankohtaiseen ilmiöön tosielämän kontekstissa. Tutkittavan ilmiön ja kontekstin rajat saattavat myös olla epäselvät. Case-tutkimuksessa käytetään yleensä aiempaa teoriaa ohjaamaan tiedon keruuta ja analyysia. (Yin, 2009) Case-tutkimus pyrkii luomaan rikkaan ja monipuolisen kuvan käsiteltävästä ilmiöstä kuvaamalla myös havainnoituja jännitteitä ja ristiriitoja, jotka muilla menetelmillä voisivat jäädä havaitsematta (Ahrens & Dent, 1998). Case-tutkimuksessa tapahtumien sosiaalisella kontekstilla onkin aina suuri merkitys, ja tutkimuksissa käytetyt teoriat saattavat pohjautua sosiologiaan, yhteiskuntatieteisiin tai institutionalismiin siinä missä taloustieteisiin tai laskentatoimen teoriaan.

Case-tutkimus voidaan tehdä yhdestä yrityksestä tai vertailemalla useampia yrityksiä. Tutkimuksen kohteena voi olla myös pienempi yksikkö, kuten tulosityksikkö tai osasto. Yksi yritys riittää tutkimuskohteeksi, jos se on edustava, tyypillinen, kriittinen, ainutlaatuinen tai äärimmäinen tapausesimerkki tutkittavasta ilmiöstä (Yin, 2009, 47–48). Tässä tutkimuksessa valittua kohdeyritystä pidetään edustavana ja tyypillisenä esimerkkinä tuotantoyrityksestä, ja tehtyjä havaintoja voidaan verrata aiempiin tutkimuksiin, joista suuri osa on myös tehty tuotantoyrityksissä samankaltaisessa kontekstissa.

Case-tutkimuksia voidaan jaotella niiden käyttötarkoituksen mukaan. Scapens (1990, 265) on jaotellut case-tutkimustyyppit viiteen ryhmään. Kuvailevat case-tutkimukset nimensä mukaisesti pyrkivät kuvaamaan tutkimuksen kohteena olevaa ilmiötä. Havainnollistavat tutkimukset pyrkivät havainnollistamaan jotakin uutta ja innovatiivista käytäntöä, joka on kehitetty tutkimuskohteessa. Kokeelliset tutkimukset pyrkivät osoittamaan mahdollisia vaikeuksia ja hyötyjä uuden laskentainnovaation käyttöönotossa. Eksploratiiviset tutkimukset synnyttävät ilmiöiden taustalla olevista syistä oletuksia ja hypoteeseja, joita voidaan myöhemmin empiirisesti testata. Selittävät case-tutkimukset pyrkivät selittämään tutkittavaa ilmiötä olemassa olevan teorian pohjalta.

Case-tutkimuksia voidaan jaotella myös sen perusteella, mikä teorian merkitys ja intervention aste niissä on. Perinteisesti tutkijan on oletettu pysyvän itse erossa tutkittavasta ilmiöstä, jolloin interventio pyritään minimoimaan. Field-tutkimusten yleistyessä myös osallistuva tutkimustapa on tullut hyväksytyksi tieteellisessä tutkimuksessa, ja tutkijan jopa oletetaan osallistuvan tutkittavaan ilmiöön, jotta syvälinen havainnointi ja esimerkiksi uuden innovaation kehitystyö olisi mahdollista. Tutkimuksen suhde teoriaan voidaan jaotella pääasiassa kahteen kategoriaan: ex ante -teoriaan pohjaavaan ja uutta teoriaa luovaan tutkimukseen. (Lukka, 1999)

Tämä tutkimus on Scapensin (1990) luokittelun mukaan lähinnä selittävä case-tutkimus. Tutkimuksen pohjana on olemassa oleva teoria, jota pyritään tarkastelemaan kriittisesti uudesta näkökulmasta. Toisaalta teoriasta oletetaan löytävän selittäviä tekijöitä empiriasta esiin nouseville ilmiöille. Lukan (1999) viitekehyksen mukaan tutkimus sijoittuu lähinnä ns. teoriaa havainnollistavaan tutkimuskategoriaan. Tässä menetelmässä empiirinen aineisto toimii teorian havainnollistamisen välineenä, ja teorian tulkinnan avulla voidaan osoittaa, että teorian sovellusalue ulottuu myös tutkittavaan ilmiöön. Lisäksi tässä tutkimustyyppissä interventio pyritään minimoimaan ja tutkijan objektiivisuutta arvostetaan. (Lukka, 1999, 138–139) Tutkimuksen toteuttamisen periaatteena on, kuten Byrne ja Pierce (2007, 470) sanovat, käyttää teoreettisia viitekehyksiä ”ohjaavina näkökulmina” sen sijaan, että testattaisiin yksittäisen teorian toimivuutta.

3.1.1 Reliabiliteetti ja validiteetti

Reliabiliteetti ja validiteetti ovat osoituksia tutkimustulosten luotettavuudesta, ja näiden käsitteiden avulla lukija voi arvioida tutkimustulosten uskottavuutta. Kvalitatiivisessa case- tai field-tutkimuksessa reliabiliteetin ja validiteetin todentaminen voi olla vaikeampaa kuin kyselytutkimuksissa, mutta näitä käsitteitä ei pidä missään nimessä jättää huomiotta (McKinnon, 1988, 35). Kvalitatiivisen ja kvantitatiivisen tutkimuksen arviointikriteerit ovat jokseenkin erilaiset, mutta kvalitatiivisen tutkimuksen metodologiaa on ansiokkaasti arvioitu ja kehitetty myös laskentatoimen tutkimuksessa (Ahrens & Dent, 1998; Ahrens & Chapman, 2006; McKinnon, 1988; Scapens, 1990; Vaivio, 2008; Yin, 2009).

Reliabiliteetti tarkoittaa sitä, ovatko tutkijan keräämä aineisto ja tutkimustulokset luotettavia. Tämä tarkoittaa myös satunnaisten olosuhteiden vaikutusten, jotka saattaisivat heikentää vastausten uskottavuutta, minimointia. Validiteetti puolestaan kuvaa sitä, tutkitaanko todella sitä ilmiötä jota on tarkoituskin tutkia. Tutkija saattaa tahattomasti ajautua tutkimaan jotakin muuta ilmiötä kuin alun perin oli tarkoitus. Tutkimuksen validiteetti edellyttää, että tutkittava ilmiö, ja vain se, kuvataan mahdollisimman kattavasti ja totuudenmukaisesti. (McKinnon, 1988, 36) Scapensin (1990, 275) mukaan case-tutkimuksessa havaintojen validiteettia voidaan arvioida vain kyseisessä tutkimuskontekstissa, ja tutkijan tulee arvioida myös omien tulkintojensa validiteettia.

McKinnon (1988) on eritellyt neljä olennaista uhkaa tutkimuksen reliabiliteetille ja validiteetille, jotka ovat tutkijasta johtuvat vaikutukset, tutkijan ennakkoluulot, rajoitukset tiedonsaannissa ja ihmismielestä johtuvat seikat. Ensimmäinen uhka johtuu siitä, että tutkijan läsnäolo saattaa vaikuttaa tutkimuksen kohteiden käytökseen. Tätä voidaan välttää tekemällä tutkijan rooli ja suhde yrityksen johtoon selväksi heti alussa. Tutkijan ennakkoluulojen vaikutusta voidaan vähentää kattavalla tiedonkeruulla, jolloin ”informaatio-aukkoja” ei jää, ja tutkijan ei tarvitse arvailla, mitä tutkittavat ovat tarkoittaneet. Tiedonsaannin rajoitukset voivat johtua rajallisesta tutkimusajasta tai tutkimuskohteen asettamista rajoituksista. Näitä voidaan vähentää viettämällä enemmän aikaa tutkimuskohteessa, syventämällä luottamusta ja käyttämällä useita eri tietolähteitä. Ihmismielestä johtuvia seikkoja ovat esimerkiksi asioiden kaunistelu, vääristely tai unohtaminen.

Tutkimusta toteuttaessa on tärkeää pyrkiä välttämään edellä esitettyjä uhkia tutkimuksen reliabiliteetille ja validiteetille. Tutkijan läsnäolo ei tässä tapauksessa ole merkittävä uhka, sillä tutkimus toteutetaan haastatteluiden eikä osallistuvan havainnoinnin muodossa, eikä henkilöiden käyttäytyminen ole varsinainen tutkimuskohde. Tutkijan ennakkoluulojen läsnäolo tiedostetaan, ja saatuja vastauksia peilataan erityisesti aiemmin esitetyn teorian pohjalta. Haastatteluissa pyritään tekemään tarkentavia kysymyksiä epäselviä käsitteitä koskien, jotta tutkijan tulkinnanvara jäisi mahdollisimman pieneksi. Haastattelut myös nauhoitetaan, jotta aineisto tallentuu todenmukaisesti. Tiedonsaannin rajoituksia saattaa esiintyä, jos haastateltavat eivät halua puhua julkisesti tietyistä aiheista. Anonymiteetin korostaminen ja useiden tietolähteiden käyttö pienentää sitä riskiä, että tärkeää informaatiota jäisi saamatta. Lopulta haastateltavien henkilöiden ennakkoluulojen ja ajatusmallien vaikutusta pyritään vähentämään käyttämällä useampaa haastattelukohdetta eri puolilta yritystä, jolloin on vähemmän todennäköistä, että samat ennakkoluulot ja tiedostamaton tai tiedostettu käytös toistuisivat haastattelusta toiseen, sillä kaikki haastateltavat eivät työskentele organisatorisesti samassa yksikössä eivätkä fyysisesti samassa paikassa.

Tietojen kerääminen useista tietolähteistä eli triangulaatio on tärkeää case-tutkimuksessa ja parantaa tulosten uskottavuutta (Patton, 2002; Yin, 2009). Triangulaatiota voidaan parantaa ottamalla huomioon neljä näkökulmaa: aineiston, tutkijan, teorian ja metodologian triangulaatio (Patton, 2002, 556). Aineiston triangulaatio toteutuu tässä tutkimuksessa käyttämällä useita haastateltavia eri puolilta yritystä sekä jonkin verran kirjallista materiaalia. Tutkijoiden triangulaatiota ei käytetä, sillä tutkimuksen toteuttaa vain yksi henkilö. Teorian triangulaatio on vahvasti esillä, sillä saatua aineistoa tulkitaan useiden teoreettisten viitekehysten kautta. Metodologista triangulaatiota vuorostaan ei käytetä, sillä tutkimuksessa ei yhdistellä useita eri tutkimusmenetelmiä.

3.1.2 Menetelmän varaukset ja yleistettävyys

Case-tutkimus ei koskaan voi olla täysin objektiivista, sillä tutkimus on aina tulkintaa sosiaalisesta todellisuudesta, ja tutkija käsittelee tutkimuskohdetta henkilökohtaisten teorioidensa ja uskomustensa kautta ja näin väistämättä vaikuttaa tutkimusprosessiin (Scapens, 1990). Myös Ahrens ja Chapman (2006, 820) ovat esittäneet, että ”tutkimuskenttä ei ole vain osa empiiristä maailmaa, vaan tutkijan teoreettiset kiinnostuksen kohteet muokkaavat sitä”. McKinnon (1988, 38) on myös havainnut, että ihmisen poliittisia ja filosofisia näkemyksiä tai hänen taustaansa ei voida erottaa tutkimuksen ajaksi, jotta tutkijasta

tulisi objektiivinen havainnoija. Näiden ennakkoluulojen ja -odotusten vaikutusta voidaan kuitenkin pyrkiä minimoimaan erilaisilla tutkimuskäytännöillä.

On myös mahdollista, että tutkijan keräämä aineisto kasautuu niin valtavaksi, että olennaisen tiedon suodattaminen voi osoittautua vaikeaksi. Hyvin fokuoitu teoreettinen viitekehys auttaa kuitenkin poimimaan aineistosta tutkimuksen kannalta tärkeät löydökset. Jatkuva teorian ja aineiston vertailu ja analysointi kesken tutkimuksen auttaa ohjaamaan tutkimusta kohti haluttua suuntaa. Tutkimuksen alussa tutkittava ilmiö on syytä rajata jotenkin, sillä sosiaalisia ilmiöitä tutkittaessa voi olla vaikeaa tunnistaa, missä ilmiön rajat kulkevat. (Ahrens & Chapman, 2006; Eisenhardt, 1989; Scapens, 1990)

Case-tutkimus tehdään yleensä pienestä otoksesta, jolloin tuloksia ei voida tilastollisesti laajemmin yleistää koskemaan koko populaatiota. Tämä ei kuitenkaan ole välttämätöntä case-tutkimuksessa, sillä tilastollisen yleistyksen sijaan voidaan puhua teoreettisesta yleistyksestä. Jos teorian havaitaan pätevän erilaisissa konteksteissa, voidaan teoriaa kehittää ja yleistää koskemaan yhä useampia tapausesimerkkejä. (Scapens, 1990; Yin, 2009) Myös Lukka ja Kasanen (1995) esittävät, että huolella toteutetusta case-tutkimuksesta voidaan tehdä yleistyksiä tiettyyn rajaan saakka. Erityisesti kontekstuaalinen yleistys pätee tyypillisiin case-tutkimuksiin. Siinä tutkimustulokset tietyistä ympäristöstä yhdistetään johonkin yleisempään todellisen maailman ilmiöön, ja yksittäisen tapauksen havainnoista voidaan johtaa yleisempiä suhteita asioiden välillä, jotka saattavat toimia myös muissa konteksteissa. (Lukka & Kasanen, 1995, 83)

3.2 Aineiston keruu

Tutkimuksen empiirinen aineisto on kerätty pääasiassa puolistrukturoitujen teemahaastattelujen avulla. Lisäksi yrityksen www-sivuja ja sisäistä dokumentaatiota on käytetty tiedonlähteenä taustatietojen hankkimiseksi. Haastattelujen ollessa ensisijainen tiedonlähde on tärkeää kerätä tietoja kattavasti eri osapuolilta, korostaa näille tutkimuksen itsenäistä luonnetta sekä olla johdattelematta keskustelua liiaksi (Vaivio, 2008, 75). Haastattelu sopii tilanteisiin, joissa halutaan tuoda esiin haastateltavan omia merkityksiä ja tulkintoja, annetut vastaukset halutaan sijoittaa laajempaan kontekstiin ja joissa voidaan etukäteen olettaa tutkimuksen aiheen tuottavan monitahoisia vastauksia. Tiedonhankintaa on mahdollista suunnata itse haastattelutilanteessa ohjaamalla keskustelua ja esittämällä

tarkentavia kysymyksiä sekä vaihtelemalla haastatteluaiheiden järjestystä. Vastausten taustalla olevia motiiveja on myös mahdollista löytää haastattelumenetelmällä. (Hirsjärvi & Hurme, 2008)

Tutkimusta varten on haastateltu 8 operatiivisissa johtotehtävissä olevaa henkilöä eri puolilta organisaatiota. Haastateltavista kaksi on tehtaanjohtajia ja kuusi myynti- ja markkinointipuolella päällikkö- tai johtajatehtävissä. Yrityksen kaikki kolme liiketoimintasegmenttiä ovat edustettuina haastatteluaineistossa, mikä auttaa saamaan kattavan kuvan aiheesta. Lisäksi sekä tuotanto- että myyntinäkökulman mukanaolo mahdollistaa monipuolisen kuvauksen saamisen tutkittavasta ilmiöstä sekä eri näkökulmien vertailun keskenään. Haastateltavat henkilöt on valittu siten, että lannoitemyyntisegmentin business controllerilta kysyttiin, ketkä käyttävät eniten hänen tuottamaansa informaatiota, ja näitä henkilöitä pyydettiin osallistumaan tutkimukseen. Muista segmenteistä haastateltavat valittiin sillä perusteella, että he ovat johtavassa asemassa omassa yksikössään ja joutuvat asemansa puolesta työssään tekemisiin controllerin tuottaman taloudellisen informaation kanssa, ja heillä on myös valtaa tehdä päätöksiä sen pohjalta. Yksi tehtaista on jätetty pois tutkimusaineistosta sen takia, että siellä tapahtui johtajavaihdoksia juuri tutkimusentekohetkellä. Muuten aineisto kattaa hyvin yrityksen tärkeimmät funktiot tukitoimintoja lukuun ottamatta.

Haastateltavia lähestyttiin sähköpostitse ja pyydettiin osallistumaan tutkimushaastatteluun. Haastattelurunko toimitettiin haastateltaville noin viikkoa ennen haastattelua, jotta he ehtivät tutustua haastattelussa käsiteltäviin asioihin. Haastattelujen kesto vaihteli puolesta tunnista puoleentoista tuntiin, mutta keskimäärin haastattelujen pituus oli noin 50 minuuttia. Haastattelut nauhoitettiin ja litteroitiin, jotta haastattelulainauksien käyttö olisi mahdollisimman tarkkaa ja totuudenmukaista. Tutkimuksessa saatiin lupa käyttää yrityksen nimeä, mutta haastateltavien nimiä tai tarkkoja tehtävänkuvia ei kerrota, vaan haastateltaville haluttiin tarjota anonymiteettiä luottamuksen luomiseksi ja toisaalta mahdollisimman avointen ja rehellisten vastausten saamiseksi. Haastattelusitaattien yhteydessä haastatelluista käytetään peitenimiä siten, että lyhenteet MJ1–MJ6 kuvaavat sekä lannoite- että teollisuustuotesegmenttien myynnin ja markkinoinnin johtajia tai päälliköitä, ja TJ1 ja TJ2 kuvaavat tuotantosegmentin tehtaanjohtajia (numerot arvottu satunnaisesti). Haastattelurunko on tämän tutkimuksen liitteenä (liite 1).

4. CASE: YARA SUOMI OY

4.1 Case-aineiston esittely

Case-tutkimuksen kohteena on kemianteollisuudessa toimiva yritys Yara Suomi Oy, joka on norjalaisen Yara International ASA:n tytäryhtiö. Yritys valmistaa ja myy lannoitteita ja teollisuuskemikaaleja Suomeen ja muualle Eurooppaan. Konsernin liikevaihto vuonna 2008 oli noin 10 miljardia euroa ja se työllistää yli 8000 henkeä maailmanlaajuisesti. Yara on listautunut Oslon pörssiin ja sen suurin yksittäinen osakkeenomistaja on Norjan valtio. Konsernin markkinaosuus maailman lannoitemarkkinoilla on noin 7 % ja se on maailman johtava mineraalilannoitteiden toimittaja myyden tuotteitaan 120 maahan.

Yara Suomi Oy:n juuret ovat Kemira Oyj:n lannoiteliiketoiminnassa. Vuonna 1994 liiketoimintayksiköiden yhtiöittämisen yhteydessä lannoiteliiketoiminta erotettiin Kemira Agro -yhtiöksi. Vuonna 2004 Kemira Agro muutti nimensä Kemira GrowHow'ksi ja listautui Helsingin pörssiin. Vuonna 2007 Suomen valtio myi osuutensa yhtiön osakkeista norjalaiselle Yaralle, ja näin yhtiöstä tuli konsernin tytäryhtiö, joka vuodesta 2008 on toiminut nimellä Yara Suomi Oy.

Case-yrityksellä on Suomessa pääkonttori ja neljä tehdasta, joista kaksi muodostavat yhden hallinnollisen kokonaisuuden. Yrityksen liiketoiminta on jaettu kolmeen segmenttiin, jotka ovat tuotanto, lannoitteiden myynti ja markkinointi sekä teollisuustuotteiden myynti ja markkinointi. Järjestelmä uudistuksen kautta yritys jaettiin yhdeksään tulosityksikköön. Jokainen tehdas on oma tulosityksikkönsä, ja muut tulosityksiköt jakautuvat myyntiin ja hallintoon. Tehtailla on omat site controllerit, jotka tukevat asianomaista tehtaanjohtoa. Lisäksi lannoitemyynnisegmentillä ja teollisuustuotesegmentillä on kummallakin oma business controller, joka tukee kyseisen myyntiorganisaation toimintoja. Controller-funktio on yrityksessä hajautettu liiketoimintayksiköihin.

Case-yritys on joutunut omistajanvaihdoksen jälkeen omaksumaan uuden konsernin organisaatorakenteen, johtamistavan ja tietojärjestelmät verrattain lyhyessä ajassa. Näiden rakennemuutosten vaikutusta sivutaan osin myös haastatteluissa. Yritysrakenteen muutos ja segmenttilähtöinen toimintatapa ovat vaikuttaneet jonkin verran tutkimuksen kohteena olevaan ilmiöön, joten yritysoston vaikutuksia pyritään tuomaan esiin. Juuri käyttöön otetun ERP-järjestelmän käyttöönoton vaikutuksia ei painoteta merkittävästi, sillä järjestelmän oltua

käytössä vasta hyvin vähän aikaa ei sen lopullisia vaikutuksia ole vielä tässä vaiheessa mielekästä tutkia. Järjestelmäprojektin mukanaan tuomien muutosten oletetaan näkyvän kunnolla vasta siirtymävaiheen jälkeen uusien toimintatapojen vakiintuessa.

Yritys on valittu tutkimuskohteeksi, koska se tarjoaa mahdollisuuden tutkia tuotannon ja myynnin näkökulmasta controllerin asemaa johtamisessa, ja tutkimukseen on mahdollista liittää myös konsernirakenteen muutoksen ja ERP-järjestelmäprojektin vaikutuksia. Lisäksi hajautetun controller-toiminnon takia controllerin voidaan olettaa toimivan ensisijaisesti liikkeenjohdon tukena, mikä on edellytys sille, että yritys on mielekäs tutkimuskohde tutkittavalle ilmiölle. Tutkija on itse työskennellyt kohdeyrityksen talousosastolla osaaikaisesti hieman yli kaksi vuotta. Tutkija ei kuitenkaan ole työskennellyt yhdessä haastateltavien henkilöiden kanssa, joten häneen oletetaan voivan suhtautua ensisijaisesti objektiivisena tutkijana. Tutkimusta ei tehty toimeksiantona case-yritykselle, vaan yrityksestä on saatu lupa käyttää yritystä tutkimuksen kohteena.

Tässä vaiheessa on syytä huomauttaa, että annettuja vastauksia tai käytettyjä lainauksia ei voida yhdistää yksiselitteisesti yrityksessä tällä hetkellä controllerin tehtävissä toimiviin, sillä vastaajat ovat peilanneet omia kokemuksiaan aiemmilta työvuosiltaan sekä eri yrityksistä ja yrityskulttuureista. Nämäkin kommentit ovat kuitenkin tutkimuksen kannalta relevantteja tarkasteltaessa yleisesti controllerin roolia ja sen kehitystä vuosien saatossa.

Kuten aiemmin mainittiin, haastatelluista henkilöistä kuusi edustaa myynti- ja markkinointiorganisaatiota ja kaksi tehtaanjohtoa. Henkilöiden työtaustat vaihtelivat aika paljon, osa on ollut yrityksen palveluksessa lähes koko työuransa ja osa vasta joitakin vuosia. Kenelläkään haastatelluista henkilöistä ei ollut ensisijaisesti kauppatieteellistä tutkintoa pohjalla. Myyntipuolella suurin osa oli hankkinut pohjakoulutuksensa maa- ja metsätalouden alalta, yliopisto- tai opistotasolla. Tehtaanjohtajat vuorostaan olivat taustaltaan insinöörejä. Osa haastateltavista on käynyt MBA-koulutuksen, jonka kautta taloudellinen tietämys on lisääntynyt, mutta suurimmalle osalle taloudellinen osaaminen on kehittynyt lähinnä käytännön työn kautta.

4.2 Vuorovaikutus ja yhteistyö

4.2.1 Controllerin ja johdon vuorovaikutus

Haastatteluissa pyrittiin selvittämään, minkälaista controllerin ja johdon välinen vuorovaikutus on. Vastauksista kävi ilmi, että vuorovaikutus oli suhteellisen tiivistä, pääosin epäsäännöllistä ja -muodollista. Johdolle oli tärkeää se, että controllerin kanssa voi mennä keskustelemaan tai pyytämään tietoja aina tarpeen tullen. Virallisempaakin yhteistyötä toki oli kuukausittaisten johtoryhmän kokousten ja vastaavien palaverien muodossa, joissa käytiin läpi edellisen kuukauden toteutunutta tulosta. Osa piti myös viikoittain jonkinlaisen keskustelupalaverin ajankohtaisista asioista controllerin kanssa. Epämuodollinen, päivittäisessä työssä tapahtuva kommunikaatio vaikutti kuitenkin nousevan tärkeimmäksi vuorovaikutuksen muodoksi.

”Tavallaan toinen hakeutuu toisen luokse silloin just kun tarve vaatii. --- Se on paras kuvaus siitä, se on säännöllisen epäsäännöllistä ja tarpeeseen perustuvaa. --- Ei se semmoista oo, että mä häneltä pääsääntöisesti jotakin tiettyä raporttia pyytäisin, vaan että jutellaan yleensä tämmöisistä asioista, no se on molemminpuolista, jos joku juttu pistää hänen silmäänsä niin hän tulee kysymään ja taas päinvastoin.” (MJ6)

”En mä nyt sano ihan että päivittäin, mutta kyl me aika usein controllerin kanssa eri kysymyksistä keskustellaan, että hänellä on kuitenkin tää numeroiden puolelta, eurojen puolelta tavallaan näkemys asioihin ja häneltä saa sitten tietoa, että miltä numeroiden valossa asiat näyttää. --- Ja toisaalta sitten mun kannalta on tärkeää myöskin, että jos mä tarvitsen jotain raporttia, yleensä talousraporttia, niin mä tiedän että mä saan sen sieltä controllerin suunnalta, että mä voin controllerin luo mennä, tai pyytää häneltä että mä tarttis tämmösiä ja tämmösiä tietoja nyt. Hän sitten tekee sen taustatyön, kaivaa niitä tietoja ja sitten käydään lävitse yhdessä, että mitäs siinä oli ja mitäs se kertoo.” (TJ1)

Controllerilta odotettiin myös palvelualltiutta ja oma-aloitteisuutta. Controllerin velvollisuutena ei nähty ainoastaan tarjota johdolle informaatiota vaan kysyä aktiivisesti taloudellisista seikoista ja päätöksistä ja kiinnittää huomiota hänen mielestään merkittäviin asioihin. Vuorovaikutus oli selvästi kaksisuuntaista ja controllerin kannalta myös monitahoista, sillä controllerit palvelivat pääosin kuitenkin suurempaa joukkoa ihmisiä yhden yksittäisen johtajan sijasta.

”Mikä on meidän kannalta se tärkein panos, että ehtii johonkin palaveriin ja ehtii juttelee, kun menee pyytämään sitä ja tätä. Että se ei jää, että sen saa vasta kolmen viikon päästä, kun ei sitä tarvii enää.

--- Controllerin homma on vähän sellainen, että sun pitää vähän kysellä, että no mites tää nyt meni, tai onks tää hoidettu jne. Tässä kohtaa controllerilla, hänellä on todella paljon sellasia kontakteja ja ihmisiä, joiden kanssa on tekemisissä, tekee päivittäin töitä.” (MJ1)

4.2.2 Kommunikaatio ja ymmärrys

Taloudellinen terminologia saattaa toisinaan aiheuttaa epäselvyyksiä kommunikaatiossa. Suurin osa vastaajista sanoi ymmärtävänsä työssään tarvittavan perusterminologian hyvin, joten sen suhteen ei ole ilmennyt suurempia ongelmia. Avoin keskustelu edisti yhteisymmärrystä, ja myyntiorganisaatiossa controller on säännöllisesti kokous- ja esitysmateriaaleissa tuonut esiin keskeisiä termejä selityksineen, jotta ne jäisivät mieleen ja kaikki ymmärtäisivät, mistä puhutaan.

”Meillä on hyvin reilu peli, jos joku epäselvä niin sitten kysytään. Ei talouden terminologia sinänsä oo mitään ihmeellistä, että ehkä nyt kun siirryttiin Yaraan, niin tietysti taas tuli hieman uusia termejä ja piti niinku opetella. Mutta on niistäkin tehty sellainen kääntötaulukko, ja controller on pitänyt huolta että se on joka kerta mukana, että jokainen varmaan ymmärtää ne terminologiat sitten.” (MJ3)

”Tietysti controllerihan on laskennan ammattilainen, niin se puhuu totta kai sitä sujuvasti, sanotaanko näin. Mut kyl me omasta mielestäni hänen kanssaan on aika hyvin pärjätty, terminologia on kuitenkin sillä tavalla tuttua mullekin. Sitten tietysti jos mennään laskentatoimen syvyyksiin, että ruvetaan sitä kahdenkertaista kirjanpitoa ja muita näitä yksityiskohtia, niin sit mulla ei enää kans riitä välttämättä. Mut ei se nyt oo mun mielestä ongelmaksi muodostunut, että sillä tasolla, kun me keskustelua käydään, niin ei meillä mun mielestä oo ollut väärinymmärryksiä, mistä toinen puhuu.” (MJ6)

Tuotantoympäristössä terminologia vaikutti tuottavan hieman enemmän ongelmia, joista osa johtui järjestelmävaihdoksen ja yritysoston mukanaan tuomista uusista termeistä ja lyhenteistä. Controllereille termit olivat tutumpia ja he käyttivät niitä enemmän työssään kuin tuotantojohto, mikä vaati joskus epäselvien termien selventämistä. Tämä selventäminen toisaalta nähtiin yhtenä controllerin tehtävänä, jotta johdon työaikaa ei tarvitse käyttää kaikkien termien opetteluun.

”Kyl tarvii selventää joo. Että kyl välillä tulee semmosta, että vois oikeestaan sanoa, että hei puhus nyt suomea välillä. Ja varsinkin nyt tässä SAP-aikakaudella, niin siel on näitä lyhenteitä ja tämmösiä spesiaalitermejä, joista meikäläinen ei oo ollenkaan tietoinen mitä ne tarkoittaa, ja niitä kun tulee joskus peräkanaa termi termin jälkeen, niin siinä ei ollenkaan pysy kärryillä, että missä mennään. Mutta kyl se aina ollaan selvitetty kuitenkin, että se slangi mitä sieltä tulee, niin sieltä kuitenkin keskustelun kautta löytyy sitten ihan näitä selväkielisiä termejäkin, jotka sitten kertoo kuitenkin, mikä

mun kannalta katsottuna se ydin siellä oikein on... --- Mutta ei mun tarvii kaikkia oppia. Mä oon vaan hyväksynyt sen, etten mä välttämättä ihan ehkä haluakaan oppia kaikkia niitä.” (TJ1)

”No sanotaan että vähintään viikoittain tulee semmosia termejä, mitä täytyy kysyä että mikäs tää nyt oli. Ja yks mikä sitä ongelmaa lisää on tietysti tää Yara-maailma nyt. --- Nyt on näitä lyhenteitä niin järjetön määrä ja sit sanotaan, että ennen se saattoi tarkoittaa ihan jotain muuta, että samoja lyhenteitä, mut merkitys on aivan eri. Että ehkä kuitenkin sen taloushallinnon ja laskennan termit, ne on niin yleismaailmallisia, että ne ymmärtää, IFRS:t, tämmöset lyhenteet. Mut ihan jos ei päivittäin, niin viikoittain ainakin pitää mennä kysymään, että mitäs tää nyt tarkoittaa. --- Mut se on myönnettävä, että se ei oo semmoinen, mihin mä paneutuisin tai edes haluaisin paneutua, se aika kuitenkin pitäis hyödyntää johonkin muuhun kuin siihen, että ymmärtää miten tää luku lasketaan.” (TJ2)

Sellaisia kommunikaatio-ongelmia ei juurikaan noussut esiin, että controller ei ymmärtäisi johdon käyttämää kieltä. Pääosin vastaajat kokivat puhuvansa samaa kieltä controllerin kanssa, eikä kommunikaatiota nähty ongelmana yhteistyön tekemisessä.

4.2.3 Controller johtamisen ja päätöksenteon tukena

Tällä hetkellä controllereiden osallistumisen aste päätöksenteossa vaihtelee. Osa vastaajista kuvasi controllerin tarjoavan lähinnä informaatiota päätöksenteon tueksi, kun taas osalle controller oli tärkeä liiketoiminnan sparraaja ja päätösten kyseenalaistaja. Päivittäiseen ja rutiininomaiseen päätöksentekoon controlleria ei niinkään tarvita, mutta isompiin päätöksiin hänen toivottiin antavan taloudellista näkökulmaa sekä toimivan yhteyshenkilönä emoyhtiön suuntaan. Toisaalta liikkeenjohdolla on kuitenkin viime kädessä vastuu päätöksistä, joten siinä mielessä controllerilta ei päätöksissä odotettukaan muuta kuin avustavaa roolia.

”Suoraan tähän bisneksen tekoon liittyvät päätökset, niin kyllähän mä ne teen, mutta hän nyt avustaa siinä totta kai sen verran kuin tarttee, tuottaa sitä tietoa ja niistä yhdessä keskustellaan, että hän on tällainen sparrauspartneri joissain tapauksissa. --- Kyllä hän osallistuu sillä tavalla, että jos on tämmösistä isommista esim. rahoitukseen liittyvistä asioista kyse, tarvitaan esimerkiksi emoyhtiöstä tietoa ja tukea, niin semmoisesta tietysti keskustellaan yhdessä ja mietitään, miten edetään. --- Sitten tarvitaan joissain tapauksissa päätöksiä emoyhtiöstä ja hän avustaa niiden päätösten saamisessa sieltä.” (MJ4)

”No ei hän nyt hirveen voimakkaasti ainakaan sillä tavalla ota asioihin, siihen liiketoimintaan kantaa, että kyllä hän varmaan enemmän odottaa, että minä sitten reagoin tai selitän, mitä on tapahtunut. Kyllä hän tietysti siinä mielessä ottaa kantaa, että huomauttaa, jos tulos on tätä ja piti olla tuota, että näin on mennyt, miksi? Mut että ei mun mielestä sen syvällisemmin.” (MJ6)

”Hän on päätöksenteon tukena ehdottomasti, mut sit taas johtuen tästä meidän rakenteesta, me ollaan kuitenkin tuotantotoiminto, tuotantolaitos, ne päätökset tekee kuitenkin viimeksi tuotantopäälliköt ja mikä koskee koko toimipaikkaa niin minä yhdessä näiden päällikköjen kanssa. Mut ehdottomasti hän tuo sitä tukea siihen ja sitä tukimateriaalia. Ja mitä tulee tietysti siihen funktioon, taloushallintoon, niin silloinhan hän tekee ne päätökset siellä yhdessä mun kanssa.” (TJ2)

Taloudellisen näkökulman mukaan tuomisen lisäksi controller voi avustaa liikkeenjohtoa tekemällä selvitystyötä ja etsimällä virheitä järjestelmistä ja raporteista. Tätä kautta johtajien aikaa vapautuu muun työn tekemiseen, joten tämänkaltainen tukirooli on myös olennainen.

”Tämmöinen peruslaskentahomma, sen osais melkein niinku itekin, mut sen controllerin asiantuntevuus tulee siellä ilmi, kun hän selvittää sitä, että mitähän täällä on totta. Tai jos tehdään jotain uutta, niin mitenhan tää nyt pitäis allokoida tai muuta vastaavaa, miten tää pitäis järjestää. --- Ei välttämättä tarvii itse lähteä pyörimään järjestelmiin ja muihin asioihin ja selvittämään niitä, mikä sopii mulle ihan hyvin, että sit mä voin tehdä jotain muuta.” (MJ5)

”Sanoisin että tänä päivänä on liikaa sitä, että hän raportoi. Enemmän pitäis ottaa kantaa, meillä on tietysti henkilönä semmonen controller, joka ymmärtää, mitä ne numerot tarkoittaa ja hän kykenee analysoimaan. --- hän kun analysoi niitä lukuja, niin ymmärtää jos siellä on toiminnassa jotain ongelmia tai kirjausvirheitä. Tavallaan hän on siinä johtamisessa siinä mielessä mukana.” (TJ2)

Toisaalta selvittelytyöstä toivottiin pääsevän vähitellen eroon, jotta controllerin aikaa jäisi myös liiketoiminnan kehittämiseen ja suunnitteluun.

”...toinen on, että kun raporteista tulee jotain esille, että täs on nyt jotain häikkää tai jotain epänormaalia, että mistäs tämä nyt sitten tulee, että mitä niitten numeroiden takana on. Se on niinku toinen puolisko. Onneks on ollut pienempi osuus, mä toivon että se saatais mahdollisimman pieneks jätettyä ja mä nyt kuvittelen, että tässä SAP-kaudella vielä pienenee entisestäänkin, toivon mukaan ainakin. Mut sit se, mitä mä nimenomaan haluan ja mikä onneks tällä hetkellä on kyllä suuremmalta osalta se, mitä me käydään lävitse, niin on tämmönen eteenpäin katsominen ja tällaisten kehittävien toimenpiteiden taloudellinen tarkastelu.” (TJ1)

Myynnin johtamisessa controllerille on annettu erään liiketoiminta-alueen osalta hieman suurempi rooli, ja controller on haluttu nimenomaan ottaa mukaan johtamiseen ja johtoryhmätyöskentelyyn. Sparrausrooli nähtiin tärkeänä tapana kyseenalaistaa johtamiskäytäntöjä ja saada päätöksentekijät perusteamaan ja analysoimaan päätöksiään syvällisemmin.

”Kyl me pyritään ehkä vähän poikkeuksellisen paljonkin ottamaan mukaan siinä mielessä, että hänellä se osaaminen tai ymmärrys sit myöskin tietysti on koko ajan kasvava, ja sit toisaalta se, että hänellä ois mahdollista haastaa niitä päätöksiä mitä tehdään. Ja siinä mielessä se on hyvin sujuvaa yhteistyötä, että siinä ei oo ongelmaa.” (MJ3)

”Silloin kun tämmöinen taloushallinnon edustaja on tässä liiketoiminnassa, ytimessä mukana, on siinä johtoryhmätyöskentelyssä mukana, niin se tuo ryhtiä siihen sillä tavalla, että kaikki valmistautuu paremmin, sanotaan että liiketoiminnan seurannan osalta. Että jos ei siellä ois johtoryhmässä tämmöistä, joka vastais meidän segmentin toiminnasta ja kääntäis vähän, että miks nyt on tällain ja miks nyt tällain, niin jos ei ois controller-toimintojen edustajaa siellä, helposti katotaan että ’Tulos oli tämä, mikäs olikaan seuraava asia?’. Sehän ei oo pelkästään johtoryhmätyöskentelyssä, vaan se on päivittäistä, ja kyllähän controller sparraa tätä meidän porukkaa koko ajan ja kyselee niiltä ...” (MJ2)

Controllerin osallistumista johtamiseen voisi johtajien mielestä joissakin asioissa edelleen kasvattaa. Erityisesti hinnoittelu oli myynnin puolella sellainen osa-alue, johon controller osallistui jonkin verran, mutta johon voisi osallistua vielä enemmänkin. Osa vastaajista teki hinnoittelupäätöksiä itsenäisesti, mutta myönsi että controllerista voisi hyvinkin olla apua kyseiseen työhön. Toisaalta myyntijohto tuntee markkinat ja asiakkaat kuitenkin parhaiten, joten päävastuun hinnoittelusta tulisi edelleen säilyä heillä.

”Se vois olla ehkä läheisempää se yhteistyö, jos nyt mietitään tähän hinnoitteluun ja siihen liittyvien kustannusten ja niiden hankintaan, niin se tapahtuu niin että me itse hankitaan ne. Siinä ei controller oo mukana millään lailla. --- Eikä välttämättä nyt ehkä oo automaattisesti tarpeellistakaan --- Mutta selkeesti siinä vois olla kyllä. Se tietysti on vähän kiinni siitä, mitä resursseja on ja mihin käytetään. Mut se tavallaan on ihan meidän omalla, minun ja minun tiimini kontolla.” (MJ4)

”Aika olennainen, tai erittäinkin olennainen asia bisneksen hoitamisen kannalta on se, että miten me hinnoitellaan nää tuotteet. Niin kyllä sillä puolella hänellä on roolia ja pitäis varmaan olla vielä enemmän mitä on nyt ollut tähän asti.” (MJ1)

Osallistumista päätöksentekoon voisi lisätä myös sitä kautta, että tuodaan aktiivisemmin taloudellista näkökulmaa mukaan päätöksentekotilanteisiin. Tämä edellyttää controllerilta hyvää kokonaisuuden ymmärtämistä ja laskentataitoja, jotta hän kykenisi nopeasti näkemään päätöksistä seuraavat taloudelliset vaikutukset. Näin controller voi toimia johtajan tukena tai vaihtoehtoisesti kyseenalaistajana osoittamalla päätöksestä seuraavia hyötyjä tai haittoja.

”Ajatellaan tämmöistä liiketaloudellista, joka vaikuttaa sun koko vuoden tulokseen, silloin siitä controllerin kanssa keskustelusta vois olla hyötyä, hän vois tehdä jonkun laskelman nopeesti esimerkiksi, että miltä se kokonaisuus näyttää, jos on sitä taustatietoa aiheesta. --- Tavallaan, että minkälaisia vaikutuksia mahdollisesti on ja ne pitäis pystyy antamaan hyvinkin nopeesti. Tai sit laskemaan paperilla käsin pikkusen tai jotain jossakin neuvottelutilanteessa. --- Että kuinka joku pieni asia pystyy vaikuttaa tulokseen, niinku asiantuntevasti siitä hänellä pitäis olla niin vettäselkeetä tavallaan tietyt tämmöiset laskentakannat päässä.” (MJ5)

Kokemuksen kautta liikkeenjohdolle kertyy usein itselleenkin näkemys siitä, miten asiat vaikuttavat taloudelliseen tulokseen. Controllerin ammattitaitoa kuitenkin kunnioitetaan sen verran, että hänellä pitäisi olla paras näkemys päätösten taloudellisiin seurauksiin.

”Yleensä sitten pidemmän aikaa yrityksiä johtaneet ja erilaisia asioita tehneet henkilöt joilla on hyvä käsitys yritystoiminnasta, niin kyllä niilläkin on yleensä nopeesti semmoinen joku käsitys siitä, mutta se on hyvä, että sillä controllerilla pitäis olla se käsitys olemassa. Ja yleensä on parempi käsitys siitä.” (MJ5)

Liiketoiminnan tuntemus ja osaaminen kehittyvät kuitenkin vasta työn kautta. Vastaajat olivat havainneet, että vie aikansa ennen kuin controller pääsee sisään liiketoiminnan toimintalogiikkaan. Työkokemus yrityksessä on yksi vaikuttava tekijä siinä, miten paljon controller osallistuu ja otetaan mukaan päätöksentekoon. Vähemmän aikaa tehtävässä olleilla työpanos saattaa painottua enemmän tiedon tuottamiseen, kun taas työkokemuksen karttuessa controllereiden oletettiin voivan ottaa enemmän kantaa myös liiketoiminnan johtamiseen. Vastaajat kokivat, että ymmärryksen saavuttaminen vie vajaasta vuodesta jopa useampaan vuoteen.

”...kolme tehdasta, niin ainoastaan yks controller on ollut tän koko jakson niinku mukana tässä kuviossa, niin hän tietää sen laajemman ja tietää todella syvällisesti numeroiden taustan myöskin. Mut sit nää kaks, jotka on tullut tässä välivaiheessa, niin heillä on nyt ikään kuin se syvällisempi numeroiden taustalla olevien tietojen tunteminen, on vielä voisi sanoa ihan hakusessa kyllä, että siellä vaaditaan oppimista vielä.” (TJ1)

”...controllerin pitää oppia aika nopeasti ihan tämä, että alle vuoden pitää oppia näkemään tää, ymmärtää se bisneslogiikka mikä siinä on, koska muuten siitä ei oikeestaan sparrauksesta tuu mitään, koska controllerinhan pitää sparrata enemmän liiketoiminnan johtoa eikä toisinpäin. Ja sit kun se menee niin päin, että palautetta tulee molemmilta puolilta, silloin se on oikeaa sparrausta. Jolloin sitten sen controllerin pitää nousta sille tasolle.” (MJ2)

Yksi controllerin päätöksenteon tukena toimimista ja työskentelyä rajoittava tekijä oli controllerin jättäminen tärkeän informaation ulkopuolelle, josta muodostui toisinaan ongelmia. Muutama vastaajista oli havainnut sellaisen tilanteen, että controller ei ollut saanut ajoissa jotakin tietoa, jonka olisi kokenut hyödylliseksi. Ulkopuolelle jättäminen ei ole ollut tahallista, vaan aina ei vain ole tiedetty sitä, että jokin tieto olisi ollut tarpeellista toimittaa myös controllerille.

”Jokaisesta päätöksestä informoiminen riittävän monelle on välillä haaste. Että joskus tietysti controller on ollut pikkusen pahoillaan siitä, että häntä ei informoida myös ensimmäisessä aallossa jostain jutusta, jolla kuitenkin on sit hänen numeroihinsa vaikutus. --- ...ei meillä nyt konflikteja oo ollut, mutta hän on joskus ollut vähän nyreissään siitä, että miksei hänelle kerrottu että näin tehtiin. --- Controllerin rooli siinä projektissa ei oo ollut niin tarkkaan määritelty, kun hän ei kuitenkaan oo siinä ihan ydinporukassa mukana, niin väistämättä jää sitten toisen käden tiedon varaan. --- Ja sitten tietysti yritetään itse kukin meistä aina hänelle kertoa, että missä mennään, mutta aina se ei tuu heti ensimmäisenä mieleen, että controlleriakin ois informoitava tästä. Että sit joskus paljastuu myöhemmin, että 'aijaa, ooteks te näin päättänyt tehdä'. Tämmöistä kyllä sit sattuu.” (MJ6)

”Sä et oo välttämättä laittanut sitä controllerille, kun sä et oo ajatellut, että tää nyt on niin tärkeä tai tästä voi tulla jotain sanotaan sen tason ongelmaa. --- Jos sitä ei oo ottanut esiin ajoissa, että tällainenkin ongelma on meneillään, niin sitten tavallaan sen selittäminen ja mitä ylemmäks organisaatiossa sä sitä selität, niin sen vaikeempaa se tietyllä tavalla on jälkikäteen tehdä sitä.” (MJ1)

4.3 Informaation laatu

4.3.1 Informaation käyttö

Controllerit tuottavat johdolle pääasiassa kuukausittain raporttipaketin, jossa on edellisen kuukauden tulostiedot, kumulatiivinen tulos ja muita täydentäviä tietoja. Tarjotun informaation painotukset vaihtelevat toimintaympäristöstä riippuen. Myyntipuolella tärkeää informaatiota ovat esimerkiksi kate- ja myyntitiedot oman liiketoiminta-alueen ja eri tuotteiden osalta, ja myös kiinteitä kustannuksia seurataan. Tuotantopuolella seurataan muun muassa tuotantomääriä ja -kustannuksia sisältäen tuotannon muuttuvat ja kiinteät kustannukset. Kate- ja kustannustietoja verrataan yleensä budjettiin ja edellisen vuoden toteumaan.

Controller lähettää raportit kuukausittain emoyhtiölle. Paikallinen johto tarkistaa luvut halutessaan ja kommentoi niitä ennen raportin lähettämistä. Kaikki eivät kuitenkaan ottaneet

varsinaisesti kantaa lukuihin, vaan controller sai raportoida suoraan emoyhtiölle joissakin tilanteissa niin, että paikallinen johto sai luvut vasta samanaikaisesti emoyhtiön kanssa. Lisäksi emoyhtiö käyttää vielä omia raporttejaan, joissa saattaa olla hieman eri luvut kuin paikallisissa raporteissa.

”Oon tavallaan tsekannut ne ennen kuin on lähtenyt eteenpäin, että pitääks tää nyt paikkansa. Siinä on kahtalainen funktio sinänsä, toinen on että saa todella katottua, että pitääkö ne paikkansa. Mut toisaalta myöskin, että jos mulle tulee kysymys, että onks tää numero oikein, jos se on oikein niin mä omaa tietämystäni ja osaamistani kasvatan siinä saman tien myöskin.” (TJ1)

Kuukausiraporttien rinnalla kuitenkin jatkuvalla tiedonsaannilla ja päivittäisellä vuorovaikutuksella oli suuri merkitys päätöksenteon tukena.

”Se pitää olla niinku päivittäin tai viikottain, että et sä voi odottaa sitä kuukausiraporttia. Että siinä mielessä mulle henkilökohtaisesti se on semmoista hyvä tietää -asiaa, että se ei oo se tärkein. Tärkein on se, että sä pystyt päivittäin tekemään niitä päätöksiä tukeutumalla näihin lukuihin.” (TJ2)

Lähteiden raporttien sisältöön kiinnitettiin huomiota erityisesti silloin, kun haluttiin varmistaa, että emoyhtiö saa oikeanlaista informaatiota.

”...aika tärkeä sen controllerin mieltää, että missä muodossa tieto esitetään, kun se menee emoyhtiöön, että se antaa oikean kuvan, että me katsotaan oikeaa asiaa mun alueella. --- ...oikein näytetään se tulos, jotta se emoyhtiökkin ymmärtää oikealla tavalla. Koska sitä ei välttämättä pääse aina itse kertomaan ja selittämään sitä.” (MJ4)

Raporttien määrä vaikutti vastaajien mielestä olevan aika kohdallaan, hirveästi enempää tai vähempää kuukausittaisia raportteja ei kaivattu. Raportointijärjestelmien tukena käytettiin myös ihan tavallisia taulukkolaskentaohjelmia, ja monesti tietoja jouduttiin muokkaamaan vielä käsin niiden avulla.

”Silloin kun niitä ei tungeta silmät ja korvat täyteen, niin se ei tietenkään haittaa mitään. Hyvä se on, että pystytään kattoo jollain tavalla eri näkövinkkelistä. --- Sillä tapaa sitä on naureskeltu, että se on hyvin harvoin kun mitään olemassa olevista raporteista jätetään pois, että yleensä tulee taas joku uus, joka vielä täytyy olla. Sitten jos jonkun raportin tekeminen lopetetaan, niin saattaa olla, että ei sitä kukaan huomaa kysäistä edes ensimmäistäkään kertaa, että kas kun ei sitä oo näkynyt. Ja tässä kohtaa sitten monen sellaisen Excel-yhdistelmän tie on onneks loppunut siihen, ja sitten tietysti sen pitääkin stimuloida jokaista vähän kaivelemaan sitä tietoa itse.” (MJ1)

”Jos jotain on semmosta tietoa ollut, mitä mä en oo tarvinnut, kyl mä oon sit sanonut, että tää on ihan turha lähettää, ei tästä oo hyötyä. Tänä päivänä nyt kun ollaan sähköpostin ja muiden tällaisten kautta, sähköisten kommunikaatiovälineiden, niin se on aika helppo kuitenkin sit tavallaan myöskin keskeyttää.” (TJ1)

”Musta tuntuu, että Yara-aikana tällöinen Excel-raportointi on lisääntynyt, eli tehdään aika paljon tällaista koontia, ja sitten myöskin aika paljon tulee lisäpyyntöjä controllerille.” (MJ3)

4.3.2 Kehityskohteita informaation tuottamisessa

Haastateltavat olivat kokonaisuudessaan suhteellisen tyytyväisiä tällä hetkellä saamaansa informaatioon. Controllerit olivat hyvin perillä heidän tietotarpeistaan, ja raportteja päivitettiin ajoittain niiden pohjalta. Kukaan vastaajista ei ollut sitä mieltä, että heille tulisi juurikaan turhia raportteja, joten siinä mielessä vaikutti siltä, että raportointi on tehokasta ja tietotarpeista on kommunikoitu riittävästi.

Informaation paremman hyödyntämisen kannalta kehittämisen varaa kuitenkin aina löytyy, ja vastauksista nousi esiin myös puutteita ja kehitysehdotuksia informaatiota koskien. Keskeisiä kehittämisen kohteita vaikuttivat olevan raporttien sisältö ja ulkoasu, informaation syvyys, tulevaisuuteen katsova informaatio sekä koko tuotantoketjun katteen tarkastelu.

Vastaajien mielestä kuitenkin monet näistä puutteista tai ongelmista olivat sellaisia, joihin controller tai edes paikallisjohto ei voinut vaikuttaa. Se, että controller ei pystynyt tarjoamaan kaivattua tietoa, johtui suurimmalta osin tietojärjestelmien asettamista rajoituksista, konsernin ohjauskäytännöistä ja puutteellisesta tiedonkulusta eri segmenttien välillä. Ongelmat tiedostettiin ja niihin oli myös yritetty kehittää ratkaisuja, mutta paikallistason valtuudet eivät ole riittäneet korjaamaan näistä tekijöistä johtuvia ongelmia.

4.3.2.1 Raporttien sisältö ja ulkoasu

Yleisesti ottaen raporttien sisältöä tulisi kehittää niin, että tietoihin poraudutaan syvemmälle ja tieto tulisi enemmän jalostettuna kuin tällä hetkellä. Myös raporttien visuaalisuuteen voisi panostaa enemmän. Tiedon jalostaminen olisi tärkeää ymmärrettävyyden ja helppolukuisuuden lisäämisen ja toisaalta olennaisten ja epäolennaisten asioiden erottamisen kannalta.

”...tarpeet on tietysti hyvin moninaiset, että siinä mielessä tää ei varmaan kovin helppo tää raportoinnin ja informaatiolähteiden kehittäminen ole. Mut että periaatteessa varmaan tieto on, että millä tavalla sitä jalostetaan ja miten se löydetään, se on se haaste.” (MJ3)

”Totta kai se vois olla syvällisempää se työ. Enemmän sitä analyysia kaipais aina välillä, valmiiks työstettyä analyysia. Sitten itelle jää tietysti aina se johtopäätösten teko.” (MJ6)

Riittämätön tiedonsaanti aiheuttaa myös ylimääräistä työtä johdolle, kun heidän pitää itse selvitellä ja laskea asioita. Tällä hetkellä kaikkia olennaisia kate- tai kustannustietoja ei saada järjestelmästä ulos, ja niiden selvittämiseen käytetty aika on tietysti pois muulta johtamiselta.

”Me ei ihan saada esimerkiksi tuotekohtaisia katteita eikä nähdä toteutuneita kustannuksia riittävän hyvin jaoteltuna. Se on yks juttu, että meillä on tällainen tietty ennuste, niin ei sitten jälkikäteen pysty vertaamaan sitä kovin hyvin, että miten se sit loppujen lopuksi oli. Se vaatii aikamoista erillistä työtä tai projektia jos lähdetään sitä selvittämään. Se vois olla niinku helpommin saatavissa.” (MJ4)

”Tuntuu jopa käsittämättömältä tänä päivänä, että meillä on näinkin työläs tää proseduuri, että me saadaan nää luvut tehtyä. Meidän järjestelmät eivät tue ainakaan myynnin tarpeita... --- Mulle on pettymys meidän sanotaanko työkalujen tukeminen näissä asioissa, että esimerkiksi liiketoiminnassa meillä on henkilö, joka koko ajan miettii ja kehittää raportteja. Että niitä ei tuu sentraloidusti mistään, kukaan ei panosta niihin, että mitä bisnes tarvitsee. Meillä täytyy omassa organisaatiossa olla resurssivaraus sille, että mietitään mitä me tarvitaan ja sit tehdään ne raportit kanssa. --- Esimerkiks meille olis tärkeää nähdä päivittäin, paljonko meille tulee tilauksia, en mä edes kehtaa näyttää millä tavalla mä lasken niitä... Mä oon tätä kaks vuotta pyytänyt, että saatais tällöinen raportti, että paljonko meille tulee päivittäin asiakkaittain tilauksia.” (MJ3)

Syvemmillä menevää informaatiota ja analyysia kaivattiin mm. varianssianalyysin muodossa, tosin sen mahdollisuuksista ei ollut vielä keskusteltu controllerin kanssa.

”Sitten tietysti mukava ois nähdä tällöinen varianssianalyysi. Oishan se kiva nähdä, mistä johtuu kuukausitason tuloksenkin poikkeama, että onks se myyntimääristä, myynti/yksikköhinnoista, kustannuksista vai mistä se tulee. --- Yllättävän yksinkertainen laskennallisesti toteuttaa, mut se myös aika hyvin tuo esille sen, mistä se johtuu se vaihtelu tuloksessa.” (MJ6)

Yksi ongelmia aiheuttava tekijä on virheellinen laskentadata. Virheiden ei nähty johtuvan controllerista, mutta hänen aikaansa saattoi kulua huomattavan paljon niiden selvittelyyn. Virheitä tiedoissa tulee, kun niitä syöttävät monet eri ihmiset eri paikoissa eikä informaatio

aina kulje riittävästi tai aikarajoja ei noudateta. Toisaalta SAP-järjestelmään siirtyminen on myös aiheuttanut virheellisen datan leviämistä, ja näitä ongelmia käydään läpi tuonnempana.

”Sanotaanko näin, että se tieto, mitä tulee controllereilta, niin siinä on harvoin virheitä. Mut se materiaali taas mitä laskenta käyttää pohjanaan, niin pitäis kaikkien ymmärtää se, että meillä on jotkut tietyt deadlinet, mihin asti lukuja saa muuttaa. Että sen jälkeen niitä ei saa muuttaa. Tai jos muutetaan, sit pitää kysyä lupa esimerkiksi controllerilta. --- Ei ymmärretä mihin kaikkiin se vaikuttaa, jos sä menet muuttamaan jälkikäteen jonkun numeron. Se ei vaikuta vaan siihen Excel-lopputulemaan, vaan me tosissaan käytetään, tulkitaan niitä numeroita. Mä en niinkään nää, että controller tai taloushallinto, että siellä tulis virheitä, vaan se data, mitä he käyttää, niin siellä tulee virheitä.” (TJ2)

”Jos sä oot bisneksessä mukana ja sä tiedät suurin piirtein miten on mennyt, niin sä tiedät miten ne tulokset pitää olla. --- ...kun tietää jo että raaka-aine on tommonen ja mikään ei oo muuttunut, mut sit kuitenkin sulla on joku ihan ihmeellinen tulos. Ja sä katot sitä että täh...” (MJ5)

Raporteissa toivottiin kehitettävän erityisesti visuaalisuutta ja käyttäjäystävällisyyttä. Tällä hetkellä suurin osa tiedosta tulee numeerisena ja taulukkomuodossa, johtuen osittain kenties emoyhtiön vaatimuksista ja toisaalta tietojärjestelmien oletusasetuksista.

”Kyllä siinäkin vois tietysti ajatella että vähän parempaa, ne on aika pelkistettyjä taulukoita. Tietysti se on varmaan myös se toivekin ylöspäin, että ei tuhlaata sitä numeroaineistoa.” (MJ6)

Vastaajat toivoivat saavansa tietoja myös graafisessa muodossa. Erilaiset viiva-, pylväs- ja piirakkadiagrammit esiintyivät toiveissa. Graafinen esitystapa helpottaisi myös asioista kommunikointia, sillä kuvallinen muoto koettiin helpommin ymmärrettäväksi kuin numeerinen data.

”Kaikista paras tieto johtamisen kannalta on ei välttämättä suora numeerinen data, vaan numeerinen data, joka on käsitelty ja erittäin helposti ja nopeasti havaittavassa muodossa. Joka on siis graafista tietoa. --- Nimenomaan tollaiset aikajänteiset graafit, nimittäin niistä voidaan aatella, että nähdään liiketoiminnan luonnetta, kausivaihteluita ja tän tyyppisiä asioita. --- Ja sit semmoiset, jotka ei ymmärrä sitä tuloslaskelmaa, pystyy keskustelemaan hyvinkin nopealla aikajänteellä. Silloin kaikkien ajankäyttö tehostuu, ja saadaan enempi irti tapaamisista ja muista.” (MJ5)

”Myynnin kannalta semmoiset myynnin toivomat raportit olis, että siellä on suoraan visuaalisuus nähtävillä, että tulee piirakalle, pylväälle, missä myynti menee verrattuna viime vuoteen.” (MJ3)

Eräällä toimipaikalla oli jo ollut käytössä värikoodeja raporttien lukemista helpottamassa. Käytäntö oli koettu johtamisen kannalta hyväksi, sillä se suuntasi heti huomion oleellisiin asioihin.

”Oli värikoodit, siinä vihreä, keltainen, punainen. Sä näit heti, että tuolla on jotain ongelmaa, mikäköhän meillä on täällä. Oli tosi helppoa lähteä siltä pohjalta käymään sitä keskustelua, mä tykkäsin siitä. --- Ei sun tarvinnut kiinnittää vihreisiin huomiota, ne saa pistää pois. Keltaiset ne on varmaan hyvä kattoa läpi mitäköhän täällä on, me ollaan siinä ja siinä, mut punaiset oli ne mihin piti ruveta tekemään jotain. Sulla on suoraan työlista siinä edessä.” (TJ2)

Taulukkomuotoisia raportteja räätälöimällä ja kuvioita lisäämällä voitaisiin vastaajien mielestä siis parantaa johtamista, keskusteluyhteyttä ja päätöksenteon nopeutta. Asia ei ehkä ollut suoranaisten ongelmien, vaan ennemminkin kehitysehdotus raportointia koskien, tärkeimmät luvut toki nähdään myös taulukoista.

4.3.2.2 Koko ketjun katteen tarkastelu

Myyntijohtoa haastateltaessa lähes jokainen haastateltava nosti oma-aloitteisesti esiin ongelman siinä, että heillä ei ole mahdollisuutta seurata tuotteiden koko ketjun kannattavuutta tuotannosta asiakkaalle asti. Ennen yritysostoa vanhassa organisaatiossa oli kehitetty malleja koko ketjun seurantaan ja informaatio oli niitä tarvitsevien henkilöiden käytössä. Uudessa organisaatorakenteessa toiminta on hyvin voimakkaasti segmenttipohjaista, ja jokainen vastaa periaatteessa oman segmentin tuloksesta tietämättä välttämättä muiden segmenttien toiminnan kannattavuudesta. Myös tuotantoholdolta kysyessä tiedonsaannin rajoitukset olivat tiedossa, mutta ongelma korostui nimenomaan myyntipuolella, sillä myyntiorganisaatio on viime kädessä vastuussa tuloksen tekemisestä. Vanha malli koettiin toimivammaksi ja hyödyllisemmäksi päätöksenteon kannalta.

”...ehkä takapakkia tiettyssä mielessä, että GrowHow'ssa oli hyvin pitkällä tällainen koko ketjun katteen laskeminen, ja Yarassa se on paloiteltu nyt myyntiin ja tuotantoon... no pääasiassa näihin kahteen. Ja ei oo sitä näkyvyyttä, jolloin tavallaan se näkemys siitä, minkälaista bisnestä me käytännössä tehdään, että minkälaisia meidän katteet on koko firman tasolla, niin se on paljon kapeampi. Ja mun mielestä se ei oo välttämättä kovin hyvä firman kannalta.” (MJ4)

”Siellä GrowHown aikana kerrettiin aloittamaan se niin sanottu full chain, eli tällainen koko ketjun katelaskenta, ja me palattiin nyt hyvin tällaiseen mun mielestä primitiiviseen touhuun, että tällä sisäisellä siirtohinnalla lasketaan... --- Sen pohjalta kuitenkin pitää tehdä päätöksiä siitä, että seurataan

myynnin kannattavuutta eri alueilla. Ja sit tehdään tietysti päätöksiä tuoteallokoinnin suhteen, jos on niukkuutta. Ne päätöksethän ei oo kestäväällä, pitävällä pohjalla, jos niitä ei tehdä sen koko ketjun katteen pohjalta.” (MJ6)

Myyntiorganisaatiolle olisi erittäin tärkeää tietää hinnoittelua tehdessään, onko tuotanto tehnyt tuotteella omassa segmentissään voittoa vai tappiota, jotta se osaa asettaa hinnan riittävälle tasolle. Myynnissä koetaan, että päätöksiä ei tulisi perustaa yksin siirtohintaan tuotannosta myyntiorganisaatiolle, vaan todellinen kannattavuus tehtaalle pitäisi olla myös myynnin tiedossa. Tuotannon puolellakin tiedostetaan, että toimintaa seurataan tällä hetkellä liikaa oman segmentin tai oman tulosityksikön näkökulmasta.

”Kyl siinä kehittämisen varaa on. --- Se siirtohinnoittelun ymmärtäminen, selkeesti sen rajapinnan yli menevän ymmärtämyksen lisääminen niin on tarpeen, ja tässä Yara-maailmassa on se, että ehkä liian paljon ollaan lokeroiduttu siihen omaan boksiin, --- nää oikeudet yleensä, mitä on oikeus nähdä mitäkin asioita, rajaa sen pois, että ei pysty näkemään sitä kokonaisuutta sillain kuin ehkä pitäis olla mahdollisuudet.” (TJ1)

Tiedonkulku on ollut rajoittunutta toisaalta yrityksen segmenttilähtöisen toimintatavan takia, mutta myöskään tietojärjestelmät eivät ole palvelleet avointa tiedonsaantia. Tällöin tarpeellinen kustannusinformaatio on hankittava epävirallisten lähteiden kautta, mutta toimintaa toivottaisiin kehitettävän systemaattisemmaksi.

”Kun se ei oo taas oikein välttämättä mun pääasiallinen työni, että mun pitäis olla joihinkin tehtaisiin yhteydessä ja yrittää vääntää paikallisilta tehtaanjehuilta heidän laskelmiaan heidän kustannuksistaan, että kyllä se pitäis tietysti muuten saada. --- Että tietyllä tavalla selkeempi ja läpinäkyvämpi systeemi, niin silloin se taas toisaalta myös, okei, se tekee meidän työn helpommaks, mutta varmasti tekee controllerin hommat helpommaks kans.” (MJ1)

Vastaajille vaikutti olevan myös epäselvää, seurataanko koko ketjun kannattavuutta kenties konsernissa jollain ylemmällä tasolla, mutta ainakaan Suomessa yhtiötasolla sitä ei tuntunut kukaan seuraavan. Yksi pelko informaation riittämättömässä saannissa oli vastaajien keskuudessa se, että tilanne johtaa osaoptimointiin eri yksiköissä, koska koko yrityksen kannattavuudesta ei saada luotettavaa tietoa.

”Siis jos ei pysty eikä haluta seurata koko yhtiön tasolla mikä on sen liiketoiminnan kannattavuus, koska se johtaa hyvin helposti alioptimointiin, tällöinen, tehdään vääriä päätöksiä tän tiedon varassa.” (MJ6)

”...helposti johtaa semmoiseen alioptimointiin tavallaan, että pyritään vaan oman yksikön tulosta seuraamaan ja kattomaan sitä ja sitten se kokonaisuus hämärtyy. Mun mielestä se on huono, pitäis aina nähdä se kokonaisuus ja sillä tavalla sit ihmisetkin ajattelis sitä firman etua. Mutta siinä tavallaan tää mun ja mun controllerin asema tietysti on vähän turhan pieni, me ei voida vaikuttaa siihen toimintatapaan, mikä sitten on firman valinta.” (MJ4)

Myyntihenkilöstön motivointi nousi yhdeksi ongelmaksi puutteellisessa tiedonsaannissa. Kun koko ketjun kannattavuutta ei päästä seuraamaan riittävästi, on tulorientoituneiden myyntihenkilöiden vaikea nähdä oman toimintansa kannattavuutta.

”Silloin kun sulla ei oo ihan käsitystä siitä selvästi, että mikä on se kannattavuus yrityksessä ja omassa yksikössä ja omassa vastuualueessa, niin se ei motivoi. Että tää on mun mielestä kaikkein ongelmallisoin asia tässä Yaran toimintatavassa.” (MJ3)

Toisaalta konsernin toimintatapaa myös ymmärrettiin jollakin tasolla. Sen uskottiin tuovan selkeyttä isoon organisaatioon ja siirtävän tulosvastuuta myös tuotantoon asti. Konsernissa on jo kehitelty mallia koko ketjun katteen tarkasteluun, mutta vielä ainakaan Suomen tasolla malli ei ole toiminnassa. Kehitystä tämän asian suhteen toivottiin selvästi tapahtuvan.

4.3.2.3 Tulevaisuuteen suuntaava informaatio

Useasti esille noussut puute nykyisessä informaatiossa on tulevaisuuteen suuntaavan informaation vähäisyys. Painopiste kuukausittaisessa raportoinnissa on aina edellisessä kuukaudessa, ja liiketoiminnan kannalta niihin asioihin ei voida enää vaikuttaa. Controllereilta toivottiin mahdollisuuksien mukaan enemmän pohdintaa siitä, miten asiat kehittyvät tulevaisuudessa, jotta päätöksenteko olisi helpompaa tämän tiedon pohjalta.

”Monesti controllereilla tai talousihmisillä noin laajemmin ottaen saattaa olla vähän semmoinen mentaliteetti, että katsotaan vähän taaksepäin asioita ja sitten vielä niin, että pyritään kustannuksia karsimalla ainoastaan tekemään se tulos, ja nähdään kaikki sitä kautta. Ja sit mun mielestä täs bisneksessä on erittäin tärkeä katsoa eteenpäin ja miettiä, mitä mahdollisuuksia on ja mitä resursseja siihen tarvitaan. Kustannukset tietysti on erittäin tärkeätä pitää kurissa, ilman muuta, mut siinä on se toinen puoli, että mistä saadaan tuottoja ja mistä niitä jatkossa saadaan, että kaikki ei mee sen historian

mukaan kuitenkaan. Tää on mun mielestä se tärkein, että controllerin, joka tukee sitä liiketoimintaa niin kyl pitäis pystyy myös katsoo sinne eteenpäin ja ottaa huomioon nää muutokset.” (MJ4)

”Kyl mä nyt tällä hetkellä miellän tarvitsevani niin paljon enemmän tähän tulevaisuuden bisneksen suunnitteluun yhdessä kuin mihinkään historian havinan panemiseen kehyksiin. --- Kyl controllerin toimenkuvan pitäis olla niin, että enemmän katottais, että se bisnes menis oikeeseen suuntaan tulevaisuudessa, ja siihen pitää olla aikaa.” (MJ1)

Menneen kuukauden raportteja toki tarvitaan ja syntynyttä tulosta on tarve analysoida, mutta se ei ole enää kovin hyödyllistä operatiivisen toiminnan kannalta. Myynnissä sopimuksia tehdään kuitenkin tuleville ajanjaksoille, ja menneen kuukauden analysointi ei yksinään auta kehittämään myynnin tuloksellisuutta, sillä myynnin toimintaperspektiivi on selvästi enemmän tulevaisuudessa tapahtuvissa tilauksissa ja toimituksissa.

”Tulevaisuuttahan sä teet, kun sä teet jotain. Että sitä menneisyyttä ei voi muuttaa. Se on vaan sitä karua faktaa.” (MJ5)

”Sit ku me nähdään joku edellisen kuukauden tulos, niin mehän ei normaalisti tietenkään pystytä niihin asioihin vaikuttaa, kun yleensä se on jo niin, että sekin kuukausi mikä on menossa niin se on jo ihan housuissa, ja sitä seuraavakin on normaalisti päätetty jo, että kyl kuitenkin paljon enemmän sitä keskustelua ja tiimityöskentelyä pitäis tosiaan sen tulevaisuuden sorvaamiseen, sen tulevan sanotaan kaks, kolme kuukautta eteenpäin, että millä tavalla hinnoitellaan ja mikä on tuotteiden saatavuus ja mitä kannattais tehdä, niin se siinä loppujen lopuks merkkää.” (MJ1)

Controllerit ja myyntijohto tekivät myös jonkin verran ennusteita yhdessä. Myyntijohdolla on yleensä parempi tuntemus itse markkinoista ja niiden kehityksestä, mutta controller pystyi tuomaan asiaan taloudellista näkökulmaa ja samalla myös kehittämään omaa ymmärrystään markkinoiden toiminnasta. Varsinaisesta myyntiennusteesta vastaavat kuitenkin myynnin johto ja tuotevastaavat.

”Controllerin kans me tehdään se ennustedata, miten se vuoden loppuun mennessä voisi mennä. Johtoryhmässä controller joskus kertoo sitten, mikä on näkymä, ennuste vuoden loppuun. --- Ja sen perusteella tehdään sitten vaadittavat korjaustoimenpiteet, jos näyttää, että budjettia ei saavuteta.” (MJ2)

”Me joudutaan koko ajan tekemään rullaavaa ennustetta myynnin suhteen ihan tuotetasolla, versiotasolla. Ja se on sit semmonen kristallipallon pöydälle nostaminen, että paljonko me kuvitellaan että sitä menis, ja sitä me kommunikoidaan meidän asiakkaiden kanssa myöskin. --- Controller yrittää

aina muistaa sen, että mitäs jos ei tuukaan näin paljon tilauksia tai onko tuo nyt realismia, siinä mielessä hän on kehittynyt, että hän haastaa sitä. Ei hänellä itsellään sellaista näkemystä oo, että noin paljon se nyt on. Mikä on tietysti ymmärrettävää, että kyl se paras tieto pitää olla tuotevastaavalla ja myynnistä vastaavilla, se paras kristallipallo.” (MJ3)

Controller voisi tuoda apua nimenomaan lyhyen tähtäimen ennustamiseen. Pidemmän ajanjakson markkinakehitystä puolestaan olisi paras arvioimaan kyseisen alueen myyntijohto.

”Sanotaan että tällä lyhyemmällä janalla, että siinä sen controllerin ainakin pitäis antaa enemmän. Sit taas toisaalta kun jotain markkinaa ja sen tilannetta katsotaan ja koitetaan päähällä vuoden ja kolmen vuoden päähän, että miten se muuttuu, niin ehkä siinä sitten ne ihmiset, jotka tekee töitä enemmän sillä markkinalla niin ehkä pystyy antaa jotenkin enemmän sitä kuin controller-puolella.” (MJ1)

Yhtä lailla tuotannon puolellakin toivottiin controllerilta enemmän panostusta tulevaisuuden toimenpiteiden taloudelliseen tarkasteluun. Tehdasympäristössä toiminnan muuttaminen ei käy aivan hetkessä, joten mahdollisia tulevia tapahtumia koskeva informaatio pitäisi olla hyvissä ajoin johdon saatavilla. Myös budjettien joustamattomuus nousi esiin, ja toiminnan kehittämistä kohti rullaavaa budjetointia toivottiin.

”Nyt se on edelleenkin liikaa sitä, että me katotaan peruutuspeiliin. Kun sitä tarvittais ehdottomasti enemmän, että analysoitais mihin me ollaan menossa. Se on kuitenkin se tärkein, että me tiedetään, jos on jotain ongelmia nähtävissä, haasteita, niin tiedetään tehdä niitä korjausliikkeitä. --- Mun mielestä kuitenkin jos me käytetään budjettia pohjana, se on joku edellisen vuoden syyskuussa tehty arvaus. Että meidän pitäis enemmän sitä ennustamista sinne, että käytäis niitä tulevia kuukausia jossain läpi, että pystyttäis niitä budjettilukujakin päivittämään, että me nähtäis millaisia haasteita tulee.” (TJ2)

Ennustamisen vaikeus ja rajallisuus ovat realiteetteja yritysmaailmassa. Ennusteita ja suunnitelmia on tärkeää tehdä, mutta toimintaympäristössä tapahtuvat muutokset voivat vesittää ennusteen hyödyllisyyden. Ennusteita tehdessä myös oikeiden parametrien valinta ja perustelu koettiin tärkeäksi, sillä pelkkiin arvailuihin perustuvilla ennusteilla ei juuri ole käyttöä päätöksenteon tukena.

”Et sä voi ihan sokeasti luottaa sit kumminkaan siihenkään, että mennään noin kuin käppyrät, trendit sanoo. Se on kuitenkin täs aina silloin tällöin nähty, että se joskus voi mennä ihan just päinvastoin taas parin kuukauden päästä.” (MJ1)

”Kyl siitä on etua, mutta millä parametreilla tavallaan tehdään se ennuste. --- Ja ennuste voi myöskin herättää nopeammin ihmisen. Kun sulle lyödään toi graafi ja siinä on se ennuste mihin sä meet, niin sitten voi olla vähän että ’Hetkinen, tonneko me ollaan menossa?’. Tai että ’Ahaa, saataisko me noin paljon parempi tulos, jos tehdään näin?’. Se kertoo niin nopeesti asioita. Eli kyl niistä vois olla hyötyä, mut ne pitää olla strukturoituja tilanteita, perusteltuja. Että ihan hyödyllistä niitä ois kehittää.” (MJ5)

4.4 Controllerin roolit

4.4.1 Liikkeenjohdon tukena toimiminen

Controllerin tärkein rooli haastateltujen mielestä oli selkeästi tukea paikallista liiketoimintaa, sparrata johtoa ja kyseenalaistaa päätöksiä. Controllerin tulee tuntea liiketoimintaa ja suunnata työpanostaan sen kehittämiseen rutiininomaisen raportoinnin sijasta. Controllerilta odotettiin ideoita ja näkemyksiä johtamiseen ja johtajien haastamista.

”Pitää olla joku, joka sen bisneksen lähtökohdista tekee tätä työtä, sparraa sitä ja pistää vauhtia. --- Haastehan on siinä se, kuinka nopeasti controller pystyy omaksuu sen bisnesprosessien ja toiminnan logiikan.” (MJ6)

”Täytyis olla hyvin bisnesorientoitunut. Mahdollisimman paljon bisnesorientoitunut controller, joka tukee liiketoimintaa.” (MJ4)

”Se on tärkeä rooli, että controller ymmärtää sen liiketoiminnan tarpeet, mut myöskin pystyy sparraamaan niitä. --- ...huomata sellaisia, kun jokaiselle ihmiselle tekemisessä tulee aina vähän pimeitä hetkiä, ei nää jotain ei niinkään virhettä, vaan ei nää jotain vaikutusta, toisen asian vaikutusta toiseen. Sellaista pitäis ehdottomasti controllerin pystyä tekemään ja näkemään. Ja löytää niitä semmosia löysäkohtia, missä ei tajuta, että tossa voitais tehdä toisin ja tehdä parempi tulos.” (MJ3)

Varsinkin tuotantoympäristössä numeroiden tuottaminen, tulkitseminen ja yleinen laskentaosaaminen ei enää riitä, vaan controllerin pitää ymmärtää, mitä tuotannossa todella tapahtuu, jotta hän voisi paremmin sparrata johtoa.

”Sanotaanko että controllerin tukena pitää olla nää pavnulaskijat, mutta sit taas mä nään ihan selkeesti, että kyllä controllerin pitää olla se johdon konsultti, ehdottomasti. --- Tietysti kaikista paras tilanne olis, kun olis sellainen controller, joka on ollut esimerkiks meidän tapauksessa siellä tuotantotoiminnoissa, vaikka yhdessä toiminnossa mukana, että hän ymmärtää millainen se prosessi on ja mitä ne numerot siellä tarkoittaa.” (TJ2)

”Controllerin pitää tietää se, että ei pelkästään mitä ne numerot ovat, vaan sitä taustatietoa siitä, mitä tavallaan sen numeromaailman takana on, sitä reaali maailman tapahtumia ja toimintaa. Ja se on sinällensä controllerin työssä myöskin aikamoinen haaste.” (TJ1)

Kysyttäessä roolin jakautumisesta ns. perinteiseen pavnunlaskijaan tai bisneksen tukihenkilöön vastauksissa oli enemmän hajontaa. Monen mielestä molempia ominaisuuksia tarvitaan ja niitä näkyy edelleen, mutta pääpaino tulee ehdottomasti olla liiketoiminnan tukemisessa. Numerotarkkuus ja analyttisyys ovat ikään kuin lähtökohtia, joiden päälle voidaan rakentaa konsultoivampaa roolia.

”Kyllä siinä tietysti täytyy olla sellainen balanssi molempia, mutta mun mielestä kyl nimenomaan controllerin täytyis olla tämmöinen liiketoimintaa tukeva johdon aisapari, että kyllä tietyllä tavalla vois aatella, että ois työpari niin kuin nyt firmoissakin on CEO ja CFO. Totta kai siinä täytyy olla se hyvä analyttinen pohja ja kyllä luvut täytyy olla kunnossa ja sillä tavalla täytyy ne asiat ymmärtää. Se on tavallaan se perusedellytys, mutta se tärkein rooli ehdottomasti on tää johdon aisapari.” (MJ4)

”Totta kai tietyllä tavalla se talous ja se tarkkuus siinä korostuu, koska tarkka ihminen pitää olla, kyl se yks lähtökohta on. Mut tässä nyt on ollut useampia kuitenkin meilläkin näitä henkilöitä, niin se on hyvin persoonallista sitten, että kuka mitenkään toimii. Toinen helpommin uppoutuu niihin lukuihin, murskaa niitä ja ehkä löytää sieltä virheitä tai korjaamisen kohtia, mut sit se että aidosti nousee liiketoiminnan yli, katsoo sitä että hei, mitä te teette täällä näin... --- Se on semmoinen todellinen arvo liiketoiminnalle.” (MJ3)

Järjestelmämuutos on aiheuttanut myös pavnunlaskijan roolin väliaikaista korostumista, sillä controllereiden työajasta suuri osa on kulunut tiedon luotettavuuden tarkistamiseen.

”Kyllähän siinä ihan pakosta on molempia, ja varmaan tulee jatkossakin olemaan molempia. Nyt tällä hetkellä tavallaan tää pavnunlaskenta voi olla ehkä hallitsevammassa roolissa sen takia, että ollaan tässä muutosvaiheessa. --- Sen jälkeen, kun saadaan tavallaan se luotettavuus sieltä ja saadaan ikään kuin rutiinit toimimaan, niin ehdottomasti ja ilman muuta se pääpaino ja fokus täytyy siirtyä siihen suuntaan, että controller on nimenomaan johdon sparraaja.” (TJ1)

Osa oli kuitenkin sitä mieltä, että ”pavnunlaskijalle” tyypillinen toimenkuva ei kuulu enää controllerille, vaan rutiiniraportointi ja kirjanpito voidaan ja pitääkin ulkoistaa muille henkilöille, jotta controllerille jäisi enemmän aikaa bisneksen tukemiseen.

”Mun käsityshän controllerista on sinällään se, että se ei oo eikä pitäiskään olla mikään puhdas kirjanpitoapäällikkö enää. --- Että enemmänhän se controller on ollut mun mielestä jo pitkään bisneksen analyysoija -tyyppinen.” (MJ6)

”Mun mielestä business controller jo nimenä, niin se ei oo kyllä mikään raportoiija. Tai sit mä oon käsittänyt täysin väärin.” (MJ3)

”Controller ei jatkossa voi olla mikään numeronäprääjä, jos se aikoo olla tämmöisessä bisneslähtöisessä toiminnassa, vaan hänelle pitäis olla ominaista, että hän näkee niinku bisneksen ytimen.” (MJ2)

Raportointiin kuuluva aika oli vastaajien mielestä selkeästi pois liiketoiminnan tukemiseen käytetystä ajasta, ja ajankäyttö oli yksi suuri este controllerin kehittymiselle kohti liikkeenjohdon tukihenkilöä. Controllerit eivät pysty käyttämään riittävästi aikaa johdon palvelemiseen, kun aikaa kuluu raportointiin ja selvittelyyn. Ensisijaisesti controllerin haluttiin kuitenkin palvelevan paikallista liiketoimintaa eikä konsernin johtoa.

”Enimmäkseen pitäis olla meidän tukihenkilö eikä ylemmän johdon tukihenkilö, että kyllähän siellä ylemmillä tasoilla niitä controllereita myös riittää, joiden tehtävä on sit tukea sitä tasoa. Missään tapauksessa ei sais olla niin, että suurin osa hänen ajastaan menee ylöspäin työn tekemiseen.” (MJ6)

”Se on kaikki siitä bisneksen kehittämisestä pois, mikä mun mielestä on kuitenkin controllerin ihan keskeinen rooli. --- Bisnekselle pitää olla aikaa, muuten se kehityspuoli jää liian heikolle.” (MJ3)

”Enemmän tehtäis sellaista analysointia ja olis sitä aikaa miettiä, että mitä niiden lukujen takana on. Aika paljon menee siihen lukujen näppäilyyn sinne koneisiin ja semmoinen rutiini, se vie ehkä liikaa aikaa.” (TJ2)

Controllerilta yleisesti vaadittavia ominaisuuksia olivat mm. rohkeus nostaa asioita esiin, kyseenalaistaa päätöksiä ja toimia aktiivisesti ja ennakoivasti, jos havaitaan jotakin poikkeavaa.

”Semmoinen proaktiivisempi rooli vois kaiken kaikkiaan olla ihan hyvä juttu jatkossa enemmän ja enemmän.” (MJ6)

”Controllerin pitää varoittaa ja olla aktiivinen kun se näkee, että kaikki menee päin honkia. --- Toiset ei sitten välttämättä halua sitä informaatiota, koska ne ei halua kuulla että menee huonosti.” (MJ5)

”Sun pitää olla tämmöinen isoja kokonaisuuksia hahmottava, äärettömän kiinnostunut asioista, utelias, rohkea. Sun pitää niinku haastaa, vaikka olis mikä pamppu siinä, niin sun pitää mennä sanomaan, että ’hei mitä sä nyt oikein teet, miks me tehdään näin’.” (MJ3)

Mielenkiintoinen ajatus oli se, että controllereille saattaa muodostua organisaatioissa valtaa enemmän kuin liikkeenjohto haluaisi. Controllereiden saatetaan kokea jopa astuvan johdon varpaille, jos he kehittävät asiantuntijuuttaan niin pitkälle, että ottavat vahvasti kantaa johdon päätöksiin. Tämä käsitys koskee yritysmaailmaa yleisemmin, eikä suoranaisesti kohdeyritystä.

”On henkilöitä, joiden mielestä controllerit pysykööt lestissään, että älkää tulko hyppimään liiketoiminnan puolelle. --- Ne liiketoiminnan ihmiset kokee controllerin uhakseen, ja sitten controllerilla on valtaa siihen tekemiseen. --- Controllerit kun tuntee tavallaan ne numerot, ne tuntee sitä kautta yritysten toimintaa. Jos ne on päteviä tyyppejä, niille muodostuu monta kertaa aika paljon muodollista ja epämuodollistakin valtaa. --- Kun pitää lyhyellä aikajänteellä seurata jatkuvasti tilanteita, niin sen controllerin rooli on kasvanut huomattavasti tietyllä tavalla yrityksissä, ja sen takia monet pelkää ja on kateellisia ja niitä ottaa pannuun, että nyt se controller kertoi taas huonoja uutisia ja nyt tapahtuu sitä ja tätä.” (MJ5)

4.4.2 Muita havaittuja rooleja

4.4.2.1 Valvontarooli

Liikkeenjohdon sparraamisen lisäksi esiin nousi muita hyvin olennaisia controllerin rooleja, joita tässä käydään läpi. Perinteinen valvontarooli jakoi jälleen mielipiteitä. Osa vastaajista oli sitä mieltä, että valvonta kuuluu controllerin toimenkuvaan ja sitä myös tarvitaan ikään kuin kurinpidon kannalta.

”Tavallaan se sanan käännöshän controllerista on valvoja. Kyl se sen toimenkuvan oleellinen osa on. Se valvoo tietysti numeroiden valossa, miltä liiketoiminta näyttää.” (MJ6)

”Semmoinen sanotaanko hiukan poliisimainen ote pitäis myöskin olla. Että silloin heti puututaan kun nähdään, että on jotain ongelmaa.” (TJ2)

Eräs vastaajista vuorostaan ajatteli, että valvontakulttuuri ei kuulu suomalaiseen toimintaympäristöön, vaan liikkeenjohdon kuuluu itse vastata toimistaan ilman, että niitä kukaan ulkopuolelta valvoo.

”Amerikkalaisyrityksissä controllerin rooli on aika lailla semmoinen rajoittava, että se saa kyllä piiskata ihmisiä. --- Suomalaisessa kulttuurissa meillä tämmöistä toimintakulttuuria ei oo, Ja se on hirveen hankalaa tajuta, minkä takia joku kytää meikäläistä. --- Suomessa on enempi ollut tavallaan tuottaa dataa, ja sit se liiketoiminta kantaa siitä vastuuta, mitä sen tietyllä tavalla kuuluukin kantaa. Jos ne tekee hulluja päätöksiä, niin sitten se on niiden ongelma.” (MJ5)

Toinen vastaaja taas perusteli, että valvontaroolia ei enää tarvita ainakaan myynnin puolella, sillä onnistuneella tavoitteidenasetannalla ihmisiä motivoidaan toimimaan yrityksen edun mukaisesti, eikä kenenkään ulkopuolisen, lähinnä controllerin, tarvitse sen johdosta tarkkailla ja valvoa toimintaa.

”Myynnin ja markkinoinnin ihmisiä motivoi aina tulos ja tavoitteet, ja jos tavoiteasetanta toimii niin ei silloin tarvita. Mun mielestä se on mennyttä aikaa, että controller on se ruuskija organisaatiossa, joka sanoo että nyt te ette enää osaa tai nyt kulut kuriin. --- Se vuorovaikutus sit vaatii sitä pelisilmää. Se pitää tehdä sillä tavalla taitavasti, että todellakin tulee se liiketoiminnan konsultin tai haastajan rooli eikä niin, että on joku tarkkailija.” (MJ3)

4.4.2.2 Informaation välitys

Toinen perinteinen rooli informaation välittäjänä ja tuottajana oli edelleen näkyvä. Pääasiassa controllereiden tuli hankkia johdolle informaatiota joko yrityksen sisältä tai sen ulkopuolelta, sekä välittää informaatiota eri osastojen välillä.

”Näissä isommissa jutuissahan sitten tää controllerin rooli vielä korostuu tiedon hankkijana ja tuottajana.” (MJ4)

”...joissakin asioissa controller joutuu olemaan tiedon välittäjäkin.” (MJ3)

Myös tulkin rooli nousi esiin. Controllerin tehtäväksi nähtiin erityisesti toimiminen linkkinä ulkoisen laskennan ja sisäisen laskennan välillä. Controllerin odotettiin muokkaavan ulkoisen laskennan informaatiota helposti ymmärrettävään muotoon.

”Controllerin täytyis myöskin olla tehtaan tulkki sitten sieltä finance-puolelta, eli näiden yrityksen taloudellisten lukujen tulkitsijana --- Controllerin yks rooli on olla sen koko firman ja koko tuloslaskelman, taseen tulkitsijana sillä lailla, että se kääntää sen tavallaan siihen muotoon, mitä tuolla tehdasympäristössä sitten ymmärretään.” (TJ1)

4.4.2.3 Koulutusrooli

Koulutusroolin tarpeellisuutta selvitettiin myös, ja siinä nähtiin puutteita tällä hetkellä. Virallisia koulutustilaisuuksia ei controllerin toimesta järjestetty, ja sellaisia olisi jonkin verran kaivattu. Toisaalta aiemmin on jo käynyt ilmi, että controllerit auttavat taloudellisen terminologian ymmärtämisessä ja selittävät käytettyjä tunnuslukuja, joten siinä mielessä epäsuora koulutusrooli näyttäisi olevan olemassa.

”Ilman muuta se koulutusrooli on hyvä ja tarpeellinen. Kyllähän nää talousjutut on ihan perusasia liiketoiminnalle, että nää täytyy ymmärtää mahdollisimman hyvin...” (MJ4)

”Se on yks semmonen kehityskohde, mitä mä toivoisin organisaatiossa. Että itse asiassa 10 vuoden aikana on tainnut kerran olla semmoinen koulutustilaisuus, missä oli ihan talouden asioita aktiivisesti controllerin toimesta koulutettu. Selvä puute. --- Eli se osaaminen, sitä pitäis arvostaa sillä tavalla, että siitä ehkä palkittaiskin, että sä koulutat sisäisesti.” (MJ3)

4.4.2.4 IT-asiantuntijuus

Uudempana roolina esiin nousi controllerin merkitys tietotekniikan asiantuntijana. Taloushallinnon osaamisen lisäksi controllerilta toivottiin tukea järjestelmien käytössä ja niiden kehittämistä paremmin liiketoimintaa tukevaksi.

”Controllerinhan on aika tärkeä riittävän hyvin ymmärtää nää IT:n mahdollisuudet ja tavallaan näkisin, että aika tärkeä rooli controllerilla on myös kehittäjänä eli kehittää näitä systeemejä eteenpäin nimenomaan niin, että ne paremmin tukis sitä liiketoimintaa. Täytyy riittävästi ymmärtää miten ne voi auttaa ja mihin suuntaan niitä pitäis kehittää, jotta nää systeemit ja prosessit toimis paremmin ja tehokkaammin, ja saatais sitä tietoo paremmin ja tehokkaammin käyttöön, mitä tarvitaan.” (MJ4)

4.4.2.5 Laajennettu rooli

Lisäksi controllerille ehdotettiin laajempaa, toimintojen yli menevää roolia, joka muistuttaa enemmän CFO:n roolia vastuineen. Laajempi rooli käsittää controllerille epätyypillisempiä vastuualueita kuten henkilöstö- ja juridisten asioiden hoitoa ja toisaalta kattaa taloushallinnon entistä laajemmin aina rahoituksesta strategiaan asti.

”...huolehtii corporate governancesta tällä meidän alueella ja olla tässä tietyllä tavalla vähän HR:nkin roolissa ja sillä tavalla sitä liiketoimintaa tukevana, että tavallaan nää tukitoiminnot on kunnossa. Että se mun mielestä on vähän laajempi, että se ei oo pelkästään tää talouspuoli... --- Näkisin, että

controllerilla täytyis olla vähän samanlainen rooli tavallaan kuin CFO:lla niin kuin laajemmin, eli hän vastaa siitä koko alueesta aika laaja-alaisesti...” (MJ4)

4.4.3 Persoonallisuuden vaikutus roolin muodostumiseen

Controllerin henkilökohtaiset ominaisuudet vaikuttavat olennaisesti siihen, minkälainen rooli hänelle organisaatiossa muodostuu. Vastaajat huomasivat selkeän jaon sellaisten ihmistyyppien välillä, jotka pitävät joko numeroiden laskemisesta tai liiketoiminnan tukemisesta. Näistä jälkimmäinen on selvästi toivotumpi nykyaikaisen controllerin ominaisuus. Myös koulutuksella nähtiin olevan vaikutusta controllereiden suuntautuneisuuteen joko ihmisiin tai numeroihin.

”Se on myöskin semmoinen vähän persoonakysymys. Eli pitäis olla hyvin selkee siinä vaiheessa, kun yritykseen tämmöinen tehtävä perustetaan, että onks se raportioijan rooli vai onks se tämmöinen konsultin rooli. Koska ne on ihan erilaiset ihmistyytit. --- ...pitäis heti päättää, kun ihminen tulee taloon, että sä oot ominaisuuksiltas sellainen, sä et oo pelkkä luvunmurskaaja, vaan että sulla on kyky haastaa se liiketoiminta. Ja se on iso arvo yritykselle kaiken kaikkiaan, jos löytyy tällaisia ihmisiä. Siihen, toivon, että koulutuskin menee koko ajan enemmän. --- Että sit kun on henkilö, joka on tarkka ja tekee raportteja ja tämmöistä suorittavaa työtä, niin hänestä ei tule tekemälläkään sitten taas tämmöstä liiketoiminnan konsulttia. Hän tuottaa luvut, mutta hän ei nää sitä kokonaisuutta eikä tartu kaveria hihasta ja sano ’miks te teette näin’.” (MJ3)

”Aika helposti on niin, että tämmöisistä ihmisistä, jotka on sanotaan laskentapuolella ja joista sitten pikkuhiljaa tulee pieniä ja vähän isompiakin controllereita, niin kyllä herkästi toinen puoli niistä sitten kuitenkin tykkää enemmän tehdä töitä niiden numeroiden kanssa kuin ihmisten kanssa.” (MJ1)

”Jotenkin jotkut vaan tykkää tehdä hirveesti numeroita ja sit toiset selittää niitä.” (MJ5)

Roolin häilyvyys ja mahdollisuus vaikuttaa siihen itse tulivat myös ilmi. Controllerin tulisi muokata ottamaansa roolia sen mukaan, kenen kanssa hän tekee yhteistyötä, jotta vuorovaikutus toimisi parhaalla mahdollisella tavalla. Toisaalta työtehtävän määrittely voi myös vaikuttaa siihen, minkälaisen roolin controller itselleen valitsee.

”Se perusroolihan, se on vähän riippuen siitä minkälainen se, kenelle niitä lukemia antaa, niin minkälainen se on, kaikki me ollaan vähän erilaisia. --- Että se on vähän kaikissa asioissa, että jos sulla on joku työtehtävä, niin minkälaisen roolin sä otat siinä työtehtävässä kun sä sitä teet. Sitten aina se, minkä roolin ottaa, sitten siinä voi tietysti aina ajatella, että miten hyvin siitä selviytyy, se on sitten muiden mielipide.” (MJ5)

Myös työympäristö ja organisaation koko voivat vaikuttaa siihen, mihin suuntaan rooli muotoutuu. Pienemmissä yrityksissä controllerin täytyy usein ottaa vastuuta monista asioista, kun taas suuremmissa on enemmän mahdollisuuksia erikoistumiseen ja asiantuntijuuteen kapeammalla alalla.

”Mitä pienempi yritys, sitä versatiilimpi ihminen pitäis olla. Ja suurempi yritys, sä voit hyvinkin olla tietyllä tavalla jollain lailla oma itsesi jossakin roolissa eikä sinun tarvitse hirveesti välittää, koska on niin paljon muitakin, jotka on suurin piirtein samanlaisissa tehtävissä ja paikkaa niitä sinun henkilökohtaisten ominaisuuksien mahdollisia semmosia pienempiä tummempia kohtia.” (MJ5)

”Mitä pienempi organisaatio on, niin tavallaan ehkä vaikeempi on toteuttaa tavallaan sellasta, että on controller, jolla on ikään kuin aikaa. --- Jos sä joudut niin sanotusti pienessä organisaatiossa tekee lähes kaiken, niin sä et vaan ehdi...” (MJ1)

4.4.4 Roolin kehitys

Controllerin roolin nähtiin yleisesti ottaen kehittyneen viime vuosina kohti liiketoiminnan tukemista. Controllerit ovat siirtyneet lähemmäs bisnestä ja sitä kautta tuovat enemmän lisäarvoa johdolle. Muutos on koettu pääosin positiivisena, mutta kehitys vaatii toteutuakseen controllerin aktiivista osallistumista liiketoimintaan.

”Nyt jos aatellen vuosia taaksepäin, niin ehkä se näkemys on korostunut, että se on tällöinen liiketoimintaa tukeva, palveleva toiminto. Ja tavallaan avustava toiminto eikä tällöinen erillinen funktio, jossa vaan pyöritellään lukuja ja lasketaan lukuja ja tarjotaan niitä ...” (MJ4)

”...on varmaan kuitenkin viimeisten vuosien aikana lähentynyt sillä tavalla se, että myös talouspuolella, controllerpuolella tietyllä tavalla ymmärretään kumminkin aika paljon enemmän... --- Että siinä controllerit keskimäärin on tullut paljon enemmän lähemmäs elävää elämää, kuin mitä on ollut aikaisemmin. Mut sekin varmaan riippuu paljon bisneksestä ja firmasta ja tietyllä tavallahan se tulee vaan sitä kautta, oikeesti voi tulla, että jos nää controllerit on riittävästi mukana.” (MJ1)

Aiemmin esiintynyttä pavnunlaskijan tai numeronmurskaajan tyyppistä controlleria ei kaivata enää tulevaisuudessa, vaan sellaisesta halutaan päästä eroon, jotta controller voisi käyttää aikaansa tarpeelliseksi koettuun johdon konsultointiin.

”Ehdottomasti siitä luvunmurskaajasta tai pavnunlaskijasta siihen liiketoiminnan konsulttiin ja jos tarvitaan luvunmurskaajaa, niin sit pitäis olla luvunmurskaaja erikseen ja sitten tää konsultti erikseen. Koska se tuottaa lisäarvoa aidosti, että ei katota miten meillä menee, tai meni, vaan yritetään katsoa

että nyt on mennyt näin, miten me tehdään nää asiat paremmin jatkossa. Ja se on ihan se keskeinen muutos mihin pitäis päästä, ja sitä mitä mä toivon. Asioissa on monessa suhteessa menty parempaan suuntaan, kyllähän silloin 10 vuotta sitten oli ihan puhdasta luvunmurskaamista pahimmillaan.” (MJ3)

”Kyl se rooli on muuttunut ihan totaalisesti mikä on ollut, tai mitä pidetään ehkä edelleenkin jossain määrin tämmöisenä perus-controllerina, että se pyörittelee numeroita... Mut semmoinen ei oo, sen voi unohtaa. --- Kyllä se tulevaisuus, controllerin tulevaisuus on kyllä se liiketoiminnan tuntemus.” (MJ2)

Controllerin roolissa oli eräällä tehtaalla havaittu myös negatiivisempaa muutosta siinä mielessä, että controlleria käytettiin liikaa kirjanpidollisiin tehtäviin. Tällöin kehitystä johdon tukemiseen ja lukujen analysointiin ei pääse tapahtumaan ajanpuutteen vuoksi.

”Mun mielestä se on muuttunut ja se mitä me on keskusteltu tuolla, niin se muutos ei oo ollut positiiviseen suuntaan, ja se ei oo mitenkään controllerista tai hänen tehtävänkuvastaan kiinni vaan se, että liikaa muut toiminnot käyttää nyt controlleria tämmöisiin kirjaustehtäviin ja omien raporttinsa vääntämiseen ja mun mielipide on se, että sinne ei pidä mennä. --- Se on niiden operatiivisten toimintojen tehtävä huolehtia omista asioista ja controller sit kontrolloi. Että sitä aikaa pitäis saada sieltä pois ja keskittyä tosissaan enemmän siihen lukujen analysointiin.” (TJ2)

4.4.5 Ammatilliset rajapinnat

Controller voidaan mieltää taloushallinnon osaajaksi myynti- tai tuotanto-organisaation sisällä, ja siksi koettiin tarpeelliseksi käsitellä jonkin verran myös ammatillisia rajapintoja eli mahdollisia käsitys- ja ajattelutapaeroja ryhmien välillä. Ainakin myyntipuolella controlleria pidettiin jossain määrin tarkempana ihmisenä kuin myyntihenkilöstöä, vaikka mitään suurempia raja-aitoja ei esiin noussutkaan. Tosin yleistyksen koskevat laajemminkin taloushallinnon ihmisiä, eivät vain controllereita.

”Jossain määrin sellainen klassinen vastakkainasetteluhan on, että taloushallinnon mielestä myyntiporukka nyt on melko yksinkertaisia ihmisiä, ja taloushallintoa pidetään sit niin yksniittisenä, että se on joko pilkulleen näin tai se on väärin. Että jonkun verranhan tätä on, varmaan pyörii siellä mielen taustoilla, mutta ei nyt mun mielestä että se controllerin kanssa haittaa tekis.” (MJ6)

”Jossain määrin myynnin ja markkinoinnin ihmiset, niin sellaiset tietyt toimintatavat kuvaa usein myynnin ihmisiä, että on hirveen huonoja niinku raportoimaan, kirjoittamaan asioita, on ehkä luova, on hyvä puhumaan, on selittämään asioita, muta semmonen tarkka analysointi herkästi puuttuu. Ja sen takiakin on äärettömän tärkeää, että se controller on siinä tukena ja sparraamassa. --- Että vaikka monta kertaa pyydetään, että kirjoita myyntiraportti, niin ei sieltä mitään oikein tahdo tulla, että se on vaikeeta

saada niitä asioita paperille ja lukujakin paperille... Että siinä mielessä se on hyväkin, että on semmoinen systemaattinen, tarkka ihminen, joka on sitten mukana siinä haastamisessa.” (MJ3)

Ehkä suurin ero laskentaihmissen ja liiketoiminnan johdon välillä oli erilainen ajattelutapa. Laskentaihmiset helposti käsittelevät asioita lukujen kautta, kun taas johto saattaa luottaa enemmän intuitioon, markkinatuntemukseen ja omaan kokemukseensa, kuten seuraavasta kommentista käy ilmi.

”...se vahvuus on siellä laskentatoimen puolella, niin sitten ne ihmiset tietty toimii sen laskentatoimen kautta, ja se ei sitten taas liiketoiminnan pyörittämisen kannalta niin... kun liiketoiminta on emootiota. Se ei oo numeroita, vaan se on emootiota. Se on ongelma, jos se henkilökohtaisesti se ihminen ei ymmärrä siirtyä sinne emootion puolelle ja panna taka-alalle tavallaan sitä laskentapuolta. --- Monta kertaa ihmiset, jotka siirtyy laskentapuolelta liiketoiminnan puolelle niin niillä on ongelmana se, että se liiketoimintapuoli ei toimi niillä numeroilla, vaan se toimii emootiolla.” (MJ5)

4.5 Toimintaympäristön vaikutuksia

Lopuksi on vielä haluttu nostaa esiin erilaisten organisatoristen tekijöiden vaikutuksia tutkittavaan ilmiöön. Tässä on käsitelty erityisesti controller-funktion sijoittamista lähelle liiketoimintaa, SAP-toiminnanohjausjärjestelmän käyttöönottoa ja yritysoston kautta tapahtunutta organisaation muutosta konsernin emoyhtiöstä suuremman konsernin tytäryhtiöksi.

4.5.1 Hajautettu controller-funktio

Case-yrityksessä controllereiden työpisteet on sijoitettu fyysisesti lähelle heidän tukemaansa johtoa. Avokonttorirakenne, joka ainakin pääkonttorissa on käytössä, mahdollistaa myös informaation leviämisen ja epämuodollisen vuorovaikutuksen, sillä lähekkäin työskentelevät henkilöt usein kuulevat tahtomattaankin päivänpolttavia asioita ja ovat paremmin perillä ajankohtaisista asioista. Kynnys keskustella asioista koettiin pienemmäksi, kun controller on ”saatavilla” silloin, kun tarve vaatii.

”Yleisesti ottaen se auttaa esimerkiksi sitä, että se controller ja nää muut suoraan bisnestä pyörittävät ihmiset on siinä lähellä, niin sit sä kuitenkin kuulet koko ajan ja oot niin paljon enemmän ajan hermolla. Ja sit tulee sellasia, että sä kuulet vahingossa, sit sä voit kysyä, että mikäs tää on.” (MJ1)

”On se ehdottoman hyvä, että hän on siellä, niin silloin me pystytään käymään tosissaan sitä keskustelua heti kun tarve vaatii ja muutenkin, vaikkei vaatiskaan niin pitäis käydä päivittäin morjestamassa, ihan jutella niitä näitä niin siinä tulee sit aina jotain jutun juurta, että meillä muuten on tämmöinen ja tämmöinen homma menossa... Ehdottomasti controllerin paikka on tehtaalla, ketä vastaa siitä tehtaan luvuista.” (TJ2)

Hajautettu controller-funktio koettiin lähes yksimielisesti erittäin tärkeäksi, sillä se mahdollistaa paremmin controllerin toimimisen liiketoiminnan tukena ja kehittää myös controllerin ymmärrystä liiketoiminnasta. Controllerin tukiroolin koetaan heikkenevän, jos hän työskentelisi esimerkiksi keskitetystä taloushallinnosta käsin, sillä sieltä käsin olisi vaikea oppia tuntemaan ja ymmärtämään niitä asioita, joiden kanssa liikkeenjohto päivittäin on tekemisissä.

”Kyllä hän nyt on väkisinkin enemmän tekemisissä näiden asioiden kanssa ja on meidän kanssa tekemisissä ja oppii ymmärtämään sitä kautta, tuntemaan näitä juttuja, asiakkaita ja niiden taloudellista tilannetta ja tämmöistä. Varmaan se on siinä mielessä mulle parempi, että hän on siinä myyntitoiminnoissa, hänen oma tietämyksensä on korkeammalla tasolla kuin että hän istuis tuolla keskushallinnossa.” (MJ6)

”Mun mielestä se on välttämättömyys, että tehtaalla tarvitaan tällainen controller tai joku henkilö, joka myöskin pystyy katsomaan talouden, talousasioiden kannalta niitä tehtaan toimintoja, se on ihan välttämättömyys. Että muutenhan me mentäis pellossa, ei tiedettäis yhtään missä mennään, ja se ei toimi. --- Se ei toimi, että controller olis esimerkiksi Helsingissä. --- Mä haluaisin sitä, että controller entistä enemmän tuntis sitä toimintaa siellä numeroiden takana, ja sitä kautta pystyy oma-aloitteisesti tuomaan esille niitä, kun näkee numeroita, että tääl on tämmöinen, ja se johtuu tuosta ja tuosta asiasta. Sitä osaamista, sitä tavallaan yhteyttä ei pysty millään luomaan, jos sä oot pitkällä.” (TJ1)

Controllerin sijoittuminen saattaa vaikuttaa jopa siihen, minkälaisen roolin controller ottaa. Bisnestuen rooli on luontaisempi silloin, kun toimitaan lähellä johtoa. Vastaavasti keskitetyssä taloushallinnossa työskentelevän controllerin pelättäisiin ottavan kenties perinteisemmän raportioijan roolin ja painottavan työssään kirjanpitoa ja lukujen tuottamista enemmän kuin niiden analysointia.

”Väittäisin, uskoisin niin että se on erittäin tärkeää, että hän on siellä, koska jos hän on osa talousosastoa, niin silloin ne menee helpommin vielä siihen raportointiin ja luvunmurskaamiseen. Tää malli on ihan ok niin, että hän on tuolla bisneksessä. --- Että ehdottomasti jos me ajatellaan, että sä oot bisneksen kehittäjä, niin sun pitää olla siellä bisneksessä sisällä.” (MJ3)

”...tää liiketoiminnan controller-puoli pitää olla siinä, istua siinä liiketoiminnassa. Koska jos sen tekee joku ulkopuolella, se jää sitten se analysointi vähemmäksi.” (MJ2)

Osalle vastaajista oli hyvin tärkeää, että controller työskentelee fyysisesti aivan lähellä, muutamien metrien päässä. Näkö- ja kuuloyhteys säilyy näin parhaiten, ja läheisyys parantaa myös tiimin koheesiota.

”Meillä on hyvinkin tiivis nykyisen controllerin kanssa se yhteistyö siinä mielessä, että me ihan fyysisesti istutaan hyvin lähellä toisiamme ja varmaan päivittäin on sellaisia epävirallisia kysymyksiä, ja kommentteja tulee heitettyä siinä. --- Niin naurettavalta kuin se kuulostaakin, että ei tässä ois kovin pitkä matka, mutta jo ihan tiimin toimivuuden ja sen jatkuvan yhteydenpidon kannalta se on tärkeää, että ollaan hyvin lähellä.” (MJ3)

”Kyllä se herkästi on kuitenkin se, että vaikkei sulla oo kuin 30 metriä matkaa, mutta kun sä et kuule tai voi sanoa tai huutaa heti, niin se on yhtä kuin että sit sä saisit olla 600 kilometrin päässä, se on ihan se ja sama sitten loppujen lopuks. Että sit sä et tiedä enää, jos sä et tosiaan näe edes onko paikalla vai ei, niin sit se yleensä menee siihen, että sä vaan laitat sähköpostin.” (MJ1)

Toisille vastaajille controllerin fyysinen sijainti oli lähes yhdentekevää. Riittäväksi etäisyydeksi koettiin työskentely samassa rakennuksessa kuitenkin niin, että henkilökohtainen vuorovaikutus on tarvittaessa mahdollista.

”Sinänsähän se on helppoa, kun controller on tossa lähellä, sehän on apu ja etu. Jos hän nyt olis sitten talousosastolla täällä, niin en mä tiiä oisko siitä merkittävä haittakaan. Ehkä tietysti hän ymmärtää paremmin kuitenkin sitä bisnestä, kun hän istuu tossa.” (MJ6)

”Tärkeetä on se, että on ihminen joka niitä asioita tekee. Ja on sitoutunut ja motivoitunut tekemään sitä työtä jota tekee, kokee oman työnsä merkittäväksi. Se on tärkeempää. Se, että jos hän on fyysisesti kahden metrin päässä, se on jotenkin vähän liioittelua, mut tää aikajännekäsite nykymaailmassa on vähän liioittelua. --- Se on eri asia, jos controller ois kahen tunnin ajomatkan päässä, mut jos se on samassa talossa, ei oo merkitystä. Kyl se varmasti ne työnsä tekee, jos hän on motivoitunut henkilö, on hän sitten talousosastolla tai täs kahden metrin päässä.” (MJ5)

4.5.2 SAP-järjestelmän käyttöönotto

Case-yrityksessä oli siirrytty SAP-toiminnanohjausjärjestelmän käyttöön noin kolme kuukautta ennen haastattelujen tekoa. Järjestelmämuutoksen taustalla oli konsernin järjestelmien yhtenäistäminen yritysoston jälkeen. Vanhat taloushallinnon erillisjärjestelmät

korvattiin toiminnanohjausjärjestelmällä, mutta vanhoja järjestelmiä jätettiin myös joidenkin toimintojen osalta SAP:in rinnalle. Haastateltavilta kysyttiin heidän odotuksistaan ja tähänastisista kokemuksistaan uudesta järjestelmästä ja sen vaikutuksista työnjakoon johdon ja controllerin välillä. Järjestelmän toiminnallisuutta ei vielä pitkällä tähtäimellä voitu kuin arvioida, sillä muutosvaihe on osittain edelleen käynnissä.

Vastaajien odotukset SAP:in suhteen vaihtelivat. Suurin osa vastaajista uskoi, että pitkällä tähtäimellä järjestelmä parantaa toimintaa ja tiedonsaantia, kunhan alkuvaikeuksista päästään eroon. Osa taas suhtautui epäilevämmiin eikä uskonut, että järjestelmä itsessään kehittäisi toimintaa juuri ollenkaan. Jotkut uskoivat SAP:in jopa heikentävän raportointia paikallistasolla.

”Odotukset on aika korkeella, mutta katotaan nyt sitten, täytyykö ne odotukset.” (TJ1)

”Odotuksia totta kai on ollut, mutta mä itse oon vähän skeptinen kyllä, että ei ne varmaan ihan tosta noin vaan mene.” (MJ4)

”No minusta se heikentää raportointia melko varmasti.” (MJ2)

Käyttöönoton jälkeen ongelmia on selvästi ollut siinä, että uudessa järjestelmässä olevassa perusdatassa ja syötetyissä tiedoissa on ollut virheitä, mikä on aiheuttanut ylimääräistä työtä erityisesti controllereille, kun heidän on täytynyt tarkistaa lukuja ja korjata virheitä.

”Siellä on virheitä joo. Se on ihan päivittäistä tällä hetkellä vielä, että taistellaan ikään kuin tän asian kanssa, että miten saadaan oikeat tiedot oikeisiin paikkoihin, miten saadaan SAP-maailmasta otettua tiettyjä asioita...” (TJ1)

”Siinä on ongelmia, tulee virheitä tuolla laskennassa, meillä esim. nyt on perustietoja väärin, jotka pitää jollain tavalla korjata kahdelta viime kuulta, että siellä on sotkettu asioita keskenään, kun me ollaan siirrytty uuteen toimintatapaan.” (MJ5)

SAP:in jäykkyys järjestelmänä nousi myös paljon esiin. Yrityksen prosesseja on täytynyt uudistaa, jotta ne toimivat paremmin SAP-ympäristössä. Ongelmia käytön suhteen aiheutui myös esimerkiksi siitä, että käyttöoikeuksia on rajattu joissain tapauksissa paljonkin, ja vastaajista tuntui että joko he itse eivät näe riittävästi tietoa tai heillä ei ole tarpeeksi

henkilöstöä käyttämään järjestelmää, kun jokaisen on sallittua tehdä vain yhtä pientä osaa prosessista.

”Se ongelma on se, että liiketoiminnan pitää taipua SAP:iin, eikä SAP:in liiketoimintaan. Sehän tarkoittaa sitä, että mitä siitä tuleekin, niin se keskimäärin saattaa olla yritysjohdolle, korkeimmalle johdolle ihan ok, mutta pelkään pahoin, että paikallistason markkinajohtamiseen ei synny riittävää informaatiota. Mutta toivon olevani tietenkin hirveän väärässä ja varmaan olenkin, mutta tällöinen pelko vähän on tässä.” (MJ2)

SAP nähtiin kuitenkin tarpeellisena ison yrityksen ohjauksen kannalta, vaikka tässä vaiheessa järjestelmän tuomia etuja ei paikallistasolla ollut vielä niin selvästi havaittavissa. Yhtenäinen järjestelmä kuitenkin helpottaa tiedonvälitystä ja läpinäkyvyyttä ja säästää aikaa ylimääräiseltä selvitystyöltä.

”Vaikka meillä nyt on niin jähmeä systeemi kuin vaan jähmeä voi olla, mutta se tavallaan auttaa enemmän ja enemmän kuitenkin ihmisiä, jotka on korkeemmalla siellä organisaatiossa näkemään helpommin, ja sitten ei enää tarvii sitä toista kierrosta työllistää tavallaan niin sanottua controller-porukkaa eikä myyntimiehiäkään, että selvitetään että mitäs tää nyt sit taas oli...” (MJ1)

SAP:in oletettiin tuovan jonkin verran muutoksia työnjakoon johdon ja controllereiden välillä. Yleinen käsitys oli se, että controllerin kanssa luodaan järjestelmään tarvittavat perusraportit, joita johto voi itse tarpeen tullen käydä hakemassa. Jos tarvitaan jotain erikoisempia raportteja tai syvempää analyysia perusraportin tueksi, silloin turvaudutaan edelleen controlleriin.

”Että nyt on yks mistä on puhuttu jo paljon, että tää SAP, sitä sit opettelee kaikki käyttämään. --- Että kyl se on sit jokainen, ketä sitä käyttää, niin pitää pystyä ajamaan ne raporttinsa, mitä tarvitsee.” (TJ2)

Uutta työnjakoa ei nähdä yksinomaan suotavana. Erään vastaajan mielestä liikkeenjohdon tai controllerin työ ei ole käyttää aikaansa tietojen etsimiseen, vaan se aika pitäisi käyttää muuhun työhön ja siinä mielessä olisi hyvä, jos raportit koostetaan controllerin kanssa niin, että niiden tuotanto olisi mahdollisimman automatisoitua.

”Siinä mä oon aika kriittinen, että ei oo kyllä liiketoiminnan ihmisten tarkoitus kaivaa tietoja ja analysoida niitä ja mietiskellä, koska me mietitään niitä kaikki sit, ja se on äärettömän tehotonta. Nykypäivän tekniikalla nää pitäisi tulla niin sanotusti myynnin työpöydälle nähtäville, että mitkä on päivän myynnit ja okei, ne löytyy ja me osataan ne kaivaa, mut se on aina ajankäytöllisesti tyhmää

meidän kaikkien niitä kaivaa. --- Hirveen moni ihminen käyttää aikaa siihen, että etsitään tietoa ja jalostetaan sitä. Ja sitä varten mä kritisoin, että nää työkalut ei oo ihan vimpan päälle. Eikä se oo kyllä controllerinkaan tehtävä kaivaa niitä tietoja ja jalostaa niitä. Sit vain semmosissa erikoistapauksissa, että pitää jotain hakea syvällisemmin tai porautua jossain asiassa vähän pitemmälle. Sellaisessa tietysti controllerin rooli on tärkeä.” (MJ3)

Automatisoinnin myötä työaikaa toivottaisiin vapautuvan muihin tehtäviin, ja näin SAP voisi parhaiten palvella paikallista liiketoimintaa kokonaisuudessaan.

4.5.3 Yritysosto ja organisaatiorakenteen muutos

Case-yrityksessä tapahtui aiemmin kuvailtu yritysosto noin kaksi vuotta ennen tutkimusajankohtaa. Muutos on ollut huomattava, sillä case-yrityksen asema on muuttunut konsernin pääkonttorista yhdeksi sivukonttoriksi. Muutoksen jälkeen päätösvaltaa on siirtynyt pois paikallistasolta konsernin tasolle, ja vallan luovuttaminen on vaatinut yrityksiltä vuorovaikutusta ja keskinäisen luottamuksen lisäämistä.

”Silloin kun ollaan ostajia ja ostettuja, niin ensi vaiheessa kumminkin katotaan, että sitä narua ei anneta yhtään liikaa, että ensin katotaan että ne tietää, missä osassa orkesteria he on tai että missä me ollaan. Sitten kun me on ehkä pikkuhiljaa opittu toimimaan niin kuin pääkonttori haluaa ja sitten taas toisin puolin, jos ei oo tehty isoja fiboja niin sitten tavallaan sitä köyttä ehkä tulee vähän enemmän, että saa hiukan laajemmalla säteellä kuitenkin tehdä. Ja se periaate on sama, oot sä sitten paikallisessa bisnesjohdossa tai controller tai myyntimies, niin kyl se sama filosofia pätee siihen, että kuinka paljon sulla on vapausasteita.” (MJ1)

Näkyvin muutos on ollut se, että controller joutuu raportoimaan paljon emoyhtiöön ja tulosityksikön ylemmän tason controllereille, kun aiemmin raportointitasoja on ollut vähemmän. Tämä lisää byrokratiaa ja vähentää paikallisjohdon tukemiseen käytössä olevaa aikaa. Myös päätöksenteon on koettu olevan hitaampaa niissä tapauksissa, kun hyväksyntä pitää hakea ulkomaisesta emoyhtiöstä.

”Tää Yara-raportointi vie, mun mielestä tää vie nyt huomattavasti enemmän aikaa kuin mitä meillä oli vanhaan aikaan.” (TJ2)

”Selvästi on lisääntynyt Yara-maailmassa tää Excel-raportin vääntäminen ja raportointi sinne ja tänne. Ja se pitäis ehdottomasti jonkun nousta ylös ja katsoa, että onks tää kaikki järkevää.” (MJ3)

Controllerilla on kuitenkin merkittävä rooli emon ja tytäryhtiöiden välisessä vuorovaikutuksessa. Controllerin kautta kulkee tietoa molempiin suuntiin, esimerkiksi raporttien ja laskentaohjeistusten muodossa. Controller voi avustaa päätösten hakemisessa konsernihallinnolta ja pitää yhteyttä ylemmän tason controllereihin. Lisäksi nähtiin, että raportointivaatimusten kautta pääkonttorin valvonta onnistuu controllerin työn kautta luonnollisesti.

”Tavallaan controller seuraavan tason controllerille, joka sitten taas raportoi vasta tosiaan aluejohdolle. Se voi olla ihan toisaalta hyväkin, että se on tavallaan sitä kautta täällä se pääkonttorin kontrolli tietyllä tavalla, se tulee sit ehkä tavallaan luonnollisemmin ...” (MJ1)

Monia yritystason välillisiä seurauksia on noussut jo aiemmin esiin muiden asioiden yhteydessä. Organisaatorakenteen muutos ja järjestelmäuudistus ovat olleet merkittäviä muutosajureita, ja niiden vaikutukset heijastuvat monin tavoin päivittäiseen työn tekemiseen.

5. ANALYYSI

5.1 Controllerin roolin kehitys

Aineiston perusteella Vaivion ja Kokon (2006) tutkimustulokset saavat tukea sille, että pavunlaskijan stereotypia ei kuvaa nykyaikaista controlleria. Joitakin pavunlaskijan ominaisuuksia, kuten numerotarkkuutta, vaadittiin edelleen, mutta muuten controllerilta odotettiin ensisijaisesti bisnestukea ja ymmärrystä liiketoiminnasta. Tosin tietojärjestelmien toimimattomuuden havaittiin aiheuttavan roolin ajoittaista siirtymää kohti pavunlaskijaa. Löydökset tukevat vahvasti Vaivion ja Kokon (2006) tuloksia ja vastaavasti kritisoivat Friedmanin ja Lymen (2001) näkemyksiä controllereista pavunlaskijoina, sillä stereotypia ei juurikaan ollut tunnistettavissa.

Johtajat olivat havainneet, että controllerin persoonallisuus ja mieltymys numeroiden kanssa työskentelyyn vaikuttivat siihen, millaisen roolin controller ottaa. Friedmanin ja Lymen (2001) esittämä pelko talousihmisten kapeakatseisuudesta saattaa yhä olla aiheellinen juuri numerosuuntautuneiden controllereiden yhteydessä, mutta bisneksessä mukana olevaan controlleriin ennakkoluulot eivät päde, kuten Vaivio ja Kokkonin (2006) osoittivat. Kapeakatseisuuden tosin uskottiin lisääntyvän, jos controller työskentelisi keskitetyssä taloushallinnossa ulkoisen laskennan asiantuntijoiden keskuudessa, joten työympäristölläkin on merkitystä roolin kehittämisessä.

Granlundin ja Lukan (1998b) esittämä pyramidimalli roolin kehityksestä historioitsijasta kohti johdon neuvonantajaa ja muutosagenttia sai vahvasti tukea aineistosta. Teoriaan on viitattu useasti tämän aihepiirin tutkimuksissa, ja tämän tutkimuksen tulokset vahvistavat teorian relevanssia controllerin roolikehitystä tarkasteltaessa. Controllerin rooli vielä noin 10 vuotta sitten oli vastaajien mukaan ollut luvunmurskaamista ja historiatietojen raportointia, mutta tänä päivänä lähes kaikki vastaajat kertoivat käyttävänsä controlleria juuri johtamisen tukena ja taloudellisena neuvonantajana. Kuitenkin valvonta- ja raportointiroolien havaittiin säilyneen yhä mukana.

Granlundin ja Lukan (1998b) kuvaaman pyramidin kolmannelle tasolle on selvästi 2000-luvun aikana jo päästy, ja myös neljäs taso on roolissa läsnä ainakin siten, että kohdeyrityksessä controllerit olivat johtoryhmän jäseniä. Muutosagenttina toimiminen ei kuitenkaan erottunut selkeästi muusta johdon neuvonnasta, joten kenties roolilla on varaa

vielä kehittyä yhä syvemmälle kohti tätä tasoa ja muutosten käynnistäjänä toimimista. Tämä toisaalta edellyttää controllerilla olevan riittävästi valtaa, sillä johdon ottaessa selkeästi vetovastuun liiketoiminnasta on erittäin todennäköistä, että toiminnan muutoksetkin käynnistyvät ensisijaisesti johdon eikä controllerin aloitteesta. Neljäs taso vaatisi kenties organisaation valtasuhteiden muuttumista toteutuakseen täysipainoisesti.

5.2 Roolin muotoutumiseen vaikuttavia tekijöitä

Aiemmin esiteltiin useita makrotason tekijöitä, jotka vaikuttavat laskentatoimen ja controllerin roolin muutokseen ja muotoutumiseen. Tämän tutkimuksen keskeisiä löydöksiä olivat kuitenkin erilaiset mikrotason eli yrityksen ja yksilön tason tekijät, jotka vaikuttivat controllerin rooliin sekä rajoittavasti että mahdollistavasti. Näitä tekijöitä käydään läpi makrotason tekijöiden jälkeen.

Granlund ja Lukka (1998a) esittivät yleisiä taloudellisia ja yhteiskunnallisia muutosajureita, joista erityisesti normatiivisten paineiden uskottiin vaikuttavan controllereiden rooliin. Normatiivisia paineita ei tässä tutkimuksessa varsinaisesti käsitelty, mutta aineistosta nousi esiin selvästi, että controllerin toimintaan vaikuttivat globaalien yhtiön yhteiset käytännöt ja emoyhtiön vaikutus tytäryhtiöön, jotka kuuluvat pakottaviin paineisiin Granlundin ja Lukan (1998a) viitekehyksen mukaan. Tämä oli ehkä hieman yllättävä tulos siihen nähden, että heidän tutkimuksessaan controllerin rooli nostettiin esiin nimenomaan normatiivisten paineiden yhteydessä, joten eri tekijöiden vaikutusta olisi kenties syytä tarkastella laajemmin.

Järvenpään (2001) sipulimallissa toimintaympäristön, organisaation ja kulttuurin nähtiin vaikuttavan controller-funktion asemaan ja sitä kautta controllereiden kykyihin ja persoonallisuuteen. Yrityksen ulkoisen ympäristön vaikutukset nousivat tutkimuksessa esiin lähinnä sidosryhmien tietotarpeiden muuttumisen kautta. Osa johtajista mainitsi, että taantuman aikana controllerilta tarvittava tieto ja tuki on hieman erilaista kuin hyvässä markkinatilanteessa. Tässä mielessä voidaan nähdä, että ulkoinen ympäristö vaikuttaa välillisesti controllerin rooliin yrityksen sisällä.

Organisaation vaikutus rooliin näkyi selvästi omistusrakenteen muutoksen kautta, mikä aiheutti controllerin työajan jakautumista paikallisen johdon ja ulkomaisen konserni-, segmentti- tai tulosyksikköjohdon välillä. Segmenttilähtöinen organisaatorakenne vaikutti

myös rajoittavasti controllerin ja johdon saatavilla olevan informaation määrään ja syvyyteen. Samoin kulttuuri liittyi läheisesti organisaatorakenteeseen, sillä uudessa organisaatiossa tiedonkulun ei koettu olevan niin avointa kuin ennen.

Järvenpää (2001) kuvasi sipulimallin lisäksi laskentatoimen ja controllerin aseman kehitystä laskentainnovaatioiden, tietojärjestelmien ja ihmisulottuvuuden kautta. Nämä kaikki nousivat tutkimuksessa esiin, tosin vahvimmin controllerin rooliin vaikuttivat kuitenkin tietojärjestelmät ja persoonallisuuteen liittyvät seikat. Laskentainnovaatioiden merkitys nousi esiin lähinnä siinä, että saatavilla ei enää ollut riittävän kattavaa tuotantoketjun laskentainformaatiota, mutta tämä muutos laskentakäytännöissä ei johtunut controllerista.

Tietojärjestelmillä oli vaikutusta controllerin rooliin, mutta tutkimusaineiston luonteesta johtuen tulokset olivat hieman ristiriitaisia tässä vaiheessa. Tietojärjestelmien uskottiin pitkällä tähtäimellä parantavan tiedonkulkua ja vähentävän controllerien rutiinistyön tarvetta, kuten myös Scapens (2003) sekä Granlund ja Malmi (2002) esittivät. Järjestelmien käyttöönottovaiheessa vaikutus kuitenkin olikin osittain käänteinen; käyttöönoton ensimmäisinä kuukausina tiedoissa oli sen verran paljon virheitä, että controllerin työaikaa kului niiden selvittelyyn ja raportoinnin valvontaan, mikä aiheutti roolin liikkumista kohti perinteistä kustannustenvälvojaa ja raportoijaa. Johtajien toteamus, että he todennäköisesti tarvitsevat edelleen controlleria tietojen analysointiin, tukee Scapensin (2003) ja Hyvösen et al. (2006) havaintoja controllerin tuen tarpeellisuudesta myös ERP-järjestelmän aikana. Alkuvaiheen ongelmista johtuen toiminnanohjausjärjestelmien vaikutuksia organisaatioon olisikin mielekästä tutkia joko pitkittäistutkimuksena koko käyttöönoton ja sen jälkeiseltä ajalta, tai vasta sellaisessa vaiheessa, että järjestelmä toimii mahdollisimman optimaalisesti.

Ihmisulottuvuus eli persoonallisuustekijät vaikuttivat myös controllerin roolin muodostumiseen. Johto oli havainnut, että bisnestukena toimivan controllerin tulee olla luonteeltaan rohkea, avoin ja kiinnostunut lukujen taustalla vaikuttavista asioista. Controllerin oma suuntautuminen joko raportointiin tai liiketoimintaan vaikutti hyvin paljon siihen, millaisena controllerin tuki johtamiseen nähdään. Näin ollen Byrne ja Pierce (2007) olivat oikeilla jäljillä nostaessaan persoonallisuustekijöitä esiin controllerin roolin hahmottamisessa. Myös controllerin työkokemuksen pituudella nähtiin olevan suora yhteys kykyyn toimia johdon sparrauspartnerina.

Myös sidosryhmillä ja heidän odotuksillaan voi olla vaikutusta controllerin ottamaan rooliin, kuten Järvenpää (2009) ja Ten Rouwelaar (2006) väittivät. Toiset johtajat haluavat työskennellä mieluummin itsenäisesti, kun toiset taas haluavat ottaa controllerin näkyvästi mukaan johtamiseen. Lisäksi nähtiin, että controllerin on hyvä muokata käytöstään sen mukaan, millainen johtaja toisella puolella on vastassa, jotta yhteistyö toimisi mahdollisimman joustavasti. Paikallisen johdon lisäksi controllereiden tärkeitä sidosryhmiä havaittiin olevan jo mainittu ylemmän tason konsernijohto sekä ulkoista laskentaa suorittava talousfunktio.

5.3 Roolimetaforien esiintyminen ja arviointi

5.3.1 Partasen viitekehys

Partasen (2001) viitekehyksessä esiteltiin 11 controllerin roolimetaforaa jaoteltuna kolmeen ryhmään. Metaforat oli muodostettu controllereiden näkemysten pohjalta, ja tässä arvioidaan viitekehystä liikkeenjohdon näkökulmasta. Seuraavaksi tarkastellaan ryhmittäin kunkin metaforan esiintyvyyttä ja paikkansapitävyyttä sekä ehdotetaan täydennyksiä teoriaan. Tutkimushaastatteluita tehdessä ei viitekehys ollut sellaisenaan esillä, joten analyysi perustuu pääosin tutkijan arvioon siitä, miten roolit nousivat implisiittisesti esiin haastatteluaineistosta.

5.3.1.1 Informaatio- ja valvontaroolit

Informaatio- ja valvontaroolit olivat edelleen näkyvissä controllerin tehtäväkuvassa kehittyneempien roolien ohella. Informaatikon rooli oli vahvana esillä raporttien sekä päivittäisen informaation tuottamisen muodossa. Tiedon luotettavuuden varmistaminen vei erityisesti järjestelmäprojektin vuoksi controllereiden työaika paljonkin. Myös tulkin rooli oli esillä, sillä controlleria tarvittiin erityisesti tuotantoympäristössä selventämään terminologiaa, toimimaan yhteyshenkilönä keskitetyn taloushallinnon suuntaan ja kääntämään talousinformaatiota ymmärrettävälle kielelle.

Hieman edellisiä heikommin olivat näkyvissä kouluttajan ja lähettilään roolit. Koulutusroolia controllerin toivottiin toteuttavan enemmän kuin nyt. Controllerit järjestivät koulutusta erittäin harvoin, mutta toisaalta pyrkivät lisäämään talousterminologian tuntemusta ja ymmärrystä esimerkiksi säännöllisten palaverien yhteydessä, joten välillisesti koulutusroolin voidaan väittää olevan olemassa, vaikka se ei virallisten koulutustilaisuuksien kautta näy. Lähettiläsrooli taas itsessään soveltuu paremmin emoyhtiön controllerille, joka toimii

tytäryhtiössä. Tässä tapauksessa controllerit kuuluivat selkeästi tytäryhtiön organisaatioon, joten jäi epäselväksi, miten konsernin arvojen edistäminen toteutui. Kuitenkin pääkonttorin valvonnan koettiin jollain tavalla olevan läsnä juuri controllerin työn kautta. Controller myös välitti ohjeistusta ja tietoa yhtiöiden välillä, joten tässäkin voidaan ajatella konsernin arvojen välittämistä epäsuorasti, informaation välityksen kautta.

Sosiaaliviranomaisen rooli eli ongelmanratkaisu oli selkeästi yksi controllerin tämänhetkinen tehtävä, ja tällaista roolia kaivattiin vielä enemmänkin. Controllerin haluttiin ottavan proaktiivisesti kantaa ja esittävän ratkaisuvaihtoehtoja päätöksentekotilanteissa ja kiinnittävän huomiota sellaisiin asioiden välisiin suhteisiin, joita johto ei välttämättä itse havainnut. Passipoliisi eli perinteinen valvontarooli on myös edelleen voimissaan, sillä pohjimmiltaan controllerin odotetaan valvovan toimintaa taloudelliselta kannalta. Osa vastaajista kuitenkin näki valvontaroolin tarpeettomana, sillä heidän mielestään kontrollin tulisi ilmetä muilla tavoin kuin siten, että controller valvoo toimintaa. Rooli sai siis osin tukea ja osin kritiikkiä, joten sen tarpeellisuus tulevaisuudessa voidaan kenties kyseenalaistaa, jos korvaavia valvonnan kanavia kuten tavoitteenasetantaa ja vastuunjakoja kehitetään.

Negatiiviset roolit eli vakooja ja salapoliisi eivät tässä tutkimuksessa nousseet esiin. Tosin tähänkin vaikuttaa se, että controller kuuluu selkeästi tytäryhtiön eikä konsernin emoyhtiön organisaatioon. Controllerin ei koettu raportoivan paikallisen johdon ohi emoyhtiöön, vaan paikallinen johto vaikutti olevan hyvin perillä tiedoista, jotka controller lähetti ylemmäs organisaatiossa. Myöskään salapoliisin roolia eli ylikorostunutta valvontaroolia ei näkynyt siten, että valvonta olisi lähtöisin emoyhtiöstä. Valvonta oli jossain määrin lisääntynyt ajoittain, mutta se ei ollut lähtöisin varsinaisesti konsernitasolta, vaan paikallisista ongelmista koskien tiedon oikeellisuutta.

5.3.1.2 Vuorovaikutus- ja johtamisroolit

Vuorovaikutus- ja johtamisroolien tasolle oli myös case-yrityksessä jossain määrin päästy. Sillanrakentajan tehtävänä on avointen ja kaksisuuntaisten vuorovaikutussuhteiden luominen yhtiöiden välille. Rooli ei ollut aivan selvästi näkyvillä, mutta sen voidaan sanoa kuitenkin esiintyvän, sillä controllerin kautta todettiin kulkevan informaatiota molempiin suuntiin. Epäselväksi jäi, millä keinoin controller edistää toimivia vuorovaikutussuhteita. Toisaalta yhteisen kielen luominen ja merkityksien selventäminen toimii yhtenä vuorovaikutuksen edistäjänä, ja ainakin tätä oli havaittavissa.

Busineksen vetäjän luottomies -metafora vaikutti olevan merkittävin controllerin rooleista. Controller sparrasi liiketoiminnan johtoa haastamalla ja kyseenalaistamalla päätöksiä. Rooliin kehittyminen vaati työn kautta kertyvää kokemusta ja ymmärrystä liiketoiminnan logiikasta. Tämä rooli sai huomattavankin suuren painoarvon tämän päivän controllerin työssä, joten sen voisi nostaa yhdeksi tärkeimmäksi metaforaksi tästä viitekehuksesta.

5.3.1.3 Tulevaisuusorientoituneet roolit

Tulevaisuusorientoitunut rooli eli ralliauton kartanlukija ei ollut ehkä niinkään tänä päivänä vielä havaittavissa, mutta roolin toivottiin selkeästi kehittyvän tällaiseen suuntaan. Johto kaipaa controllerilta nimenomaan fokuksen siirtämistä menneen raportoinnista tulevaisuuden ennakkointiin, mutta vaikutti siltä, että vielä tässä pisteessä ei olla. Controllerit olivat kyllä osittain mukana tulevaisuuden ennustamisessa, mutta strategian kehittäminen ei sinällään noussut esiin. Rooli siis on tänä päivänä ensisijaisesti näkyvissä sidosryhmien toiveissa eikä controllereiden päivittäisessä työssä.

5.3.1.4 Mallin arviointia ja kehitysehdotuksia

Partasen (2001) metaforien esiintyvyys voitiin todentaa myös sidosryhmän eli johdon näkökulmasta, ja niistä suurimman osan voitiin todeta esiintyvän joko suoraan tai välillisesti ikään kuin muun työn kautta. Myös liikkumista edestakaisin roolien välillä oli havaittavissa, ja roolien keskinäinen painoarvo saattoi vaihdella tilanteen mukaan. Informaatio- ja valvontaroleista voitiin tunnistaa lähes kaikki roolit negatiivisia rooleja lukuun ottamatta. Roolien painotus kuitenkin vaihteli, osa oli selkeästi havaittavissa controllerin työssä ja osasta näkyi vain heikosti viitteitä. Negatiivisten roolien puuttuminen saattaa tietysti osittain johtua vastaajien omista asenteista, mutta lähinnä tämä osoittaa, että kaikki metaforat eivät esiinny yrityksestä toiseen, vaan ne ovat aina kontekstisidonnaisia. Myös vuorovaikutus- ja johtamisroolit olivat esillä, mutta niidenkin välinen painoarvo erosi toisen roolin ollessa erittäin näkyvä ja toisen heikommin havaittavissa.

Tulevaisuusorientoituneeseen rooliin ei vielä ollut päästy, vaan se eli vasta johdon toiveissa. Saman havainnon teki jo Partanen (2001) 10 vuotta sitten todetessaan, että rooli esiintyy lähinnä erittäin dynaamisissa yrityksissä. Tämä herättää kritiikkiä siitä, tullaanko tähän rooliin realistisesti pääsemään lähitulevaisuudessa tai koskaan, jos kymmenen vuoden kuluessa rooli on edelleen vasta toiveissa. Rooli saattaa olla epärealistinen nykypäivän controllerin työnkuvassa ainakin useimmilla toimialoilla. Olisikin mielenkiintoista nähdä tutkimusta

erityisesti tämän roolin olemassaolosta ja sen vaatimasta toimintaympäristöstä, sillä sen esiintyvyys näyttää yhä suhteellisen harvinaiselta.

Aineiston perusteella viitekehyksessä näyttäisi olevan yksi puute, johon voisi vastata liittämällä teoriaan uuden roolin, nimittäin IT-asiantuntijan roolin. Controllerilta odotetaan selvästi tänä päivänä laajaa järjestelmäosaamista sekä järjestelmien opastusta myös johdolle. Pelkkä laskentatoimen ja liiketoiminnan ymmärrys ei siis riitä, vaan controllerin täytyy tuntea tietojärjestelmiä voidakseen palvella johdon tietotarpeita hyvin. Tämä näkökulma ei tule metafora-viitekehyksessä esiin ollenkaan, joten teoriaa voisi täydentää myös IT-asiantuntijuuden näkökulma huomioiden.

5.3.2 Järvenpään viitekehys

Järvenpään käsitys controllerin roolimetaforista erilaisina työtehtävinä esiteltiin taulukossa 2. Kaikki metaforat saavat tukea myös liikkeenjohdon näkökulmasta ja siinä mielessä teoria vaikuttaa kattavalta myös uudesta näkökulmasta tarkasteltuna. Tässäkin tapauksessa roolien välinen painoarvo vaihteli siten, että johdon sparraus nousi tärkeimmäksi työtehtäväksi tällä hetkellä ja tulevaisuuden ennakoiminen oli vasta pienessä roolissa, jonka toivottiin kasvavan. Toisaalta vahtikoiran roolissa toimimisen toivottiin vähentyvän jatkossa, mutta toistaiseksi sekin oli vielä yksi havaittavista controllerin rooleista.

5.4 Vuorovaikutus ja informaatio

5.4.1 Rajapinnat ja hybridisaatio

Partasen (2001) esittelemiä organisaation sisäisiä rajapintoja havaittiin selvästi case-yrityksessä. Partasen (2001) luokitteluun perustuen controllerin työssä näkyivät lähinnä ammatilliset ja organisatoriset rajapinnat, sillä ulkosuhteisiin liittyvien rajapintojen ei havaittu vaikuttavan olennaisesti controllerin työhön. Ammatillisia rajapintoja syntyi esimerkiksi controllerin ja myyntijohdon välille johtuen ajattelutapa-, toimintatapa- ja asenne-eroista. Organisatoriset rajapinnat vuorostaan nousivat vahvasti esille segmenttien ja osin tulosityksiköiden välillä rajoittaen tiedonkulkua ja sitä kautta päätöksenteon tukemista relevantin informaation avulla.

Rajapintojen aiheuttamiksi haasteiksi Partanen (2001) tunnisti kommunikaatio-ongelmat, sisäisen asiakkuuden käsittämisen ja informaation välittämisen eri muodot. Vaikutti siltä, että

case-yrityksessä oli päästy näistä suhteellisen hyvin eroon. Kommunikaatio-ongelmia juuri taloudellisen terminologian osalta esiintyi jonkin verran, mikä tekee ammatillisen rajapinnan kenties ilmeisimmällä tavalla näkyväksi. Sisäinen asiakkuus tuntui olevan mukana organisaation toiminnassa, sillä informaatio pohjautui hyvin pitkälti johdon omiin tietotarpeisiin. Vastoin Partasen (2001) havaintoja, tietoa välitettiin mekaanisen muodon lisäksi myös orgaanisesti, eli epämuodollinen keskustelu oli hyvin suuressa roolissa vuorovaikutuksessa. Orgaaninen eli ihmisten välisessä vuorovaikutuksessa välitettävä informaatio näytti nousseen tärkeydessä selvästi ohi mekaanisen tiedonvälityksen, joten kehitystä tällä alueella näyttäisi tapahtuneen. Vuorovaikutus voi siis ajan myötä mukautua muuttuneisiin tietotarpeisiin ja toimintaympäristöön.

Tutkimus tukee sitä näkökulmaa, että organisaation rajapinnat voivat nousta näkyviksi eri tavoin kommunikaation kautta. Varsinkaan ammatillisista rajapinnoista ei juurikaan ole tällaisessa tapauksessa mahdollista päästä eroon, mutta organisatoristen rajapintojen rajoittavaa vaikutusta olisi aiheutta yrityskontekstissa vähentää, sillä ne voivat muodostaa merkittävän esteen sisäiselle tiedonkululle ja kommunikaatiolle. Rajapinnat myös vaikeuttavat controllerin menestyksestä työn toteuttamista asettaen esteitä tiedonkululle.

Ammatillisten rajapintojen häviämistä eli hybridisaatiota tapahtui jossain määrin, mutta merkittävää roolien sekoittuminen ei ollut. Controllereita otettiin enemmän mukaan päätöksentekoon sitä mukaa, kun heidän kokemuksensa kehittyi. Toisaalta oli kuitenkin selvästi havaittavissa, että liikkeenjohto piti itsellään vastuun liiketoiminnallisista päätöksistä, joissa controllereilla oli lähinnä neuvoa antava rooli. Kurunmäen (2004) havaitsemaa laskentatoimen käytäntöjen omaksumista oli tapahtunut jonkin verran, sillä johto koki osaavansa tehdä jonkin verran itsekin olennaisia työhönsä liittyviä laskelmia, vaikka heillä ei taloudellista koulutustaustaa ollutkaan.

Caglioni (2003) havaitsemaa ERP-järjestelmän aiheuttamaa hybridisaatiota vaikutti kuitenkin olevan ilmassa. Järjestelmä oli ollut käytössä vasta vähän aikaa, mutta johto odotti pääosin, että uusi järjestelmä sysää heille enemmän vastuuta noutaa tarpeelliset raportit itse järjestelmästä. ERP-järjestelmä lisäsi myös controllerin siirtymistä kohti IT-asiantuntijaa, sillä controllerilta odotettiin tärkeimpien perusraporttien asettamista järjestelmään ja räätelöityjen raporttien muokkaamisen hallitsemista. Ulkoisen ja sisäisen laskennan yhdyntymistä

järjestelmäprojektin kautta ei havaittu tässä, mutta se olisi mielenkiintoinen näkökulma tulevaisuuden tutkimuksessa.

5.4.2 Informaation laatu

Pierce ja O’Dea (2003) olivat tehneet paljon havaintoja koskien controllerin ja johdon välistä informaationkulkua. Useimmat asiat saavat vahvistusta tästä tutkimuksesta, kuten se, että johto toivoo raporttien syvyyden ja räätälöinnin lisäämistä sekä ulkoasun ja erityisesti visuaalisuuden ja graafisuuden kehittämistä. Kuitenkaan Piercen ja O’Dean (2003) havaitsemaa informaatiokuilua ei esiintynyt tässä kontekstissa johdon ja controllerin välillä. Tähän merkittävästi vaikuttava tekijä näyttäisi olevan johdon tietotarpeiden säännöllinen ja jatkuva välittäminen controllerille, mikä case-yrityksessä oli toimivaa, kun taas Piercen ja O’Dean (2003) tutkimuksessa controllerit eivät olleet perillä johdon tietotarpeista. Tämän tekijän vaikutusta kuvaa myös se, että heidän tutkimuksessaan johto sai paljon turhia raportteja, kun case-yrityksessä niitä ei esiintynyt juuri ollenkaan. Tietotarpeiden kommunikoinnilla näyttää näin ollen olevan informaatiokuilun syntymistä ehkäisevä vaikutus, vaikka myös muut tekijät kuten controller-funktion hajauttaminen vaikuttavat asiaan.

Myös Brunsin ja McKinnonin (1993) havaitsemissa johdon odotuksia esiintyi, kuten esimerkiksi tiedon henkilökohtaista suuntaamista ja luotettavuutta. Erityisesti tiedon luotettavuudesta vastaamista pidettiin case-yrityksessä controllerin tärkeänä tehtävänä. Raportteja käytettiin myös tässä ympäristössä palautemerkityksessä eli menneiden tapahtumien todentamisessa, sillä lähitulevaisuuden päätöksentekoa varten tieto ei ollut riittävän oikea-aikaista, koska päätökset oli useimmiten jo tehty. Vaihtoehtoisten tietolähteiden käyttöä ei case-yrityksessä esiintynyt merkittävästi, joten controllerin tuki johdolle lienee kattavampaa ja hyödyllisempää tänä päivänä kuin Brunsin ja McKinnonin tutkimuksen aikoihin.

5.5 Controllerin tukirooli

5.5.1 Tuki- ja valvontaroolin tasapaino

Ten Rouwelaar (2006) esitti controllerin työn jakautuvan tuki- ja valvontarooliin. Tässä tutkimuksessa arvioitiin erityisesti controllerin tukiroolin toteutumista ja onnistumista. Toki valvontarooli nousi myös esiin erityisesti ajankäyttöä ohjaavana tekijänä, mutta

valvontaroolin tarkempaa tarkastelua varten tulisi tutkimusaineisto ulottaa myös yrityksen sekä konsernin talousfunktioon.

Tukirooli oli johdon mielestä yksimielisesti controllerin tärkein tehtävä. Controllerin merkitys tulosityksikössä oli juuri johdon päätöksenteon tukeminen ja haastaminen. Valvontaroolin koettiin lähinnä haittaavan paikallista tukea, sillä siihen kului vastaajien mielestä yleensä liikaa aikaa. Roolit ovat näin ollen toisiaan korvaavia eli substituutteja, kuten Maas ja Matějka (2009) ovat esittäneet. Roolit vaikeuttavat toistensa täysipainoista toteuttamista, ja mahdolliset roolikonfliktit aiheutuvat juuri roolien ja monen eri tahon vaatimusten välillä tasapainottelusta.

Ten Rouwelaar (2006) ja Ten Rouwelaar & Bots (2008) tutkivat tuki- ja valvontaroolien esiintyvyyttä ja havaitsivat muun muassa, että tukiroolia puoltavia tekijöitä olivat tuotantotoimiala, yrityksen iso koko ja hajautettu organisaatorakenne. Case-yritys täyttää nämä kriteerit ja tukiroolin havaittiin olevan vahvasti läsnä, joten tekijöiden vaikutus saa vahvistusta tämän tutkimuksen kautta. Syitä näiden tekijöiden selitysarvoon olisi kuitenkin syytä tutkia tarkemmin. Valvontaroolilla vaikutti olevan selvästi pienempi painoarvo controllereiden työajassa kuin mainituissa tutkimuksissa oli havaittu, tosin niiden aineisto käsitti laajalti erilaisia yrityksiä. Voidaan siis todeta, että vastaavanlaisista yrityksistä löydetty tulokset ovat yhtäläisiä nyt tutkitun yrityksen kanssa, mutta eroja näyttäisi syntyvän kun tarkastelua laajennetaan eri toimialoille ja erityyppisiin yrityksiin.

5.5.2 Hajautettu rakenne

Aineiston perusteella controller-funktion hajauttamisen etuja puolustavat tutkimukset saavat enemmän tukea kuin hajauttamista kritisoivat. Suurin osa vastaajista koki hajauttamisen välttämättömäksi. Vaikka osa vastaajista koki hajauttamisen jokseenkin yhdentekeväksi, ei kuitenkaan controller-funktion keskittämistään toivottu, joten negatiivisena asiana hajautettua rakennetta ei lainkaan koettu. Hopperin (1980) määritelmän mukaan case-organisaatio voidaan lukea täysin hajautetuksi, sillä controllerit raportoivat paikalliselle johdolle sekä ylemmälle tasolle konsernissa ja ovat lisäksi fyysisesti tulosityksiköissä eivätkä talousosastolla.

Kuten Hopper (1980) todisti, hajautettu organisaatorakenne vaikuttaa parantavan vuorovaikutusta, erityisesti suullista. Vuorovaikutuksen nopeuteen ja helppouteen vaikutti

nimenomaan se, että controller työskenteli lähellä tukemaansa johtoa. Hajautus myös auttoi lisäämään controllerin liiketoiminnan ymmärrystä ja siihen sisään pääsemistä, kuten Järvenpää (2007) ehdotti.

Granlund ja Lukka (1998b) olivat havainneet, että hajauttaminen voi edistää taloudellisten näkökulmien pohdinnan leviämistä organisaatioon. Tässä controller voi toimia tiedon ja asenteiden välittäjänä, mitä tukee myös informaation, tulkin ja lähettilään roolimetaforien esiintyvyys. Controllerin toimiminen johtoryhmässä kannustaa taloudellisten näkökulmien säännölliseen läpikäyntiin päätöksenteossa, ja avoimen vuorovaikutuksen ympäristössä controller voi tuoda taloudellista perspektiiviä toimintaan mukaan aina silloin, kun katsoo sen tarpeelliseksi.

Hajauttamista on kritisoitu erilaisin perustein. Toisaalta hajauttamisen sanottiin lisäävän roolikonflikteja ja tiedon manipulaatiota (Maas & Matějka, 2009), toisaalta aiheuttavan valvontaongelmia yrityksen ja konsernin tasolla (Indjejikian & Matejka, 2006). Tässä tutkimuksessa ei roolikonflikteja voitu havaita aiheutuvan hajautetusta rakenteesta, vaan lähinnä eri tahoilta kohdistuvista raportointivaatimuksista riippumatta controllerin sijainnista. Myöskään minkäänlaista tiedon manipulaatiota ei noussut esiin. Konsernitason valvontaongelmiin ei tämän aineiston perusteella voida suoraan ottaa kantaa, sillä tutkimus tehtiin paikallisella tasolla. Tämän teorian todentamiseksi tulisi siirtyä tutkimaan seuraavia raportointitasoja konsernissa. Vaikka valvontaongelmia esiintyisikin, tulisi paikallisjohdon tukemisen hyötyjä punnita sitä vastaan, onko koko yrityksen kannalta mielekästä siirtää resursseja pois paikallisjohdon tuelta konsernin valvonnan toteuttamiseen, vai toimisiko tämä parhaiten erillisen talousfunktion kautta.

6. JOHTOPÄÄTÖKSET

6.1 Tutkimuksen yhteenveto ja johtopäätökset

Tämän tutkimuksen tarkoituksena oli selvittää, miten controllerin roolia käsittelevät aiemmat tutkimustulokset ja teoreettiset viitekehykset pitävät paikkansa tarkasteltuna controllerin tuottaman tiedon käyttäjien eli liikkeenjohdon näkökulmasta. Aiempi tutkimus controllereiden työtä koskien on tehty lähinnä käyttäen aineistona controllereita ja talousjohtajia, joten tutkimuskentässä oli puute sellaisesta tutkimuksesta, joka ottaa huomioon controllereiden tärkeimmän sidosryhmän eli johdon. Tutkimuksella pyrittiin selvittämään, millaisena liikkeenjohto näkee controllerin roolin organisaatiossa, mitkä tekijät vaikuttavat roolin muodostumiseen ja mitä mieltä liikkeenjohto on tuotetusta informaatiosta sekä vuorovaikutuksesta controllerin kanssa.

Tutkimuksen teoreettisena lähtökohtana käytettiin monipuolisesti controllerin roolia ja sen muutosta käsitteleviä teorioita viime vuosikymmeniltä. Controllereista esitettyjä roolimetaforia ja niiden esiintyvyyttä tutkittiin kahden eri viitekehyksen avulla. Lisäksi esiin nostettiin viimeaikaisia tutkimuksia controllerin ja johdon vuorovaikutuksesta sekä controller-funktion hajauttamisesta liiketoimintayksiköihin, sillä ne ovat olleet ajankohtaisia tutkimusaiheita ja tuoneet sidosryhmän näkökulmaa mukaan teorian kehittämiseen.

Tutkimus toteutettiin haastattelemalla suomalaisesta kemianteollisuuden alan yrityksestä kahdeksaa päällikkö- tai johtajatasen tehtävissä toimivaa henkilöä yrityksen eri segmenteistä. Haastatelluista kaksi henkilöä toimi tuotantojohdossa ja kuusi myyntijohdossa. Tutkimus tehtiin case-tutkimuksena, jossa pyritään perehtymään syvällisesti yhden yrityksen käytäntöihin ja tarkastelemaan teoriaa empiiristen havaintojen pohjalta.

Tutkimus osoitti sen, että suurin osa controllerin roolia ja muita controllerin työhön liittyviä osa-alueita koskevasta tutkimuksesta saa tukea myös sidosryhmän eli liikkeenjohdon näkökulmasta. Tämä osoittaa sen, että teorit kestävät myös laajemman tarkastelun eri näkökulmista eikä aiemmin käytetty yksipuolinen lähdeaineisto ole vääristänyt muodostunutta teoriaa. Tutkimuksen kontribuutio tämän aihepiirin tutkimukseen on siten teoriaa vahvistava.

Controllerin rooli on selvästi kehittynyt kohti liiketoiminnan tukena ja johdon sparraajana toimimista, kuten Granlund ja Lukka (1998b) esittivät. Controllerin työssä vaaditaan kuitenkin vielä myös valvontaa ja menneisyyden raportointia, vaikka näiden merkitystä haluttaisiin sidosryhmän näkökulmasta vähentää ja suunnata toimintaa enemmän tulevaisuuden liiketoiminnan suunnitteluun. Myöskään Friedmanin ja Lynen (2001) esittämä kuvaus controllerista pavnulaskijana ei pitänyt tutkimuksen perusteella enää paikkaansa, vaan controllerit ovat liiketoimintasuuntautuneita ja sosiaalisia, kuten Vaivio ja Kokko (2006) havaitsivat.

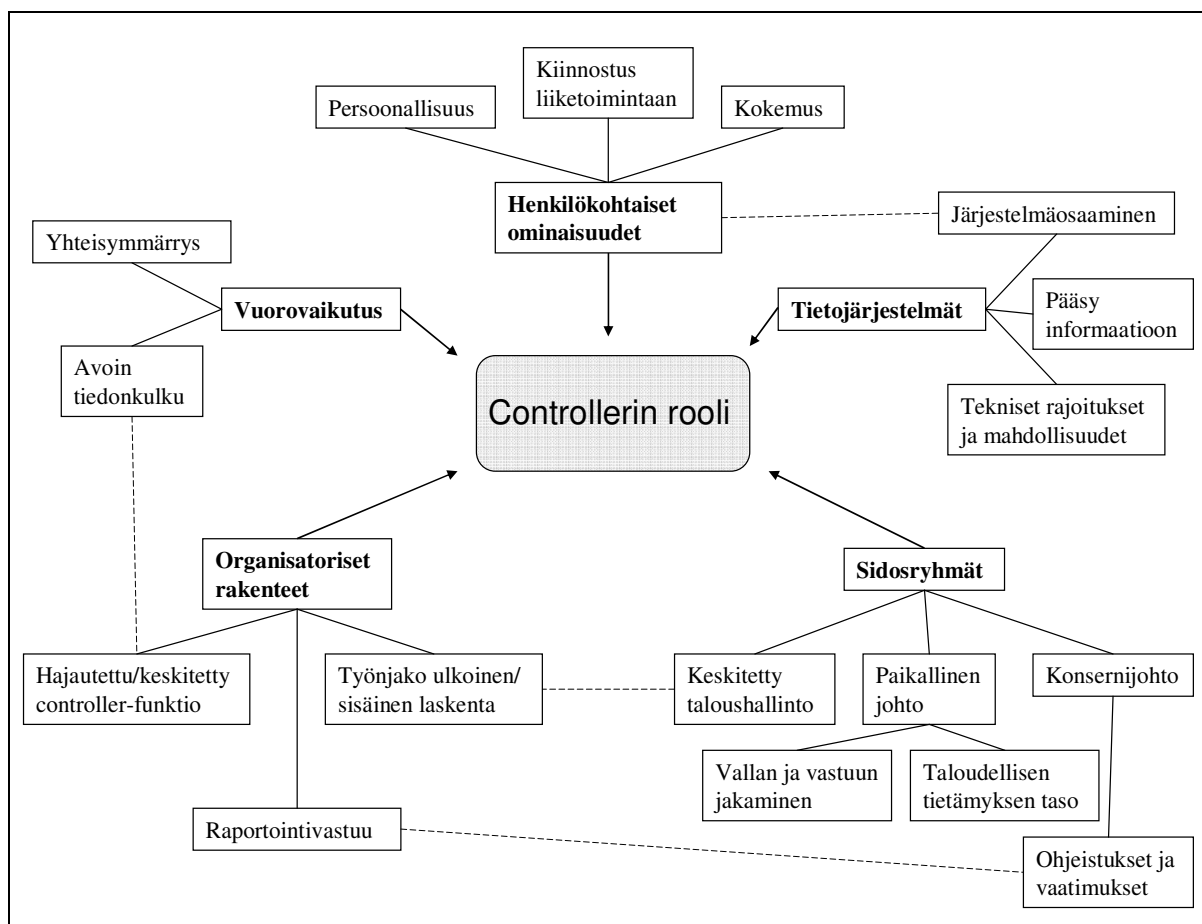
Controllerin roolimetaforat, joita Partanen (2001) ja Järvenpää (2001) olivat löytäneet, saivat myös vahvasti tukea aineistosta. Suurin osa roolimetaforista oli havaittavissa myös johdon näkökulmasta, tosin osa rooleista näkyi selvemmin ja osasta näkyi viitteitä vain välillisesti. Negatiivisia roolimetaforia ei tutkimuskohteessa esiintynyt, joten sellaisenaan metaforia ei löydy kaikista yrityskonteksteista. Tulevaisuusorientoituneen roolin toteutuminen oli vasta johdon toiveissa eikä näkynyt vielä käytännössä, joten sen olemassaoloa nykypäivän yritysmaailmassa voidaan kyseenalaistaa. Roolien painoarvo vaihteli tutkittavassa yrityksessä, mutta tärkeimmäksi rooliksi näytti nousevan johdon tukena ja sparraajana toimiminen. Rooliteoriaa olisi syytä vielä täydentää lisäämällä controllerille jonkinlainen IT-asiantuntijan rooli, sillä controllereilta odotetaan nykyaikana huomattavan paljon järjestelmäosaamista ja -tuntemusta.

Informaation ja vuorovaikutuksen suhteen havaittiin, että molemmat toimivat tutkimuksessa ympäristössä pääosin hyvin, mutta kehitettäväkin näissä vielä olisi. Vuorovaikutus tapahtui säännöllisten palavereiden lisäksi merkittävästi päivittäisen tai viikoittaisen epämuodollisen keskustelun ja kommunikaation kautta, toisin kuin Partanen (2001) kuvasi. Controllerit olivat hyvin perillä johdon tietotarpeista, mikä näytti ehkäisevän Piercen ja O'Dean (2003) kuvaaman mahdollisen informaatiokuilun syntyä. Partanen (2001) kuvaamat ammatilliset ja organisatoriset rajapinnat toivat jonkin verran haasteita kommunikaatioon ja tiedonvälitykseen. Controllerin tuottaman informaation laatuun oltiin pääosin tyytyväisiä, mutta informaation toivottaisiin olevan vielä syvemmälle porautuvaa, kattavampaa ja visuaalisempaa.

Mitään huomattavia eroja myynnin ja tuotannon vastauksia verratessa ei noussut esiin toisin kuin Piercen ja O'Dean (2003) tutkimuksessa, joten controllerin työhön vaikuttavat tekijät

näyttäisivät olevan enemmän yrityskohtaisia kuin segmenttikohtaisia. Toisaalta vuorovaikutukseen taas vaikuttivat paljonkin toimijoiden henkilökohtaiset suhteet, eikä tuotanto- tai myyntiympäristöllä sinänsä ollut merkitystä tässä.

Tutkimuksen keskeisimpiä löydöksiä ovat edellä mainittujen lisäksi lukuisat yksilö- ja yritystason tekijät, joista monet ovat controllerin ja paikallisjohdonkin vaikutuksen ulottumattomissa, mutta jotka vaikuttavat vahvasti siihen, millaiseksi controllerin rooli organisaatiossa muotoutuu. Tällaisia tekijöitä olivat esimerkiksi controllerin persoonallisuuden piirteet, organisatoriset rakenteet ja teknologinen ympäristö, controllerin sidosryhmät sekä näiden kanssa tapahtuva vuorovaikutus. Seuraavaan kuvioon on koottu tutkimuksessa löydetty keskeiset tekijät, jotka vaikuttavat controllerin roolin muodostumiseen.



Kuvio 5: Controllerin roolin muotoutumiseen vaikuttavia tekijöitä

Kuten kuviosta nähdään, monet organisaatiossa esiintyvät asiat vaikuttavat selkeästi siihen, miten controller voi työtään toteuttaa. Tekijät saattoivat vaikuttaa controllerin työhön joko

mahdollistavasti tai rajoittavasti, ja ne ovat merkittäviä mikrotason voimia controllerin roolin muotoutumisessa, verrattuna esimerkiksi Granlundin ja Lukan (1998a) esittämiin makrotason muutosajureihin. Controller ei pysty itse vaikuttamaan näistä tekijöistä välttämättä juuri muihin kuin henkilökohtaisten ominaisuuksiensa kehittämiseen. Monet tässä esiin nousseet instituutiot ovat organisaation ylimmän johdon aikaansaamia, eikä paikallistasolla ole valtaa tehdä niihin muutoksia. Tästä nousee mielenkiintoisia näkökulmia jatkotutkimukseen, joita käydään tuonnempana lävitse.

6.2 Tutkimuksen arviointia

Tämä tutkimus on tehty yhdestä suomalaisesta teollisuusyrityksestä. Tutkimustuloksia ei voida yleistää koskemaan muita toimialoja tai yrityksiä sellaisenaan, koska käsitellyt asiat ovat hyvin kontekstisidonnaisia. Tutkimuksella on kuitenkin arvoa teorian havainnollistamisessa uudesta näkökulmasta tulosten yleistettävyyden sijaan. Tutkimus osoittaa, että suurin osa esitellyistä teorioista saa tukea myös liikkeenjohdon näkökulmasta, ja näitä teorioita voidaan vahvistaa tekemällä lisää tämänkaltaisia tutkimuksia, joissa sidosryhmän näkökulma otetaan huomioon.

Haastattelujen lukumäärä koettiin riittäväksi kyseisen yrityksen kontekstissa, sillä vastaajiksi valittiin vain sellaisia ihmisiä, joilla on kosketuspintaa tutkittavana olevaan aiheeseen. Osa vastaajista teki yhteistyötä controllerin kanssa tiiviimmin ja osa harvemmin, mutta vastauksissa toistui paljon samoja teemoja, minkä perusteella aineiston koetaan olevan kattava ja antavan realistisen kuvan yrityksen todellisuudesta, ja sitä kautta ylläpitävän tutkimuksen reliabiliteettia ja validiteettia.

Lähdekirjallisuutena olleista tutkimuksista hyvin suuri osa oli tehty suomalaisessa tai eurooppalaisessa ympäristössä, joten siinä mielessä lähteet tukivat hyvin tämän tutkimuksen aineistoa eikä kulttuurisia eroja juuri noussut esiin. Monet esitellyistä tutkimuksista oli tehty myös tuotantoyrityksissä, mikä mahdollisti tulosten paremman vertailukelpoisuuden. Useat lähdekirjallisuuden tutkimuksista olivat myös erittäin tuoreita, jolla pyrittiin varmistamaan viimeisimpien trendien huomiointi tutkimusta tehdessä.

Tutkimus oli puhtaasti kvalitatiivinen ja haastatteluihin pohjautuva. Esimerkiksi roolimetaforien strukturoidumman käsittelyn aikaansaamiseksi olisi niitä voitu käydä läpi

kyselylomakkeen avulla, sillä nyt havainnoissa on vahvasti läsnä tutkijan oma tulkinta haastateltavien käsityksistä roolien olemassaolosta. Toisaalta tämä oli myös tietoinen valinta, sillä näin esiin nousseet roolit tulivat aidosti johtajien omien kokemusten kautta, sillä he eivät etukäteen olleet tietoisia käytetyistä metaforaviitekehysistä eivätkä siten ohjanneet vastauksiaan näiden mukaisiksi.

Kokonaisuutena tutkimus toi vähemmän esillä olleen näkökulman mukaan muuten paljon tutkittuun aiheeseen, ja näkökulmia olisikin syytä laajentaa myös jatkossa, jotta aineiston yksipuolisuudesta johtuvia vääristymiä voidaan havaita ja teoriaa kehittää yhä kattavammaksi.

6.3 Jatkotutkimusehdotuksia

Controllerin rooli ja asema organisaatiossa tarjoavat yhä runsaasti tutkimusaiheita jatkotutkimukselle. Jo äsken mainittu uusien näkökulmien mukaan tuominen on yksi keino kehittää teoriaa entistä kattavammaksi. Tässä tutkimuksessa käytettiin aineistona controllerien kanssa yhteistyötä tekevää operatiivista johtoa, mutta jatkossa sidosryhmänäkökulmaa olisi hyödyllistä laajentaa controllereiden ja ulkoista laskentaa tekevien henkilöiden yhteistyöhön sekä aina konsernijohtoon saakka. Näin tarkastelemalla teoriaa eri tasoilta ja eri näkökulmista voidaan hyvin havaita sen heikkoudet ja löytää uusia näkökulmia.

Edelliseen liittyen olisi mielenkiintoista tutkia controllereiden suhdetta Ten Rouwelaarin (2006) esittämään valvontarooliin, kun tämä sekä monet aiemmat tutkimukset ovat keskittyneet lähinnä tukirooliin. Tukiroolin merkityksen on havaittu nousevan viime aikoina, ja olisikin mielenkiintoista tietää, miten controllerit sekä talousjohto suhtautuvat valvontaroolin heikkenemiseen ja millaisia vaikutuksia tällä koetaan olevan. Ulkoisen ja sisäisen laskennan suhde voisi olla laajemmankin tarkastelun kohteena esimerkiksi juuri tuki- ja valvontaroolien kautta. Lisäksi controllerin roolia yleisesti konserniyritysten välisissä suhteissa olisi syytä tarkastella sekä paikallisyhtiön että konsernin näkökulmasta, esimerkiksi roolimetaforien pohjalta.

Organisaation valtasuhteet olisi kiinnostava aihe tarkasteltavaksi controllereiden ja johdon näkökulmasta. Osaaville controllereille saattaa kehittyä valtaa ohjata päätöksiä haluamaansa suuntaan, ja tämä saattaa aiheuttaa roolikonflikteja organisaatiossa. Controllerin ja johdon yhteistyöstä ja päätöksenteosta olisi hyvä nähdä havainnoivaa field-tutkimusta, jossa

esimerkiksi seurattaisiin johtoryhmätyöskentelyä ja päivittäistä kanssakäymistä, ja tehtäisiin tältä pohjalta päätelmiä vuorovaikutuksen laadusta, valtasuhteista ja controllerin todellisesta osuudesta päätöksentekoon.

Tässä tutkimuksessa aineisto rajattiin vain johtajiin eikä controllereita otettu mukaan haastatteluaineistoon, koska tutkimus haluttiin pitää sidosryhmälähtöisenä ja fokuoituna nimenomaan informaation käyttäjien näkökulmaan. Jatkossa olisi kuitenkin mielenkiintoista ottaa myös controllerit mukaan tutkimukseen ja tehdä vertailevaa tutkimusta havainnoista. Molempia osapuolia haastatteleamalla olisi mahdollista havaita ristiriitoja käsityksissä ja tutkia niiden syitä sekä yhteistyön problematiikkaa syvällisemmin. Tällaisessa tutkimuksessa voisi hyvin hyödyntää useampia menetelmiä, esimerkiksi kyselyiden ja haastatteluiden yhdistämistä ja kvalitatiivista sekä kvantitatiivista analyysia.

Myös controllereiden näkemyksiä ammatillisista rajapinnoista ja mahdollisesta toimenkuvien hybridisaatiosta liikkeenjohdon kanssa olisi hyvä saada esiin. Kiinnostavia seikkoja ovat esimerkiksi aiheutuuko ammatillisista rajapinnoista ongelmia yhteistyölle ja onko hybridisaatiokehitystä controllereiden näkökulmasta tapahtunut tai onko se ylipäätään toivottavaa.

Tutkimusympäristö vaikutti myös osaltaan tuloksiin, sillä teollisuustuotannossa toimiminen näkyi esimerkiksi yrityksen toiminnan organisoinnissa sekä johdon tietotarpeissa. Samankaltaisen tutkimuksen voisi toteuttaa erilaisilla toimialoilla kuten vaikka palvelu- tai rahoitusallalla, jolloin esiin saattaisi nousta erityyppisiä asioita kuin tuotantoyrityksessä. Johdon tietotarpeet todennäköisesti ovat erilaiset eri aloilla, mutta olisi kenties mahdollista löytää myös yhteneväisyyksiä eri alojen välillä.

E erityisen mielenkiintoista olisi jatkossa tarkastella lähemmin erilaisia organisatorisia tekijöitä, jotka rajoittavat controllerin työn menestyksestä toteuttamista. Näitä tekijöitä voivat olla esimerkiksi organisaation kulttuuri, organisaatorakenne ja tietojärjestelmät. Näiden tekijöiden vaikutusta controllerin työhön voisi pohtia institutionalismin näkökulmasta ja havainnollistaa sitä, miten erilaiset instituutiot ovat läsnä controllereiden työssä ja mitä etua tai haittaa niistä on. Tämä olisi moderni tutkimusnäkökulma controllereiden työhön, mitä ei vielä kovin paljon ole näkynyt johdon laskentatoimen tutkimuksessa.

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., & Dent, J. F. (1998). Accounting and organizations: Realizing the richness of field research. *Journal of Management Accounting Research*, 10, 1-39.
- 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.
- Bougen, P. D. (1994). Joking apart: The serious side to the accountant stereotype. *Accounting, Organizations and Society*, 19(3), 319-335.
- Bruns, W. J. & McKinnon, S. M. (1993). Information and managers: A field study. *Journal of Management Accounting Research*, 5, 84-108.
- 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., & 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.
- Cooper, R. (1996a). Look out, management accountants, part 1. *Management Accounting*, 77(11), 20-26.
- Cooper, R. (1996b). Look out, management accountants, part 2. *Management Accounting*, 77(12), 35-41.
- Dechow, N., & Mouritsen, J. (2005). Enterprise resource planning systems, management control and the quest for integration. *Accounting, Organizations and Society*, 30(7-8), 691-733.
- Eisenhardt, K. M. (1989). Building theories from case study research. *Academy of Management Review*, 14(4), 532-550.
- Friedman, A. L., & Lyne, S. R. (1997). Activity-based techniques and the death of the beancounter. *European Accounting Review*, 6(1), 19-44.
- Friedman, A. L., & Lyne, S. R. (2001). The beancounter stereotype: Towards a general model of stereotype generation. *Critical Perspectives on Accounting*, 12(4), 423-451.

- Gotthilf, D. L. (2002). *Treasurer's and controller's desk book [elektroninen aineisto]*. New York: AMACOM, cop. 2002.
- 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.
- Granlund, M., & Malmi, T. (2002). Moderate impact of ERPS on management accounting: A lag or permanent outcome? *Management Accounting Research*, 13(3), 299-321.
- Granlund, M., & Malmi, T. (2004). *Tietotekniikan mahdollisuudet taloushallinnon kehittämisessä*. Helsinki: WSOY, 2004.
- Hirsjärvi, S., & Hurme, H. (2008). *Tutkimushaastattelu: Teemahaastattelun teoria ja käytäntö*. Helsinki: Gaudeamus Helsinki University Press, 2008 (Yliopistopaino).
- Hopper, T. M. (1980). Role conflicts of management accountants and their position within organisation structures. *Accounting, Organizations and Society*, 5(4), 401-411.
- Hyvönen, T., Järvinen, J., & Pellinen, J. (2006). The role of standard software packages in mediating management accounting knowledge. *Qualitative Research in Accounting and Management*, 3(2), 145.
- Indjejikian, R. J., & Matějka, M. (2006). Organizational slack in decentralized firms: The role of business unit controllers. *Accounting Review*, 81(4), 849-872.
- 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.
- Järvenpää, M. (2009). The institutional pillars of management accounting function. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 5(4), 444-471.
- Kurunmäki, L. (2004). A hybrid profession—the acquisition of management accounting expertise by medical professionals. *Accounting, Organizations and Society*, 29(3-4), 327-347.
- Lappalainen, M. (2008). Integroituun toiminnanohjausjärjestelmään siirtymisen vaikutukset controllerin rooliin ja tehtäväkenttään. Pro Gradu -tutkielma, Helsingin kauppakorkeakoulu.

- Lukka, K. (1999). Case/field-tutkimuksen erilaiset lähestymistavat laskentatoimessa. 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., & 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., & Matějka, M. (2009). Balancing the dual responsibilities of business unit controllers: Field and survey evidence. *Accounting Review*, 84(4), 1233-1253.
- Malmi, T., Seppälä, T., & Rantanen, M. (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
- Patton, M. Q. (2002). *Qualitative research & evaluation methods*. Thousand Oaks (CA): Sage, cop. 2002.
- 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.
- Puustinen, T. Kontrolleri on firman kyttä. *Talouselämä*, 13.6.2007
- Roehl-Anderson, J. M. & Bragg, S. M. (2005). *The controller's function: The work of the managerial accountant [elektroninen aineisto]*. Hoboken, N.J: Wiley, cop. 2005.
- Sathe, V. (1983). 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.
- Scapens, R. W., & Jazayeri, M. (2003). ERP systems and management accounting change: Opportunities or impacts? A research note. *European Accounting Review*, 12(1), 201-233.
- Siegel, G., Sorensen, J. E., & Richtermeyer, S. B. (2003a). Are you a business partner? *Strategic Finance*, 85(3), 38-43.

- Siegel, G., Sorensen, J. E., & Richtermeyer, S. B. (2003b). Becoming A business partner. *Strategic Finance*, 85(4), 37-41.
- Sutthiwan, A., & Clinton, B. D. (2008). The conflicting roles of controllership and compliance. *Strategic Finance*, 90(1), 43-46.
- 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*.
- Tuomela, T., & Partanen, V. (2001). In search of strategic contribution and operative effectiveness: Developing competencies within the finance function. *Liiketaloudellinen Aikakauskirja*, 4, 502-538.
- Vaivio, J. (2006). The business controller, non-financial measurement and tacit knowledge. *Liiketaloudellinen Aikakauskirja*, 2, 194-212.
- Vaivio, J., & Kokko, T. (2006). Counting big: Re-examining the concept of the bean counter controller. *Liiketaloudellinen Aikakauskirja*, 1, 49-74.
- Vaivio, J. (2008). Qualitative management accounting research: Rationale, pitfalls and potential. *Qualitative Research in Accounting and Management*, 5(1), 64-86.
- Yin, R. K. (2009). *Case study research : Design and methods*. Thousand Oaks (Calif.): Sage Publications, cop. 2009.

Sähköiset lähteet:

Case-yrityksen intranet-sivut

www.yara.fi, viitattu 24.10.2009

www.yara.com, viitattu 24.10.2009

LIITTEET

Liite 1: Haastatteluteemat

1. Ammattinimike, koulutus- ja uratausta, nykyisen työnkuvan keskeinen sisältö
2. Yhteistyö controllerin kanssa
 - kuinka usein ja miten tapahtuu, muodolliset kokoukset vs. epämuodollinen vuorovaikutus
 - Osallistuuko controller päätöksentekoon ja johtamiseen, millä tavoin? Jos ei, niin miksi?
 - onko kommunikaatio helppoa, terminologia yms.
 - mitä ongelmia vuorovaikutuksessa esiintyy
3. Informaation laatu ja käyttö
 - millaista informaatiota haet controllerilta ja missä muodossa
 - onko se hyödyllistä johtamisen kannalta
 - millaista informaatiota on liikaa / liian vähän
 - mitä puutteita saadussa informaatioissa on
 - vaihtoehtoiset tietolähteet ja miksi niihin turvaudutaan
 - miten informaation laatua voisi parantaa
4. Controllerin rooli ja sen kehitys
 - näetkö controllerin “pavunlaskijana” vai liiketoimintaa tuntevana johdon konsulttina
 - muunlaiset controllerin roolit
 - controllerin tärkeimmät työtehtävät
 - miten rooli on kehittynyt viime vuosina, onko kehityksessä ollut ongelmia
 - millaisena näet controllerin roolin tulevaisuudessa/mitä odostat controllerilta
 - millaisia syitä mahdollisen roolikehityksen takana on
5. Miten edellisiin teemoihin ovat vaikuttaneet
 - hajautettu organisaatorakenne (controller työskentelee lähellä myynti/tuotantojohtoa)
 - yritysosto ja ohjeistukset emoyhtiön suunnalta, controllerin työpanoksen jakautuminen tulosyksikön tukemisen ja konserniraportoinnin välillä
 - SAP:in käyttöönotto ja yleinen järjestelmäkehitys
 - muut tekijät, joita ei tässä huomioitu