ROOLIT JA TYÖTEHTÄVÄT MUUTOKSESSA CONTROLLER-TOIMINNOSSA. MITKÄ TEKIJÄT VAIKUTTAVAT MUUTOKSEEN JA KUINKA SIIHEN SUHTAUDUTAAN?

Jyväskylän yliopisto
Kauppakorkeakoulu

Pro gradu -tutkielma

2019

Tekijä: Siiri Haapakoski
Oppiaine: Laskentatoimi
Ohjaaja: Antti Rautiainen

JYVÄSKYLÄN YLIOPISTO

TIIVISTELMÄ

Tekijä
Siiri Haapakoski

Työn nimi
Roolit ja työtehtävät muutoksessa controller-toiminnossa. Mitkä tekijät vaikuttavat muutokseen ja kuinka siihen suhtaudutaan?

Oppiaine	Työn laji
Laskentatoimi	Pro gradu -tutkielma
Aika (pvm.)	Sivumäärä
14.5.2019	76

Tiivistelmä – Abstract
Johdon laskentatoimen laskenta-ammattilaisten eli controllereiden rooli ja työtehtävät ovat muuttuneet ajan myötä. Tutkimuksen tavoitteena on selvittää controllerin rooleihin ja työtehtäviin vaikuttavia muutostekijöitä sekä controllereiden suhtautumista muutokseen. Controllerilla voidaan kuvata hyvin laajaa joukkoa laskenta-ammattilaisia. Roolit ja työtehtävät voivat kuitenkin erota merkittävästi controllerin, business controllerin ja business partnerin välillä. Rooleihin ja työtehtäviin vaikuttavat niin etäisyys liiketoiminnasta, tehtävien luonne ja sisältö kuin näkökulma aikaan. Controllereiden roolia ja työtehtäviä kuvataan tässä työssä uudella viitekehyksellä, Controller-polulla, joka osoittaa controllertyön kehityssuuntia neljällä akselilla. Suorittavat tehtävät ovat vähentyneet muun muassa tekniikan kehittyessä ja automaation lisääntyessä, kansainvälisyys ja lainsäädäntö sekä pakottavat säädökset asettavat niin yrityksille kuin controllereillekin erilaisia vaatimuksia. Talouden palvelukeskukset muuttavat organisaatioiden rakenteita ja toisaalta suhdannevaihtelut näkyvät niin taloustoiminnoissa kuin controllerin tehtävissäkin. Johdon laskentatoimen kulttuuri on muuttunut ja sitä myötä muun muassa controller-toiminto koetaan osaksi liiketoiminnan ydintoimintaa. Liiketoimintasuuntautuneisuus näkyy myös controllerin roolissa. Lisäksi työn tekemisessä ja työelämässä on havaittavissa muutoksia. Vuorovaikutustaidot koetaan tärkeiksi ja aktiivinen tiedonhankinta keinoksi ylläpitää omaa ammatillista osaamista. Controller-alan muutokseen suhtaudutaan pääosin positiivisesti ja se koetaan tulevaisuuden kannalta mahdollisuutena uhkakuvan sijaan. Muutos nähdään pikemminkin jatkuvaksi kehitykseksi kuin hetkelliseksi murrostilaksi. Tutkimus on toteutettu kvalitatiivisin menetelmin. Empiirinen aineisto koostuu kymmenestä teemahaastattelusta sekä laadullisesta tekstiaineistosta, jota on analysoitu aineistolähtöisellä sisällönanalyysillä. Tutkimuksen tulokset täydentävät aikaisempaa tutkimusta. Yleiskatsaus controller-toiminnon muutokseen ja kehitykseen avaa runsaasti jatkotutkimusaiheita.

Asiasanat
Controller, johdon laskentatoimi, muutos, rooli, muutostekijä

Säilytyspaikka Jyväskylän yliopiston kirjasto

SISÄLLYS

1 JOHDANTO 5

2 JOHDON LASKENTATOIMI JA CONTROLLER-TOIMINTO 8
2.1 Johdon laskentatoimi 8
2.2 Controller 8
2.3 Kirjanpitäjästä business partneriksi 9
2.4 Modernin controllerin rooli ja työtehtävät 11

3 JOHDON LASKENTATOIMEN MUUTOS 15
3.1 Muuttuva toimintaympäristö 15
3.2 Muutokseen ajavia tekijöitä 17
3.2.1 Yleistä 17
3.2.2 Kansainvälistyminen 19
3.2.3 Innovaatiot ja kehittynyt tietotekniikka 20
3.2.4 Muutos kulttuurissa 22
3.2.5 Muutokset työssä ja työelämässä 23

4 MUKANA MUUTOKSESSA 26
4.1 Muutoksen ymmärtäminen johdon laskentatoimessa 26
4.2 Ammattitaidon ylläpitäminen muutoksessa 27

5 AINEISTO JA MENETELMÄ 29
5.1 Aineisto 29
5.2 Menetelmä 33

6 TUTKIMUKSEN TULOKSET 35
6.1 Tulosten tarkastelu 35
6.2 Controllerin rooli ja työtehtävät tänä päivänä 35
6.3 Muutostekijöitä 41
6.3.1 Teknologia, automaatio ja digitalisaatio 42
6.3.2 Kansainvälisyys ja globalisaatio 47
6.3.3 Organisaatiomuutokset ja kasvu 49
6.3.4 Suhdannevaihtelut 53
6.3.5 Sääntely, säännöt ja lait 54
6.3.6 Laskentatoimen kulttuuri 55
6.3.7 Muutos työssä 61
6.4 Controllereiden suhtautuminen muutokseen 64
6.5 Controller-polku 65

7 YHTEENVETO 70
7.1 Johtopäätökset 70
7.2 Jatkotutkimusehdotuksia 73

LÄHTEET 74

1 JOHDANTO

Muutoksesta puhutaan nykypäivänä paljon erilaisissa konteksteissa niin arkikielessä kuin tieteellisissä tutkimuksissakin. Organisaatiot muuttuvat, yhteiskunnassa tapahtuu muutoksia ja maailma muuttuu jatkuvasti. Takala (2001) on todennut, että ”muutoksia tapahtuu lakkaamatta yrityksissä ja yritysten ympäristöissä”. Hänen mukaansa kreikkalainen filosofi Herakleitos (n. 500 ekr) ymmärsi jatkuvan muutoksen asioita hallitsevana peruslakina. Muutoksen hallinta estää kaaoksen syntymistä ja toisaalta ”muutos vaatii muuttumista”. Se voi olla joko haaste tai mahdollisuus. (Takala 2001.)

Muutoksen konsepti ei ole yksinkertainen. Burns & Vaivio (2001) ovat pohtineet muutoksen merkitystä johdon laskentatoimessa ja jakaneet sen tarkastelun kolmeen osaan, jotta sen merkitys ymmärrettäisiin oikein. Kolme osaa ovat tietoteoreettinen lähestymistapa, muutoksen johdonmukaisuus ja loogisuus sekä muutoksen johtaminen. Tutkijat ovat esittäneet, että sanaa *muutos* käytettäisiin myös kehityksen ja edistyksen synonyymina. Toisaalta voidaan pohtia, onko muutoksella alku- ja loppupiste vai onko se jatkuva ilmiö. Muutos voidaan myös käsittää mullistavana murroksena tai luonnollisena kehityskulkuna. Jotta muutosta voidaan johtaa ja reagoida siihen halutulla tavalla, on ymmärrettävä, mitä muutoksesta seuraa ja mistä muutosta johdetaan, jos se on ylipäätään aktiivisesti johdettavissa. Burns & Vaivio (2001) ovat ehdottaneet jatkotutkimusta aiheeseen, jotta tätä perustavanlaatuista asiaa, muutosta johdon laskentatoimessa, ymmärrettäisiin paremmin. (Burns & Vaivio 2001.)

Muutokset yrityksissä, niiden toimintaympäristöissä sekä työssä ja työelämässä ovat aiheuttaneet muutosta ja muuttumista myös laskentatoimen kentällä ja yritysten taloustoiminnoissa. Järvenpään (2001) mukaan muutos johtamiskäytänteissä on tuonut muutoksen myös johdon laskentatoimen kontekstiin. Asiakaslähtöisyys, prosessijohtaminen sekä tiimirakenteet ovat tekijöitä myös johdon laskentatoimen ammattilaisten tehtäväkentällä. Johdon laskentatoimen muutos ja lisääntynyt liiketoimintasuuntautuneisuus ovat olleet alan keskustelussa ja tutkimuksen aiheena 1980-luvun lopulta saakka. H. T. Johnsonin ja R. S. Kaplanin julkaisu *Relevance Lost* vuonna 1987 käynnisti ajatuksen edistyneestä johdon laskentatoimesta, jonka seurauksena alettiin

kehittää laskentatekniikoita ja järjestelmiä yritysjohdon tietotarpeisiin globaalissa ja teknologiavetoisessa maailmassa (Burns & Vaivio 2001).

Työ on muuttunut historiassa hyvin paljon, ja nykyisin saatetaan puhua jopa murroksesta. Globalisaatio ja kansainvälistyminen, tietotyövaltaistuminen, verkostot, toimintatapojen joustavuus ja toisaalta myös haastava työelämä ja työuupumus ovat esimerkkejä pinnalle nousevista keskustelunaiheista puhuttaessa muutoksesta. Työ ja työelämä ovat olleet lähivuosina aiheina esillä niin julkisessa keskustelussa, tutkimuksessa kuin politiikassakin. (Julkunen 2009.) Tietoyhteiskunnassa erilaiset informaatio- ja kommunikaatioteknologiat ovat mahdollistaneet irtautumisen ajasta ja paikasta. Myös työpaikan käsite on muuttunut, esimerkiksi etätyö on yleistynyt ja erilaiset organisaatiot tekevät projektitöitä yhteistyön kautta. (Heiskanen 2009.)

Lisäksi työympäristöt ovat muuttuneet aiempaa teknologisoidummiksi. Tietotekniikan avulla voidaan käsitellä muun muassa tehokkaasti entistä isompia informaatiomassoja. Tieteen ja teknologian kehittyminen yhtäaikaisesti mahdollistaa uusia innovaatioita. Robotteja ja tekoälyä tullaan hyödyntämään jatkossa yhä laajemmin, niin palvelualoilla, hoivatyössä kuin päätöksenteon tukena. (Kasvio 2007.) Teknologinen kehitys on ollut viime vuosikymmeninä huimaa ja sen vaikutukset heijastuvat myös työtehtäviin ja niiden suorittamiseen.

Johdon laskentatoimen ammattilaisen, controllerin, työtehtävät ja roolit ovat kehittyneet muiden muutosten mukana. Controllerin työtehtävien ja roolien muutosta on tutkittu niin kotimaassa kuin kansainvälisestikin. Suomessa controllerin tehtävänkuvaa ovat tutkineet muun muassa Granlund & Lukka (1997, 1998 a, b), Järvenpää (2001, 2002, 2007), Vaivio & Kokko (2006) sekä Lepistö, Järvenpää, Ihantola & Tuuri (2016).

Yritysten entistä globaalimpi toimintaympäristö, teknologian uusimmat innovaatiot, robotiikka ja tekoäly, toisaalta Suomen aikaisempaa korkeampi koulutusaste, elinikäisestä oppimisesta puhuminen, työn ja vapaa-ajan tasopainon löytäminen sekä muutokset työmarkkinoiden rakenteessa ovat tekijöitä, joilla voi olla vaikutusta muutokseen työssä. Kuinka muutos heijastuu johdon laskentatoimen ammattilaisen, controllerin työhön ja miten ala on muuttunut ja tulee tulevaisuudessa muuttumaan? Mitkä tekijät muuttavat controllerin työtehtäviä ja roolia ja miten muutoksessa on toimittava, jotta haasteen sijaan muutoksesta saadaan irti hyöty ja se koettaisiin mahdollisuutena? Muun muassa Järvenpää (2001) toteaa, että johdon laskentatoimi on kehittynyt liiketoimintaorientoituneempaan suuntaan ja controllerin rooli on muuttunut.

Tässä tutkielmassa käsitellään muutosta yritysten controller-toiminnoissa ja pyritään ymmärtämään muutoksen ilmiötä sen laajuudessaan controller-toiminnon työtehtävissä ja rooleissa. Lisäksi tarkastelussa on controllerin työtehtävät ja roolit tänä päivänä, sillä teoreettinen viitekehys on jo noin kahdenkymmen vuoden takaa. Tutkimuskysymykset ovat seuraavat:

1) Millaiset ovat controllerin roolit ja työtehtävät tänä päivänä?
2) Minkä tekijöiden koetaan vaikuttaneen ja tulevan vaikuttamaan controllerin roolin ja työtehtävien muutokseen?
3) Miten johdon laskentatoimen muutokseen suhtaudutaan controllerin näkökulmasta?

Tutkimus toteutetaan kvalitatiivisin menetelmin. Empiirinen aineisto on koottu kymmenestä alan ammattilaisen teemahaastattelusta. Haastattelut on teemoiteltu sekä luokiteltu tarkempaa sisällönanalyysiä varten. Laadullisella tutkimuksella pyritään kuvaamaan tutkittavaa ilmiötä ja ymmärtämään sen toimintaa paremmin (Tuomi & Sarajärvi 2009, 85).

Tutkielmassa on tarkoitus käsitellä controllerin työtä kokonaisuutena sekä ymmärtää muutosta ja sen merkitystä johdon laskentatoimessa. Lisäksi arvioidaan tässä tutkielmassa käytettyjen aikaisempien tutkimusten paikkansapitävyyttä tänä päivänä. Tutkielmassa on myös tulevaisuusnäkökulmaa. Tarkoituksena ei ole tutkia, onko controllerin roolit ja työtehtävät muuttuneet, aikaisemmissa tutkimuksissa on todettu, että muutosta on tapahtunut.

Tutkielman kirjoittajalla on itsellään työkokemusta controllerin tehtävistä, joka voi olla eduksi analyysivaiheessa, jolloin taustaymmärrystä on ollut mahdollista hyödyntää tulkittaessa empiiristä aineistoa. Kirjoittajaa kiinnostavat niin johdon laskentatoimen teemat, johtamisen kysymykset kuin myös työelämän muutokset ja niiden aiheuttamat tarpeet.

2 JOHDON LASKENTATOIMI JA CONTROLLER-TOIMINTO

2.1 Johdon laskentatoimi

Yrityksen laskentatoimi rakentuu kahdesta pääosa-alueesta: yleisestä laskentatoimesta (financial accounting) sekä johdon laskentatoimesta (management accounting). Johdon laskentatoimesta käytetään myös nimiä operatiivinen laskentatoimi sekä sisäinen laskentatoimi. Yleinen laskentatoimi, toisin sanoen ulkoinen laskentatoimi, tuottaa tietoa yrityksen toiminnasta sen sidosryhmille. Tärkeimpänä dokumenttina voidaan pitää tilinpäätöstä. Yleisen laskentatoimen luvut perustuvat kirjanpitoon, jota säätävät erilaiset lait ja säännökset, kuten kirjanpitolaki. (Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 13.) Johdon laskentatoimea ei sido samalla tavalla lait, asetukset ja säännöt (Puolamäki 1998, 37).

Järvenpää (2002, 21) määrittelee johdon laskentatoimen prosessiksi, joka tuottaa taloudellista ja ei-taloudellista informaatiota yrityksen työntekijöille sekä johtajille, jotka tarvitsevat tietoa päätöksenteon tueksi. Informaatio voi olla muodollista ja epämuodollista, kvalitatiivista ja kvantitatiivista sekä numeerisesti, graafisesti, suullisesti tai sanallisesti esitettyä (Puolamäki 1998, 37). Erilaisilla laskelmilla voidaan arvioida ja analysoida yrityksen tavoitteiden toteutumista, toimintojen taloudellista vaikutusta sekä perustella erilaisia päätöksiä. Suunnittelulaskelmia ovat investointilaskelmat ja budjetit, joiden avulla suunnitellaan toimintaa. Tarkkailulaskelmia taas hyödynnetään toteutumien arviointiin ja kannattavuuden seurantaan. (Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 14.) Johdon laskentatoimen perustehtäviin kuuluvat muun muassa budjetointi ja kuukausiraportointi (Granlund & Lukka 1997).

Ulkoisen laskentatoimen toiminnot, kuten kirjanpito, keskitetään usein suomalaisissa yrityksissä. Johdon laskentatoimen toiminnot saatetaan taas hajauttaa laajemmalle alueelle organisaatiossa. Kun laskentaa ei rajoiteta ja keskitetä liikaa, se tapahtuu toiminnoissa eli juuri siellä, missä tietoa on eniten. Taloudellisen vastuun nähdään olevan laajemmalla alueella, ei vain taloustoiminnoissa. (Granlund & Lukka 1997.)

2.2 Controller

Alun perin englanninkielinen termi controller on vakiintunut myös suomalaisessa ympäristössä sellaisenaan (Puolamäki 1998, 192; Näsi 2006). Controller-nimikkeellä viitataan sisäisen laskennan ammattilaiseen, joka työskentelee usein tulosyksikössä tai talousjohdon alaisuudessa. Toiminto on harvemmin keskitetty. (Granlund & Lukka 1997.) Controllerin suomenkieliseksi versioksi on ehdotettu talousjohtajaa, laskentapäällikköä tai kotoistettua

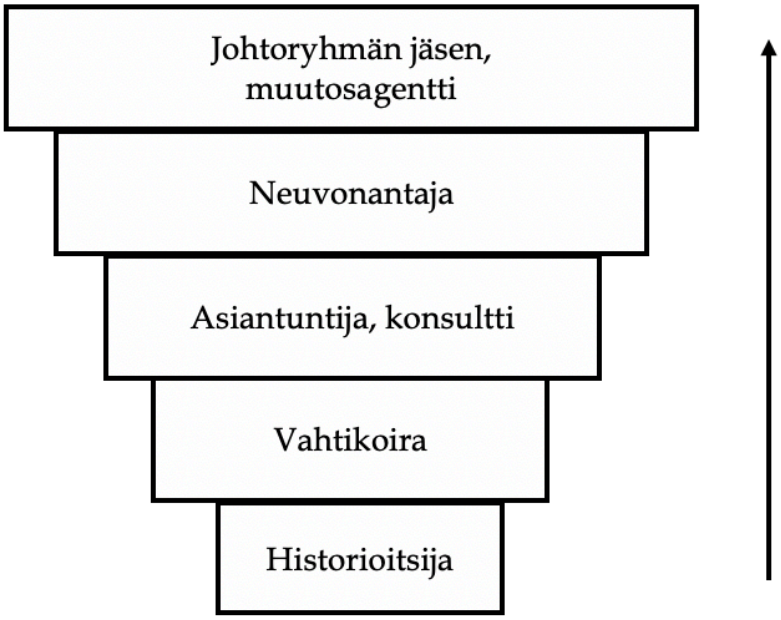
kontrolleria. 1990-luvun alussa englanninkielisessä muodossa kirjoitettu controller teki kuitenkin paluun Suomen ammattinimikkeistöön ja on varsin suosittu termi sisäisessä laskennassa tänä päivänä. (kotus.fi 2018.) Hoskin & Macve (1986) kirjoittavat controller-sanan historiasta ja avaavat kontrollin merkitystä ja muotoa. Rôlé (role-player) tarkoittaa näyttelijää ja contre-rôlé (counter-role) tarkkailijaa, joka valvoo näyttelijän suoriutumista ja ohjauksen noudattamista. Operatiivisen toimijan ja valvojan välillä nähdään olevan etäisyys niin välimatkassa kuin ajassakin. Kontrolli ja ohjaus tapahtuu näiden kahden tekijän välillä. (Quattrone & Hopper 2005.)

Tässä tutkielmassa käytetään vakiintunutta kirjoitettua muotoa *controller*, joka esiintyy varsin vahvasti myös aikaisemmissa suomenkielisissä tutkimuksissa (ks. esim. Puolamäki 1998; Järvenpää 2002).

2.3 Kirjanpitäjästä business partneriksi

Aiemmin controllerin voidaan sanoa olleen tavanomainen kirjanpitäjä. Talousosastot alkoivat ensimmäisinä hyödyntämään automaation tuomia etuja, tietokoneita ja tietojärjestelmiä. Samassa controllereiden tehtävät muuttuivat, ja heiltä vaadittiin erilaista osaamista, kuten tietoteknisiä taitoja ja korkeampaa koulutusta. (Bragg & Roehl-Anderson 2011, 1–2.) Aikaisemmin controllerin työtä on verrattu ”pavunlaskentaan”. ”Pavunlaskija”-controller katsoo menneisyyteen, raportoi virheettömästi sekä toimii muodollisesti. Hän on laskentainformaation kerääjä ja hänen kommunikointinsa rajoittuu taloustoimintoon. Muihin toimintoihin ”pavunlaskija” raportoi kirjallisesti. (Granlund & Lukka 1997.) ”Pavunlaskija”-stereotypiaan voidaan liittää tylsyys, jäykkyys, epäolennaisuus sekä tukahduttavuus. Tällaisia controllereita on pidetty kustannusten suhteen lyhytnäköisinä, mutta määrätietoisina. (Vaivio & Kokko 2006.)

Granlund & Lukka (1997) kuvaavat controllerin roolin muutosta ylösalaisin olevalla pyramidilla (kuva 1). Controllerin nähdään kehittyneen historioitsijasta vahtikoiraksi ja siitä vähitellen asiantuntijaksi ja konsultiksi sekä neuvonantajaksi ja lopulta johtoryhmänjäseneksi ja muutosagentiksi. Nuoli havainnollistaa muutoksen suuntaa. Ylöspäin levenevä pyramidi pyrkii näyttämään sen, että aiemmat tehtävät sisältyvät aina myös seuraavan tason tehtäviin. Controllerin tehtävät ovatkin kehittyneet ja laajentuneet viime vuosien aikana (Jones & Glover 2018).



KUVA 1 Controllerin roolin kehitys Granlundin & Lukan (1997) mukaan.

Järvenpää (2001) yhdistää historioitsijan, pavunlaskijan ja kirjurin alkuvaiheen controlleriksi ja nimittää johtoryhmän jäsentä myös business controlleriksi. Hänen mukaansa ”pavunlaskijalla” on informaatiota tuottava rooli ja rutiininomaisia työtehtäviä. Tällainen controller on ollut aikaisemmin tuottavan työn tekijä, ja lisäksi johtaminen johdon laskentatoimessa on ollut eräänlaista vaikuttamista. Business controllerille ominaista on aktiivinen osallistuminen, sosiokulttuuriset taidot, kuten yhteistyö, vuorovaikutus ja kommunikointi, innovatiivinen ajattelu ja toisaalta myös täysin objektiivisesta ajattelusta siirtyminen subjektiivisempaan suuntaan. Järvenpään mukaan hallitsevan ja johtavan metaforan mukaan ”pavunlaskijoista” ollaan siirrytty johdon laskentatoimessa lähemmäksi business partnerin roolia. (Järvenpää 2001.)

Wolf, Weißenberger, Claus Wehner & Kabst (2015) ovat tutkineet controllereita ja heidän toimimistaan business partnerina, controller-toiminnon tuomaa lisäarvoa yritykselle sekä controllereiden motivaatiota toimia liiketoimintaorientoituneempina sisäisinä toimijoina. Tutkimustulosten mukaan johtajien on kommunikoitava tarpeistaan ja odotuksistaan selkeästi controllereille, jolloin controllereilla on mahdollisuus toteuttaa tehtäviään liikkeenjohdollisista näkökulmista. Tutkimuksessa myös osoitettiin, että controllerit ovat halukkaita tuottamaan informaatiota johdon päätöksenteon tueksi. (Wolf ym. 2015.)

Liiketoimintakumppaneina eli business partnereina toimivat controllerit tarvitsevat erilaisia kykyjä ja taitoja kuin perinteiset ”pavunlaskijat”. Sisäisen laskennan ammattilaiset harvemmin työskentelevät pääoman johtamisen,

luottovalvonnan ja verotusongelmien parissa, joita esiintyy vastaavasti esimerkiksi kirjanpitäjän työlistalla. Analyyttiset taidot ja tiimityöskentely ovat olennaista osaamista nykypäivän controllereille. (Malmi, Seppälä & Rantanen 2001.) Aiemmissa tutkimuksissa (ks. esim. Lepistö ym. 2016) osoitetaan, että esimerkiksi työpaikkailmoituksissa painotetaan nykyään erilaisia taitoja, mitä perinteiseltä ”pavunlaskijalta” tai ”vahtikoiralta” on vaadittu. Työpaikkailmoituksista nousevat esille analyyttisten taitojen lisäksi muun muassa kehityssuuntautuneisuus ja sosiaaliset taidot (Lepistö ym. 2016).

Järvenpää (2007) on tutkinut johdonlaskentatoimen kulttuurin muutosta ja sen vaikutusta controllereiden liiketoimintasuuntautuneempaan kehitykseen. Keskeisimpiä tuloksia kulttuurin muutoksessa ovat rakenteiden puuttuminen, jolla tarkoitetaan controller-toiminnon olevan usein hajautettu, informaatioteknologian kehittyminen, johtoa tukevat uudet laskentainnovaatiot, henkilöstön johtaminen (HRM) sekä ylimmän johdon ja talousjohdon antamat roolit sekä mallit. Johdon laskentatoimen kulttuurin muutos, kasvanut liiketoimintasuuntautuneisuus ja osallistuneisuus ovat seurausta monesta tekijästä, ei yksittäisistä asioista. Osa tekijöistä on näkyviä, osa taas enemmän näkymättömiä. (Järvenpää 2007.)

Granlund & Lukka (1997) ovat todenneet, että perinteisille ”pavunlaskijoille” on vielä paikkansa ainakin suomalaisessa toimintaympäristössä. Tutkijoiden mielestä tehtävät sopivat hyvin suomalaiseen työkulttuuriin ja mentaliteettiin, joille on hyvin tyypillistä muun muassa ahkeruus, luotettavuus, rehellisyys, järjestelmällisyys, täsmällisyys, toisaalta vähäpuheisuus ja vaatimattomuus sekä muodollisuus. Myöhemmin tutkimuksessaan Vaivio & Kokko (2006) taas toteavat, ettei suomalaisessa kontekstissa controlleria voida enää rinnastaa pikkutarkkaan ja pedanttiin ”pavunlaskijan”-metaforaan. Heidän tulostensa mukaan controllerit ovat laajakatseisia kokonaisuuksien hahmottajia ja johtamiseen suuntautuneita henkilöitä. Historian sijaan he ovat kiinnostuneita tulevaisuudesta, he hyödyntävät myös epävirallisia verkostoja, ovat sosiaalisesti aktiivisia ja joustavia päätöksentekijöitä. ”Controller laskee, mutta laskee isosti”. (Vaivio & Kokko 2006.)

Malmi ym. (2001) toteavat, että molempia sekä liiketoimintasuuntautuneita kumppaneita että vahtikoiria tarvitaan. Controllerit ovat kuitenkin kehittyneet enemmän business partnereiden suuntaan, mutta tutkijat näkevät tämän progressiivisena kehityksenä suuren mullistavan muutoksen sijaan.

2.4 Modernin controllerin rooli ja työtehtävät

Controller-toimintojen tehtävänkuvat ja myös controllerin suorittamat yksittäiset työtehtävät eroavat yritysten välillä. Controller voi olla tiedontuottaja tai seurata tietojärjestelmien ja kirjausten virheettömyyttä. Toisaalta controller voi katsoa laajemmin liiketoimintaa ja sen kannattavuutta strategisesta näkökulmasta tai johtaa tulosyksiköiden taloutta. (Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 28–29). Controllerin roolille yrityksissä on siis useita muotoja. Yrityksen koolla ja

muodolla voi olla myös vaikutusta controllerin tehtävien ja roolin laajuuteen. Pienissä ja keskisuurissa yrityksissä taloushallinnon organisaatio voi olla melko pieni, jolloin tehtävät voivat olla laajat sisältäen niin kirjapitoa ja reskontranhoitoa kuin analyyttistä tarkastelua ja laajaa osaamista koko taloushallinnon alueelta (Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 30).

Lawsonin (2016) mukaan controllerin perinteiseen rooliin ovat kuuluneet erilaiset annetut rutiininomaiset työtehtävät, joihin kuuluvat muun muassa kuukausiraportointi, budjetointi ja kustannuslaskenta. Nykyisin controllereille kuuluu paljon muutakin ja heidän roolinsa on laajentunut talousosaajana. Kokonaisuudessaan myös yritysten taloustoiminto on muuntautumassa strategisempaan suuntaan, jonka tarkoituksena on tuottaa yritykselle lisäarvoa. (Lawson 20016.) Rutiininomaisten tehtävien on nähty vievän liikaa controllereiden työaikaa, ja toisaalta resurssien niukkuus sekä iso työkuorma kasvattavat riskiä virheelliseen laskentainformaatioon (Granlund & Lukka 1997).

Bragg & Roehl-Anderson (2011, 1) esittävät vertauskuvan controllerista laivan navigoijana, joka varoittaa kapteenia nykyisistä tai ennakoitavissa olevista karikoista. Controllerin tärkein tehtävä on tuoda taloudellinen näkemys johdon päätöksentekoon sekä varmistaa informaation laadukkuus ja sen huomioiminen päätöksentekotilanteissa (Granlund & Lukka 1997). Controller kerää materiaalia johdon kommunikoinnin tueksi ja varmistaa tiedon oikeellisuuden sekä tuottaa uutta tietoa (Puolamäki 1998, 193).

Puolamäen (1998, 192) mukaan controllerille kuuluu ideaalitilanteessa työtehtäviä, jotka vaativat kokonaisuuksien hahmottamista ja tällöin on äärimmäisen tärkeää, että controller ymmärtää oman yrityksensä tilanteen ja tuntee sen prosessit. Tämän seurauksena controller voi osallistua liiketoiminnan johtamiseen. Numeroiden hallinta ei ainoastaan enää riitä. Controllereiden osallistumista päätöksentekoon on haluttu lisätä ja perinteisistä ”vahtikoiran” tehtävistä on irtauduttu ajan saatossa (Granlund & Lukka 1997). Neilimon & Uusi-Rauvan (2005, 29) mukaan controllerin ydintehtäviin kuuluvatkin:

- laskentatoimen tiedontuottamistehtävät
- talousjohdon, konsultin ja ongelmanratkaisijan tehtävät
- sekä liiketoiminnan puitteiden laatijan rooliin liittyvät tehtävät

Johdon laskentatoimen tehtäväkenttä laajentuu jatkuvasti ja mukaan tulee myös esimerkiksi arvopohjaan nojaavia tehtäviä, joita ovat muun muassa ympäristötilinpäätös, eettinen raportointi sekä yhteiskuntavastuun raportointi. Tällöin eri alojen ammattilaisten välinen yhteistyö lisääntyy, sillä laskenta-ammattilainen ei kykene yksin valmistelemaan kyseisiä raportteja. (Näsi 2006.)

Bragg & Roehl-Anderson (2011, 3–4) ovat jakaneet controllerin työtehtävät kuuteen toimintoon. He näkevät controllerin johtajana, jolla on laaja vastuualue sisältäen usean toiminta-alueen. Suunnittelu, organisointi, ohjaus ja mittaaminen ovat osa johtamistehtäviä, kun taas taloudellinen analyysi sekä prosessianalyysi vaativat erikoistaitoja, ja ovat uusimpia lisäyksiä controllerin tehtäväkenttään. Controllerin konkreettisiin työtehtäviin kuuluu Bragg & Roehl-Andersonin mukaan (2011, 4–6):

- vastuu niin sisäisestä tarkastuksesta kuin tilintarkastuksen valmistelusta ja materiaalin toimittamisesta
- vuosittaisen budjetointiprosessin koordinointi
- ohjausjärjestelmien muodostaminen ja valvominen
- kausiraportointi, sisältäen investointilaskentaa ja kustannuslaskentaa sekä järjestelmien arvioimista
- taloudelliset analyysit, budjetin seuranta, tulojen ja kulujen jatkuva seuranta sekä tasapaino, tulosennusteet ja taloudelliset tunnusluvut
- tilinpäätös, kauden lukujen valmistelu, analyysit ja johdon raportointi
- käyttöomaisuuden seuranta ja arvostaminen
- ohjeiden, käytänteiden ja menettelytapojen luominen, ylläpitäminen ja päivittäminen. Henkilöstön tarvittava kouluttamien ja toimintatapojen sovittaminen vallitsevien säännösten mukaisiksi.
- prosessien analysointi ja kehittäminen
- dokumentointi
- verotukseen liittyvät tehtävät, kuten suunnittelu ja valmistelu
- tilitapahtumien seuranta

Lepistön ym. (2016) tutkimuksessa työpaikkailmoitusten mukaan controllerin työtehtäviin kuuluu useimmiten:

- raportointia
- kehittämistehtäviä
- budjetointia
- analyyseja
- ennustamista

Lisäksi controllereita haetaan tilinpäätöstehtäviin ja kirjanpitoon, raportoinnin, prosessien sekä järjestelmien kehittämiseen, suunnitteluun, talouden seurantaan ja hallintoon, kustannuslaskentaan, työskentelemään johtoryhmän kanssa, ad hoc -analyyseihin, projekteihin, strategiatyöhön sekä suoritusten mittaamiseen. Tutkijat toteavat, että controllereita on haettu samantyyppisiin tehtäviin ainakin 15 vuoden ajan. Toki huomioon voidaan ottaa perinteet rekrytointikontekstissa sekä se, että tekevätkö rekrytoidut controllerit todellisuudessa niitä tehtäviä, jotka on ilmoitettu hakuteksteissä. (Lepistö ym. 2016.)

Malmi ym. (2001) listaavat controllereiden tehtäviksi:

- tuloskortin
- laskennan ja johtamisen järjestelmien kehittämisen
- kannattavuuden laskelmat
- prosessien kehittämisen
- strategisen suunnittelun ja sisäisen konsultoinnin

Tutkijoiden mielestä kyseiset tehtävät liittyvät erityisesti business partnerin rooliin, eivätkä ne kuulu perinteiselle kirjanpitäjälle tai ”pavunlaskijalle”.

Controllerin rooli liiketoimintakumppanina vaatii kommunikointitaitoja, liiketoiminnan ymmärtämistä sekä ihmissuhdetaitoja. (Malmi ym. 2001.)

Controllerilta odotetaan analyyttista osaamista sekä kehittämiskykyä työpaikkailmoitusten perusteella. Arvoa annetaan koulutukselle, relevantille työkokemukselle sekä englannin kielen taidolle. Lisäksi controllerilta tulisi löytyä teknisiä taitoja sekä yleistä osaamista informaatioteknologian saralta, laajoja sosiaalisia taitoja unohtamatta. Hyvä controller omaa analyyttisen ajattelutavn sekä ongelmanratkaisutaidot. Odotukset controllerin taidoista ja kokemuksesta voidaan yhdistää entistä liiketoimintasuuntautuneempiin johdon laskentatoimen ammattilaisiin. (Lepistö ym. 2016.)

Lawson (2016) listaa controllereilta vaadittavia taitoja, kykyjä ja kokemusta, joiden avulla kehitys controllerista business partneriksi on mahdollista. Controller tarvitsee vahvan ymmärryksen talouden perusasioista, niin sisäisestä kuin ulkoisestakin laskennasta. Lisäksi täytyy olla tietoa toiminnoista ja prosesseista, esimerkiksi tuottavuuden parantamisesta, automaattisesti toimivista toiminnoista sekä yleinen ymmärrys taloustoiminnosta ylipäätään. Kokemus riskien johtamisesta on myös oleellista, sillä liiketoimintapäätökset vaativat riskien ymmärtämistä. Controllerit tekevät erilaisia suosituksia, joiden seuraukset tulee ymmärtää. Controller tarvitsee myös muutosjohtamisen taitoa sekä vahvaa ihmistenjohtamisosaamista, sillä controllerit ovat yhä useammin esimiestehtävissä ja heidän on saatava taloustiimeistä kilpailukykyisiä liiketoimintaympäristön osia. Lisäksi heidän roolinaan on kehittää toimintaa. Vahvat kommunikointitaidot ovat oleellisia controllerille, varsinkin tilanteissa, joissa taloustiedoista on informoitava taloustoiminnon ulkopuolisille henkilöille. Kansainvälinen kokemus on tärkeää, kun toimintaympäristö on entistä globaalimpi, taloustiimit monimuotoisia ja ne työskentelevät erilaisilla markkinoilla. Controllereiden on hallittava nopeasti muuttuvia ympäristöjä. (Lawson 2016.)

3 JOHDON LASKENTATOIMEN MUUTOS

3.1 Muuttuva toimintaympäristö

Muutokset yrityksissä ja niiden toimintaympäristöissä ovat muuttaneet luonnollisesti myös laskentatoimea ja yritysten taloushallintoa. Järvenpään (2002, 13) mukaan taloushallinto on tullut osaksi organisaation liiketoiminnan johtamista, eikä sen tehtävänä ole enää vain yritysten taloudellisen historian tuottaminen. Tässä kappaleessa tarkastellaan johdon laskentatoimen kehitystä Suomessa. Kehityksen seurauksena myös controllerin rooli on muuttunut, osasta kirjanpitäjistä tai ”pavunlaskijoista” on tullut vähitellen strategisesti kokonaisuutta tarkastelevia liiketoimintakumppaneita eli business partnereita.

Suomalaisessa kontekstissa 1950-luvulla nopea teollistuminen, teknologinen kehitys sekä tuotannon rationalisointi ja kasvava talous asettivat uusia haasteita yrityksille. Johdon laskentatoimi ja erityisesti investointilaskelmat tulivat uusina asioina silloiseen liikelaskentaoppiin ja budjetoinnin merkitys kasvoi. (Näsi 1990, 79–80.) Ajatusmallit muuttuivat aiemmista, kun suunnittelu ja uusi aikadimensio eli tulevaisuus tulivat osaksi laskentatoimea (Näsi 1990, 215).

Muuttunut toimintaympäristö vaati uusia tekijöitä niin yrityksiin kuin tutkimuspuolelle uusien menetelmien ja käsitteiden tutkimiseen ja luomiseen. (Näsi 1990, 80.) Virkkunen (1954) tutki uusien tehtävien syntymistä johdon laskentatoimen saralle. Yhdysvalloissa henkilöorganisaatioon oli syntynyt uusi nimike *controller*, jolla viitattiin laskentatoimen johtajaan. Controller oli liikkeenjohdollisen ryhmän jäsen ja toi näkemyksiään ilmi kokonaiskuvasta laskentatoimen kehittämisessä ja hyväksikäytössä. (Virkkunen 1954, 33–34.)

1970-luvulla laskenta-ajatteluun mukaan tuli yhteiskunnallinen vastuu. Yhteiskunnan muuttuessa myös laskentatoimen tehtäväkenttä muuttui ja kasvoi. Yrityksen yhteiskunnallisten vaikutusten mittaaminen ja raportointi toivat uusia tehtäviä yrityksille. (Näsi 1990, 6, 224–225.) 1980-luvulla yritykset siirtyivät aiempaa hajautetumpaan johtamisjärjestelmään, jonka seurauksena talousjohtamisen organisoinnissa tapahtui muutoksia. Toimintoja saatettiin hajauttaa ja niitä siirrettiin esimerkiksi tulosyksiköihin, joissa ymmärrys omasta liiketoiminnasta ja sen erilaisuudesta oli laaja-alaisinta. (Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 27.) Yritysten kilpailuasemia arvioidessa pyrittiin selvittämään pitkän tähtäimen kustannuskehitystä ja arvoketjutarkasteluun yhdistettiin kustannusajurien tarkastelua (Puolamäki 1998, 42).

1990-luvulla laskentatoimessa koettiin kansainvälistymisen ja strategisen ajattelun tuen –vaihe. Yritysten toimintaympäristö kansainvälistyi voimakkaasti ja lisäsi tarvetta laskentatoimen harmonisointiin. (Näsi 1990, 224–225.) Johdon laskentatoimen kentän kasvamisen seurauksena laskentatoimen ammattilaisten eli controllereiden vastuu ja merkitys kasvoivat (Puolamäki 1998, 193). Puolamäen (1998, 41) mukaan yritykset siirtyivät yrityksen sisäisestä tarkastelunäkökulmasta ympäristön tarkkailuun ja näin 1990-luvulla vahvistui strategisen laskentatoimen käsite.

2000-luvulle tultaessa yritysten toimintaympäristöissä oli tapahtunut merkittäviä muutoksia. Kansainvälinen kilpailu oli kovempaa, teknologinen kehitys tapahtui nopeammin, tuote- ja palvelumarkkinat olivat vapaammat sääntelystä sekä pääomamarkkinat vapaat ja kansainväliset. Nämä tekijät yhdessä tekivät toimintaympäristöistä vaihtelevat ja vaikeammin ennustettavat, mikä vaati yrityksiltä toimintastrategian ja menestystekijöiden arviointia. Yritykset tarvitsivat joustavuutta, kustannustehokkuutta sekä oman strategisen erityisedun tuntemista. (Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 12.) Enää laskentatoimea ja laskenta-ajattelua ei voida tutkia irrallisena tietojärjestelmistä, sillä tekniset toteutukset ja informaatioteknologia ovat tiukasti yhteydessä laskentatoimeen (Näsi 2006).

Muuttuvassa toimintaympäristössä taloudellisen informaation merkitys voimistuu. Monimuotoisissa ja nopeasti muuttuvissa tilanteissa on tärkeää, että taloudellinen tieto on paikkansapitävää, jotta sitä todella voidaan hyödyntää päätöksenteossa. (Puolamäki 1998, 7.) Rautiainen, Järvenpää & Mättö (2018) toteavat, että laskentainformaation tulee olla sekä luotettavaa (reliability) että merkityksellistä (relevance), jotta sitä voidaan hyödyntää mahdollisimman hyvin päätöksenteossa. Johdon laskentatoimen tulee erityisesti tuottaa merkityksellistä tietoa, jonka avulla voidaan saavuttaa menestystekijöitä. (Rautiainen ym. 2018.) Johdon laskentatoimesta onkin nähty tulevan entistä liiketoimintasuuntautuneempaa (Järvenpää 2002, 25).

Yritysten sisäiset organisaatiot ovat myös muuttaneet muotoaan. Matalien ja horisontaalisten organisaatiorakenteiden lisäksi matriisirakenteet, erilaiset verkostot ja virtuaalitiimit ovat saaneet jalansijaa. (Burns & Vaivio 2001.) Taloustoiminnon hajauttaminen ei tosin ole enää ainoa suunta kehitykselle. Viimeisten 20 vuoden aikana suurissa yrityksissä on saatettu keskittää taloushallinnon perustoimintoja palvelukeskuksiin, joilla haetaan tehokkuutta ja kustannussäästöjä. Palvelukeskuksissa voidaan esimerkiksi tuottaa keskeisimpiä taloushallinnon raportteja ja ylläpitää hyvää osaamista taloushallinnon peruspalvelutoiminnoissa. Tällöin erityisraportointi ja liiketoimintaymmärrys jää toimintayksiköihin, jolloin voidaan keskittyä tämän erityispiirteisiin ja toisaalta myös kehitystyöhön. (Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 28.) Rutiininomaisten tehtävien siirtyessä pois johdon laskentatoimen tehtävistä, aikaa voidaan käyttää tehtäviin, jotka luovat lisäarvoa liiketoiminnalle (Vaivio & Kokko 2006). Yritykset voivat näin ollen keskittyä strategisiin ydintehtäviinsä ja rutiinitehtävät hoidetaan keskitetysti tavoitellen skaalaetuja. Myös controller-palveluja voidaan ostaa yrityksen ulkopuolta. (Näsi 2006.)

Toimintaympäristössä syntyvät ärsykkeet aiheuttavat organisaatioissa muutoksia. Yhteiskuntapoliittiset tapahtumat, uusi teknologia ja säädökset aiheuttavat muutoksia rakenteissa, prosesseissa ja strategioissa. Johdon laskentatoimen tarkoitus on tukea liiketoimintaa saavuttamaan tavoitteensa. Johdon laskentatoimen ammattilaisten rooli ja vastuu onkin näin kasvanut. (Jones & Glover 2018.) Nykyään johdon laskentatoimen tehtävät vaativat kykyä kehittää käytäntöjä, ongelmanratkaisuosaamista sekä analyyttisia taitoja (Lepistö ym. 2016).

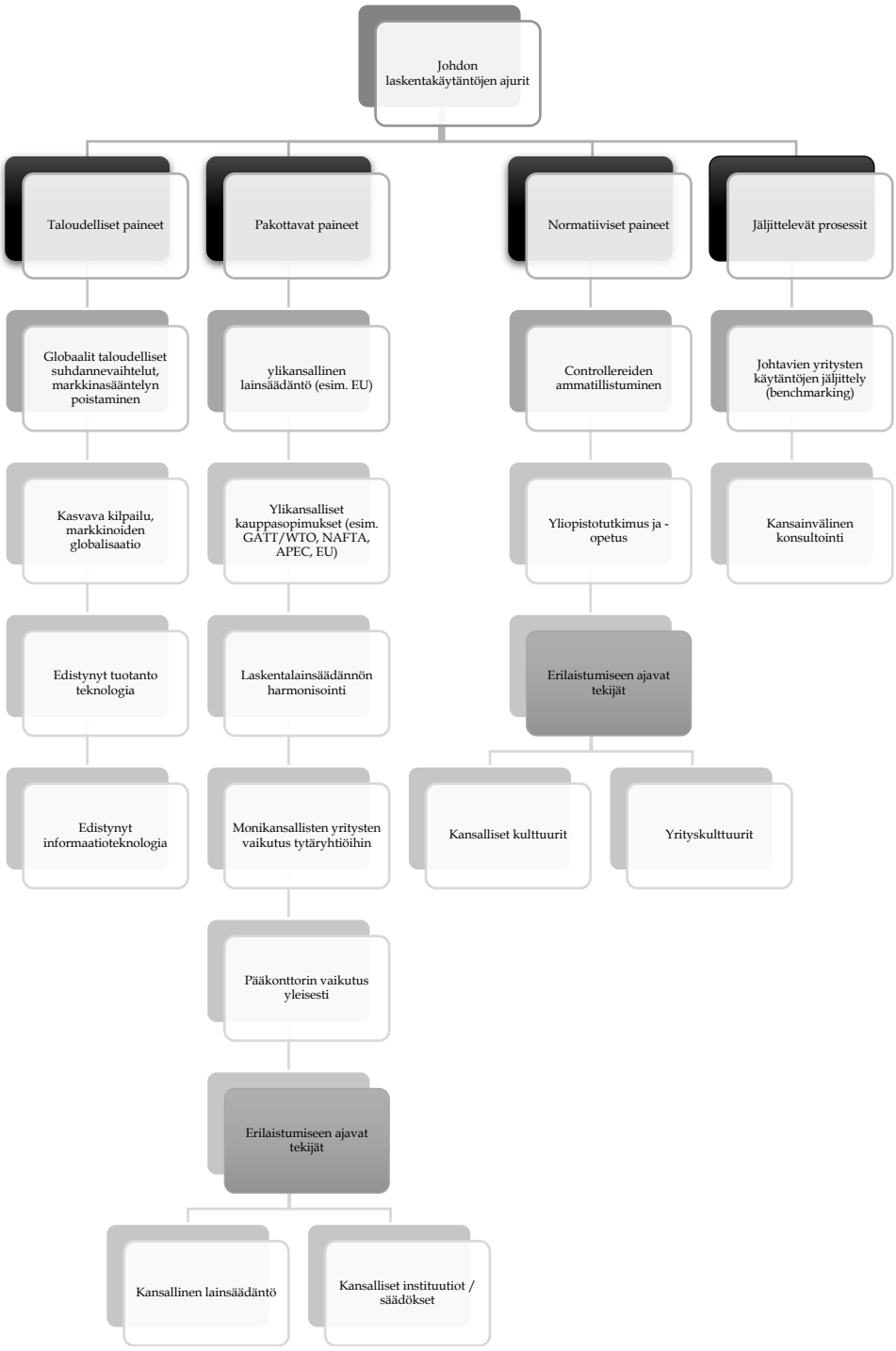
3.2 Muutokseen ajavia tekijöitä

3.2.1 Yleistä

Aiemmassa kappaleessa kuvailtiin muutoksia johdon laskentatoimen toimintaympäristössä 1950-luvulta lähtien nykypäivään. Johdon laskentatoimi on siis kokenut erilaisia muutoksia niin kauan, kun se on selkeästi esiintynyt suomalaisessa kontekstissa. Muutosten seurauksena on kehitettävä toimintatapoja ja mahdollisesti pohdittava eri toimintojen ja työtekijöiden rooleja uudelleen. Tässä tutkielmassa paneudutaan erityisesti kysymykseen, mitkä tekijät ovat vaikuttaneet ja tulevat vaikuttamaan muutokseen controllerin roolissa ja työtehtävissä, ei niinkään miten muutos on tapahtunut tai miten se näkyy. Tarkoituksena on löytää muutostekijöitä sekä testata aikaisempien tutkimusten nykypäivän paikkansapitävyyttä. Aikaisemmat tutkimukset (ks. esim. Granlund & Lukka 1997, 1998b, Järvenpää 2001, Vaivio & Kokko 2006) osoittavat jo controllerin roolin ja työtehtävien muuttuneen.

Johdon laskentatoimen käytäntöjen muotoon vaikuttavat monet sen ympärillä tapahtuvat asiat. Ei ainoastaan perinteiset johtamiseen tai läheisesti laskentatoimeen liittyvät aiheet, kuten informaatioteknologia, organisaatiorakenne ja -kulttuuri, sisäiset prosessit ja keskinäiset suhteet, strategia tai tuotanto, vaan myös monet muut tekijät. Näitä ovat muun muassa globaali kilpailu, rahamarkkinat, lainsäädäntö, koulutus, hallinnolliset ja sosiaaliset kontrollit sekä kansalliset kulttuurit. (Granlund & Lukka 1998a; Dent 1996.) Kuten Jones & Glover (2018) toteavat, toimintaympäristön ärsykkeet aiheuttavat organisaatioissa muutoksia.

Granlund & Lukka (1998a) ovat tutkineet johdon laskentatoimen muutokseen vaikuttavia tekijöitä, ja havainnollistavat johdon laskentakäytäntöjen lähentymistä ja erilaistumista kuvan 2 avulla. Muutokseen ajavia tekijöitä eli johdon laskentakäytäntöjen ajureiksi on määritelty: *taloudelliset paineet, pakottavat paineet, normatiiviset paineet* sekä *jäljittelevät prosessit*. Suurin osa tekijöistä luo lähentymistä yritysten laskentakäytäntöihin. Tutkijoiden mukaan johdon laskentatoimen muutos johtuu muun muassa kansainvälisistä ja ylikansallisista tekijöistä sekä globalisaatiosta ja monikansallisista sopimuksista. Lisäksi edistynyt teknologia ja uusin tutkimus ovat mahdollistaneet muutoksen. Erilaistumiseen ovat ajaneet kansalliset tekijät, kuten kulttuuri, paikalliset instituutiot ja lainsäädäntö. Jäljittelevät prosessit kertovat, miten yritykset ovat oppineet ja ottaneet käyttöön toisiltaan hyväksi koettuja toimintatapoja. (Granlund & Lukka 1998a.)



KUVA 2 Johdon laskentakäytäntöjen ajurit Granlundin & Lukan (1998a) mukaan.

Jos johdon laskentatoimen käytännöissä tapahtuu muutosta ja kehitystä, heijastuu se myös hyvin todennäköisesti johdon laskentatoimen ammattilaisten työnkuvaan ja rooleihin. Seuraavaksi tarkastellaan muutosta ja muuttumista controller-toiminnon näkökulmasta. Kuvassa 2 esiintyvistä teemoista ja tässä tutkielmassa käytettyjen aiempien tutkimusten perusteella on teoriaan koottu neljä ylätasoa muutostekijöille. Ensimmäisenä esille nousevat selvästi

globalisaation vaikutus ja kansainväliset tekijät, joka ilmenevät esimerkiksi kasvavana kilpailuna, ylikansallisina säännöksinä ja globaaleina markkinoina (Granlund & Lukka 1998b). Uudet innovaatiot, niin teknologiassa kuin laskentakäytännöissä (esim. Järvenpää 2002), aiheuttavat tarpeen pysyä kehityksessä mukana ja toisaalta muuttaa myös ajattelutapaa. Tietotekniikan ja teknologian kehityksen vaikutuksia käsitellään toisena. Kolmanneksi tarkastellaan laskentatoimen kulttuurissa tapahtuneita muutoksia, joita ovat tutkineet Suomessa muun muassa Granlund & Lukka sekä Järvenpää. Laskentatoimen kulttuuri on laaja käsite, johon voidaan sisällyttää monia tekijöitä. Neljäs teema on otettu hieman laskentatoimen ulkopuolelta. Muutostekijöitä arvioidaan työn ja työelämän muutosten kautta. Controller on ammattinimike, johon voivat vaikuttaa myös yleiset työhön liittyvät muutokset, esimerkiksi työn ja vapaa-ajan sopivan suhteen löytäminen, jotka eivät välttämättä suoranaisesti tai ensisijaisesti vaikuta johdon laskentatoimeen. Toki muutos työssä ja työelämässä voi vaikuttaa johdon laskentatoimen ammattilaisten kautta myös johdon laskentatoimen prosesseihin ja luoda tarvetta koko alan kehitykselle.

3.2.2 Kansainvälistyminen

Globaalista näkökulmasta maailma voidaan nähdä yhtenä isona markkinana, jossa samankaltaisuudet kansallisissa markkinoissa ovat tärkeämpiä löytää kuin eroavaisuuksien etsiminen (Dent 1996). Kuten todettu, monikansallisuus ja globaalius näyttäytyvät Granlundin ja Lukan (1998a) kaaviossa (kuva 2) useammassa kohdassa laskentakäytäntöjen lähentävänä tekijänä. Globaalit markkinat ovat kasvattaneet kilpailua ja luoneet taloudellisia paineita yrityksille. Yritysten on täytynyt sopeutua ympäristöönsä ja muovata toimintatapojaan. Toisaalta ylikansalliset lait ja kauppasopimukset pakottavat yritykset toimimaan tiettyjen rajojen sisällä. Näsi (2006) toteaa laskentatoimen olevan nykyään kansainvälistä kaikilla tasoilla.

Monikansallisissa yrityksissä laskentakulttuurit saattavat erota. Tällöin joudutaan tarkastelemaan laskentasääntöjen yhdenmukaisuutta ja sääntöjen noudattamista tytäryhtiötasolla. (Järvenpää 2002, 28.) Granlund & Lukka (1998a) ovat maininneet myös pakottavana paineena monikansallisen yrityksen vaikutuksen tytäryhtiöön. Nykyään yritysten konsernirakenne voi olla varsin monikansallinen. Kansainvälistyessään yritysten rakenne saattaa usein laajentua. Pääkonttori ja tytäryhtiöt voivat olla fyysisesti kaukana toisistaan ja yrityksellä voi olla usea eri järjestelmä käytössään. Ohjauksessa ja controllereiden roolissa saatetaan esittää vastakkainasettelu keskittämisen ja hajauttamisen hyödyistä sekä haitoista. (Quattrone & Hopper 2005.) Verkostomainen rakenne aiheuttaa vaatimuksia järjestelmille ja tietoa tarvitaan laaja-alaisesti sekä maailmanlaajuisesti (Dent 1996).

Granlund & Lukka (1997) osoittavat kansainvälisten yritysten tarvitsevan persoonaltaan erottuvia yksilöitä controller-tehtäviin tavallisten ”pavunlaskijoiden” sijaan. He toteavat tutkimuksessaan, että kansainväliset ja usein myös nuoremmat controllerit sekä johtajat ovat persoonaltaan ja vuorovaikutustaidoiltaan avoimempia. Kansainvälistyminen

vaikuttaa myös organisaatiokulttuuriin, sillä kansainväliset kontaktit, koulutus sekä uudet ja avoimet työntekijät luovat uusia rakenteita päivitettyjen arvojen, normien ja uskomusten kautta. Uudella sukupolvella voikin olla merkittävä vaikutus siihen, millaiseksi tulevaisuuden työ muotoutuu, millaiset arvot koetaan tärkeiksi ja toisaalta myös mitä työltä odotetaan ja vaaditaan. (Granlund & Lukka 1997.)

Globaali kilpailu tuo muutoksia yritysten toimintatapoihin ja kasvava kansainvälistyminen taas asettaa työntekijöille kielitaitovaatimuksia (Heiskanen 2009). Controllerin tulee olla kommunikointi- ja kielitaitoinen. Englantia voidaankin pitää kansainvälisenä talouden kielenä. (Näsi 2006.) Kansainvälisessä toimintaympäristössä on myös huomioitava lainsäädäntö ja tasapaino muun muassa toimintojen ja alueiden välillä sekä koordinoinnin monimutkaisuus, kun tietoa on valtavia määriä saatavilla. Globaali kilpailu tuo myös yritykselle suuremman määrän kilpailijoita ja resurssit on jaettava liiketoimintayksiköiden välillä. On toimittava isommalla pelikentällä, jolloin selkeys strategiassa ja johtajien yhtenäinen näkemys ovat olennaisia. (Dent 1996.)

Kansainvälistymisellä voidaan nähdä olevan sekä positiivisia että negatiivisia vaikutuksia. Toisaalta toimintaympäristönä voi olla koko maailma, mutta toisaalta kansallisista osista koostuva kokonaisuus voi aiheuttaa haasteita kansainväliselle liiketoiminnalle. Lehti, Rouvinen & Ylä-Anttila (2012, 8) toteavatkin, että ”digitaaliteknologia yhdistää talouksia ja yhteiskuntia rajattomaksi maailmaksi”. Globalisaation kääntöpuolia ovat kuitenkin kansalliset instituutiot, jotka muuttuvat hitaasti. Lainsäädäntö on suurimmaksi osaksi edelleen kansallista, vaikka monet yritykset toimivat globaalisti ja maailmankauppa on vapautunut. Yhteisiä globaaleja sääntöjä ja suosituksia on verrattain vähän. (Lehti ym. 2012, 8.)

Työvoima voi liikkua globaalissa maailmassa helposti ja tuotantoa voidaan siirtää halvemman työvoiman maihin. Kansainvälisellä työpaikkakilpailulla voidaan nähdä olevan vaikutusta myös työllisyyskehitykseen (Kasvio 2007).

3.2.3 Innovaatiot ja kehittynyt tietotekniikka

Uusimmat innovaatiot ja toimintatavat nopeuttavat controllereiden rutiinitehtävien suorittamista ja lisäävät muun muassa joustavuutta, reaaliaikaisuutta sekä mahdollistavat raporttien moninäkökulmaisuuden. Moderni tietotekniikka, automaatiokirjaukset sekä kehittyneet ohjaus- ja raportointijärjestelmät vapauttavat controllerin aikaa erilaisten raporttien laatimisesta niiden analysointiin ja mahdollisesti myös muihin talousorganisaation ulkopuolisiin tehtäviin. (Järvenpää 2002, 26.) Uudet laskentainnovaatiot ovat mahdollistaneet työkaluja, jotka puolestaan antavat paremman tuen liiketoiminnalle (Järvenpää 2007).

Järvenpää (2001) jakaa johdon laskentatoimen muutokseen ja kehittymiseen vaikuttavat tekijät kolmeen ulottuvuuteen, jotka ovat:

1) Uudet johdon laskentatoimen innovaatiot
2) Laskentatoimen tietojärjestelmät
3) Inhimillinen ulottuvuus

Uudet laskentainnovaatiot ovat aikaisempaa liiketoimintasuuntautuneempia, ja niiden käyttöönotto on lisännyt controllereiden näkökulmaa liiketoiminnassa. Esimerkkejä tuoreemmista laskentainnovaatioista ovat muun muassa strateginen johdon laskentatoimi sekä erilaiset muodot kustannuslaskennasta, kuten elinkaarikustannuslaskenta, toimintolaskenta ja tavoitekustannuslaskenta. (Järvenpää 2001.) Näsi (2006) kutsuu uusia oppeja ja ”ismejä” muotivirtauksiksi Yhdysvalloista, joille on annettu kaksi- tai kolmikirjaimisia lyhenteitä. Kustannuslaskennan ja johdon laskentatoimen tuoreempia elementtejä ovat olleet esimerkiksi ABC-laskenta eli toimintolaskenta, TQM eli kokonaisvaltaisen laadun tarkastelu ja BSC, jota käytetään tuloskortin lyhenteenä. Näillä on selkeä yhteys myös liiketalouden ja liiketoiminnan muille osa-alueille, kuten johtamiseen, markkinointiin ja tuotantoprosesseihin. (Näsi 2006.)

Nykyään johdon laskentatoimi liittyy vahvasti yrityksen strategiaan, strategiseen suunnitteluun, johtamiseen ja valvontaan. Tästä syystä talousjohdon on tunnettava yrityksen strategiset tavoitteet. Controllerilta edellytetään palvelusuuntautuneisuutta sekä aktiivista ja osallistuvaa otetta, jolloin talousosaamisen lisäksi tarvitaan myös liiketoimintaosaamista. (Näsi 2006.)

Uusien tietojärjestelmien avulla rutiinitehtävien tekeminen sujuu tehokkaammin, joustavammin ja nopeammin. Ne mahdollistavat suurten aineistojen käsittelyn ja reaaliaikaisen raportoinnin. Esimerkkejä ovat kehittyneet toiminnanohjausjärjestelmät sekä laajemmat tietovarastot ja tietokannat. Nämä kehitykset ovat muuttaneet controllerin työtä merkittävästi. (Järvenpää 2001.) Työkalujen kehityksen seurauksena laskentarutiinit vähenevät tai poistuvat kokonaan, jolloin controller voi käyttää työaikaansa vaativampiin analysointi- ja johdon konsultointitehtäviin (Näsi 2006).

Investoinnit tietotekniikkaan on nähty mahdollisuutena nostaa oleellisesti työn tuottavuutta. Tieto- ja viestintätekniikan kehittyminen mahdollistaa tietotyön irtautumisen aiemmista rajoistaan paikan tai ajan suhteen. (Kasvio 2007.) Tietotekniikan avulla voidaan käsitellä muun muassa tehokkaasti entistä isompia informaatiomassoja. Robotteja ja tekoälyä tullaan hyödyntämään jatkossa yhä laajemmin muun muassa päätöksenteon tukena. (Kasvio 2007, 38.)

Työympäristön muuttuessa entistä teknologisoidummaksi, työntekijöiden oman osaamisen ja tietämyksen tulee olla kiinteästi yhteydessä heidän käyttämiinsä sovelluksiin (Kasvio 2007). Controllereiden roolin laajennettua, suuremman informaatiomäärän ja datan käyttöoikeudet luovatkin uusia haasteita (Lawson 2016). Näsi (2006) pohtii, tuleeko varsinainen laskentatoimen osaaminen jäämään integroitujen toiminnanohjausjärjestelmien jalkoihin tekniikan kehittyessä ja toisaalta IT-osaajien tietotaidon varaan.

Lehti, Rouvinen & Ylä-Anttila (2012, 8) vertaavat digiteknologiaa höyrykoneeseen ja sähköön, jotka aikoinaan synnyttivät uusia keksintöjä ja innovaatioita teollisen vallankumouksen kautta. Uudet muodot tietojen käsittelyyn ja tietoliikenteeseen ovat merkittäviä tekijöitä työn kehittymisessä tulevaisuudessa. Automaattisesti toimivat järjestelmät saattavat tarvita vielä ihmiseltä taustatuen toiminnalleen, jos automaatio ei jostain syystä toimi toivotulla tavalla. Tällöin voidaankin puhua puoliautomaattisista järjestelmistä, jotka vaativat vielä ihmiseltä aktiivista osallistumista. Tulevaisuudessa

järjestelmiltä kuitenkin odotetaan itsenäistä ja automaattista toimintaa ilman ihmisen osallistumista tehtäviin. (Van der Kleij, Hueting & Schraagen 2018.) Digitalisaation avulla voidaankin luoda yhtenäisiä ja automaattisia rutiineja, jolloin työntekijöiden ei välttämättä tarvitse enää paikata digitaalisten laitteiden ja järjestelmien jättämiä aukkoja (Wilkesmann & Wilkesmann 2018).

3.2.4 Muutos kulttuurissa

Granlund & Lukka (1997) ovat tutkineet johdon laskentoimen kulttuurin vaikutusta controllerin tehtävään ja verranneet yhtäläisyyksiä sekä eroja suomalaisten, saksalaisten ja ruotsalaisten välillä. Toimintaympäristön muutos voi aiheutua myös laskentakulttuurin muutoksesta. Muutokset johdon laskentatoimen kulttuurissa saavat toki vaikutteita laajemmista kulttuurin muutoksista ja yleisistä trendeistä. Muutokseen ovat ajaneet muun muassa johtamisen kulttuurin muutos, yrityskulttuurit sekä kansallinen kulttuuri. Voidaankin todeta, että suomalainen johdon laskentatoimen kulttuuri on muuttunut. (Granlund & Lukka 1997.) Järvenpään (2007) mukaan laskentatoimen teknisten muutosten lisäksi huomiota tulisi kiinnittää myös kulttuurin muutokseen.

Järvenpää (2002, 21) määrittelee johdon laskentatoimen kulttuurin laskentaorganisaation jäsenten merkitysten verkostoksi, joka on syntynyt ajan mittaan yhteisistä syvemmän tason perusoletuksista, uskomuksista, arvoista, symboleista ja kulttuurillisista käytännöistä. Johdon laskentatoimen kulttuuria voidaan pitää organisaatiokulttuurin alakulttuurina (Järvenpää 2007).

Järvenpään (2001) inhimillinen ulottuvuus (ks. s. 22) korostaa yksilön ominaisuuksia sekä controllerin roolin muutosta kulttuurin muuttuessa. Aiemmissa tutkimuksissa controllerin muuttunutta roolia ollaan lähestytty pääosin teknisestä suunnasta, kun taas Järvenpää on halunnut ottaa mukaan myös syvemmän, käyttäytymiseen ja yksilöön liittyvän tekijän.

Johdon laskentatoimella pyritään nykyisin luomaan lisäarvoa yritysten johtamiseen, kuten päätöksentekoon ja ohjaukseen. Johdon laskentatoimen kulttuuri onkin muuttunut liiketoimintasuuntautuneemmaksi. Tähän muutokseen ovat vaikuttaneet rakenteellinen interventio, tarkoittaen esimerkiksi controller-toiminnon hajauttamista, tehokkaat laskentajärjestelmät ja innovaatiot, jotka tukevat liikkeenjohtoa, henkilöstöhallinnon toiminnot, kuten rekrytointi, koulutus ja urapolkujen suunnittelu, muutenkin huomion kiinnittäminen henkilöstöön, roolimallit johdosta, arvojohtaminen sekä tarinankerronta liittyen muutokseen ja controllereihin. Osa tekijöistä on muodollisia, osa epämuodollisia. (Järvenpää 2007.)

Controller-toiminnon hajauttamisella on nähty olevan etunsa, tuottaen muun muassa poikkitoiminnallista hyötyä sekä tehostaen yrityslaskentaa. Johdon antamilla roolimalleilla on merkittävä vaikutus yritysten laskentakulttuureihin, eikä sankaritarinoiden voimaa kannata unohtaa puhuttaessa kulttuurista ja organisaatiomuutoksista. Kasvanut liiketoimintarelevanttius johdon laskentatoimessa ei olekaan aiheutunut ainoastaan uusien innovaatioiden käyttöönotosta tai aktiivisesta johtamistavasta,

vaan useat tekijät ovat vaikuttaneet tähän kulttuurin ja merkityksen muuttumiseen. (Järvenpää 2007.)

Osastojen omilla kulttuureilla on vaikutusta siihen, kuinka osastot kykenevät tekemään yhteistyötä keskenään ja ymmärtävät toisiaan. Tämä taas vaikuttaa merkittävästi yrityksen kokonaistoiminnallisuuteen. Esimerkiksi miten lukuihin ja laskentaan muilla osastoilla suhtaudutaan, määrittää paljon sitä, miten toiminnoissa ja koko liiketoiminnassa hyödynnetään numerodataa. Kontrollointi ja sisäinen laskenta ajatellaan nykyään osaksi perusliiketoimintaa, joten sen tulisi olla läsnä laajasti läpi organisaation, jotta sen avulla voidaan saavuttaa haluttu taso. (Granlund & Lukka 1997.)

Organisaatiokulttuurin osana kommunikointi osastojen välillä on yksi tekijä myös johdon laskentatoimen muuttuneeseen kulttuuriin. Jos muiden osastojen henkilökunta kommunikoi avoimesti keskenään, ja kokee johdon laskentatoimen merkittäväksi tekijäksi liiketoiminnassa, voi yritys saavuttaa kilpailukykyä, joka on äärimmäisen tärkeää kasvavilla kansainvälisillä markkinoilla. (Granlund & Lukka 1997.)

Asenteilla nähdään olevan vaikutusta controllereiden käyttäytymiseen ja kuinka innokkaasti he osallistuvat johdon päätöksentekoon ja toimivatko he päätöksentekoprosesseissa liiketoimintakumppanin roolissa. Controllerin rooliin päätöksenteossa vaikuttavat sekä johto että controller itse. Panostusten lisäksi voidaan tarkastella, millaisia seurauksia controllereiden toiminnalla päätöksenteossa on sisäisessä tehokkuudessa sekä prosessien parantamisessa. (Wolf ym. 2015.)

3.2.5 Muutokset työssä ja työelämässä

Työmarkkinoiden polarisoituessa rutiininomaiset, palkkajakauman keskivaiheilla olevat työtehtävät vähenevät samalla, kun matalapalkkaisia palvelutehtäviä ja toisaalta taas korkeapalkkaisia asiantuntijatehtäviä, kuten johtajat ja erityisasiantuntijat, syntyy lisää. Työmarkkinoiden polarisaatiota on tapahtunut sekä Suomessa että muissa kehittyneissä maissa ja sitä on tutkittu viime vuosina runsaasti. Muutosta selitetään niin teknologisella kehityksellä, kuten tehokkaalla tieto- ja viestintäteknologialla sekä tietokoneiden reaalihinnan laskulla, kuin globaaleilla tekijöillä, kuten maailmankaupan muutoksilla ja toimintojen ulkoistamisella ulkomaille sekä panostuksella tutkimukseen ja tuotekehitykseen. ”Kansantalouden ammattirakenteet muuttuvat, kun yritykset reagoivat teknologiseen murrokseen ja kansainvälisen kaupan muutoksiin.” (Maczulskij, Maliranta & Pekkala Kerr 2016; Böckerman & Vainiomäki 2014.)

Tässä tutkielmassa työmarkkinoiden kehitystä tarkastellaan nimenomaan controllerin näkökulmasta. Suomalaisessa johdon laskentatoimen kulttuurissa controllerin työtehtävien on nähty sisältävän kauan rutiininomaisia tehtäviä (Granlund & Lukka 1997), vaikkakin tuoreempien tutkimusten mukaan ne olisivat nykyisin jo hyvin vähäisiä (Vaivio & Kokko 2006). Rutiininomaisten työtehtävien tulevaisuutta ja kehitystä on tutkittu viime vuosina niin Suomessa kuin kansainvälisestikin. Frey ja Osborne (2013) ovat muun muassa tutkineet työn kysynnän ennustettavuutta tulevaisuuteen sekä tekoälyn ja robottiteknologian kehittymisen vaikutusta ammattien kysyntään. Pajarinen ja

Rouvinen (2014) ovat tutkineet teemaa suomalaisessa kontekstissa ja todenneet, että tietoteknistyminen uhkaa noin kolmasosaa Suomen työpaikoista seuraavien 10 tai 20 vuoden aikana. Tietoteknistyminen ei kuitenkaan suoranaisesti tarkoita sitä, että työntekijöillä olisi vähemmän töitä tulevaisuudessa, se on mahdollisesti erilaista. Teknologia tulee korvaamaan joitakin työtehtäviä, jolloin työvoiman tarjonta tulee jakaa uudelleen. (Pajarinen & Rouvinen 2014.)

Tässä yhteydessä voidaan ottaa esille myös hybridisaation käsite, jolla tarkoitetaan ammatillisten rajapintojen muuttumista ja toimenkuvien omaksumista niin, että osa controllerin tehtävistä voidaan sulauttaa suoraan toimintojen hoidettavaksi (Saulamaa 2017). Muun muassa Kurunmäki (2004) on tutkinut lääkäreiden työnkuvan laajentumista laskentatoimen tehtävillä. Tutkimuksessa lääkärit osallistuivat budjetointiin, hinnoitteluun sekä kustannuslaskentaan ja onnistuivat tehtävissään kohtalaisen hyvin. Näsi (2006) kuitenkin pohtii, riittääkö eri alojen ammattilaisten ymmärrys laskentatoimen informaation luonteesta ja käyttömahdollisuuksista, vaikka he tuntisivatkin organisaationsa ja liiketoimintansa hyvin. Tämän lisäksi heidän tulisi osata lukea erilaisia raportteja ja tehdä niiden perusteella oikeanlaisia tulkintoja, mikä vaatii pintatietoa syvempää laskentatoimen osaamista. (Näsi 2006.) Lisäksi on näyttöä siitä, että yrityksessä voidaan käyttää itsepalvelutyökaluja, joiden avulla muut työntekijät voivat esimerkiksi avustaa controllereita ad-hoc raportoinnissa (Lawson 2016). Nykyään työelämässä tarvitaan joustavuutta ja monitaitoisuutta sekä lisäksi valmiutta myös ammattirajojen rikkomiseen (Julkunen 2009).

Ammattilaiset, joilla on osaamista, ja jotka voivat vahvistaa asemiaan työmarkkinoilla luetaan voittajiin, kun taas häviäjiin kuuluvat he, joiden osaamiselle ei enää löydy riittävästi käyttöä modernissa digitaalisessa työympäristössä (Kasvio 2007). ”Tutkinnot eivät takaa ja määrittele sijoittumista työmarkkinoille”. Nykyisin ajatellaan, että ihminen joutuu opiskelemaan useamman ammatin työelämänkaarensa aikana. Koulutus ja tutkinto ammattiin ovat vain pohja, jolloin varsinainen oppiminen ammattiin alkaa tehdessä töitä. (Julkunen 2009, 35–36.)

Nuoret kokevat työelämässä tärkeäksi ammatillisen kehittymisen, osaamispääoman kartuttamisen sekä onnistumisen kokemukset työn kautta. Työelämään suhtautuminen ja käsitys siitä on myös muuttunut. Jos aikaisemmin työhön on suhtauduttu ”jokaisen velvollisuutena” ja ”ihmisen kunniana”, nykyään aikaa halutaan käyttää myös harrastuksiin ja sosiaaliseen elämään. (Pyöriä, Ojala, Saari & Järvinen 2017.) Kultalahti ja Viitala (2014) ovat tutkineet Y-sukupolven, eli vuosien 1982–2000 välillä syntyneiden henkilöiden, suhtautumista työhön ja työmotivaatiota. Tasapaino elämässä nousi haastatteluissa merkittävään osaan. Työhön ei haluta tuhlata liian paljon aikaa ja työ halutaan kokea sopivassa suhteessa haastavaksi ja vaihtelevaksi. Rutiinit koettiin uhkaksi motivaatiolle. (Kultalahti & Viitala 2014.) Pyöriä ym. (2017) osoittavat, että ansiotyön arvostus kasvaa iän myötä. Tilastokeskuksen työoloaineiston perusteella tehty tutkimus osoittaa, että ”jokaisena tutkimusvuotena nuoret ovat arvostaneet ansiotyötä jonkun verran vähemmän kuin varttuneemmat”. Työn arvostus siis vaihtelee pikemminkin iän tai elämänvaiheen mukaan kuin sukupolvessa tapahtuneesta asennemuutoksesta. (Pyöriä ym. 2017, 88.)

Tämän tutkielman tuloksissa tarkastellaan, voiko näitä yllä esitettyjä teemoja liittää controllerin työn ja roolin kehittymiseen. Aiemmissa tutkimuksissa controllerin roolin ja työtehtävien muutosta tarkastellaan johdon laskentatoimen muutoksista käsin. Miten käy esimerkiksi controller-toiminnon rutiininomaisille työtehtäville tulevaisuudessa ja onko controllerille kysyntää vielä vuosien päästä?

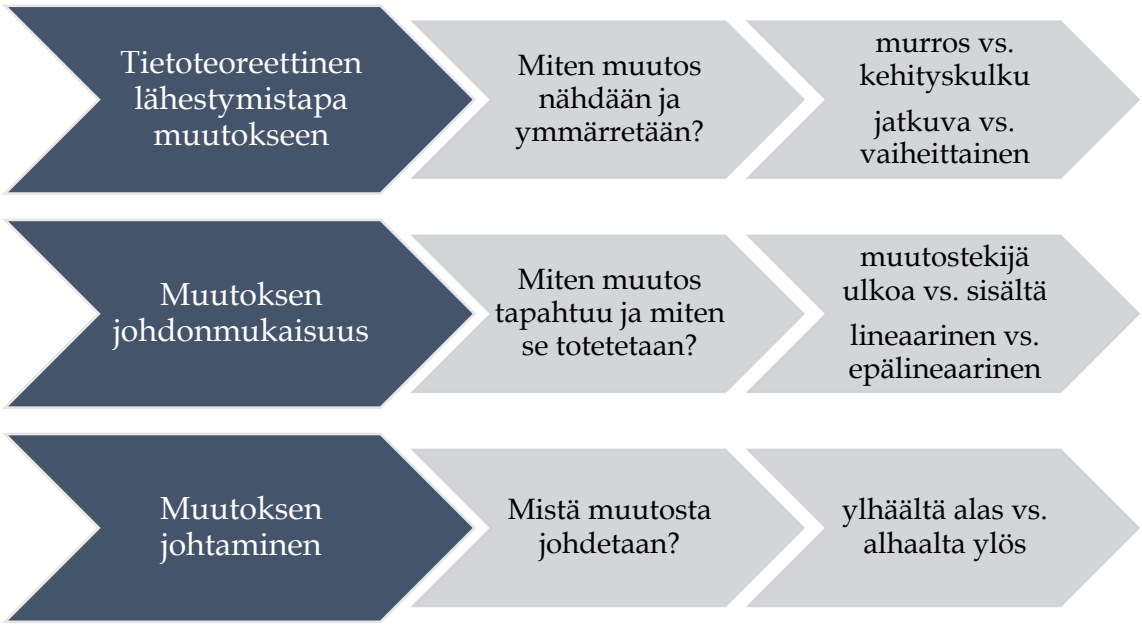
4 MUKANA MUUTOKSESSA

4.1 Muutoksen ymmärtäminen johdon laskentatoimessa

Muutoksesta puhuttaessa termi vaikuttaa yksiselitteiseltä. Sitä se ei kuitenkaan ole, sillä muutos on haastava konsepti (Burns & Vaivio 2001). Aiemmin viitatuissa tutkimuksissa puhutaan johdon laskentatoimen muutoksesta ja controllerin roolin muuttumisesta. Jotta muutosta voidaan ymmärtää ja siihen reagoida vaadittavalla tavalla, on tiedettävä mitä muutoksella oikeasti tarkoitetaan. Burns & Vaivio (2001) pohtivat muutoksen merkitystä ja sen tarkoitusta johdon laskentatoimessa. Jotta käsite muutos ymmärretään johdon laskentatoimen kontekstissa oikein, he ovat pilkkoneet tarkastelun kolmeen pienempään osaan. Ensimmäinen näkökulma on tietoteoreettinen lähestymistapa muutokseen. Tutkijat pohtivat muun muassa, mitä muutoksella tarkoitetaan, miten laaja muuttuminen tarkoittaa muutosta, onko muutoksella alku- ja loppupiste vai onko se jatkuva ilmiö. Muutosta saatetaan käyttää joskus virheellisesti kehityksen ja edistymisen synonyymina. Johdon laskentatoimen kontekstissa muutosta pidetään usein positiivisena ilmiönä, mutta se saattaa olla myös vahingollista sekasorron aiheuttajana. Burns & Vaivio (2001) kysyvät, onko johdon laskentatoimessa ymmärretty muutos sittenkin vain jatkuvaa organisaation kehitystä. Johdon laskentatoimen muutos voi olla mullistavan murroksen sijaan myös luonnollista kehitystä. (Burns & Vaivio 2001.)

Toinen näkökulma muutokseen Burnsin & Vaivion (2001) tutkimuksessa on muutoksen johdonmukaisuus ja loogisuus. Yleensä muutos ajatellaan muodollisena asiana, jota voidaan johtaa. Toisaalta yritykset ovat kuitenkin alttiita ulkoa vaikuttaviin asioihin. Muutos voi olla valmiiksi suunniteltu organisaation sisältä tai se voi tapahtua odottamatta yllättäen. Muutos voi tapahtua järjestelmällisesti ja suoraviivaisesti suunnitelman mukaan tai se voi olla epälineaarista ja matkalla saattaa tulla mutkia. Tutkijoiden mukaan johdon laskentatoimen muutos on vaikeaa hallita ja se sisältää epämuodollisia elementtejä. Oleellista on toiminnallinen johdonmukaisuus eli mitä tapahtuu muutoksen, kehityksen tai jonkun uuden asian jälkeen. Esimerkiksi mitä seuraa uuden järjestelmän käyttöönotosta ja miten uudenlaiset laskentaperiaatteet näyttäytyvät suorituksissa. ”Ovatko perinteiset voittajat tulevaisuudessa häviäjiä?” Tutkijoiden mukaan nämä teemat kaipasivat lisää tutkimista. (Burns & Vaivio 2001.)

Kolmantena näkökulmana on muutoksen johtaminen. Burns & Vaivio (2001) nostavat esiin, kuinka muutos ymmärretään. Jos johdon laskentatoimen muutos nähdään ilmiönä, jota voidaan johtaa aktiivisesti, on mietittävä kenellä ja missä muutoksen johtamisen rooli on. Johdetaanko sitä ylhäältä alaspäin keskitetysti ylimmän johdon toimesta vai paikallisesti tulosyksiköissä, joissa todellisuudessa johdon laskentatoimen tehtäviä pyöritetään. (Burns & Vaivio 2001.)



KUVA 3 Burnsin & Vaivion (2001) näkemys muutoksesta johdon laskentatoimessa.

4.2 Ammattitaidon ylläpitäminen muutoksessa

Kun muutosta tai toisaalta myös kehitystä ymmärretään paremmin, voidaan etsiä ja löytää uusia toimintatapoja. On hyvä ymmärtää, onko kyseessä todella muutos vai luonnollinen kehitys, ja mistä muutos on saanut alkunsa, onko kyseessä ulkoinen vai sisäinen tekijä. Pyöriän (2007) mukaan kilpailuedun saavuttamisessa oleellista on henkilöstön osaaminen ja teknologian luova käyttö, ei välttämättä viimeisimmän teknologian omaaminen. Jos teknisiin toteutuksiin johdon laskentatoimessa ei ole osaajia, hyöty voi jäädä pieneksi. Tietopääoman oikeanlainen hyödyntäminen on digitaalisella aikakaudella kasvanut merkittäväksi menestystekijäksi (Pyöriä 2007). Järvenpää (2002, 13) toteaa väitöskirjassaan, että laskentajärjestelmien kehityksen lisäksi halutaan nähdä muutos myös laskentainformaation todellisessa käytössä sekä laskentahenkilöiden roolissa.

Controllerin roolin ja työtehtävien muuttuessa, voidaan kiinnittää huomiota myös ammattitaidon ylläpitämiseen. 1990-luvulla alettiin puhua elinikäisestä oppimisesta, jossa yksilön kehittyminen mielletään elämänlaajuiseksi, eikä se käsitä ainoastaan lapsuutta ja nuoruutta. Tarve ja kiinnostus elinikäiseen oppimiseen on tullut työelämästä ammattitaitovaatimusten muuttuessa nopeasti. (Collin 2009.) Oppiminen ja itsensä kehittäminen nousevat teemoina nykyään usein esille työstä puhuttaessa. Työssäkäyvät ihmiset ovat kokeneet kehittymisen tärkeäksi ja uskovat, että työ tarjoaa kehitysmahdollisuuksia. (Heiskanen 2009.) Collin (2009) määrittelee työssä oppimisen oppimiseksi arkisten työtehtävien suorittamisen yhteydessä ja

erottaa sen työssäoppimisesta, jolla taas viitataan työpaikoilla tapahtuvaan opiskeluun, joka on suunniteltu osaksi ammatillista koulutusta.

Granlund & Lukka (1997) korostavat yliopistojen roolia controllereiden roolin ja tehtävien muutoksessa. Jotta ”pavunlaskija”-stereotypiasta päästään lopullisesti eroon, yliopistojen on koulutettava nimenomaan moderneja, nykyaikaisia controllereita. Roolin muutos controllereissa vaatii muutoksen myös johdon laskentatoimen ja sen opetuksen mielikuvissa. Alan opiskelijoiksi tarvitaan entistä enemmän ulospäin suuntautuneita ja dynaamisia opiskelijoita. Opetuksessa on huomioitava kommunikointitaitojen kehittäminen, kuten hyvän kielitaidon rakentaminen, sekä havainnointi-, analysointi- ja ongelmanratkaisutaidot liikkeenjohdollisten asioiden suhteen. (Granlund & Lukka 1997.) Malmi ym. (2001) ovat tutkineet laskentatoimen koulutukselle asetettuja vaatimuksia controllereiden muuttuessa ”pavunlaskijoista” kohti business partneria. Koulutuksessa tulisi kiinnittää huomiota strategiateemoihin sekä johdonlaskennan järjestelmien kehittämiseen. Laskentatoimi, johtaminen ja informaatioteknologia ovat tärkeäitä osaamisalueita laskennan ammattilaisille. (Malmi ym. 2001.)

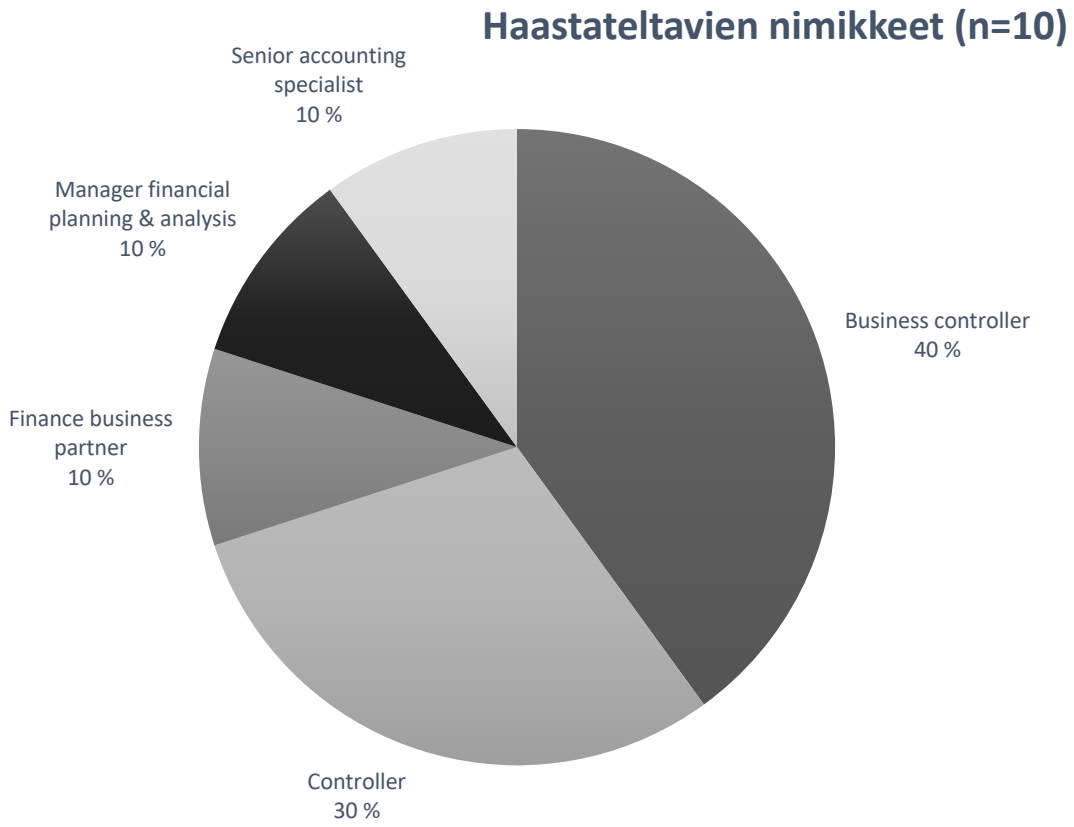
5 AINEISTO JA MENETELMÄ

5.1 Aineisto

Tässä tutkielmassa pääasiallisena empiirisenä aineistona käytetään kymmentä johdon laskentatoimen ammattilaisen haastattelua. Lisäksi on kerätty laadullista tekstiaineistoa seitsemältä haastateltavalta sähköpostitse lähetetyllä sähköisellä lomakkeella. Haastatteluaineistossa neljä on business controllerin haastattelua, kolme controllerin, yksi finance business partnerin ja yhden haastateltavan nimike on Financial Planning & Analysis Manager, jolla on kuitenkin aikaisempaa kokemusta business controllerina toimimisesta sekä nykyiseen työnkuvaan kuuluu myös controller-toiminnon työtehtäviä ja rooleja. Lisäksi yksi haastateltavista toimii ulkoisen laskennan tehtävien parissa, mutta tiimiin on siirtymässä myös johdon laskennan tehtäviä, muun muassa johdon raportointia. Hänen nimikkeensä on Senior Accounting Specialist. Haastateltavat ovat suomalaisista erikokoisista yrityksistä, joiden toimialat ovat teollisuus, teknologia ja rahoituspalvelut. Toimialat ovat valikoituneet haastateltavien saatavuuden mukaan ja lisäksi joukko pyrittiin rajaamaan niin, että mukana on eri yrityksiä samalta toimialalta, sillä tutkielmassa ei haluttu tutkia vain yhtä yksittäistä yritystä tai toimialaa. Yritysten koko vaihteli, jonka perusteella controllereiden työtehtäviä ja rooleja voidaan tarkastella laajemmassa kuvassa. Haastattelut toteutettiin kasvotusten ja ne kestivät keskimääräisesti noin 40 minuuttia. Haastattelut nauhoitettiin ja litteroitiin tekstimuotoon. Haastatteluaineistoa kuvataan tiivistetysti taulukoissa 1 ja 2. Kuvassa 4 kuvataan haastateltavien jakautumista nimikkeiden välillä.

TAULUKKO 1 Haastateltavien nimikkeet ja toimialat

Koodi	Nimike	Koulutus	Toimiala
C1	Controller	KTM	rahoituspalvelut
C2	Controller	Merkonomi, Tradenomi (AMK)	rahoituspalvelut
C3	Controller	Tradenomi (AMK)	teollisuus
BC4	Business controller	KTM	rahoituspalvelut
BC5	Business controller	KTM	teollisuus
BC6	Business controller	Tradenomi (AMK), KTM	teollisuus
BC7	Business controller	KTM	teollisuus
BP8	Finance business partner	KTM	rahoituspalvelut
M9	Manager financial planning & analysis	Tradenomi (AMK)	teollisuus/teknologia
AS10	Senior accounting specialist	KTM	teknologia



KUVA 4 Haastatteluaineiston jakautuminen nimikkeiden välillä.

Ennen haastattelua haastateltavalle lähetettiin muutama kirjallinen kysymys sähköisellä kyselylomakkeella. Kysymysten tarkoituksena oli selvittää jo ennen haastattelua haastateltavan taustatietoja ja työkokemusta sekä antaa haastateltavalle mahdollisuus tutustua hieman haastattelun teemoihin. Alustavien kysymysten avulla tutkimushaastattelujen tekijä pystyi valmistautumaan jokaiseen haastatteluun sopivalla tavalla, esimerkiksi työkokemuksen tai työuran tapahtumien perusteella.

Haastattelut suoritettiin kasvotusten, pääsääntöisesti haastateltavien edustamien yritysten tiloissa teemahaastatteluina. Kymmenestä haastattelusta seitsemän tehtiin loppusyksyn 2018 aikana tutkielman tekijän toimesta ja kolme haastattelua hyödynnettiin aikaisemmin Jyväskylän yliopiston kauppakorkeakoulussa tehdyistä haastatteluista. Yksi haastattelu on keväältä 2018 (AS10) ja kaksi keväältä 2014 (C1 ja C2). Jälkimmäiset haastattelut ovat liittyneet tutkimushankkeeseen, joka koskee rahoitusalan yritystä.

Aiemmin tehdyt haastattelut sopivat hyvin tämän tutkielman aineistoksi henkilöiden ja haastatteluteemojen puolesta, joten ne kannatti hyödyntää tässä yhteydessä kasvattaen aineiston kokoa. Sekundaariaineiston käyttäminen onkin usein tehokasta tutkimuksen kannalta, sillä aikaa jää enemmän itse analyysivaiheeseen (Eskola & Suoranta 1998, 117). Joitakin haastattelukysymyksiä hyödynnettiin myös aiemmista haastatteluista, jotta koko otantaan saataisiin yhdenmukaisuutta.

Laadulliselle tutkimukselle on tyypillistä pienehkö määrä aineistoa, jota pyritään analysoimaan mahdollisimman perusteellisesti. Tässä tutkielmassa aineistoa käsitellään aineistolähtöisen analyysin kautta, jolloin liian tarkkoja ennakkomääritelmiä ei ole laadittu ja teoriaa rakennetaan myös empiirisestä aineistosta lähtien. Laadullinen aineisto käsitellään usein myös hypoteesittomana, jolloin liian vahvoja ennakko-olettamuksia tutkimuskohteesta ei ole määritelty. (Eskola & Suoranta 1998, 18–19.) Aineiston saturaatiolla tarkoitetaan tilannetta, jossa aineisto alkaa toistaa itseään, jolloin aineiston voidaan nähdä olevan riittävä ”tuomaan esiin sen teoreettisen peruskuvion”, kuten Tuomi & Sarajärvi toteavat (2009, 87).

Tarkoituksena on luoda yleiskatsaus nykyajan controllerin työhön ja rooliin sekä niiden kehittymiseen. Tarkoituksena ei siis ole saada aikaan tarkkoja yleistyksiä. Ajatuksena on, että haastateltavat henkilöt tietävät tutkittavasta asiasta tai ilmiöstä mahdollisimman paljon tai että heillä on kokemusta tutkimuksen aiheesta (Tuomi & Sarajärvi 2009, 85). Johdon laskentatoimessa on tapahtunut muutos, kun menneisyysnäkökulmasta on siirrytty tulevaisuuden tarkasteluun ja strategiseen ajatteluun. Lisäksi kokonaisuuksien näkeminen sekä syy-seuraussuhteiden ymmärtäminen ovat korostuneet. Tämä tutkielma on linjassa johdon laskentatoimen kehityksen kanssa. Teorian kautta tarkastellaan menneisyyttä, mutta itse tutkimus painottuu tähän hetkeen ja tulevaisuuteen. Lisäksi ymmärtämällä muutosta aiheuttavia tekijöitä, voidaan suunnitella toimintatapoja siihen, kuinka muutokseen tulisi tulevaisuudessa reagoida. Sama ajatus on ollut myös aineiston keruussa, sillä haastateltavat eivät ole työuransa loppupuolella, jolloin heillä olisi laaja näkemys alan menneisyydestä ja kymmenien vuosien kokemus johdon laskentatoimen kehityksestä, vaan haastatteluissa on keskitytty löytämään vahvistusta teoriassa esiintyviin muutostekijöihin ja etsimään modernien controllereiden ajatuksia alasta ja sen tulevaisuudesta. Tästä syystä haastateltavaksi on haluttu myös nuoria laskenta-ammattilaisia.

Haastateltavaksi haluttiin joukko controller-toiminnossa työskenteleviä henkilöitä, joiden ammattinimikkeet vaihtelevat. Aiemmissa tutkimuksissa on puhuttu controllereista, business controllereista kuin business partnereistakin, joten mukaan haluttiin vähintään yksi kunkin ryhmän edustaja. Tällä pyrittiin saamaan mahdollisimman laaja kuva controller-toiminnosta, kuten myös sillä, että mukana oli muutaman eri alan ja erikokoinen yritys. Toimialat rajattiin kuitenkin kolmeen, jotta aineiston tuloksia voitaisiin tarvittaessa verrata toisiinsa.

TAULUKKO 2 Haastateltavien työkokemus ja tehtävänkuvaus

Koodi	Toimiala	Työkokemus	Tehtäväkuvaus
C1	rahoitus-palvelut	Sisäistä laskentaa, controller-tyyppisiä tehtäviä n. 6 vuotta	Myynnin controller
C2	rahoitus-palvelut	Konsernin palveluksessa 30 vuotta	Liiketoiminnan controller
C3	teollisuus	7 vuotta sisäisen laskennan tehtäviä	Tulosyksikön controller
BC4	rahoitus-palvelut	Noin 3 vuotta	Liiketoiminnan business controller
BC5	teollisuus	Noin 10 vuotta	Tuotannon business controller
BC6	teollisuus	Operatiivisen laskentatoimen-tehtävissä 14 vuotta	Area business controller, nyt kehitystyössä
BC7	teollisuus	Controller- ja talouspäällikkö-tehtävissä 14 vuotta	Koko konsernin business controller
BP8	rahoitus-palvelut	7 kk nykyisessä tehtävässä, usean vuoden aiempi kokemus varainhoidosta	Alueen financial business partner
M9	teollisuus/ teknologia	Yhteensä 21 vuotta, business controller -kokemusta	Tuotekehityksen controller, markkinoinnin controller
AS10	teknologia	Noin 4 vuotta	Corporate Control-toiminnon konsolidointitiimissä, vastaa lukujen oikeellisuudesta ja oikea-aikaisuudesta

Empiirisenä aineistona on siis kymmenen teemahaastattelua. Teemahaastattelussa aihepiirit, toisin sanoen haastattelun teemat, ovat ennalta määritetty. Teemahaastattelu sijoittuu strukturoidun haastattelun, kuten kysely- tai lomakehaastattelun, ja strukturoimattoman eli avoimen haastattelun välille, kuitenkin lähemmäksi avointa haastattelua. Teemahaastattelun kysymyksiä ei ole tarkkaan muotoiltu, eikä kysymysten tiettyä järjestystä ole päätetty ennakkoon. (Eskola, Lätti & Vastamäki 2018.) Teema-alueet järjestettiin kuitenkin alustavasti loogiseen järjestykseen, mutta haastattelujen edetessä, teemojen järjestys saattoi vaihdella.

Teemahaastattelua on käytetty suomalaisissa tutkimuksissa runsaasti. Sen etuja ovat avoimuus ja toisaalta rajatut teemat. Haastateltavat pääsevät puhumaan vapaamuotoisesti ja näin ollen materiaali edustaa vastaajien omaa näkemystä. Verraten esimerkiksi strukturoituun haastatteluun, jossa annetaan vastausvaihtoehtoja. Toisaalta määritellyt teemat rajaavat keskustelun kaikkien haastateltavien kohdalla samoihin aihepiireihin ja haastatteluaineistoa voidaan lähestyä jäsennetysti. (Eskola & Suoranta 1998, 87–88.) Teemahaastatteluissa hypoteesiasettelua voidaan pitää ongelmallisena, sillä tarkoituksena on löytää tutkittavasta aiheesta ominaisuuksia ja hypoteeseja niiden testaamisen sijaan. Teemahaastattelussa tutkittava aihe on jaoteltu teemoihin, joiden ympärille jo valmiiksi suunnitellut kysymykset ja vapaamuotoisempi keskustelu asettuvat. (Hirsjärvi & Hurme 2017, 66.) Tässä tutkimuksessa haastatteluteemoiksi valikoituivat controllerin työ ja rooli, muutos controllerin työssä ja roolissa sekä muutokseen reagoiminen ja siihen suhtautuminen. Valmista kysymyslistaa ei

teemahaastattelun tapaan ollut, mutta mahdollisia kysymyksiä oli pohdittu etukäteen haastattelutilanteen sujuvoittamiseksi. Haastatteluteemat ja niiden tyypillinen haastattelujärjestys on kuvattu alla kuvassa 5.

KUVA 5 Haastattelujen teemat tutkielman seitsemässä teemahaastattelussa.

Haastateltavat kontaktoitiin henkilökohtaisesti hyödyntäen verkostoja. Lisäksi aineiston kokoamismenetelmänä käytettiin niin kutsuttua lumipallomenetelmää, jossa haastateltavalta kysytään sopivia henkilöitä tuleviin haastatteluihin sekä heidän yhteystietojaan. Otos kasvaa, kuten lumipallo kerää massaa ympärilleen. (Ks. Tuomi & Sarajärvi 2009, 86; Metsämuuronen 2006, 47).

5.2 Menetelmä

Tutkimus toteutettiin laadullisella eli kvalitatiivisella menetelmällä ja tutkimusmetodina käytettiin sisällönanalyysiä. Tutkimusaineistoa analysoidaan aineistolähtöisesti. Aineistolähtöisessä analyysissä teoria ohjaa analyysiä, mutta lopullisena tarkoituksena on saada tutkimusaineistosta aikaan oma teoreettinen kokonaisuus. (Tuomi & Sarajärvi 2009, 95). Sisällönanalyysi on joustava tutkimusmetodi, joka sopii hyvin laadulliseen tutkimukseen (Hsieh & Shannon 2005).

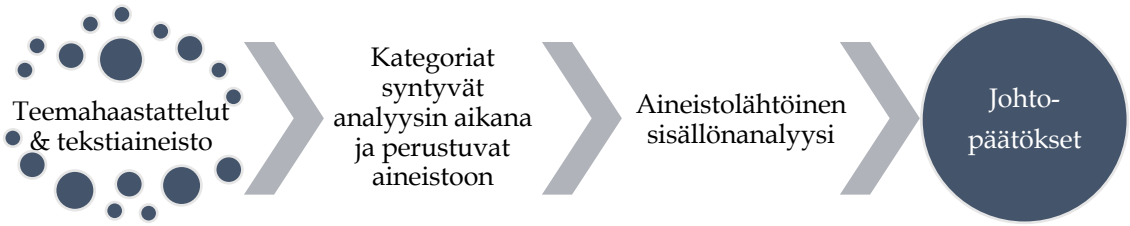
Teemahaastatteluaineisto litteroitiin eli purettiin tekstiksi, helposti käsiteltävään muotoon analyysivaihetta ajatellen. Ensimmäiseksi empiirinen haastatteluaineisto teemoiteltiin eli aineistosta poimittiin keskeiset, tutkimusongelman kannalta olennaiset aiheet ja haastattelusitaatit järjestettiin teemoittain (Esko & Suoranta 1998, 174–175). Haastatteluaineisto sisältää paljon tekstiä, joten haastateltavien puheenvuoroista muodostettiin pelkistettyjä ilmaisuja (Tuomi & Sarajärvi 2009, 101). Sitaatteja muokattiin myös helposti luettavaan muotoon poistaen niistä ylimääräistä toistoa ja täytesanoja tai lisäten kaarisulkuihin sanoja, jotka helpottavat lauseiden ymmärtämistä, niiden ollessa irrotettuna isommasta kokonaisuudesta. Kolmella pisteellä kuvataan, että sitaatista on jätetty pois puhetta, joka ei ole olennaista asian kannalta. Hakasuluissa olevilla sanoilla on korvattu muun muassa henkilöiden tai yritysten nimiä, sekä muita sanoja, jotka voivat vaarantaa haastateltavan anonymiteetin.

Sitaatteja on otettu suorina lainauksina tutkimuksen tulokset -osioon perustelemaan tehtyjä tulkintoja. Sitaatteja haluttiin poimia mukaan runsaasti, jotta tulkintoihin saataisiin moninäkökulmaisuutta. Osassa lainauksista löytyy

lopusta haastateltavan koodi, jotka on esitetty taulukoissa 1 ja 2 (s. 29, 32), osa lainauksista on haluttu pitää tunnisteettomana esimerkiksi vahvemman anonymiteetin vuoksi. Koodeilla havainnollistetaan haastatteluaineistosta tehtyjen nostojen monipuolista esiintymistä, mikä osoittaa koko aineiston hyödyntämistä analyysiin ja lopulta tuloksiin.

Aineiston pelkistämisen eli redusoinnin ja ryhmittelyn eli klusteroinnin jälkeen aineistosta etsitään samankaltaisuuksia ja eroavaisuuksia. Ryhmittelyn jälkeen sisällönanalyysin avulla aineistoa voidaan myös kvantifioida, jolloin lasketaan, kuinka monta kertaa sama aihe esiintyy haastatteluissa ja tällöin aineistoa voidaan kuvata määrällisessä muodossa. Kun tutkimuksen kannalta oleellinen tieto on saatu teemoiteltua, voidaan aloittaa käsitteellistäminen, toisin sanoen abstrahointi, eli aineistosta saadaan lopuksi irti johtopäätökset ja mahdolliset teoreettiset käsitteet. (Tuomi & Sarajärvi 2009, 108–111, 120–121.) Teemoittelua voidaan pitää suositeltavana analysointitapana tutkimusongelman ollessa käytännöllinen. (Esko & Suoranta 1998, 178.)

Sisällönanalyysissä oleellisin vaihe on kategorioiden luominen ja niiden järjestäminen. Aineistolähtöisessä sisällönanalyysissä kategoriat luodaan aineistosta, jolloin tutkittavaa ilmiötä voidaan pyrkiä ymmärtämään entistä syvemmin. Teorialähtöisessä analyysissä kategoriat perustuvat aikaisempien tutkimusten kautta kerättyyn teoriaan, jolloin koodausjärjestelmä on tiedossa jo ennen aineiston keräämistä. (Hsieh & Shannon 2005.)



KUVA 6 Mukailtu Hsiehin & Shannonin (2005, 1286) taulukosta kuvaillessa aineistolähtöistä sisällönanalyysiä.

Tässä tutkielmassa aiemman tutkimuksen perusteella voidaan todeta, että controller-toiminto on muuttunut ajan saatossa. Tämän vuoksi tarkoituksena ei ole tutkia, onko muutosta tapahtunut, vaan halutaan pikemminkin tietää ja ymmärtää, mitkä tekijät koetaan vaikuttaneen ja tulevan vaikuttamaan työtehtävien ja roolien kehityksessä. Aluksi haastattelu- sekä tekstiaineistosta poimittiin esiintyneitä controllerin, business controllerin ja business partnerin työtehtäviä, jotka koottiin taulukoksi (taulukko 3). Tämän jälkeen eriteltiin puheenvuorot, joissa tulee esille muutostekijöitä. Muutostekijöitä on yhdistelty kategorioiksi.

6 TUTKIMUKSEN TULOKSET

6.1 Tulosten tarkastelu

Aineistolähtöisen sisällönanalyysin kautta teemahaastatteluista etsittiin muutostekijöitä, jotka ovat vaikuttaneet ja tulevat mahdollisesti tulevaisuudessa vaikuttamaan controllerin rooliin sekä työtehtäviin. Aluksi tarkasteltiin kuitenkin controllerin käsitettä sekä sen tavallisimpia työtehtäviä ja roolia yrityksissä tänä päivänä. Heti haastattelujen jälkeen oli mahdollista huomata, että tutkielma käsittelee laajaa kokonaisuutta. Controllerin käsite ei ole yksiselitteinen ja voidaankin miettiä, pitäisikö tutkimuksissa yleisesti tarkemmin rajata, onko kyseessä koko controller-toiminto, käsitelläänkö siinä peruslaskentaa pyörittäviä controllereita, laajempaa kuvaa katsovia business controllereita vai strategisia business partnereita. Näiden roolit ja työtehtävät saatavatkin erota toisistaan ja muutostekijät voivat myös vaikuttaa eri tavoin ammattilaisryhmien kehitykseen. Toiset tehtävät saattavat olla uhanalaisempia kuin toiset. Toisissa tehtävissä muutokset näkyvät voimakkaammin, kun taas toisissa.

Tuloksissa on esitetty useita suoria lainauksia aineistosta. Sitaatteja on pyritty muotoilemaan helppolukuisiksi ja helposti ymmärrettäviksi, säilyttäen kuitenkin sitaatin tärkeimmän sanoman. Aluksi tarkastellaan yleistasolla controllerin roolia ja tehtäviä. Sen jälkeen siirrytään esille tulleiden muutostekijöiden tarkasteluun ja tämän jälkeen controllerin roolin ja tehtävien muutosta havainnollistetaan Controller-polulla, jossa pyritään esittämään controllerin, business controllerin ja business partnerin keskinäistä suhdetta ja sitä miten ala on muuttunut ja tulee jatkossa muuttumaan. Lopuksi tarkastellaan lyhyesti controllereiden suhtautumista johdon laskentatoimen muutokseen.

6.2 Controllerin rooli ja työtehtävät tänä päivänä

Haastateltavat johdon laskentatoimen ammattilaiset työskentelivät erilaisissa tehtävissä. Aineisto koostui controllereista, business controllereista, business partnerista, talouden manager-positiossa olevasta henkilöstä sekä yhdestä ulkoisen laskennan ammattilaisesta. Osa controllereista toimi liiketoiminnan läheisyydessä matriisiorganisaatiossa, osa keskitetysti talousosastolta käsin, osa taas työskenteli erillisessä palvelukeskuksessa ja osa suorassa johdon läheisyydessä. Työtehtävät ja roolit erosivat haastateltavien välillä melko paljon, mutta yleinen näkemys controllerin tehtäväkentästä oli silti melko yhteneväinen. Controllerin määritelmä tai käsitteen suomentaminen ei ollut täysin yksiselitteistä ja helppoa. Controllerin käsite koettiin usein hyvin laajaksi. Haastateltavia pyydettiin kääntämään alun perin englanninkielinen, mutta nykyisin varsinkin taloussanastoon vakiintunut *controller* suomeksi:

> ”Ei sitä tarvii enää nykyään suomentaa.” – C1

> ”Aika vaikea kysymys äkkiseltään. (…) talouden controlleri niin hallitsee tavallaan sitä talouden tiettyä aluetta ja niin kun tavallaan tsekkailee, että kaikki menee niin kuin pitää mennä.” – C3

> ”Sitä on mun mielestä sillein tosi hankala määritellä tai niin kun keksiä sille kään(nöstä), varmaan joku, tai no mä oon ite itseasiassa käyttänyt, jos joku kysyy, että mitä sä teet ja jos mä tiedän, että se on henkilö, joka ei tiedä mitä controller tai business controller tekee. Sit mä oon yleensä sanonut, että mä oon talouspäällikkö, koska se sit jo vähän hahmottaa ehkä konkreettisemmin sitä, että mistä on kyse.” – BC5

> ”Yleensä semmosille ihmisille, jotka ei välttämättä controller termiä tunne, niin joutuu alottamaan siitä, että mihin se liittyy, elikkä numeeriseen tietoon ja sen analysointiin, muuttamiseen tarinaksi. (…) Se on niin kun tuki organisaatiolle, bisnesjohdolle ennen kaikkea ja osa controllereista osallistuu siihen kuukausiraportointiin eli myöskin siihen tiedon tuottamiseen ja varmistamiseen, validoimiseen, osa hyödyntää olemassa olevaa tietoa.” – BC6

> ”Controlleria käytetään todella paljon eri merkityksissä ja myös tässä firmassa on hyvin erilaisia controllereita, elikkä ei voi suoraan laittaa yks yhteen, onko vaikka alaisia vai eikö ole. Mutta pääsääntöisesti controlleri, sillä on joku alue, mitä hän kontrolloi elikkä seuraa taloutta ja no lähinnä just seuraa jotakin lukuja.” – BC7

> ”No joo se on aika vaikee määritellä. Mä ite haluan aina aatella sen sillein pienempiin alaosiin, että ei oo semmosta yhteistä controller, mitään niin kun ammattinimikettä (…), just financial business partnereihin ja business controllereihin ja financial controllereihin, niin jokasella roolilla on omat erityispiirteensä, että ainakin täs meiltä oon huomannu, että sillein vaikee niin kun määritellä, koska sit se kattaa koko laskentatoimen käytännössä toimenkuvan, että mitä controller niin kun tekee.” – BP8

Yritysten nimeämiskäytännöt voivatkin vaihdella toisistaan, jolloin controllerin tehtävänkuvaa ja roolia ei voida määritellä yksiselitteisesti. Kuten Neilimo & Uusi-Rauva (2005, 28–29) toteavat, controller-nimike voi liittyä erilaisiin ja eri laajuisiin tehtäviin. Controllerin rooli ja työtehtävät riippuvat muun muassa henkilön asemasta ja nimikkeestä. Lisäksi yrityksellä, toimialalla ja yrityksen koolla voi olla vaikutusta tehtävien muodostumiseen.

> ”Se tehtävä, mitä (controller) käytännössä tekee riippuu niin paljon firmasta ja positiosta, että kun mun mielestä controller voi niin kun olla käytännössä kirjanpitäjästä talousjohtajaan ja oikeestaan kaikkea sillä välillä, riippuen ihan siitä positiosta ja firman nimeämis- tai tämmösestä niin kun nimikekäytännöistä.” – BC5

> ”Controllereitten rooli varmasti sinäänsä eroo vähän yrityksestä yritykseen, et jos sä meet isoon yritykseen, niin ne monet prosessit on siellä valmiina, jossa sä meet helpommin vaan suorittamaan prosesseja ja tuottamaan dataa ulospäin. Sit taas, jos sä oot pienessä tai hyvin voimakkaasti kasvavassa yrityksessä, niin siellä varmasti muutos näkyy vielä voimakkaammin ja siel pääsee oikeesti niin kun, joutuu kehittämään asioita nollasta, ei ole valmiita toimintamalleja. (…) Et totta kai, varmasti työnkuva ja rooli vähän eroaa, minkälaisessa talossa on töissä.” – BC4

Controllerin rooli nähtiin olevan lähellä liiketoimintaa ja vaikka se ja tehtävät saattavatkin erota yritysten kesken, perustehtävät ja rooli miellettiin kuitenkin samankaltaiseksi. Pohjimmiltaan työhön liittyy analysointia ja johdon tukemista, talouden sisäistä laskentaa.

> ”Tätä talouteen, liiketoiminnan talouteen liittyvää tekemistä ja se, että bisnes saadaan niin kun mahdollisimman kannattavaksi. Eri funktioissa tietenkin seurataan eri asioita, mutta se pääpointti siinä varmaan on se, että erilaista analysointia ja niin kun managementin tukemista siitä, että se bisnes on niin kun mahdollisimman kannattava.” – M9

Toisaalta controllerin rooli saatetaan ajatella ja mieltää erilaiseksi, mitä todellisuudessa käytännön tekeminen on. Kuten Lepistö ym. (2016) nostivat tutkimuksessaan jatkotutkimusehdotukseksi, millaisia tehtäviä controllerit todellisuudessa tekevät riippumatta siitä, mitä tehtäviä työpaikkailmoituksissa on nostettu esille. Kaksi controlleria totesivatkin, että analysointitehtäviin ei ole tarpeeksi aikaa, kun tiedon tuottaminen työllistää pääsääntöisesti. Rooliin ja työtehtäviin suhtauduttiin myös eri tavalla. Osa piti rutiininomaisista tehtävistä, osa taas koki analyysien tekemisen controllerin varsinaiseksi työksi.

> ”Periaatteessahan meidän kai se tärkein tehtävä olis analysoida sitä tietoa. Mutta tällä hetkellä se tiedon analysointihan jää melko pieneen osaan, koska se tiedon tuottaminen ja kaikkien lukujen ja raporttien ja kuvien tekeminen (…) johdolle, niin vie aika paljon aikaa.” – C2

> ”No mun mielestä se (controllerin työ) pitäis tukea sitä johdon päätöksentekoa, ja mieluummin olla muuta kuin numeroitten lätkimistä paperiin, koska se ei, se että niitä numeroita pistetään paperiin jälkikäteen, niin sehän ei hirveesti, no näkeehän siitä, miten on menny, mutta toivois enemmän semmosta analyyttistä roolia. (…) Mun mielestä controller on eri asia kuin raportoija tai raportoinnin ihminen. (…). Että mun mielestä raportin tekijä pistää paperille numerot ja controllerin tehtävä olis tehdä kaikkea muutakin, analyysiä enemmän.” – C1

Yhtenä tämän tutkielman tarkoituksena on myös ymmärtää johdon laskentatoimen muutosta. Muutoksesta ja muuttumisesta voidaan puhua, vaikka työtehtävät olisivat edelleen suorittavalla tasolla. Teknologiaa ei välttämättä osata hyödyntää parhaalla mahdollisella tavalla tehostamaan toimintaa ja automatisoimaan controllerin tehtäviä. Tällöin controllerin rooli saattaa jäädä niin sanotun ”pavunlaskijan” tasolle. Controllerin tehtävissä onkin edelleen osittain rutiininomaista työtä, mutta lisäksi erilaisia analyyseja ja ongelmanratkaisua. Controller käyttää työssään erilaisia järjestelmiä sekä ohjaa niistä saatua ja jalostettua tietoa johdolle. Näin ollen controller on ikään kuin tietojärjestelmien ja johdon välissä, kuten controller 2 toteaa haastattelussaan.

> ”Osa asioista on aika semmosta, samaa tehdään kuukausittain, mutta onhan siinä aina sitten pieniä sellasia muutoksia ja yllätyksiä ja sitten niin kun tutkitaan, että mistä joku johtuu (…). Osittain rutiinia, että sekin on ihan hyvä, että osa on ruutiinia, että ei oo ihan pelkkää jotain analysointia tai sellasta.” – C3

> ”Me ollaan välissä tässä, järjestelmien ja johdon välissä, yritetään selvitä näistä kaikista ongelmista.” – C2

Business controllereilla nähtiin olevan controllereihin verrattuna laajempi työnkuva ja yhteenvetäviä työtehtäviä. Business partner taas nähtiin muutaman vastaaja keskuudessa strategisempana toimijana controllereihin verrattuna.

"No oikeestaan se olis mun mielestä yks aste ylöspäin, että controllerit on vähän alempana kuin business controllerit periaatteessa. Mä teen vaan yhtä palasta ja hän (business controller) sitten vetää yhteen niitä, isompaa kokoon." – C2

"Controller on taloushallinnon asiantuntija, joka tekee liiketoiminnan johdolle raportteja, analyyseja. Onko se sit, jos on business controller niin enemmän liiketoimintapohjasesti, ja jos on niin kun controllerina ilman business etuliitettä, niin enemmän ehkä kirjanpitoon, talouteen liittyvästi." – BC4

"Meillä on business controllereita, joitten pitää olla, se ei oo pelkästään, että viestii johdolle vaan se on business partneri elikkä niin kun pitää olla keräämässä tietoa ja porukan osana miettimässä, että mitä sillä tiedolla tehdään, miten sitä hyödynnetään tai miten niitä toimenpiteitä jalkautetaan sitten sinne päivittäiseen tekemiseen. Sit sillä business controllerilla on se kontaktiverkosto tai käytännössä oma tiiminsä, joka on sitten siellä päivittäisessä tekemisessä, käytännössä meillä controllerit istuu sen päivittäisen tekemisen kyljessä." – BC6

"No business controller ehkä on niin kun astetta kauempana siitä ihan ruohonjuuritason tekemisestä ja sillä on sitten yleensä joku bisnesalue hallittavanaan ja toki niin kun business controllerkin joutuu varmasti käyttään exceliä ja näitä työkaluja, mutta ei ehkä ihan samalla tavalla, niin kun itelläkään ei oo ollenkaan mitään kuukausiraportointitehtäviä." – BC7

"Totta kai, kun työkokemus karttuu ja sitä kautta myös osaaminen ja asiantuntijuus, niin kyllähän se varmasti ajatus siitä et menis enemmän business partner suuntaan. Et olis sinäänsä tasapuolinen keskustelukumppani kenen kanssa pohditaan, että nämä raportit näyttää tämmöstä, tähän suuntaan vois mennä. Niin sit siihen ihan oikeesti keskustelis ja pohtis, et mikä on se järkevä." – BC4

"Edellisessä työpaikassa oli sillein, et vaikka olikin controller-titteli tai positio, niin kun vaikka hr-järjestelmässä, niin silti puhuttiin tavallaan business partnerista. Et se mun mielestä jo kuvastaa, et oot tavallaan ikään kuin yhdenvertainen sen, vaikka tuotannonvetäjän tai kuka se nyt onkaan, tavallaan se kelle sä niin kun teet töitä, niin sen kanssa. Et kun ehkä aikasemmin oli ehkä vähän semmosta, talousosasto hoitakaa te nyt ne numerot kuntoon mutta älkää tulko tänne isojen setien pariin häiritsemään meitä [naurahtelua] niin ku tällein rankasti kärjistäen." -BC

"No just se, että business partner on mukana, on busineksessä ja mä istun siellä johtoryhmän kanssa, ihan siin vieressä, niin se on sillein hyvä musta. Taas business controllerit yleensä niin, jotka tuottaa sit sitä meille sitä tietoa, niin ne sitten istuu jossain keskitetysti." – BP8

Alla olevaan taulukkoon (taulukko 3) on koottu kymmenessä haastattelussa esiintyviä controllerin, business controllerin ja business partnerin työtehtäviä. Samalle riville on kirjattu samoihin aihealueisiin liittyviä tehtäviä. Kuten voi huomata, controllerilla on eniten tiedon tuottamista ja tarkastelua, business controllerin tehtävät voivat olla askeleen analyyttisemmassa suunnassa ja business partner taas hyödyntää luotuja raportteja, suunnittelee tulevaa ja tukee aktiivisesti johtoa. Kun controllerilla on yksittäisiä tehtäviä, business partnerin tehtävät ovat laajempia kokonaisuuksia. Controllerin tehtävien yhteydessä ei mainittu lainkaan johtoryhmätyöskentelyä.

TAULUKKO 3 Empiirisessä aineistossa esiintyviä controllerin, business controllerin ja business partnerin tehtäviä

CONTROLLER	BUSINESS CONTROLLER	BUSINESS PARTNER
Tiedon tuottaminen: numerot, kuvat, raportit	Datan koostamista ja raporttien luomista, esim. visuaaliset raportit, yhteenvedot	Raporttien hyödyntäminen tulevaisuuden suunnittelussa
Lukujen tarkistelu, talouden seuranta ja kokonaisuuksien tarkastelu	Talouden seuranta ja kannattavuuslaskelmat, palkkiolaskelmat, ei-rahamääräisten operatiivisten mittarien seuranta	Tavoiteasetanta, palkitseminen
Analysointi	Analysointi	Analysointi
Actual ja ad hoc -raportointi	Raportointi	Johdon raportointi ja johdon tukeminen ad hoc -toimeksiannoissa
Budjetointi ja estimointi	Budjetointi ja ennustemallit	Budjetointi ja taloudellinen ennustaminen
Vuosisuunnittelu ja mittareista sopiminen	Strategiatyöhön osallistuminen	Strategian suunnittelu
Raporttien ja raportoinnin kehitys, järjestelmien kehitys	Kehitystehtäviä ja kehitysprojektit, järjestelmän pääkäyttäjä, toimintatapojen jalkauttaminen	Muutosagentti, muutossuunnitelmien työstäminen johtoryhmän osana
Tuloutukset, kustannusten siirto, kirjaukset ja korjaukset	Kustannuspaikkojen master datan hallinta	
Laskutus	Pääosin sisäistä laskentaa, jonkun verran ulkoisen laskennan tehtäviäkin voi olla, esim. tilinpäätöksen avustavat tehtävät	
	Osallistuminen johtoryhmän kokouksiin	Johtoryhmätyöskentely, mielipiteitä erityisesti taloudellisesta näkökulmasta
	Projekti-raportointi, esim. Tekes	Sisäiset projektit
	Sisäpiirirekisterin ylläpito, oman sijoitustoiminnan tarkastus	
	Esimiestehtävät	

Controllerin tai business controllerin työtehtäviin voi kuulua myös joitakin ulkoisen laskennan tehtäviä riippuen esimerkiksi yrityksestä ja niiden tehtävänjaosta. Pienissä ja keskisuurissa yrityksissä talousosaston henkilökunnalla voi olla laaja-alaisemmat tehtävät (ks. Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 30), kun taas isoissa yrityksissä voidaan keskittyä sisäiseen ja ulkoiseen laskentaan esimerkiksi eri osastoilla. Haastatteluista nousi esille myös se, että controllerilta toivotaan ulkoisen laskennan, esimerkiksi kirjanpidon osaamista, sillä se lisää asioiden ymmärrystä ja syy-seuraussuhteiden hahmottamista. Yliopistojen tarjoamaan koulutukseen oltiin tyytyväisiä, mutta laskentatoimen sisällä oleviin suuntiin toivottiin selkeyttä. Tehtävät saattavat olla kuitenkin luonteeltaan erilaisia sisäisessä ja ulkoisessa laskennassa ja perinteinen kirjanpitäjätyyppi ei välttämättä sovi liiketoiminnan laskentapuolelle. Laskentaammattilaisten henkilötyypit ja ominaisuudet voivatkin siis erota toisistaan.

> ”Kyllä pitäis yliopistonkin ottaa tohon kantaa, että sillein selkeemmin eriyttää sitä rakennetta ja koulutusohjelmii just sillä sisäsen ja ulkosen laskennalla, koska ne on kumminkin aika eri juttuja sitten ainakin isoissa firmoissa, tietenkin jossain pienissä firmoissa nii yks tyyppi hoitaa kaiken.” – BP8

> ”Controlleri, joka on tässä sisäisessä laskennassa, niin pitää kyllä ymmärtää myös sitä ulkoista, pitää osata kirjanpito, pitää tietää minne ne menee, vaikka sitä ei työkseen teekkään.” – BC7

> ”Mun henkilökohtanen mielipide on se, että paras business controller tulis semmosesta, jos niin kun tekis ulkosen laskennan tehtäviä jonkun aikaa ja sit siirtyy tavallaa sisäseen laskentaan, mut sit jotenkin se ajatusmaailma näillä ihmisillä voi olla hyvin erilainen, et sit kirjanpitäjän jotenkin ajatusmaailmasta voi olla hankala siirtyä sit business controllerin maailmaan.” – BC5

> ”Controllerit istuu sen päivittäisen tekemisen kyljessä. Elikkä heijän pitää ensinnäkin profiloitua muuksi kuin kirjanpitäjäksi elikkä että heillä löytyy sitä bisneskiinnostusta ja ymmärrystä, että ne ihmiset tulee niitten casejen kanssa kysymään sulta apua tai kertovat asioita ja se kiinnostus niin kun itsellä, että myöskin kysyy.” – BC6

Tulokset controllereiden työtehtävien suhteen ovat samassa linjassa muun muassa Lepistön ym. (2016) tutkimuksen kanssa. Raportointi, kehitystehtävät, budjetointi, analyysit ja ennustaminen nousivat eniten mainituiksi controllerin työtehtäviksi Lepistön ym. (2016) mukaan. Molemmissa tutkimuksissa esiintyvät myös niin strateginen ulottuvuus kuin ulkoisen laskennan tehtävätkin. Tässä tutkielmassa esiintyy myös joitakin yksittäisen controllerin tehtäviä, jotka voivat olla hyvin yritys- tai tehtäväkohtaisia. Tehtävät on kuvattu siis yksityiskohtaisemmalla tasolla, kun taas Lepistö ym. (2016) ovat koonneet controllerin tehtäviä suurempiin luokkiin. Sisältö on kuitenkin molemmissa hyvin samanlainen. Tässä tutkielmassa on tosin haluttu erotella controllerin, business controllerin ja business partnerin tehtävät erilleen, sillä tehtävät saattavat olla hyvinkin erilaisia.

Bragg & Roehl-Anderson (2011) ovat listanneet controllerille laajemman joukon tehtäviä. Tässä tutkielmassa, kuten ei myöskään Lepistön ym. (2016) tai Malmin ym. (2001) tutkimuksissa esiinny controllerin tehtävissä sisäisen tarkastuksen tai tilintarkastuksen valmistelua, käyttöomaisuuden seurantaa ja arvostamista eikä verotukseen liittyviä tehtäviä (Bragg & Roehl-Anderson 2011, 4–6). Tutkielmassa kuitenkin mainitaan tilinpäätöksen avustavat tehtävät, kun Bragg & Roehl-Anderson (2011, 4–6) mainitsevat tilinpäätöksen controllerin yhtenä työtehtävänä. Tämän seurauksena voidaankin pohtia controllerin roolin ja työtehtävien laajuutta. Yhdysvaltalaisessa tutkimuskontekstissa controller voidaan ymmärtää laajemman tehtäväkentän omaavana talousjohtajana, kuten controllerilla on alun perin viitattu laskentatoimen johtajaan (Virkkunen 1954, 33). Tosin myös Neilimo & Uusi-Rauva (2005, 29) ovat maininneet controllerin ydintehtäviin muun muassa talousjohdon ja konsultin tehtävät. On siis hyvä ymmärtää aiempia tutkimuksia tarkastellessa, mitä controllerilla siinä yhteydessä tarkoitetaan ja kuinka hyvin sitä voidaan peilata tutkittavaan asiaan.

6.3 Muutostekijöitä

Muutostekijät voivat olla sisäisiä tai ulkoisia, välittömiä tai välillisiä, pakottavia tai valinnaisia. Useat muutostekijät vaikuttavat toisiinsa. Jokin tekijä voi aiheuttaa muutostarpeen toisaalla ja toisaalta muutos voi myös kiertää kehää ja vaatia jatkuvaa muuttumista ja kehittymistä controller-toiminnossa (ks. Burns & Vaivio 2001). Kuten Burns & Vaivio (2001) ovat kirjoittaneet, muutos on haastava käsite. Seuraavaksi tulosten tarkastelussa ovat haastatteluissa esille nousseet muutostekijät, joilla on vaikutusta controller-toiminnon roolien ja tehtävien kehitykseen ja muuttumiseen. Muutostekijöitä analysoidaan aineistolähtöisen sisällönanalyysin kautta. Teemoittelun avulla aineistosta koottiin seuraavat muutotekijöiden luokat: teknologia, automaatio ja digitalisaatio, kansainvälisyys ja globalisaatio, organisaatiomuutokset ja kasvu, suhdannevaihtelut, sääntely, säännöt ja lait, laskentatoimen kulttuuri sekä muutos työssä.

Nämä teemat esiintyivät vähintään kahdessa eri haastattelussa, jotta ne otettiin tarkempaan tarkasteluun. Monet teemoista esiintyivät useissa haastatteluissa ja joistakin mainittiin jokaisessa haastattelussa. Teemat alkoivat toistua haastattelujen edetessä, joten jonkin asteen saturaatiopiste voidaan sanoa saavutettua. Haastatteluissa esiintyvät muutostekijät esitetään kootusti kuvassa 7.

KUVA 7 Haastatteluissa esiintyviä muutostekijöitä.

Tiettyjen muutotekijöiden esiintymiseen haastatteluissa vaikuttivat haastateltavien edustamat yritykset. Kansainvälisten yritysten laskenta-ammattilaiset mainitsivat muutostekijöiksi kansainvälisyyden ja globaalit tekijät. Kasvavien yritysten edustajat puhuivat kasvusta aiheutuvista muutostarpeista ja haastateltavat, joiden työpaikoilla oli järjestelmäuudistuksia meneillään, korostivat automaation lisääntymistä controller-toiminnossa.

6.3.1 Teknologia, automaatio ja digitalisaatio

Kaikki haastateltavista nostivat esille joko digitalisoitumisen, teknologisen kehityksen tai automaation tekijänä, jonka seurauksena johdon laskentatoimen ympäristö tai tehtävät ja roolit ovat muuttuneet ja tulevat jatkossa muuttumaan ja kehittymään. Teknologian kehitys vaatii myös yksilöiltä ja yrityksiltä kehittymistä laajemmassa kuvassa. Kuten Takala (2001) on todennut ”muutos vaatii muuttumista”.

> ”Ylipäätään mun mielestä tämä aika, että teknologinen kehitys on niin huikeeta ja sitä kautta haetaan, ei vaan, siis totta kai me haetaan myöskin asiakkaille parhaita ratkasuja, et siellä se vauhti on huima, niin mun mielestä se jo ylipäätään siis tää aika tekee sen, että meijän pitää miettiä ihan niin kun joka alueella sitä kehittymistä.” – BC6

Teknologia, digitalisaatio ja automatisaatio ovat muun muassa tehostaneet controllerin työtä. Erilaiset sovellukset ja työvälineet hiovat prosesseja ja vähentävät controllerin manuaalista ja rutiininomaista työtä, joka on aikaisemmin vienyt merkittävästi työaikaa. Sujuvammilla prosesseilla aikaa vapautuu muuhun tekemiseen. Kuten Järvenpää (2002, 26) on todennut jo vuosituhannen alussa, uudet innovaatiot ja toimintatavat nopeuttavat controllereiden rutiinitehtävien suorittamista. Vaikka tekniikka onkin muovannut controllerin työtä jo 20 vuoden ajan huomattavasti, voidaan todeta, että se edelleen esiintyy tekijänä, jonka controllerit kokevat muuttaneet ja tulevan muuttamaan toimialaa jatkossakin merkittävästi.

> "Tosi paljon kaikki muuttunut sähköseks. (...) Ehkä alkuaikoina jotain enemmän tulostin paperille ja siitä katsoin ja näin, mut sit nykyään niin kun kahdella näytöllä vaan seikkaillaan ja sitten sitä kautta katotaan raportteja ja tehään muita juttuja, että on se vähän muuttunut." – C3

> ”Mä sanoisin näin, että controllerit saa nykyään paljon enemmän aikaseks, ku sillon 14 vuotta sitte, mutta se johtuu hyvin pitkälle teknologiasta just, että on kehittyny kaikki sovellukset, että vaikka jos miettii tämmöstä asiakaslaskutusta, nii se tehtiin aikoinaan ihan paperille ja käsin ja ährättiin ja siinä niin kun saatiin ehkä muutama lasku päivässä ulos, niin nyt sitä lähtee kyllä lasku tolkulla. On sitte tullu jotain automatisointeja just eri funktioista saattaa tulla tiedot ja sitä sovellusta pitkin, ei tarvi käydä kysymässä keltään ja samassa sovelluksessa on tiedot.” – BC7

> "Tuo (automaation lisääntyminen) on tosi hyvä kyllä. Se vapauttaa aikaa paljon mielenkiintosemmille tehtäville ja just sille paljon analyyttisempiä ja ei tarvi tehdä just semmosta niin kun toistuvaa, tylsää, manuaalista, joka ei hirveesti kehitä ketään ja se on ainoastaan pakollista." – BP8

Tekniikan kehitykseen ja sen tuomiin uusiin työkaluihin haastateltavat suhtautuivat positiivisesti. Haastatteluissa viitattiin aikaisempiin manuaalisiin työtehtäviin hieman negatiivissävytteisillä sanoilla, kuten ”ährätä”, ”tylsä”, ”kuluttavaa” ja ”napoa”.

Aikaisemmin, mitä ihmiset ovat tehneet käsin, tänä päivänä hyödynnetään erilaisia sovelluksia ja robotiikkaa. Tämä on nopeuttanut prosesseja ja toisaalta mahdollistaa myös isomman datamassan käsittelyn. Aikaisemmin controller on saattanut olla järjestelmien jatke, jotta data saadaan muokattua määrämuotoiseksi. Nykyisin koneet ja sovellukset pyörittävät osan tehtävistä. Onkin varmaan hyvä pohtia, missä kaikessa näitä voi hyödyntää. Kehitys jatkunee samaan suuntaan myös tulevaisuudessa, eli koneita hyödynnetään entistä enemmän ja kaikkialla, missä se on mahdollista ja toimintaa tehostavaa. Haastatteluissa esiintyi mahdollisesti ”pavunlaskentaan” rinnastettavat termit *numerohakkeri* ja *excel-nikkari*.

> ”Tosiaan, kun sanoin varmaan sen sanan numerohakkeri, niin sitä enempi keskitty siihen, että ladattiin tietoa sinne systeemiin ja sit otettiin sieltä tietoa ja se oli niin kun aika semmosta, todella manuaalista, ja nytte on erilaista robotiikkaa, että tositteet voidaan ladata, niin ku tehä, että ei tarvi niitä näpytellä rivi riviltä sinne ja voijaan laittaa uploadilla niin massadataa tonne systeemiin ja näin poispäin, että kylhän se nopeuttaa ja tehostaa tietenkin sitten toimintaan.” – M9

> "Me ei olla oltu niitä muutosagentteja vielä sillon muutama vuos sitten, koska se käytännössä mitä me ollaan, niin excel-nikkareita, exceleitä pyöritelty ja hiottu kaiken näkösiä kaavoja, et me saadaan se data, mitä meillä on muutettua joksikin muuksi tai hyödynnettyä määrämuodossa eli me ollaan oltu niitä koneita tai sovelluksia, joita nyt otetaan käyttöön, et ehottomasti hyvä asia. Se on aika kuluttavaa pyörittää kuukaudesta toiseen esimerkiks tiettyjä rutiineja ja sitte sitä aikaa ei jää siihen muuhun niin kun semmoseen tuottavampaan työhön." – BC6

> ”Prosessit viedään niin tiukille, et sit pakotetaan ihmiset miettimään, että missä vaihees se kone voi astua mukaan." – AS10

Robotiikka, erilaiset järjestelmät ja ihminen toimivat yhteistyössä täydentäen toisiaan. Usein automaation on tarkoitus synnyttää uutta tietoa täysin automaattisesti. Esimerkiksi luvut voivat siirtyä suoraan toiminnanohjausjärjestelmästä muihin järjestelmiin. Jos aikaisemmin lukuja on pitänyt syöttää käsin, niin automaattisen siirron myötä lukujen oikeellisuus vaatii analyysiä, jota kone ei välttämättä kykene tekemään. Haastatteluissa nostettiin rutiininomaisen työn väheneminen ja toisenlaisen työn tuleminen tilalle. Kuten Pajarinen & Rouvinen (2014) ovat kirjoittaneet, tietoteknistyminen ei suoranaisesti tarkoita sitä, että työntekijöillä olisi vähemmän töitä tulevaisuudessa, vaan työ on mahdollisesti erilaista. Mekaanisen työn sijaan controllerilla on aikaa erilaisiin analyyseihin ja useammassa haastattelussa uskottiin, ettei analyysien tekeminen onnistu roboteilta tai koneilta. Controllerille nähtiin siis tulevaisuudessakin riittävän töitä.

> "Hyvä asia (automaation lisääntyminen controllerin työssä), mutta myös vaatii just, se ehkä vaatii just sitä ajatusmallin muutosta, että asioita tapahtuu automaattisesti ja sitten kuitenkin pitää varmistua siitä, et se menee oikein, et se helpottaa semmosta näpyttely

manuaalista työtä, mutta sitten taas tulee toisenlaista työtä tilalle, niin kun tarkastustyötä tai sellasta, tsekkailua." – C3

”Nythän tosi monen asian on korvannu joku sovellus, et käytännössä mitään ei tehä enää niin kun paperille, vaan ne kaikki tehään jossakin koneella. Ja sehän on nopeuttanut sitten työtä ja on myös vähentänyt semmosta rutiinia, esimerkiks nyt niin kun tää konserniraportointi, tää uus erppi mahdollistaa sen, että ne menee automaattisesti sinne konserniraportointityökaluun ne luvut, kenenkään ei tarvi napoo niitä käsin. Että riittää vaan ku tarkastelee niitä lukuja ja analysoi onko ne oikein, mut niitä ei tarvi naputella." – BC7

Uusien järjestelmien käyttöönotto ja automaattiset prosessit vaativat kuitenkin aikaa ennen kuin ne ovat valmiit ja täysin luotettavalla tasolla. Järjestelmien kehitys onkin tärkeää ja kehitystyössä on usein mukana myös controllereita, erityisesti kun kyse on talouden järjestelmistä. Jos aikaisemmin controllerit ovat syöttäneet tietoa järjestelmään ja samalla analysoineet lukujen oikeellisuutta, automaattisesti pyörivien järjestelmien luodessa dataa, controlleria tarvitaan täydentämään niiden toimintaa. Kone ei välttämättä toimi automaattisesti itsenäisesti, vaan ihmistä tarvitaan paikkaamaan koneen jättämät kuilut, kuten Van der Kleij, Hueting & Schraagen (2018) kuvailevat puoliautomaattisia järjestelmiä, jotka vaativat vielä ihmisen aktiivista osallistumista.

”No ei ne (järjestelmät) aina toimi. Mut se on nyt mun mielestä tätä päivääkin vähän, et nyt meillä on esimerkiks aika hyvät ja massiiviset noi systeemit, niin joskus siellä on sit joku ajo kaatunu yöllä ja silloin mä en saa sieltä niitä lukuja." – C1

"Tässä kun on tota pikkuhiljaa bisnestä otettu (järjestelmään) sisälle, niin meillä on ihan perustavanlaatusia kysymyksiä siellä edelleen auki ja siihen tarvitaan controllereita hyvin paljon. Ei sillä tavalla, että muokataan sitä tehtyä vaan, että mitkä on ne korjaavat toimenpiteet, että saadaan vastaavat virheelliset reitit tukittua eli semmonen niin kun datan analysointi." – BC6

"Siis aina vaatii mun mielestä ihmisen, et ihmisen pitää kattoo se viimenen, eli ei voi luottaa (automaattisesti syntyvään dataan), että kyllä aina niin kun ihmistä tarvitaan ja sitä controlleria tarvitaan. Mutta toki on just niin kun tohon yleiskustannusbudjetointisysteeminkin ollaan miettimässä semmosta, että se algoritmejä hyödyntäis ja tulis niin kun valmiit pohjat budjeteille ja estimaateille ja sit hyödyntäis historiadataa siinä, että sit siellä ois valmiit luvut siellä, kenenkään ei tarvii napoo niitä, joku tarkistaa ja korjaa tarvittaessa." – BC7

Erilaisten järjestelmien ja koneiden käyttö vaatiikin laajaa ymmärrystä, mitä taustalla tapahtuu ja miten järjestelmät saadaan toimimaan mahdollisimman luotettavasti, sillä vasta sitten ne tuovat nopeuttavan vaikutuksen ja selkeyttävät prosesseja. Suuret muutokset vievät paljon kehitysaikaa ja luovat epävarmuutta, varsinkin, jos useita muutoksia tapahtuu yhtäaikaisesti. Tämän vuoksi ei olekaan siis ihme, että yrityksissä controllereiden tehtäviä ei ainoastaan hoideta laskentaroboteilla. Tarkoituksena on kuitenkin tuottaa mahdollisimman paikkansapitävää ja laadukasta informaatiota.

”Kun paljon on toimintatapojen muutosta samalla, että muutetaan prosessia ja tietojärjestelmiä, niin siinä on aina kaks semmosta epävarmuustekijää, että vielä kun ne on

sit samaan aikaan, niin se lisää sitä epävarmuutta tai virheiden mahdollisuutta. Mutta mä oon ite siihen asennoitunut sillein, että se on vaan vähän niin kun katsottava vaan, mitä sieltä tulee ja yritettävä tavallaan päästä pikkuhiljaa alusta saakka kärrylle. Et en niin kun edes odota, että se ois millään tavalla täydellistä tai virheetöntä se toiminta ensimmäisestä päivästä lähtien, et se voi hyvinkin olla sitten pidemmänkin aikaa ennen, ku se stabiloituu." – BC5

Uusilta järjestelmiltä toivotaan työntekemiseen tehokkuutta ja nopeutta sekä resurssien optimaalisempaa käyttöä. Koska uudet kehityksessä olevat järjestelmät voivat olla kuitenkin alussa epävarmoja, vanhojen järjestelmien etuna on niiden luotettavuus sekä tasapainoisuus, vaikka ne eivät olisikaan markkinoiden moderneimpia ja toimisivat osiltaan manuaalisina. Modernit järjestelmät mahdollistavat monipuoliset työskentelytavat ja esimerkiksi verkkopohjaiset järjestelmät voivat helpottaa reaaliaikaisen tiedon liikkumista esimerkiksi globaalissa liiketoiminnassa.

"Toi [ERP] mikä on ollut käytössä niin pitkään, et se on sillä tavalla aika stabiili ja että on löydetty kaikki bugit, mitä siellä on." – BC5

"[Järjestelmä] on kyllä mun mielestä yks modernempeja, mitä voi olla markkinoilla. Kun se on niin, siihen saa niin paljon tehtyy semmosta niin kun ad hocii ja juttua ja pystyy tosi helposti, kun kaikki data on siellä taustalla, niin pystyy helposti sit tekeen niitä erilaisia analyyseja ja siel pystyy muokkaamaan tosi helposti sitä, kaikkii näkymiä ja tosi visuaalisia juttuja saa tehtyä ja todella moderni, että tietenkin ja sitten mitä käyttää, noi käyttää tuolla perusjärjestelmässä ja tuolla ulkosessa, niin [toiminnanohjausjärjestelmä], niin sehän on tosi vanha, mutta se on tosi luotettava." – BP8

"Meil oli semmonen moderni [ERP], joka oli täysin verkkopohjanen." – AS10

Controllereita tarvitaan järjestelmien kehityshankkeisiin, jotka vaativat controllerilta niin laskentatoimen osaamista kuin ymmärrystä tietojärjestelmien toimintatavoista. Kasvio (2007) mainitseekin, että työympäristön muuttuessa entistä teknologisoidummaksi, työntekijöiden osaaminen tulee olla kiinteästi yhteydessä heidän käyttämiinsä sovelluksiin. Haastateltavat nostivat parhaaksi keinoksi pysyä ajan tasalla uusimmista innovaatioista oman aktiivisuuden, esimerkiksi seuraamalla alan keskusteluja sosiaalisessa mediassa tai kokeilemalla järjestelmiä käytännössä tai perehtymällä alan kirjallisuuteen. Yrityksen sisäiset järjestelmäkoulutukset koettiin myös hyväksi vaihtoehdoksi, mutta yrityksen ulkopuolisista koulutuksista ei nähty saatavan riittävää hyötyä. Yliopistojen opetussuunnitelmiin toivottiin yleisimpien järjestelmien esittelemistä, mutta varsinaisen toiminnan opettelu tapahtuisi toki yrityksissä.

"Mä sanoisin, et niin ku tietyllä tavalla yrittää seurata, että mitä tapahtuu ja esimerkiks tyyliin linkedinissä, kun on näitä tiettyjä ryhmiä, niin siellä kun sanotaan, että kun lukee otsikkotasolla niitä julkasuja mitä siellä on, niin sielt saa sillein vähän niin ku kuvaa, että mitä on tapahtumassa ja missä mennään ja mistä niin kun keskustellaan." – BC5

" Sinäänsä mä oon sitä mieltä, että jos sä opiskelet vaikka laskentatoimea yliopistossa, niin olisi hyvä nähdä erilaisia järjestelmii. Mun mielestä yliopiston ei missään nimessä tarvi opettaa käyttään niitä, mut se että niitä näkisi ja vähän hahmottaisi, että minkälaisii toimintoja niissä on, miten ne mahollisesti toimii. (...) Totta kai mun mielestä se lopullinen käyttökoulutus pitäis tulla sieltä yritykseltä, koska järjestelmiä on maailmassa niin paljon

> ja myös se että miten ne järjestelmät on vaikka kustomoitu just sen yrityksen tarpeisiin niin siinä voi olla suuriakin eroja.” – BC4

Toisaalta, kun tekniikka on kehittynyt valtavasti ja nopeasti, ja tekniikkaa hyödynnetään käytännössä joka paikassa, voidaan sen kokea tosinaan myös häiritsevän varsinaista tekemistä ja syy-seuraussuhteiden ymmärtämistä: mitä ollaan tekemässä, mitä se vaatii ja mitä siitä seuraa. Automaattisesti pyörivät järjestelmät luovat ja muokkaavat dataa, jolloin controllerilla ei välttämättä ole tietoa, mitä kaikkia lukuja kokonaisuudessa on mukana. Vaikka järjestelmä mahdollistaisi kaikenlaisen visuaalisen esitystavan, voi perusdiagrammi olla kaikista informatiivisin tapa esittää tietoa. Tekniikka on jo niin jokapäiväistä, että sen kanssa ollaan päästy mukavuusalueelle. Joskus mukavuusaluetta voidaankin haastaa sillä, että pelkkä lukujen esittäminen ei riitä, vaan on ymmärrettävä lukujen luonnetta. Kynien ja papereiden käyttö ei välttämättä ole nykypäivänä vanhanaikaista ja merkki siitä, että modernit työkalut puuttuisivat. Suurin osa haastateltavista piti tietokonetta controllerin tärkeimpänä työkaluna, mutta yksi vastaajista nosti tietokoneen edelle ”omassa päässä” tapahtuvan ajattelutyön ja toimintojen yhteistyöstä syntyvän tiedon jalostamisen ja sitä kautta syntyvän lisäarvon.

> ”Pystyy paljon nopeemmin sitten luomaan tolla (järjestelmällä) niin kun erilaisia näkökulmia ja tota asioihin no kaikkea, mitä siellä onkaan siis, kaikki perus noi, nää visuaaliset toimenpiteet, mitä pystyy niin kun tekeen, kaikki kaaviot ja graafit ja sun muut, että siinä tietenkin riippuu aina siitä mikä on tarve, niin mikä on paras esitystapa, että turha sitä on lähtee muokkaamaan liian hienoja, jos se tarve siinä hämärtyy.” – BP8

> ”Meillä on ollu myös semmosia johtoryhmäpalavereja, että kukaan ei oo saanut käyttää mitään, saa olla kynää ja paperia mukana, mutta ei saa olla läppäreitä, eli niin kun haettu erilaisia tapoja, jotta saadaan ihmiset pois sieltä mukavuusalueelta ja just niistä tavallaan sen, et yritetään aktiivisesti löytää eri keinoja." – BC6

> ”Sanoisin on ja ei (tietokone controllerin tärkein työkalu), siis kyllähän se kaikki tieto on tavallaan niin kun siellä järjestelmissä, tai tietokoneella, jos niin voi ajatella, mutta sit toisaalta se on kuitenkin vaan edellytys sille työntekemiselle mun mielestä. Et sit kun se niinhän, vaikka luvuista ja muista tämmösistä mittareista, niin siitähän se tavallaan vasta alkaa se työ, kun sithän se controllerin työ musta on ennen kaikkea sitä tiedon analysointia ja jalostamista, niin kun esimerkiks päätöksenteon tueksi.” – BC5

Teknologia tulee varmasti jatkossakin kehittymään, automaatio ja digitalisuus lisääntymään. Jos kehityksen mukana haluaa pysyä, yritysten on saatava osaavia laskenta-ammattilaisia, jotka oppivat helposti uusia toimintatapoja ja haluavat kehittyä osaajina.

> ” Ja se viestintä, mikä tuolt tulee meidän johdon puolelta, niin se on kuitenkin aika selkeästi sitä, että kyl se tahtotila on, et me mennään vaan entistä kovemmin tänne ja se on, niin ku kaikkien tavotteisiin tulee asettaa digitalisaatio. Ja sit se on vähä sitä, että sit kun mietitään, että ne ihmiset, joilla se kokemuspohja on jo ehkä joltakin muulta vuosikymmeneltä ja se opiskelu on ollu ihan erilaista.” – AS10

6.3.2 Kansainvälisyys ja globalisaatio

Globalisaation seurauksena monien yritysten toimintaympäristöt ovat kasvaneet. Osaan yrityksistä kansainvälisyys vaikuttaa enemmän kuin toisiin ja kansainvälinen toiminta asettaa tiettyjä vaatimuksia. Jos yritys toimii ainoastaan Suomessa, ei kansainvälistymistä voida välttämättä pitää muutostekijänä myöskään controllerin työtehtävissä ja roolissa. Kansainväliset asiat tai kielitaito eivät nousseet esiin haastatteluissa, joissa yrityksellä oli toimintaa vain Suomessa.

Kansainvälisissä yrityksissä paikallisesta toiminnasta siirrytään isomman kuvan toimintaan, jolloin entistä enemmän tulee ajatella kokonaisuutta. Kansainvälisyys voi tarkoittaa monia asioita controller-toiminnossa. Haastatteluissa esille nousivat ainakin globaalit yhtenäiset toimintatavat, kielitaito, ulkomailla sijaitsevat palvelukeskukset, kansainväliset tiimit, kansalliset lait ja toisaalta myös kansainväliset säädökset sekä erilaiset kulttuurit. Lisäksi kysyttiin aikaerojen vaikutuksesta ja näkymisestä controllerin työssä.

> "Ennen on toimittu enemmän sillain niin kun paikallisesti ja nykyään mennään koko ajan globaaliin suuntaan." – C3

> "Palveluita ollaan siirretty tota, tai toimintoja noihin (ulkomailla sijaitseviin) palvelukeskuksiin, niin sekin on jo pelkästään sellanen, että tota on kansainvälisempää toimintaa ja tietenkin sekin, niin riippuu firmasta tai yhtiöstä, että mitenkä, kun eihän kaikilla välttämättä olekaan, pienemmillä mitään kansainvälistä, mutta tota niin niin, se on tuonu tietenkin oman tota lisämausteensa näihin hommiin." – M9

Toimiminen eri aikavyöhykkeillä ei noussut kynnyskysymykseksi, vaikkakin se saattaa hieman hankaloittaa toimintaa. Toimintatavat on toki hiottu globaalisti toimivissa yrityksissä niin, että aikataulut käsitetään samalla tavalla eri puolella maailmaa ja aikatauluissa tulee ottaa aikaerot huomioon.

> "No vähän ne hankaloittaa tiettyjä asioita, että kun on koko maailma niin sitten on niin monta aikavyöhykettä, että sitten jos on jotain yhteisiä palavereita, missä pitäis olla vähän kaikkien, lähinnä jenkit ja Kiina, että joko aikasin aamulla tai myöhään iltapäivällä. (...) Samoja palavereita sitten on vaikka kahteen kertaan, että ihan kaikki ei millään pääse niin kun samaan aikaan." – C3

> "No siis deadline on aina, se voi olla Suomen aikaa yheksältä niin se on sitten maailmalla jotain muuta se kello sillo." – BC7

Kansainvälinen toimintaympäristö on verrattain isompi, jossa pitää huomioida kokonaisuus. Controller-toimintoon vaikuttavat muun muassa kansainväliset IFRS-standardit, mutta myös eri maiden omat kansalliset lait ja toimintaperiaatteet. Granlund & Lukka (1998a) nostivat esiin laskentakäytäntöjen erilaistavana tekijänä kansalliset lait, kun taas ylikansallinen lainsäädäntö ja ylikansalliset kauppasopimukset lähentävät toimintatapoja johdon laskentatoimessa yritysten välillä. Lehti ym. (2012, 8) toteavat, että globalisaation kääntöpuolia ovat hitaasti muuttuvat kansalliset instituutiot, ja vaikka toimintaympäristö on globaali ja maailmankauppa vapautunut, silti kansallinen lainsäädäntö on merkittävässä asemassa, koska yhteisiä globaaleja sääntöjä ja suosituksia on vähän. IFRS-standardien muuttuminen vaatii

controller-toiminnolta ratkaisujen etsimistä, ja prosessit joudutaan mukauttamaan säännösten mukaisiksi ja etsimään uusia toimintatapoja. Sääntelyn, sääntöjen ja lain vaikutuksia yleisellä tasolla arviodaan tarkemmin myöhemmässä kappaleessa.

> ”Mitä pitää ottaa huomioon, niin on se, että joka maassa on kuitenkin tietynlaisia omia lainsäädäntöjä ja pykäliä, mitä pitää noudattaa, et vaikka kuinka haluais prosessit suoriksi ja yhdenmukaisiksi niin aina pitää kuitenkin huomioida jotakin erityistä." – BC7

> "Kyllä ne vaikuttaa muualla olevat, vaikka lainsäädännöt tai muut, niin ne kyllä vaikuttaa sit tänne päin että se tuo sitten omia haasteita joihinkin työtehtäviin, että pitää niin kun tietää, että mitä vaaditaan vaikka Kiinassa, niin siellä on niin kun ihan erilaiset vaatimukset kun meillä täällä." – C3

> "Ja tietenki tää Leasing-standardin (IFRS16) muutos, niin se tietenki vaikuttaa sit omalla. (...) Mut kyllähän ne haasteita sit aina järjestelmämielessä aiheuttaa, et saadaan kaikki kiinni. Mut mä uskon, et meillä tää Revenue Recoginitions -standardi (IFRS15) ei. (...) Ja sit tää Treasure-standardi (IFRS9), tää ysi, niin siinä oli sit ehkä meidän järjestelmän hiomista ja tavallaan tän konsolidointijärjestelmän uudelleen rakentamista sit niiltä osilta. (...) Sit enemmänki ehkä tää tämmönen, tää 16 kanssa, niin sit tää, kun laitetaan kaikki vuokravastuut, mitkä aikasemmin on tavallaan puuttunu raportoinnista, niin siinähän nyt on tietenki sit enemmän työtä, et saadaan kaivettua ne kaikki nyt sit esille, joita ei oo aikasemmin tarvinnu raportoida." -AS10

Automaattisia toimenpiteitä ei ainoastaan luoda erilaisilla koneilla ja järjestelmillä, vaan prosesseja voidaan muuttaa nopeammiksi ja automaattisemmiksi myös palvelukeskustyyppisillä ratkaisuilla, jonne keskitetään rutiininomaiset tehtävät. Palvelukeskus voidaan sijoittaa esimerkiksi halvemman työvoiman maahan. Ongelmaksi voi kuitenkin muodostua esimerkiksi kielimuuri tai tietämättömyys liiketoiminnan luonteesta, jos palvelukeskus sijaitsee kaukana itse liiketoiminnasta. Yksi haastateltavista vertasi ulkomailla sijaitsevaa palvelukeskusta robottiin, sillä he eivät esimerkiksi kyenneet lukemaan suomen kieltä ja näin osa prosesseista tapahtui virheellisesti, jolloin data ei ollut järjestelmässä oikein.

> ”Kyllähän tuo automaatio, mitä nyt historiasta tiedän tämmösiä muutamia palvelukeskustyyppisiä hankkeita, niin kylhän niissä kuitenkin se tietyllä tavalla tavote on se tehokkuuden parantaminen ja tietysti kyllähän sitä tai sanotaan että yksi osa sitä on kyllä mun mielestä myös se, että niiden rutiinitehtävien tekemiseen tarvitaan vähemmän ihmisiä. (...) Saattaa kuitenkin, vaikka ajatellaan että se palvelukeskus hoitaa sit niin ku tehokkaasti tämmöset rutiininomaset tehtävät, niin sitten syystä tai toisesta saattaa olla sit niin, että se ei välttämättä toimi ihan niin kun se pitäsi ja sitten voi käydä aika usein niin, että sit ne sotkut suomeksi sanottuna niin sit ne kaatuu sinne controllerin pöydälle selvittäväks.” – BC5

Kansainvälinen toiminta asettaa myös vaatimuksia kielitaidolle, kuten muun muassa Heiskanen (2009) toteaa. Haastatteluissa korostui englannin kielen tärkeys, ja muu kielitaito nähtiin hyvänä lisänä, muttei välttämättömänä. Kansainvälisessä yrtiysmaailmassa englannin kieli tuntuukin toimivan pääkielenä. Myös Lepistö ym. (2016) osoittavat, että controllerilta odotetaan englannin kielen taitoa työpaikkailmoitusten perusteella.

> "Englannin kieli on tullut huomattavasti voimakkaammin työkieleksi. (...) Suomeks on ollut kaikki raportointi, että nyt on alkanut viime keväästä lähtien sitä ollaan alettu harjoitella, että raportoidaan kakskielisesti." – BC4

> "Kun nyt ollaan globaalistuttu tosi paljon niin sitten huomaa, että ehkä jos tässä nyt yhtään haluaa kehittyä eteenpäin tavallaan ammatillisessa mielessä, niin se on niin kun itellä sellanen, että ei oo niin, niin hyvä engalannin kielen taito."

Kulttuuri ja tavat toimia eri maissa saattavat erota hyvinkin paljon, mikä voi myös vaikuttaa controllerin työtehtäviin, jos hän on paljon tekemisissä eri kulttuureista tulevien ihmisten kanssa. Esimerkiksi tarkkuus ja täsmällisyys numeroiden kanssa voi vaihdella. Myös vuorovaikutusosaaminen korostuu.

> "Pitää niin kun pystyä tuleen toimeen hyvin erilaisten ihmisten kanssa ja niin kun tietynlaisia sosiaalisia taitoja ja englannin kielen taitoa ja sit tietenkin taitoa just pystyä toimimaan eri kulttuureissa." – BC7

> "On eri rytmit ja eri tavalla tehdään asioita ja että toiset on vaikka tosi tarkkoja ja, tarkempia kun suomalaiset ja toiset on ehkä vähän vähemmän tarkkoja ja jotain tälläsiä sillein kulttuuriin viittaavia ominaisuuksia," – C3

Yhtenäisessä isossa maailmassa yhteisten toimintatapojen löytäminen ja prosessien kehittäminen sopiviksi on merkityksellistä. Suuri toimintaympäristö voi luoda kaaosta tai sitten se voi antaa etua ja pääsyn suuremmille markkinoille, aikavyöhykkeistä voi saada hyödyn irti, jolloin taloustoiminnot voivat pyöriä vaikka ympäri vuorokauden. Yhteistyöllä ja sitoutumisella yhteisiin toimintatapoihin voidaan saavuttaa kilpailuetua.

> ”Koko maailma olemme yhtä tavallaan, että ei oo vaan niinku no me täällä Suomessa tehään tätä omaa juttua ja tehköön kiinalaiset mitä tekee, vaan pitää niinku yhessä tällasessa yrityksessä, mikä on maailmanlaajunen, niin pitää niin kun yhessä asiat miettiä ja tehä niin kun samalla tavalla. Oikeestaan se muuten onkin, että yhdistetään niitä prosesseja." – C3

6.3.3 Organisaatiomuutokset ja kasvu

Organisaatiomuutokset nousivat esiin tekijänä, jolla on myös vaikutusta controllerin tehtävänkuvaan ja roolin. Granlund & Lukka (1998a) toteavat muun muassa organisaatiorakenteen muuttavan johdon laskentatoimen käytäntöjen muotoa. Haastatteluissa puhuttiin niin yrityskaupoista, yt-neuvottelujen vaikutuksesta kuin palvelukeskusten muodostamisesta.

Osassa haastatteluissa viitattiin useamman kerran palvelukeskuksien syntymiseen. Tapaukset voidaan jakaa kahteen osaan sen perusteella, millainen vaikutus palvelukeskuksen syntymisellä tai vahvistumisella on controllerin työhön. Ensimmäisessä tapauksessa controller-toiminto oli siirretty palvelukeskukseen, jolloin controllerit olivat palveluyhtiön palkkalistoilla ja toiminto oli fyysisesti etäämmällä varsinaisesta liiketoiminnasta. Haastateltavista kaksi (C1 ja C2) työskentelivät näin. Toisessa tapauksessa controllereilta oli siirretty suorittavia työtehtäviä palvelukeskuksiin, jolloin aikaa

jäi toisenlaisiin työtehtäviin, kuten analysointiin ja kehittämiseen. Yhdellä haastateltavissa oli alainen eräässä palvelukeskuksessa, joka oli sijoitettu Itä-Euroopan maahan.

> "Kaikki controllerit tuli sit tänne palveluyhtiöön." – C1

> "Tämmöset palvelukeskustyyppiset organisoitumiset tuntuu nyt olevan vähän niin kun semmonen tän hetken trendi. Niin ehkä se myös osittain näkyy myös sillä tavalla, että sitten kun se (suorittava työ) siirtyy sinne, niin sitten se ei oo sillä tavalla ollut enää omalla työpöydällä." – BC5

> "Multa on jäänyt sellasia aika tota rutiininomaisia tehtäviä, että ne on menny sitten palvelukeskukseen ne tehtävät, että enemmän keskitytään tuolla business puolella siihen analysointiin ja raportoinnin tietyt osat, mitkä niin kun liittyy projekteihin tiiviisti. ” – C3

Palvelukeskuksissa nimensä mukaisesti esimerkiksi talouspalvelut on keskitetty. Palvelukeskusten avulla voidaan ylläpitää laadukkaita taloushallinnon peruspalveluita, ja näin ollen tulosyksiköissä voidaan keskittyä liiketoiminnan erityispiirteisiin ja kehitystyöhön (Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 28). Yksi haastateltavista uskoi palvelukeskusten vahvistuvan tulevaisuudessa, jolloin controllereita voitaisiin keskittää taloustoimintoihin, jossa olisi runsaasti tietotaitoa. Kuten Quattrone & Hopper (2005) toteavat, keskittämisessä ja hajauttamisessa on puolensa. Näin ollen controllereiden roolissa saatetaan esittää vastakkainasettelu keskittämisen ja hajauttamisen hyödyistä sekä haitoista.

> "Controllereita, jotka tuolla meillä kentällä on, niin haluttais myöskin palvelukeskustoiminnan piiriin, siis sillä tavalla, että siitä palvelukeskuksesta muodostuu aaja-alasempi, heillä on enempi tietoa, tietotaitoa ja se niin kun, et tulis monipuolisempaa osaamista, että mä jotenkin nään, että sit ehkä kymmenen vuoden päästä meillä on business controllereita pienempi joukko mahollisesti ja sitten meillä on talouden palvelukeskus vahvempana. Jotenkin mä en, tää ei perustu mihinkään faktatietoon, mutta tää on se fiilis, mikä mulla on tästä, että mihin me ollaan menossa." – BC6

> "Sitä ajatteli, ettei controllerin toimintaa voi eriyttää liiketoiminnasta, että controllerin tehtävä on olla siellä liiketoiminnan mukana ja siellä kuulla ne kaikki keittiökeskustelut ja käytäväkeskustelut. Olin silleen vähän, että voiko täältä käsin sitten olla enää sellainen controlleri kuin ennen oli. Mutta kyllähän tässä nyt on sitten reilu vuosi menny." – C2

Jälkimmäinen haastateltava (C2) kuitenkin koki tiedonkulun haasteeksi toimiessaan kauempana liiketoiminnasta. Hän kertoi, että aikaisemmin kuuli nopeasti asioita, mutta nyt omiin tehtäviin oleellisesti kuuluvat asiat voivat kantautua tietoon kolmannen osapuolen kautta. Controller toivoikin enemmän säännöllisiä palavereita heidän kanssaan, joille raportoi, sillä muuten syy-seuraussuhteiden hahmottaminen voi vaikeutua, jos ei tiedä esimerkiksi millaisia päätöksiä on tehty ja mitä lukujen takana on.

> ”Kyllähän pieniä tämmösiä, vaikka ei tiedonkulku varmaan ikinä oo niin hyvää kuin sen pitäis olla, niin kyllä tässä tietysti vielä enemmän tulee ehkä näitä tietokatkoksia.” – C2

Haastattelujen perusteella controllerin rooli eroaa, jos hän on liiketoiminnan ytimessä toimiva controller, jolloin analyysitehtävät ja

liiketoiminnan ymmärtäminen ovat olleellista osaamista, kun taas palvelukeskus-controller, jonka rooli on pikemminkin palveluntuottaja ja tehtävät ovat rutiininomaisempia, yksinkertaisempia tai toistuvia.

> "He on ehkä enempi tämmöstä niin kun palveluntuottajia, elikkä he ajaa raportteja ja tota niin saattaa tehä analyyseja ja tekeekin siellä erilaista, (...) mutta se että heillä ei vielä ainakaan välttämättä oo sitten taas semmosta varsin syvällistä sitä bisnestuntemusta, että mitä siellä oikeesti siellä niin kun numeroiden takana sitte on." – M9

Organisaatiomuutoksen seurauksena myös vastuut ja tehtävät voivat liikkua yrityksen sisällä, kun toimintoja järjestellään uudestaan. Senior accounting specialist kertoikin, kuinka johdon laskentatoimi ja ulkoinen eli yleinen laskentatoimi limittyvät toisiinsa, kun johdonraportointi siirtyy ulkoisen raportoinnin kanssa saamaan toimintoon laadittavaksi.

> ”Nyt itse asiassa taas yksi murros on käynnissä ja meiltä tulee Management-raportointi ja ulkonen raportointi tähän saman sateenvarjon alle ja ollaan osa tätä tiimiä ja ollaan ehkä vastuus eniten meidän prosessien digitalisoinnista ja prosessien, no, ihan jo tämmösii, sanotaanko perusparannuksia, on aika paljon tarve lähteä nyt viemään eteenpäin.” – AS10

Organisaatiot muuttuvat myös yrityskauppojen yhteydessä. Esimerkiksi monikansallisissa yrityksissä laskentakulttuurit saattavat erota (Järvenpää 2002, 28). Tällöin tuleekin tarkastella laskentasääntöjen yhdenmukaisuutta ja sääntöjen noudattamista, kuten Järvenpää kirjoittaa. Yrityskaupan seurauksena järjestelmät on saatava toimimaan yhtenä kokonaisuutena, lukuja joudutaan siirtämään järjestelmistä ja tietovarastoista toiseen ja prosessit on hiottava toimiviksi. Controllerin täytyy tällöin kehittää ja testata toimintatapoja. Toisaalta vanhoihin toimintatapoihin verrattuna työnteko voi muuttua suuresti, jolloin sopeutuminen uusiin tehtäviin voi viedä aikaa.

> "Sit tietenki se tarkotti sitä, et siel oli sit kakski samalla toimialalla olevaa suurta yritystä, niin laittavat hynttyyt yhteen. Niin siinä on sit päällekkäisiä järjestelmiä ja prosesseja aika paljo ja niitä ollaan nyt sit täs allignattu ja saatukin nyt aika lailla hyvin. Se on vaatinu sit, et ehkä just kaikki nää konsolidointijärjestelmät ja puhutaan sit niin ku tält grouppitasolt, niin ne on saatu jo käytännös, et ne tulee yhdestä tietopankista, tai yhdestä konsolidointijärjestelmästä, mut sit ne ERP:it siellä taustalla on viel vähän irrallisia ja siel on projekteja käynnissä sit näitten harmonisointiin.” -AS10

Yt-neuvottelut muokkaavat organisaation rakennetta ja myös controllerin työtehtäviä ja roolia. Vaikutus voi olla hetkittäinen tai pidempi aikainen. Henkilöstön vähennettyä toimenkuva voi olla laajempi. Toimintaa voidaan pyrkiä tehostamaan ja hetkellisesti tehtävien ja roolien uudelleenjärjestely vaatii yhteistyötä ja toisaalta myös toiminnon kokonaiskuvan ymmärtämistä ja näkemistä.

> “Liittyy nyt siihen, tähän organisaation muutokseen. Siinä on lakisääteiset yt:t, mut varmaanhan sieltä sitten, voisin kuvitella, että kun tätä nyt yritetään sitten tehostaa varmaan silloinkin. Että ei sitä, sitä ei voi tietää. Toki omalta osalta toivois, ettei tulis enempää vastuita ja töitä.” - C1

> "Kyllä siinäkin muuttu jonkin verran, ei nyt mitenkään hirveen paljon, mutta vähän muuttu siinä, tuli muutakin muutosta tavallaan samalla kun ne yyteet. Sitten porukka väheni niin sitten niin kun työtehtävät muuttui ja saatto olla, niin kun tulla semmosia uusia, mitä ei ollu koskaan tehny ja piti sitten yrittää itse ja sitten esimiehen, tai esimies ja muut, selvittää että mitä, ettei jää jotain tärkeitä tekemättä niin niitä uuestaan katottiin ja. Että millaisia tehtäviä meillä on." – C3

Organisaatiomuutosten yhteydessä prosesseja pyritään usein muovaamaan uudenlaisiksi ja tarpeita vastaaviksi. Muutoksilla voikin olla suuri vaikutus juuri controllerin rooliin organisaatiossa. Myös yrityksen voimakas kasvu voi muuttaa organisaation rakenteita. Kasvavassa ja muuttuvassa yrityksessä asiat saattavat muuttua nopeasti ja controllerin sopeutumisen taito korostuu.

> "Se kasvu oli niin hirmu voimakasta ja näin niin sanotaan et oli enempi semmosta niin kun henkilökohtasta, että se jatkuva muutos ja se, koko ajan organisaatiomuutokset, niin se vaati tosi paljon semmosta tsemppiä iteltä, että mitä nyt taas. Et koko ajan tulee uutta ja näin. Mut ihan hyvin se nyt sitten, omalta kohalta kaikki hommat meni, että ei sen puoleen, mutta se tietenki se vaikutti sitten ilmapiiriinki, että ku aina tuli jotain ilmotusta, että nyt niin ku tuolta lakkautetaan tommonen saitti ja näin poispäin, että mitäs nyt ollaanks me seuraavana." – M9

Kasvavassa yrityksessä täyttyy kehittää uusia laskentamenetelmiä ja sisäistää uutta tietoa nopeasti. Pienemmässä yrityksessä näkemys taloudellisesta tilanteesta kulloisenakin aikana on helpompaa kuin isossa yrityksessä. Pienemmän toiminnan yrityksessä raportointia voidaan tehdä muodon vuoksi, mutta isossa yrityksessä raportointi on välttämätöntä, jotta voidaan hahmottaa taloudellista tilannetta ja pilkkoa lukuja pienempiin osiin. Controllerin rooli voi muuttua nopean kasvun vaiheessa merkittäväksi kumppaniksi ja hänen laatimiaan laskelmia voidaan arvostaa aikaisempaa enemmän, jolloin controllerin tekemä työ luo lisäarvoa yritykselle (ks. esim. Järvenpää 2007).

> "Sillon kun mä alotin tuolla pestissä, niin se raportointi oli monesti sellasta, että sitä tehtiin vaan koska kuuluu tehdä. Sillon liiketoiminta oli niin paljon pienempää, että jokasella oli jonkin sortin käsitys, että meneekö hyvin, meneekö huonosti, meneekö todella hyvin vai onko hyvin tasasta. Nyt kun se mittasuhde on kasvanut niin paljo, niin se näppituntuma ei enää pysy ihmisillä niin sitä kautta ehkä ollaan opittu myös ymmärtämään sen raportoinnin arvo." – BC4

Yrityksen toimiessa suurempana luonnollisesti myös toiminnan laajuus kasvaa. Controllerilla voi olla enemmän raportoitavaa tai analysoitavaa. Pienemmissä yrityksissä controller voi hoitaa johdon laskentatoimen tehtävät nopeammin, jolloin aikaa ja resursseja on myös muille tehtäville. Tällöin controllerilla voi esimerkiksi olla myös ulkoisen laskennan tehtäviä.

> "Aikasemmin kun esimerkiks raportoinnin määrä oli paljon alhasempi ja myös raportointiaikataulut oli väljemmät, niin mukana oli myös esimerkiks ostoreskontran hoitoa, myyntireskontran hoitoa, vaikka varainsiirtoverojen käsittelyä, niin ne on kaikki jääny takaalalle siten, että toimin ainoastaan varahenkilönä tietyissä erikoistilanteissa." – BC4

Yrityksen kasvu asettaa myös vaatimuksia controllereiden käyttämille järjestelmille ja toimintatavoille. Kasvun seurauksena osakeyhtiö voi myös listautua pörssiin, mikä aiheuttaa pakottavan tarpeen kehittää toimintatapoja

säädösten mukaisiksi. Julkisia osakeyhtiöitä velvoittavat eri asiat kuin muita yhtiömuotoja. Business controller 4 totesikin haastattelussaan, että listautuminen toi suurimmat muutokset järjestelmä-, ennustettavuus- ja raportointivaatimuksiin.

> "Aineisto ja data pitää olla tehokkaammin saatavilla, mikä on vaatinu sitä että järjestelmät, kun se mittakaava on myös kasvanut niin paljon, niin järjestelmät pitää olla sen kaltaisia että ne kykenee syömään sisälleen suurempaa dataa hyvin luotettavasti ja niin että se on myös hyvin nopeesti saatavilla. Se on ollut varmasti se suurin mitä järjestelmät on tarvinnu. Toinen suuri tekijä on sitten ollut myös että kun firma on kasvanut ja on tullut esimerkiks nää listautuneen yhtiön vaatimukset, niin eri järjestelmien on pitänyt alkaa puhumaan myös paremmin keskenään, koska ennen oli järjestelmä johonkin asiaan ja järjestelmä toiseen asiaan ja sit niitä yhdistettiin vähän niin kun käsin, niin sit kuitenkin liiketoiminta on kasvanut niin voimakkaasti, et se olis todella työlästä ja myös virheriski kasvais tosi paljon, niin se että ne järjestelmät on saatu toimimaan myös yhessä." – BC4

Kasvun seurauksen markkinoille voi tulla esimerkiksi aivan uudenlaisia tuotteita tai palveluita, joiden kustannuksia ja myyntihintoja voi olla esimerkiksi vaikeaa laskea. Tällöin on luotava uudenlaisia laskentainnovaatioita, kuten kustannuslaskennan saralla tätä on tehtykin paljon, esimerkiksi kehittämällä toimintolaskenta, strategisen kustannusjohtamisen avulla ja tarkastelemalla kustannuksia tuotteen koko elinkaarelta elinkaarikustannuslaskennalla (Järvenpää 2001). Toisaalta kasvun vastakohtana yritystoiminnan hiipuminen voi näkyä myös controllerin roolissa ja erityisesti työtehtävissä. Muutos toiminnassa vaatiikin usein uudenlasia tapoja toimia, jolloin controllerin pitää etsiä ja löytää ratkaisuja.

> "Mähän näin sen, voi sanoa että melkein alusta loppuun sen tarinan, että mitä siellä tapahtu, että se iso, iso kasvu ja sitte tavallaan se hiipuminen siinä, että tota niin, siinä oli ehkä mielenkiintonen nähdä se, että tota niin ensin tehtiin talouspuolellakin, ei ollu kun se [tuote], et se oli se [esine] ja et mulla on tällanen hieno, hieno juttu nyt tässä ja tota niin sit kun siihen alko tuleen kaikkee niin kun softaa, tuli [palveluja] ja kaikkee mahollista niin sehän toi tavallaan vähän erilaisia haasteita siihen laskentaakin sitten, että hetkinen että mikäs tän softan kustannus nyt oikeesti onkaan ja mites me hinnotellaan tää ja tällasia että tää oli ihan niin kun uusia juttuja sitte kanssa."

6.3.4 Suhdannevaihtelut

Haastatteluissa mielenkiintoisena muutostekijänä nousi esille myös yleinen taloudellinen tilanne, jota kuvataan tässä kohtaa suhdannevaihteluina. Kahdessa haastattelussa viitattiin suoraan ”kulukuriin” ja yhdessä haastattelussa mainittiin 2000-luvun lopun finassikriisi. Taloudellisella tilanteella tarkoitetaan siis laajempaa makrotaloutta, eikä vain yrityksen omaa taloudellista tilannetta. Suhdannevaihtelut, kuten taantuma ja nousukausi, voivat näkyä varsin merkittävästi yrityksen taloudessa, mikä taas näkyy laskenta-ammattilaisten tehtävissä ja esimerkiksi johdon odotuksissa controller-toiminnon työtä kohtaan. Taantuman aikaan kuluja tarkastellaan tarkemmin ja säästökohteita etsitään intensiivisemmin. Controllerin on toimittava tarkasti ja perusteltava päätöksiään. Kuluseurannassa voidaan tehdä laajaa tarkastelua, joka ei välttämättä lukeudu rutiinitehtäviin. Johto tarvitsee controllerilta tarkempia analyyseja ja ehdotuksia

esimerkiksi säästökohteista. Tällöin controllerin rooli voi kehityttyä varsin merkitykselliseksi toimijaksi.

> ”Mä ite huomasin, et sillon kun oli tää finanssikriisi 2008 2009, niin ehkä siinä oli, no voi olla se, et kun siinä oli kuitenkin nousukausi tavallaan ennen sitä, niin sillon ehkä rahaa käytettiin aika suruttomasti, jos nyt näin voi sanoa, et sen jälkeen semmonen yleinen kulukuri ja kustannustietosuus niin ku varmaan vähän pakosta johtuen kasvo ja selvästi sen jälkeen esimerkiks yksikönvetäjää tai tämmöstä alko huomattavan paljon enemmän kiinnostaa ne talousluvut ja mun mielestä se on aika hyvin kyllä säilynyt nykypäivään saakka niin kun tämmönen tietynlainen tarkkuus ja seuranta siihen tai ainakin niin kun oman kokemuksen mukaan se esimerkiks kulukuri ja kuluseuranta on kuitenkin edelleenkin tarkemmalla tasolla, kun mitä se oli joku kymmenen vuotta sitten, kun tässä on kuitenkin tavallaan sillein on ollut hyvät suhdanteet ja hyvä kausi meneillään.” – BC5

> ”Kyllä mä nyt tietysti silleen yritän täällä kovasti puolustaa ja pitää [tytäryhtiön] puolta, ja varsinkin nyt tietysti, kun tämmönen kulukuri on valtaisa. Ja yritän ittekkin koko ajan tossa työssä miettiä, mistä [tytäryhtiö] vois vielä säästää, koska emon puolelta tulee hirveitä paineita. Ja sitten kun melkein jo ittekin toteen, että melkein kaikesta on jo säästetty, mistä suinkin vaan pystytään, niin yritän sitten puhua sinne emoon päin, että ei enää oikein säästökohteita löydy.” – C2

Muutaman haastattelun, mutta varsin informatiivisten sanojen perusteella voidaankin ajatella, että makrotalouden suhdannevaihtelut vaikuttavat controllerin työn tarkkuuteen ja toisaalta myös kiertokulkuun. Hyvinä taloudellisina aikoina saatetaan esimerkiksi kehittää toimintatapoja, ottaa uusia järjestelmiä käyttöön ja keskittyä esimerkiksi ennusteisiin, kun taas laskusuhdanteessa kulut ovat tarkassa seurannassa, säästökohteita on etsittävä aktiivisesti, jolloin kulurakennetta täytyy katsoa tarkasti ja pilkkoa sitä pienempiin osiin, pohtia kannattavuutta ja tehdä laskelmia sekä esimerkiksi tarkastella katteen muodostumista.

> ”Jos on taloudellisesti heikommat ajat toki se sille se niin ku kulujen seuranta ja talouden seuranta on tietyllä tavalla tärkeempää kun se että jos on niin kun hirveen, et tuotteita menee kaupaks, vaikka ei tekis mitään, niin tavallaa ei ne kulut sit samalla tavalla kiinnosta.” – BC5

Suhdannevaihteluilla voi olla myös vaikutusta henkilöresursseihin. Laskevat suhdanteet voivat aiheuttaa tarpeen tehostaa toimintaa, jolloin yt-neuvottelut ja organisaatiomuutokset voivat olla hyvinkin mahdollisia. Toisaalta taas nousukautena yrityksen kasvu voi kiihtyä, jolloin lisääntyvät tehtävät voivat myös vaatia uusia controllereita tai osa-aikaisia lisätyöntekijöitä. Suhdannevaihteluista johtuvat muutokset controllerin roolissa voivat olla hetkittäisiä ja vaihtelevia, kuten suhdanteetkin.

6.3.5 Sääntely, säännöt ja lait

Erilaiset sääntelyt, säännöt ja lait vaikuttavat controllerin tehtäviin ja luonnollisesti muutokset näissä muuttavat myös controllerin työtehtäviä ja mahdollisesti rooliakin. Uusi sääntö voi tulla yrityksen sisältä, esimerkiksi keskusjohdolta toimintatapojen yhtenäistämisestä tai muuttamalla raportointitapaa, tai sitten sääntö tai laki voi tulla yrityksen ulkopuolelta, kuten

valtiolta tai kansainvälisistä säädöksistä. Kuten Burns & Vaivio (2001) toteavat, muutos voi olla yrityksen sisäinen tai ulkoinen. Kansainvälistymisen ja globalisaation yhteydessä puhuttiin haasteista toimia useiden kansallisten lakien vaikutuspiirissä, kun toisaalta samanaikasesti on huomioitava myös kansainväliset sopimukset ja säännökset, kuten IFRS-standardit, joihin viitattiin jo aikaisemmin. Säädökset voivat olla pakottavia tai valinnaisia. Pakottavia muutostekijöitä ovat muun muassa laki, kansainväliset tilinpäätösstandardit tai julkisia osakeyhtiöitä koskevat säännökset. Yrityksen sisäiset päätökset ovat usein valinnaisia muutostekijöitä, joilla voidaan vaikuttaa esimerkiksi menestystekijöihin.

> "Tietenkin mikä liittyy viranomasiin ja lakiin ja tollasiin niin ne on pakko olla ajan tasalla ja niiden on pakko pysyä koko ajan siinä kehityksen mukana, että se on selvä, mut mitä muuten niin se niin kun, jos katotaan bisneksen näkökulmasta niin, mitkä on pakottavia juttuja, niin kyllä se ois just se niin kun se reaaliaikasen datan saaminen." - BP8

> "Sitte voi tulla uusia vaateita, vaikka raportointiin liittyen, että millä tavalla halutaan nähdä luvut, millä tasolla ja kuinka tarkasti. (...) Kyllä ne tuolta tosi niin kun, keskusjohdolta mahdollisesti tulee, sieltä oikeestaan." – C3

> "Esimerkiksi juuri tää listautumisen kautta, on esimerkiks siis tulosjulkasu on tosi kalenteritiukkaa, se pitää olla tehtynä, on puolivuosikatsaus, on tilinpäätös, vuosikertomukset, ne vaatimustasot on aivan eri kun listaamattomalla yhtiöllä. Myös tietty tiedoteasiat eli jos firman sisällä tehään erinäisii päätöksiä, hankkeita, millä voi olla vaikutusta vaikka osakkeen hintaan, niitähän pitää tiedotaa markkinoille siten et ne on kaikki yhtäaikasesti. Se on tuonu osittain aika paljonkin muutosta, eli on myös pitäny firman sisällä pohtii paljon tarkemmin, että kenelle kaikille pitää tieto menee, kenen kuullen niistä asioista puhutaan. Tää on ainakin tohon niin kun sääntelyyn tuonut tosi paljon." – BC4

Säädökset aiheuttavat muutoksia yritysten rakenteissa, prosesseissa ja strategioissa, jolloin johdon laskentatoimen on tuettava liiketoimintaa saavuttamaan tavoitteensa (Jones & Glover 2018). Controllerilla tulee olla tietoa vaikuttavista säännöksistä, vaikka varsinaisesti hän ei osallistuisikaan kirjanpitoon tai muuhin säännösten vaikutuspiirissä oleviin tehtäviin. Osaamisen ei silloin tarvitse olla yksityiskohtaisella tasolla, mutta lait ja erilaiset säädökset muuttuvat jatkuvasti, joten on seurattava, millaisia muutoksia viime aikoina on tapahtunut.

> "IFRS tän tyyppiset asiat, et vaikka niit nyt ei suoranaisesti tee, niin kuitenkin mun mielestä niistä kuitenkin se taustaymmärrys pitää olla, tai suurin piirtein tietää mitä siellä tapahtuu, vaikka ei nyt ihan jokaista kirjausta osais nyt kirjausteknisesti tehdä." – BC5

> "Lainsäädäntö ja standardeja ja näitä voi muuttua ja arvolisäverolakeja ja ynnä muita, niin kyllä sitä on pakko vähän kouluttautua uudelleen tai ainakin päivittää tavallaan tiettyjä tietoja, että ei pärjää sillein, että kerran opiskeli ja sitte tekee loppuelämän töitä vaan." – C3

6.3.6 Laskentatoimen kulttuuri

Laskentatoimen kulttuurissa on tapahtunut merkittävä muutos. Monet aiemmin mainitut asiat ovat olleet muutostekijöinä muokkaamassa johdon

laskentatoimen kulttuuria. Kuten Järvenpää (2007) toteaa, laskentatoimi on kokenut niin teknisiä kuin kulttuurillisiakin muutoksia. Haastatteluissa esiin nousi merkittävänä tekijänä siirtyminen menneisyysnäkökulmasta tulevaisuus- ja ennustenäkökulmaan. Kuitenkin edelleen raportoidaan myös menneisyyspainotteisesti ja käsitellään toteutuneita lukuja, mutta osaltaan niitä osataan hyödyntää myös tulevaisuuden ennustamisessa. Haastatteluista välittyi selvästi tahto katsoa tulevaisuuteen. Näkökulman muuttuessa myös controllerin rooli muuttuu. Menneisyysraportointi vaatii lukujen käsittelytaitoa, kun taas ennustaminen analyyttistä osaamista. Tulevaisuuden analyyseja voidaan arvostaa esimerkiksi johtoryhmissä aikaisempaa enemmän ja ymmärretään paremmin laskelmien ja analyysien arvo päätöksenteon tukena. Johdon laskentatoimi on myös liiketoimintasuuntautuneempaa, minkä seurauksena laskentatoimi voi luoda lisäarvoa liiketoiminnalle (Järvenpää 2007).

> "Ennen tehtiin kaikki menneisyyspainotteisesti. Aina katottiin taaksepäin ja sitä ennustepuolta ei juurikaan tehty, eikä sitä osattu myöskään arvostaa." – BC4

> "(…) Ennustetaan ja tehään erilaisia laskelmia ja analyyseja siitä, että jos nyt on jo tapahtunut näin, niin mitä se tarkottaa meille nyt sitten niin kun jatkossa." – M9

> "Et tavallaan se on kuitenkin usein se kolmen kuukauden jakso (kvartaali), jolle pitää antaa joku ennuste, paljonko vaikka joku tulos on tai kulut on ja sit se lähtökohtasesti oletetaan, että sä niin kun vähintään siihen pystyt. (…) Että pitäs entistä enemmän pystyä ennustamaan sitä kuluja, eikä vaan sitä että tavallaan vaan jälkikäteen raportoidaan, no tällä tavalla edellinen kuukausi meni, koska sit se optimi tilanne on mun mielestä se, että jos sä pystyt vaikka sen kolmen kuukauden periodin ennustamaan, et joku tulos tai kulut on X euroo ja sit se toteutuu samalla tavalla, niin sillä tavalla siinä toteumaraportoinnissa ei oo mitään tekemistä, koska kaikki on menny niin kun sä oot ajatellu tai ennustanu." – BC5

> "Laskentatoimi (on ollut) ylipäätänsä liikaa sellasta just tota historiaan katsovaa, manuaalista työtä, että ei se hirveesti oo niin kun antanut haasteita sen suhteen, että enemmän pitäis siihen suuntaan siirtyä, että ruetaan katsoon tulevaisuuteen ja oikeesti niin kun tukeen sitä bisnestä." – BP8

Controllerin profiloituminen yritysten sisällä tietynlaiseksi toimijaksi vaatii kuitenkin edelleen työtä. Controller saatetaan rinnastaa edelleen esimerkiksi kirjanpitäjään.

> "Controllerin arvo varmaan tulee sitten siinä päivittäisessä tekemisessä kaikista parhaiten esille, mut et meillä on vielä matkaa siihen, et ne controllerit profiloituu oikeella tavalla. " – BC6

Aikaisemmin myös numeroilla johtaminen on ollut merkittävämmässä asemassa, johon on havaittavissa muutosta. Rinnalle ovat tulleet muun muassa ei-rahamääräiset mittarit, elinkaaren tarkastelu kustannusnäkökulmasta (Järvenpää 2001) sekä strateginen laskentatoimi (esim. Näsi 2006). Laskentatoimen analyysit sisältävät siis muutakin kuin turvalliseksi koettuja numeroita. Kuten yhdessä haastattelussa nousi esiin, numerot sisältävät paljon tietoa, mutta vain jos niiden taustat todella ymmärretään. Pelkkä numero yksin esitettynä ei välttämättä kerro, mistä se todella syntyy. Numeroa voi pienentää

tai suurentaa, mutta vasta kun tiedetään, mistä osista luku koostuu, voidaan miettiä, mistä esimerkiksi säästöjä voidaan konkreettisesti tehdä tai miten todellisuudessa myyntiä voidaan kasvattaa. Lawsonin (2016) mukaan controller tarvitsee vahvan ymmärryksen talouden perusasioista, niin sisäisestä kuin ulkoisestakin laskennasta. Lisäksi täytyy olla tietoa toiminnoista ja prosesseista, esimerkiksi tuottavuuden parantamisesta, automaattisesti toimivista toiminnoista sekä yleinen ymmärrys taloustoiminnosta ylipäätään. Controllerin on siis ymmärrettävä, mitä lukujen taustalla on ja mistä osista ne koostuvat.

> "Tässä kymmenen vuoden aikana, mitä eri johtoryhmissä oon ollu mukana, niin se muutos ainakin siinä bisneksessä, missä olen ollut, niin on ollu se, että sillon kymmenen vuotta sitten katottiin pelkästään numeroita, myynti ja sitten katottiin myynti sisäiset ja ulkoset asiakkaat ja sitten tuli siihen mukaan, että oli tietyt areat ja sitte on ollu ihan regionit niitten sisällä, tietyt tuotteet. (…) Oltiin menossa siihen suuntaan, että saatto olla palavereita, jossa ei saanut esittää yhden yhtä numeroa. Elikkä niin kun johtoryhmäpalaveri perustuu ihan johonkin muuhun, siellä voi olla jotain muuta visuaalista, mutta ei numeroita ja se haastaa myöskin sitä porukkaa, koska numerot on semmonen turvallinen alue, että siinä kun pysytellään niin voi sanoa, että onko toi numero oikein tai väärin, sitä numeroa voi haastaa, että voisko se olla vielä parempi ja millä toimenpiteillä, mutta sitten kun sä vaan kerrot sitä tarinaa ja siinä on vaan jotain visuaalista tai sulla on määrärajotus, että sen sijaan sulla saa olla ne kolme slaidia, niin sulla on yksi slaidi. Miten sä kiteytät sen oman toimintosi tarinan, miten te teette ja miten sä esität sen, että se myöskin tulee tarpeeksi vakuuttavasti sille johtoryhmälle tietona, että okei me hoidamme asiat niin kun pitää." – BC6

Tavoitteena on ollut parantaa controllerin arvoa ja tuoda laskentaihmistä tasavertaiseksi jäseneksi johtoryhmään. Kuten Wolf ym. (2015) ovat tutkineet, controllerit suhtautuvat positiivisesti päätöksentekoa tukevan materiaalin tuottamiseen. Johtoryhmän jäsenenä controller tarvitsee vuorovaikutusosaamista ja muita sosiokulttuurisia kykyjä (Järvenpää 2001). Yhteistyötaidot ja viestinnällinen osaaminen (Lepistö ym. 2016) ovat myös tärkeitä taitoja controllerin tehtävässä, sillä yhteistyötä tehdään moneen suuntaan, niin johdon kuin esimerkiksi tuotannon tai myyjien kanssa. Controllerin tekemä työ ymmärretään nykyään paremmin, eikä ”pavunlaskijoita”, ”numerohakkereita” tai ”excel-nikkareita” enää juurikaan ole, kuten Vaivio & Kokko (2006) ovat todenneet. Controller ei myöskään edusta ainoastaan taloutta, sillä lukujen taustalla on paljon prosesseja, jotka heijastuvat lukuihin, jolloin kokonaisuuden näkeminen ja ymmärtäminen on oleellista. Eräs business controller totesikin, että ihmiset tekevät yrityksen numerot, ei yksinään talousosasto. Taloudellisen vastuu onkin yrityksissä laajemmalla alueella, ei vain taloustoiminnoissa, kuten Granlund & Lukka (1997) kirjoittavat.

> "Trendi on kuitenkin ollu se, et jos miettii tämmöstä business controlleria niin se on selkeesti enemmän esimerkiks johtoryhmissä, se on otettu johtoryhmän jäseneks, niin kun muutkin, et se ei oo vaan semmonen talousosaston ihminen, joka käy siellä kerran kuussa paasaamassa jostain numeroista, vaan se otetaan laajemmin mukaan, vaikka siis johonkin asiakas caseihin tai johonkin tuotannon asioihin tai tän tyyppisiin, siis mitkä ei oo ihan puhtaasti niin kun sen controllerin tavallaan sitä perus omaa aluetta. Et siihen se mun mielestä perustuu, se tavalla et pitää olla sit ihmissuhdetaitoja, niin kun toimii erilaisten ihmisten kanssa kun sit varsinkin tommosessa, sanotaanko nyt ylemmissä johtoasemassa olevissa henkilöissä on joskus aika värikkäitä persoonia, niin tavallaan et niiden kanssa

pystyy toimimaan ja sit toisaalta pystyy myös ottaa sen oman paikkansa siellä, et niin kun tavallaan puolustaa sit toisaalta myös omia näkemyksiään, jos se tilanne on, et on tietyllä tavalla niin kun niihin muihin vaikka sen johtoryhmän jäseniin tasalla, niin kun samalla tasolla." – BC5

"Aika paljon tota dataa kumminkin löytyy niin saa tosi mielenkiintosia asioita tuotuu esiin, että eihän johtoryhmällä muuten mitään käsitystä välttämättä niin kun jostain tietyistä strategioista, jos ei tois sitä datan kautta esiin sitä, niitä näkökulmii. (...) Ite nään tän oman roolin, että pitää olla tietonen kaikesta, niin kun just niistä mahollisuuksista, mitä niin kun ois tarjolla ja sitten tuoda vaan esiin ja sitten johtoryhmä päättää, että mihin suuntaan edetään. Tuo niitä vaihtoehtoja esille." – BP8

"Joskus sillon aikasemmin, kun alotteli controllerina, sekin on ehkä kokemuksen myötä tietenkin tulee nää jutut, mutta enempi silloin voi aatella, että oli enempi semmonen niin kun numerohakkeri, mutta se että on aika paljonkin sitte tässä niin kun bisneksen kanssa ja managementin kanssa tekemisissä ja et enempi just semmosta just niin kun sanoit tuon business partnerin, niin tota pitää oikeesti olla siinä iholla, ja se on oikeestaan varmaan puolin ja toisin, että sieltä haetaan sitä näkemystä ja sitten ite niin kun tietenkin ymmärtää, että mitä niiden lukujen takana on, niin se vaatiikin sitä, että pitää olla sitä kanssakäymistä hyvinkin aktiivisesti." – M9

"On ihan ok mennä seuraamaan sitä päivittäistä tekemistä, koska kaikki se päivittäinen tekeminen heijastuu niihin numeroihin, et se fina ei oo erillinen. Meillä on hirveen pinttyneet käsitykset näistä asioista (...), siis tää on jotenkin käsittämätöntä et me eletään tätä vuoskymmentä ja edelleen on, että sitten se fina, niin tuntuu, että tää tarina ja tää tämmönen, että kaikki asiat näkyvät finassa, mulla on mandaatti, mulla on oikeus tulla ihan jokaiseen pöytään mukaan, missä tota testataan tai mietitään prosesseja, koska kaikki ne näkyy finassa. Et fina ei tee niitä numeroita itessään." – BC6

"Tän kolmen vuoden aikana pelkästään se, että kuinka paljon johto kuuntelee sitä raportointia ja sieltä saadaan ulos, niin se on muuttunut." – BC4

Myös controllerin työajan suhteen on havaittavissa muutosta. Aikaisemmin työpäivät ovat saattaneet kestää hyvin pitkään, varsinkin kiireaikaan, kuten kaudenvaihteessa raportoinnin osalta. Nykyisin pyritään suoriutumaan tehtävistä normaalin työajan puitteissa. Muutos voi johtua niin kulttuurin muutoksesta kuin automaation ja tekniikan käytön lisääntymisestä ja sen seurauksena työkuorman keventymisestä. Lisäresurssien hankinta kiireisimpiin aikoihin on myös osoitus kulttuurin muutoksesta, jolloin oletusarvona eivät ole enää pitkät työpäivät ja suuret työkuormat. Aikaa halutaan käyttää työn lisäksi harrastuksiin ja sosiaaliseen elämään (Pyöriä ym. 2017).

"Semmone fiilis on mulla, et niiku enemmän on ehkä kiinnitetty siihen, että pyritään ne aikataulut pitämään semmosina, et ne suurin piirtein normaalissa työpäivässä pystyy tekeen, koska sit tiedän myös semmosii, missä esimerkiks oli jotain tietojärjestelmien välisii latauksia sillein, että sä saat sen tiedon järjestelmästä A kello 20 illalla ja sit se pitää olla kello 22 mennessä ladattuna johonkin toiseen järjestelmään." – BC5

"Sillon ihan alussa (14 vuotta sitten) niin kun tehtiin muun muassa siinä kuukausiraportoinnin parissakin todella pitkää päivää ja sitä niin kun puurrettiin ja puurrettiin ja tehtiin ihan hulluna. Toki en tiiä, kun ite en tee tätä, tekeekö täällä joku edelleenkin, mutta en oo ainakaan kuullu, että ihan niin paljon tehtäis, että on varmaan se työkuorma on pienentynyt, just kun se on autimatisoitunut ja helpottunu ja ehkä sit on osattu resurssoidakin paremmin ja niin kun hyödyntää, että on tuntityöntekijää ja muita sitte auttaa kiireellisimmällä ajalla, että mun tietääkseni nyt suht normityöpäivän pystyy

tekemään myös niin kun ne, jotka on siinä perusraportoinnissa. (...) Mää oon ite tehny ihan jotain yhtätoista, niin kun illalla yhteentoista. Se oli sitä, että jos deadline oli sinä päivänä niin se niin kun etittiin erot sinä päivänä ja se oli niin kun joka kuukausi." – BC7

Haastatteluissa esiin nousi myös kvartaalitalouden roolin vahvistuminen laskenta-ammattilaisen työssä. Ulkopuolelta annetut ja ennalta sovitut aikataulut rytmittävät controllerin tai raportointia hoitavan talousosaston työtä. Tiukat aikataulut luovat työhön tietynlaista kurinalaisuutta ja hektisyyttä. Haastattelujen perusteella hektisyys ei ole kuitenkaan merkittävästi lisääntynyt. Controller-toiminnon tehostuessa kaivataan kuitenkin myös ripeyttä controllerilta. Tuoreesta datasta jalostetaan päätöksiä ja raportit on synnyttävä nopeasti.

”Kyl tää kuitenkin niin sanottu kvartaalitalous on selkeesti koko ajan korostunut." – BC5

"Tää kuukausittainen ja quarteriraportointi tietenkin luo sen kalenterin, et sillon tiettyihin aikoihin on, tuli mikä tahansa, niin oltava valmista ja on siinä mielessä joustettava." – AS10

"Syklit on nopeutunu ja sitte ei varmaan oo semmosta näkyvyyttä kumminkaan, että halutaan päästä vielä syvemmälle sinne lukujen taustalle. Ei oo saatu just sitä, käytännössä sitä sen nopeuden vaatimaa suorituskykyä siitä, (...) että toimitukset ei oo ehkä ollu niin tota tehokkaita ja ei oo tota saatu vastiketta sille, tilauksille, et se on varmaan, varsinkin se että koettu, ettei oo saatu tarpeeksi tukee. Se ei riitä että saadaan vaan se raportti sieltä kerran kuukaudessa, että sillä se ei tuo paljon lisäarvoo, kun jos raportit tulee vaikka puolessa välissä kuuta yleensä, niin se on aika paljon, niin kun on edellisen kuukauden luvut niin ei oo käyttökelpoista just siinä hetkessä, koska se on jo vanhaa dataa, kun se tulee niin pitkälle. Se on enemmän sit sellasta just, että tavotteen laskentaa enemmänkin, että ei sillä kyllä pysty bisnestä ohjaamaan oikeestaan sillä tiedolla." – BP8

”Paineen alla työskentely, että aikataulut on tiukkoja ja sellanen luonne tai ominaisuus pitää olla, että pärjää sitten vaikka on ne tiukat aikataulut, että ei niin kun mee ihan paniikkiin sitte sen takia.” – C3

"En mä näkis, kuitenkin aina on ollut aikataulut tekemiselle tai raportoinnille, toki ne tietysti, kyllähän niitä pyritään sillain IT-hankkeilla niin kun tavallaan, vaikka kuun vaihteen katkoa tiivistämään tai nopeuttamaan." – BC5

Lisäksi dataa on paljon saatavilla, joten sen keräämiseen controllerin ei tarvitse käyttää niin paljon aikaa kuin vaikka aikaisemmin. Oleellisen tiedon löytäminen suuresta datamassasta on nykypäivänä tärkeää. Controllerin on tässäkin tapauksessa ymmärrettävä liiketoimintaa ja sen taustoja sekä osattava hyödyntää erilaisia järjestelmiä ja tietovarastoja. Jos tietovarastoissa määrittelyt eroavat toisistaan, tieto on muutettava yhteensopivaksi. Controller-toiminto tehostuisi entisestään, jos informaatiota ei tarvitsisi etsiä monesta tietolähteestä ja muuttaa manuaalisesti niitä yhteensopiviksi. Haastatteluista välittyi tahtotila yhteen isoon tietovarastoon.

"Sä osaat pohtia ja priorisoida, että mitkä on ne tärkeimmät asiat, mitkä pitää viedä eteenpäin, koska kaikkea ei voi raportoida tai voi raportoida, mut eihän johto kerkee kaikkeen paneutumaan, niin pitää oikeesti osata pohtia, että mitkä on ne tärkeimmät osa-alueet, mihin pitää kiinnittää huomiota." – BC4

> "Periaatteessa on melkein ongelma sit, jos mennään ihan sinne data warehouseen, missä on kaikki olemassa oleva tieto, niin se, että sitä tietoa on niin valtavasti. Sit tavallaan se, että sä löytäisit sieltä sen olennaisen tiedon. Ja sitten se on tietysti ongelma taas, että riippuu vähän justiin, että mistä tietolähteestä sä katot periaatteessa ihan samaa asiaa, niin se luku ei oo koskaan sama. Siellä on aina jotain määrittelyjä vähän eri lailla." – C2

> "Meillä on niin monta eri lähdettä, se on se ongelma siinä. Et siinäkin halutaan siihen suuntaan mennä, että käytettäis vaan yhtä sitä niin kun isoo tietovarastoa" – BP8

Johdon antamilla roolimalleilla on merkittävä vaikutus yritysten laskentakulttuureihin, eikä sankaritarinoiden voimaa kannata unohtaa puhuttaessa kulttuurista ja organisaatiomuutoksista, toteaa Järvenpää (2007). Se millaiseksi controllereiden rooli määrittyy tulevaisuudessa, vaikuttavat niin esimerkit kuin roolimallitkin. Uuden roolin omaksuminen ja uusien tapojen oppiminen vaatii sopeutumista. Roolimallit voivat tulla johdolta, ne voivat olla kollegoita tai toisen tiimin controllereita. Esimerkin voimalla voidaan muuttaa rooleja haluttuun suuntaan ja oppia uusia tapoja toimia.

> "Esimerkiks itsekin luen itteni semmoseks, joka on vuoskausia tätä hommaa tehnyt ja pitäis oppia niitä uusia tapoja eli me tarvitaan myöskin niitä esimerkkejä ihan henkilöinä tähän päivittäiseen tekemiseen, jotka vie tavallaan niin kun, että ihmiset näkee, että tolleinkin voi tehä, et myöskin tiimityötä controllereitten kesken, että miten asioita tehdään tai miten voidaan tehdä tai miten on tehty, semmosta tiedon jakamista, toki sekin että alan tutkimuksia tai kirjallisuutta seuraa, mutta kenellä on siihen aikaa, se on sitten se toinen kysymys." – BC6

Myös johdon laskentatoimen kulttuurissa on korostunut vuorovaikutusosaaminen. Kuten Lepistö ym. (2016) toteavat, yhteistyötaidot ja viestinnällinen osaaminen ovat tärkeitä taitoja myös controllerille. Granlund & Lukka (1997) pitävät osastojen sekä henkilökunnan ja johdon välistä kommunikointia kilpailukykyä lisäävänä tekijänä, erityisesti kasvavilla kansainvälisillä markkinoilla. Haastatteluissa esille nousivat muun muassa ihmissuhdetaidot, controllerin johtamistaidot sekä verbaalinen osaaminen. Lawson (2016) myös toteaa controllerin tarvitsevan erilaisia johtamistaitoja, kuten muutosjohtamista ja ihmistenjohtamista. Tiimirakenteiden ja matriisiorganisaatioiden seurauksena controllerit joutuvat olemaan erilaisten ihmisten kanssa tekemisissä. He tarvitsevat tietoa, jolloin heidän on mahdollisesti motivaitava ihmisiä ja saatava heidät ymmärtämään tiedon tai toimintatavan tärkeys.

> "Mun mielestä on korostunut ihmissuhdetaidot ja sit mun mielestä myös, mä oikeestaan tajusin sen joskus pari vuotta sitten, että myös esimiestaidot siinä mielessä, et kun kuitenekin ne lähimmät henkilöt, joiden kanssa se controlleri tekee töitä ja joiden tavallaan työpanoksesta on riippuvainen, hyvin harvoin on kuitenkaan mitään suoria alaisia sillä. Et tavallaan, koska se, et sä saat jotkut asiat tehtyy, mitä sä itse tarvitset, niin se on tietyllä tavalla johtamista ja esimiesnäkökulmasta isompi haaste, kun sulla ei ole sitä luontasta esimies-alaissuhdetta sillein, et sä voi mennä niin kun alaiselle sanomaan, että tee nyt näin, et sun pitää niin kun jollakin muulla tavalla pystyy motivoimaan se ihminen, että se toimii sillä tavalla kun sä itse haluaisit tai niin kuin sä itse tarvitset jotain tietoa." – BC5

> ""Koska bisnespuolella ihmiset on erilaisia, he eivät ymmärrä fina-asioita eli se niin kun kielen löytäminen, se on hirveen tärkeetä et sä osaat tuoda sen viestin oikeella tavalla." – BC6

> ”Business controllerin työ tulee tarvitsemaan tulevaisuudessa yhä parempaa järjestelmien, analytiikan ja datan hallintaa. Työ vaatii numerotaitoisia, eri järjestelmiä hallitsevia ja viestintä- ja yhteistyötaitoisia tekijöitä.” – BC4

Controller-toiminto on kuitenkin verrattaen melko nuori ja se on muotoutunut ajan saatossa. Vähitellen controllerin roolia ja tehtävänkuvaa ymmärretään paremmin, niin controller-toiminnossa kuin myös muissa yritysten toiminnoissa. Kuten Malmi ym. (2001) toteavat, controllerit ovat kehittyneet business partnereiden suuntaan, ja tätä voidaan pitää luonnollisena progressiivisena kehityksenä. Laskentatoimen opetuksessa opetetaan sisäistä laskentaa ja controller tulee jo opiskeluaikana tutummaksi tuleville laskenta-ammattilaisille. Muutos on tapahtunut, sillä vielä vuosituhannen alussa controller oli monelle, myös alan opiskelijalle, vieraampi käsite.

> "Omakohtasesti niin en ehkä olisi uskonut sillon opiskeluaikana, että tähän hommaan päädyn, elikkä mä olin enemmänkin, kun siihen aikaan ei opetettu tämmöstä, ei niinkun ollu controllereita tai opetettu tuolla tota opiskelupuolella, että mitä se controlleri on, se oli ihan tuntematon käsite. Elikkä tota siinä mielessä, että olen päätynyt näihin hommiin niin se on ollu ehkä niinkun sattuman kautta." – BC6

Johdon laskentatoimen kulttuuria on tutkittu suomalaisessa kontekstissa ja tämän tutkielman tulokset ovat linjassa aiempien tutkimusten kanssa. Muutokseen ovat ajaneet Granlundin & Lukan (1997) mukaan niin johtamisen kulttuurin muutos, yrityskulttuurit kuin kansallinen kulttuurikin. Taloustoiminnon rakenne on muuttunut ja controllereiden tuomaa lisäarvoa ymmärretään entistä paremmin. Yrityskulttuurit ovat muuttuneet, perinteiset tunnusluvut eivät ole välttämättä enää yksinomaa johtamisen välineitä, vaan rinnalle on tullut muitakin mittareita. Työkuormaa pyritään jakamaan ja huomioimaan resurssit paremmin. Toki eroja yritysten välillä varmasti on edelleen.

6.3.7 Muutos työssä

Tutkimuksessa haluttiin tarkastella vaikuttavatko muutokset työelämässä myös controllerin työhön ja rooleihin. Granlund & Lukka (1997) ovat todenneet reilu 20 vuotta sitten, että ”pavunlaskijoille” on vielä paikkansa controller-toiminnossa. Vaivio & Kokko (2006) eivät usko, että tätä controller-tyyppiä on enää havaittavissa Suomessa ja myös tässä tutkimuksessa on näytteitä siitä, että ”numerohakkerit” ja ”excel-nikkarit” ovat menneisyyttä. Kuitenkin tämän tutkimuksen perusteella osalla controllereista on edelleen suorittavia työtehtäviä, mutta suurin osa uskoo niiden häviävän tai ainakin vähenevän merkittävästi controllerin tehtävistä tulevaisuudessa. Suorittavien tehtävien määrä riippuu tasosta, jolla controller työskentelee. Varsinaisesti työmarkkinoiden polarisaation ei nähty koskettavan controllerin tehtävää, sillä työ luokiteltiin mielummin asiantuntija-tehtäväksi kuin suorittavaksi toimistotyöksi. Toisaalta haastatteluista ilmeni

myös tulevaisuuden epävarmuus. Osa jopa näki, että nykypäivän controllereille ei tule riittämään töitä tulevaisuudessa automaation lisääntyessä ja tekniikan kehittyessä. Toisaalta suurimmaksi osassa haastatteluissa business controllerin ja business partnerin tehtävien uskottiin säilyvän myös tulevaisuudessa, sillä teknologian ei koeta kykenevän monimutkaisiin analyyttisiin tehtäviin, eikä sillä ole liiketoiminnan tuntemusta.

> ”En usko, että säilyy kyllä, että se on niin helppo mun mielestä kumminkin tekoälyllä varsinkin sitten, jos saadaan semmonen pystyy finance controllerin kirjauksii pystyy jo robotiikalla hoitaan jo tälläkin hetkellä, semmosii toistuvii tehtävii niin, jos se kehittyy niin pystyy varmasti kyllä kaikki nää hommat hoitaan tekoälyn avulla sitten, että kyllä varmasti vähenee työtehtävät sitte, että sitä kautta varmaan just sitä bisneksen suuntaan siirtyä tai enemmän sit semmoseen strategisen partnerin suuntaan, että sitten niin kun monet kyllä nää basic jutut, niin ne kyllä varmasti häviää.” – BP8

> "Vois kuvitella, että siinä mielessä, että jonkun verran niin kun rutiininomasii lähtee poies, jos semmosia on vielä kauheesti jäljellä, mutta tota ei sitä analysointii, en usko että sitä pystyy kyllä mikään robotti korvaamaan. Niin ja sitte se robotti ei tunne sitä bisnestä, että pitäis olla sit niin kun todella monta erilaista robottii." – BC7

> "Osittain varmasti kyllä (työn polarisaation voisi liittää controllereihin), koska kuitenkin IT-mahollisuudet on niin suuret, että varsinkin niitä alkupään asioita pystytään niin kun järjestelmät automaattisesti tuottamaan. Sitä mä en usko, että se analytiikkapuoli menis koskaan täysin, edes minkään tekoälyn analysoitavaksi, mut sieltä alusta nimenomaan varmasti niitä on. (…) Kyllä niitä suorittavia, että siinä kohtaan, kun aletaan tehdä pohdintaa, johtopäätelmiä niin en usko, että maailma on, työelämä on valmis siihen, että mikään kone sen tekee." – BC4

> "Tietojärjestelmät kehittyy ja näin mut kyl mä uskon et se kuitenkin se ihan niin kun isossa kuvassa se perustyö kuitenkin säilyy aika stabiilina, koska sitä tavallaan tietyllä tavalla sitä analyysii tai eri vaihtoehtojen pohdintaa niin kyl sen niin kun, hankala kuvitella et sitä ihan heti pystyttäis lähtemään koodaamaan mihinkään järjestelmään. Sit jos tulee jotain tekoälyjä tai jotain tämmöstä niin emmä tiedä ehkä ne sitten voi jollakin tavalla korvata, mutta niin kauan, kun puhutaan tämmösestä tän hetken robotiikasta tai muusta niin en mä nyt ihan lähivuosina näkis, että tää niin kun hirveesti tästä muuttuu tai niin kun korvautuis jollain muulla." – BC5

Tietotekniikan nähtiin myös muuttavan työn tekemistä ja toisaalta se asettaa uudenlaisia vaatimuksia työntekijöille. Kehityksen mukana on pysyttävä, jotta oma ammattitaito säilyy. Osaamisen täytyykin olla jotain sellaista, johon edes tekoälyllä ei pystytä. Haastateltavat korostivat omaa aktiivisuutta, jotta oma osaaminen pysyy ajan tasalla. Kasvion (2007) mukaan ammattilaiset, joilla on osaamista, kuuluvat tulevaisuudessa voittajiin, kun taas häviäjiä ovat ne, joiden ammattitaidolle ei enää löydy riittävästi käyttöä. Haastateltavat eivät uskoneet, että koulunpenkiltä saisi tarvittavaa osaamista koko työuran ajaksi, vaan jatkuva kehitys on olennaista. Jatkokoulutus ei saanut erityistä suosiota haastateltavien joukossa.

> "No, kyl se menee vaan kovaa vauhtia siihe, että kaikki pitäs niin kun, se automatisointi on niin kun kaiken sana. Kyl se vaan mennään siihen, että pitää pystyä saamaan ne ihmiskädet niistä vaiheista pois ja se ois sitä vähän tavallaan sit sen datan validointi ja sit se asiantuntijuus olis tavallaan, et sä ymmärrät ne prosessit, ymmärrät ne sen IT-puolen ne

kaikki mäppäykset ja järjestelmäkonfiguraatiot sillä tasolla, et sä pystyt toimimaan sit niitten prosessien validoijana. Ja pystyt validoimaan, et ne luvut menee oikein ja sit tähän apuna on sit paljon erilaisii IT-ratkasuja. Mut jotenki näkee sen, että kun ite kolmekymppisenä täällä kattelee tätä, niin sit se, että ku mennään 10–20 vuotta eteenpäin, niin kyl se, et jos ei täs IT-touhotuksessa nyt jotenki pysy mukana, niin sit aika hankalalt näyttää, jos näissä tehtävis haluu pysyä." – AS10

"Kyl mää luulen, että se (tekoäly) niin kun ne ihan basic jutut tulee korvaamaan, kaikki nää niin kun manuaaliset vaiheet, et se ainakin sinne iskee ensimmäisenä. Mutta kyllähän se tähänkin suuntaan on varmaan tulossa, varmasti, että pitää sen takia pysyä jatkuvassa kehityksessä, että pystyy tuomaan jotain muuta lisäarvoo kun se tekoäly, tekoäly ei niinku pysty kaikkee tekeen, pysyy vähän sen edellä, sen käyrän edellä sillein. (…) Pitää koko ajan se osaamistaso just jatkuvalla kouluttautumisella ja niin kun jatkuvalla kehittymisellä pitää pitää niin kun ittensä ajan tasalla." – BP8

"Controllerin pitää pystyä jatkuvasti omaksumaan uutta jo opittuun peilaten, ja katsoa maailmaa avoimin silmin, ei voi tehdä kuten tehtiin 10 vuotta aiemminkin." – BC5

Hypridisaation ei nähty olevan uhka controller-toiminnolle tai töiden säilymiselle. Vaikka esimerkiksi budjetointia tai kustannuslaskentaa voidaan yhdistää lääkäreiden työtehtäviin (ks. Kurunmäki 2004), laskennalle ei nähty riitävän tarpeeksi aikaa tai tarvittavaa osaamista controller-toiminnon ulkopuolella. Näsin (2006) mukaan raporttien lukeminen ja oikeanlaisten analyysien tekeminen vaatii pintatietoa syvempää laskentatoimen osaamista.

"Jos on vaikka joku yksikön vetäjä, että kuinka sanotaanko, että hyvin hanskassa sillä on niin kun talousasiat yhteensä, tietääkö se vaikka mikä on joku kulujaksotus vai ei, niin sehän riippuu sit ihan henkilöstä ja sit se myös mielenkiinto lukuihin voi olla vaihtelevaa, että joku on tosi kiinnostunut ja jotakin sitten ei niinku kiinnosta ihan niin paljoo. Mutta emmä niin kun nää, että se ja mä oon sitä mieltä, että yleensä semmonen taloustietämys on hyvä olla niin kun kaikilla ihmisillä, mutta et aika hankala mun on nähdä, että kukaan yksikön vetäjä tai joku verstaspäällikkö tai vastaava lähtis hirveesti käyttään sit omaa aikaa niin kun omaa työaikaa joidenkin laskelmien tekemiseen, koska ei se oo kuitenkaan sitä sen päätehtäväaluetta." – BC6

Nuoret controllerit osoittautuivat haastattelujen perusteella joustaviksi, he kyseenalaistavat totuttuja tapoja ja ovat rohkeita ehdottamaan uusia tapoja toimia. Kuten Pyöriä ym. (2017) kirjoittavat, nuoret kokevat työelämässä tärkeäksi ammatillisen kehittymisen, osaamispääoman kartuttamisen sekä onnistumisen kokemukset työn kautta. Tällä otannalla ei löydy myöskään perusteita sille, että nuoremmat sukupolvet suhtautuisivat työhön niin sanotusti kevyemmin, haluaisivat enemmän vapaa-aikaa tai eivät arvostaisi työtä, kuten aikaisemmat sukupolvet (ks. Pyöriä ym. 2017). Pyöriän ym. (2017) mukaan työn arvostus vaihteleekin iän tai elämänvaiheen mukaan, ei niinkään sukupolvessa tapahtuneesta asennemuutoksesta. Tämä vaikuttaa pitävän paikkansa.

"Koen, että esimerkiks nuori sukupolvi on monesti paljon joustavampi, kyseenalaistaa asioita voimakkaammin kuin vanhemmat, asioita on voitu tehdä vaan samalla tavalla koska niitä on aina tehty siten ja kukaan ei ole kysynyt, että miksi näin tehään tai tuonut mitään vaihtoehtoista tapaa, että eikö tämä olisi järkevämpi ja tehokkaampi niin sen itse tekemisen kannalta." – BC4

”(…) Just toi muutos, että saattaa tai voisi hyvin kuvitella, että ois jotkut vähän vanhemmat on ehkä vastahankaan enemmän, että ei nyt muuteta kaikkee, että ei niin kun enää innosta niin paljon oppia uutta, kun sitten taas nuorilla on sillein, että ajattelevat ehkä eri tavalla, että on hyvä kun tulee, uudistetaan asioita, ettei tehä niin kun vanhanaikasesti.” – C3

6.4 Controllereiden suhtautuminen muutokseen

Lähes kaikki haastateltavat suhtautuivat positiivisesti muutokseen ja kokivat alan kehityksen mahdollisuutena uhkakuvan sijaan. Useat kokivat muutoksen normaalina kehityksenä, eivätkä suurena murroksena. Muutos voi kuitenkin muuttua uhkaksi, jos se tapahtuu liian nopeasti, eikä asiota ole valmisteltu riittävän hyvin. Näin ollen myöhäinen reagointi voi heikentää yrityksen asemaa, kun taas suunnitelmallisuus parantaa niitä.

"Se murrostila oli varmaan sillon, kun on tullu enemmän teknologiaa, mutta nyt taas mä sanosin, että normaalia kehittymistä, että totta kai aina pitää kehittää ja pitää yrittää tehä paremmin ja nopeemmin."

”Lähtökohtasesti se on mahdollisuus, kunhan asioihin reagoidaan tarpeeks aikasin. Eli asiat otetaan huomioon, pohditaan miten ne saadaan toteutettua, miten raportointi tehään, ja miten se saadaan linkittymään. Siinä kohtaa se menee uhaksi (...), jos kasvetaan hirveen päämäärättömästi ennen kun keretään pohtimaan asioita.”

”Se on mahdollisuus. Mä siis lähdin miettimään, että mitä se niin kun uhkana vois olla. No joo, varmaan tietyssä tapauksessa se, että semmoset suorittavat työt tai semmoset, mitä pystyy automatisoida, niin ehkä se että se voi sitten vähentää tavallaan tarvittavien henkilöiden määrää.”

”Kyllä mä enempi sen mahdollisuutena kuitenkin nään, että toki sen voi aatella, sitten kun tämmönen ilmoitus tulee, että tästä siirretäänkin nyt sitten Unkariin töitä, niin kyllä se ehkä siinä hetkessä voi olla semmonen, että apua.”

”Automaation lisääntyminen pelkkää mahollisuutta.”

Alan kehittyessä jatkuvasti, yksityiskohtaisia perehdytysoppaita on vaikeaa laatia. Controllerin työssä tilanteet muuttuvat, mikä vaatii myös tietynlaisia ominaispiirteitä.

"Tässä päivittäisessä hommassa sulla ei ole sitä valmista käsikirjoitusta. Mä muistan sillon aikanaan kymmenen vuotta sitten, että kun oli tiimiläisiä, jotka sanoivat, että ei saa kunnon perehdytystä, näihin hommiin ei vaan voi perehdyttää, siinä ei oo semmosta manuaalia, jonka sä teet ja sanot, että tossa on sulle se selkänoja, että katsot aina tästä käsikirjastosta. Ku tilanteet muuttuu, että se semmonen työn luonne pitää ymmärtää.” – BC6

”Sen oppinut, että tietyllä tavalla asiat muuttuu koko ajan, et ne on vaan semmosia. (...) Mä oon sen huomannu, että siihenkin kyllä tottuu, et niin kun muutosta vaan tapahtuu koko ajan ja sen kanssa sinäänsä pystyy elämään, mut (...) se valmius oppia uusia asioita ja toisaalta myös sopivasti unohtaa sitä vanhaa tai pystyy ehkä enemmän siirtymään pois siitä vanhasta.” – BC5

Johdon laskentatoimen kehitys tapahtuu monen tekijän seurauksena. Muutostarve on tullut erityisesti yrityksen sisältä ja liiketoiminnasta, jotka ovat vaatineet nopeampaa toimintaa, näkökulmaa tulevaan, tehokkaampia toimintatapoja ja monipuolisia järjestelmiä sekä niiden osaavia käyttäjiä.

> "Se tilaus varmasti tullut sieltä bisnekseltä. On todettu, että ei oo tarpeeks ollu niin proaktiivista hommaa, ku se on ollu tosi reaktiivista aikasemmin, niin ei nähty sitä täyttä arvoa, ei oo täyttä lisäarvoa siitä saatu, mitä pitäis olla ja niin kun mahdollista saada niin tullu se bisneksestä se tilaus kyllä."

Automaation, teknologian sekä tekoälyn tuomaa suurta muutosta on vaikeaa ennustaa. Muutos voi tulla nopeasti tai sitten se voi tapahtua pienin askelin jatkuvan kehityksen kautta. Koska tulevaisuuden ennustaminen on haastavaa, yritysten ja laskenta-ammattilaisten tulisi toimia proaktiivisesti sekä seurata johdon laskentatoimen kehitystä.

> ”Se on vaikeeta ennustaa totakin hommaa, että sitä kuvitellaan välillä, että se tulee tosi hitaasti, tai se tuleekin alussa tosi hitaasti ja sitte tapahtuuki tosi nopeesti se muutos oikeesti, niin kun lopulta vaik se alussa kestää. Luullaan, että se tulee nopeesti ja sitte se kestääkin paljon pitempää, et se nopeus siinä hetkessä yllättää, mut en tiiä.”

6.5 Controller-polku

Controller on nimikkeenä varsin laaja ja sitä saatetaan käyttää yrityksissä myös hyvin eri tavoin. Lisäksi, vaikka *controllerilla* yleensä viitataan sisäisen laskennan ammattilaiseen, sitä voidaan myös käyttää ulkoisen laskentatoimen tehtävänimikkeenä. Tällöin nimeke voi olla esimerkiksi muotoa *financial controller*. Eräs haastateltavista kuvasi controller-toiminnon kehitystä poluksi, jossa paikkansa on niin financial controllerille, business controllerille kuin finance business partnerille.

> ”No meillä sillein, että financial controller käytännössä tekee ulkoista laskentatoimee ja kaikkii kirjanpitoon kirjauksii ja sit sitä niin kun lainmukaista, käytännössä ulkoista laskentatoimee. Sitten business controllerit tekee sisäistä tai oikeestaan pelkästään ja sitten johdon raportoinnin, sisästä raportointia ja sellasta niin kun historiaan katsovaa ja sitten mulla on nyt siirtymässä siihen suuntaan nää finance business partner roolit, että tässä enemmänkin katotaan tulevaisuuteen ja tehdään ennusteita ja otetaan kantaa strategiaan ja ollaan siinä niin kun johtoryhmän positiivisesti, mukana johtoryhmän työssä ja johtoryhmän tukena ja siinä niin kun talouslukujen kannalta ja kaiken sellasen. Tää on hyvä polku siitä niinku, on rakennettu sillein, että miten on lähetty sieltä ulkosesta sisäseen ja sinne bisneksen ihan tukemiseen suoraan.” – BP8

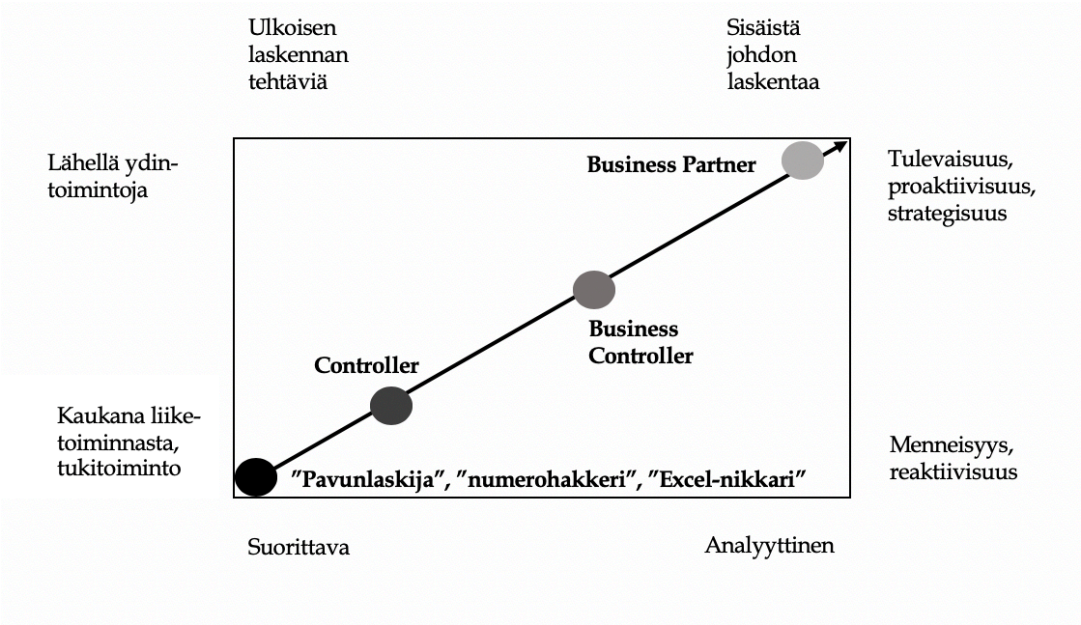
Controllerin roolin muutosta on tutkittu melko laajasti. Aiemmat tutkimukset osoittavatkin, että kehitys on suuntautunut kirjanpitäjästä, ”pavunlaskijasta” tai ”vahtikoirasta” ensin asiantuntijaksi ja myöhemmin neuvonantajaksi ja johtoryhmän jäseneksi (Granlund & Lukka 1997). Nykyisin controller nähdään liiketoimintasuuntautuneempana sisäisen laskennan ammattilaisena, josta voidaan käyttää nimikettä business controller ja

vähitellen ollaan myös siirrytty lähemmäksi business partnerin roolia, kuten Järvenpää (2001) tutkimuksessaan toteaa.

Tutkielman teoriaan pohjautuen ja empiiristä aineistoa tulkiten, controllerin roolin ja työtehtävien kehitystä on mallinnettu tässä tutkielmassa Controller-polulla, joka asettuu neljän akselin sisään muodostaen yksinkertaistetun suorakaiteen muotoisen mallinnuksen kuvassa 8. Mallinnuksessa kuvataan controller-toimintoa ja laskenta-ammattilaisten suhdetta toisiinsa nähden. ”Pavunlaskijasta”, tai vastaavasti haastatteluista nostetuista termeistä ”numerohakkeri” tai ”excel-nikkari”, ollaan kehitytty controlleriksi ja siitä ajan kanssa lähemmäksi business controllerin ja business partnerin roolia. Muutostekijät ovat vaikuttaneet roolien ja työtehtävien muutostarpeeseen. Tietotekniikan ja automaation kehittyessä suorittavat työtehtävät ovat vähentyneet, controllerin rooli on muuttunut analyyttisempaan ja strategisempaan suuntaan. Tukitoiminnosta ollaan siirtymässä osaksi ydintoimintoja (ks. esim. Rautiainen ym. 2018), ja menneisyysnäkökulmasta siirrytään vähitelleen kohti tulevaisuuden analysointia. Mallinnuksen akselit on kuvattu alla tarkemmin.

Nimi Controller-polku sai idean aiemmin esitetystä haastattelusitaatista, jossa todettiin, että polkua pitkin on edetty ulkoisesta laskennasta sisäiseen ja lopulta liiketoiminnan tukemiseen. Lisäksi haastateltava myös mainitsi kehityksen ja kehityskulun, jonka seurauksena mallinnokseen haluttiin asettaa myös suunta nuolella.

> ”Tosi mielenkiintonen aihe sillein, että hauska nähdä, miten se kehitys tapahtuu tässä oikeesti ja miten sitä mennään sieltä financial controllerin niin kun business controllerin kautta sit sinne busines partnerin rooliin. Se kehityskulku on kyllä mielenkiintonen ja mitenkä sit just tää automaatio ja tekoäly tulee auttaan tätä kehitystä.” -BP



KUVA 8 Controller-polku. Mallinnus controller-toiminnon kehityksestä.

a) Kaukana - Lähellä

Kaukana ja lähellä viittaavat etäisyyteen liiketoiminnasta. Taloustoiminto voi olla keskitetty ja osa tehtävistä, kuten perusraportointi tai suorittavat tehtävät, on voitu siirtää esimerkiksi palvelukeskukseen. Tukitoiminnon tarkoituksena on tuottaa materiaalia ja raportteja. Kun controller-toiminto siirtyy lähemmäksi liiketoimintaa, esimerkiksi hajauttamisen seurauksena, työskennellään enemmän liiketoimintalähtöisesti ja ymmärretään syys-seuraussuhteita laajemmin. Laskentaa voidaan pitää osana yrityksen ydintoimintoja (core), ja tarkoituksena on luoda lisäarvoa liiketoiminnalle. Myös Quattrone & Hopper (2005) ovat tutkineet controller-toiminnon etäisyyttä. Sekä keskittämisessä että hajauttamisessa nähdään olevan omat puolensa.

b) Suorittava - Analyyttinen

Suorittavat tehtävä voivat olla esimerkiksi raporttien luomista, virheellisten rivien korjaamista tai erilaisia kuukausittain toistuvia työtehtäviä. Teknologia, automaatio ja digitalisaatio ovat vähentäneet mekaanista työtä ja osa numeroista siirtyy automaattisesti järjestelmien välillä, robotit käsittelevät laskentaa ja dataa syntyy itsestään oikeassa muodossa. Tällöin controllerin analyyttinen rooli korostuu. Moderni tietotekniikka, automaatio ja kehittyneet järjestelmät (Järvenpää 2002, 26) mahdollistavat controllerin siirtymisen suorittavista tehtävistä analyyttisempiin tehtäviin.

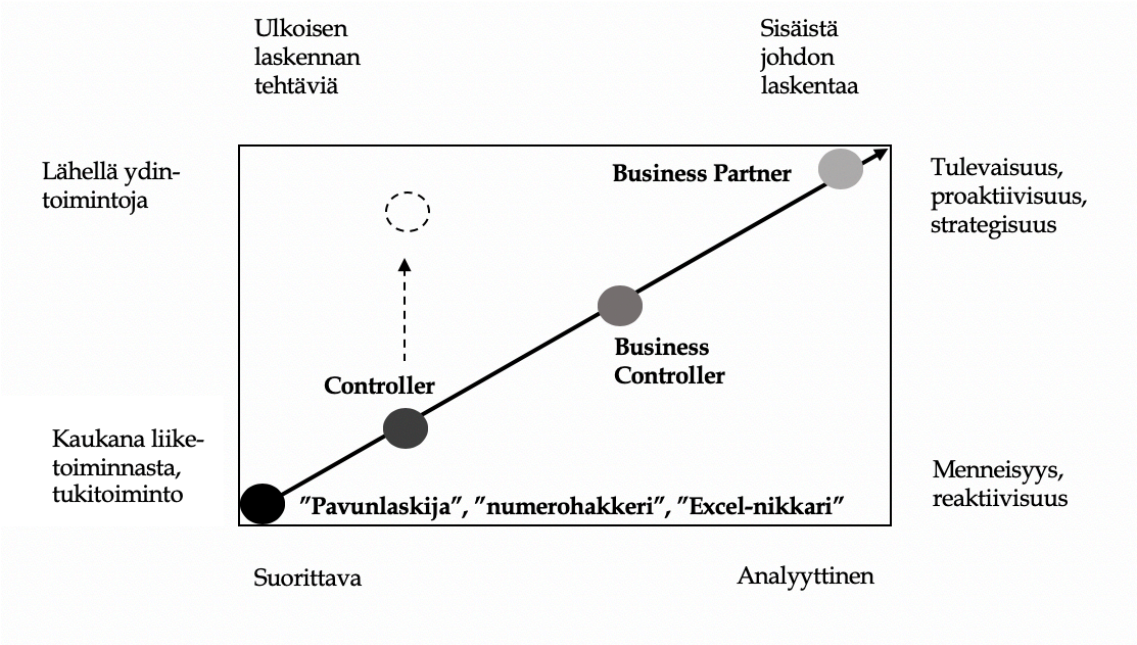
c) Ulkoisen laskennan tehtäviä - Sisäistä johdon laskentaa

Ulkoisen laskennan tehtäviksi voidaan määritellä esimerkiksi kirjanpidolliset kirjaukset tai niiden korjaukset, laskutus ja tilinpäätöksen avustavat tehtävät (ks. taulukko 3, s. 39). Sisäisen johdon laskentatoimen tehtävät vaativat liiketoiminnan ymmärtämistä ja sitä kautta sen tukemista. Tehtävät voivat olla strategisesti merkityksellisiä. Lisäksi johdon laskentatoimen tehtävissä voidaan osallistua johtoryhmätyöskentelyyn.

d) Menneisyys - Tulevaisuus

Tarkastellessa toteutuneita lukuja ja luomalla niistä raportteja, controller työskentelee menneisyysnäkökulmalla ja toimii reaktiivisesti esimerkiksi löytäessään virheitä. Proaktiivinen toiminta taas ennakoi ja pyrkii löytämään ongelmakohtia etukäteen. Tulevaisuusnäkökulman avulla arvioidaan tulevaa ja mallinnetaan, kuinka toteutuneet luvut vaikuttavat seuraaviin kausiin. Eri controllerille tulevaisuus voi tarkoittaa eri asiaa. Se voi olla vuosi tai viisi vuotta. Mitä kauemmaksi ajassa mennään, sitä epävarmempia ennusteet ovat, kuten eräs haastateltava totesi. Tulevaisuusnäkökulman seurauksena strategia on entistä vahvemmin yhteydessä johdon laskentatoimeen ja controllerin rooliin.

Controller-tyyppi voi sijoittua suorakaiteen läpileikkaavalle janalle tai sen ulkopuolelle, kuten kuvassa 9. Mallinnoksessa on neljä ulottuvuutta, jotka on kuvattu akseleilla. Akselit ovat suuntaa antavia, sillä jollain controller-tyypillä voi olla esimerkiksi hyvin analyyttinen rooli, mutta myös ulkoisen laskennan tehtäviä. Jos halutaan tarkastella tarkemmin controller-tyyppejä, voidaan mallinnoksen akselit myös erottaa toisistaan erillisiksi.



KUVA 9 Erilaisia controller-tyyppejä löytyy myös janan ulkopuolelta.

Tulevaisuudessa johdon laskentatoimen ammattilaiselta vaaditaan analyyttisuutta, liiketoiminnan ymmärrystä ja kykyä reagoida muutoksiin. Dataa on valtavasti tarjolla, joten se vaatii kykyä hahmottaa olennaiset asiat ja arvioida erilaisia vaihtoehtoja. Tiimityöskentelyn osaaminen, sosiaaliset taidot ja johtamistaidot ovat myös tärkeitä, sillä controllerin voidaan nähdä olevan usein riippuvainen muiden ihmisten tekemisistä. Haastateltavien mukaan tulevaisuuden ennustaminen tulee lisääntymään ja strateginen osaaminen voidaan katsoa eduksi. Lisäksi tarvitaan ymmärrystä teknologiasta ja sen kehityksestä sekä loogista päättelykykyä ja rohkeutta esittää näkemyksiään ja pitää kiinni omista mielipiteistään.

> "Hänellä tulee olla selkeä viestintätapa ja rohkeus esittää kysymyksiä ja mielipiteitä, mutta myös tilanneherkkyyttä sen suhteen, että viestintä on korrektia löytäen oman aikansa ja paikkansa. Kiinnostus toimia yhdessä ihmisten kanssa, johtaa keskustelua. Verkostoituja. Rohkeus ja kyky esittää numeerisia riskejä ja mahdollisuuksia perusteluineen ilman, että ne perustuvat mihinkään kirjanpidossa näkyvään faktaan."

> "Can do -asenne ja analyyttisuus on tosi tärkeetä ja sitten sellanen ehkä rohkeus, että uskaltaa haastaa. Se on tosi tärkeetä itseasiassa, että uskaltaa haastaa johtoryhmän mielipiteitä ja muutenkin näkemyksiä, niin kun auktoriteettinäkemyksiä, että vähän semmonen haastajan rooli myös samalla."

Vaikka painopisteet muuttuvat muutosten mukana, on hyvä ymmärtää, että perusosaaminen säilyy ja painopiste pysyy olennaisissa asioissa. Vaikka johdon laskentatoimen laskenta-ammattilaisen tekemisen muoto, työtehtävät ja roolit muuttuisivat, taustalla vallitsee edelleen laskentatoimen luja perusta.

> ”Pitää pystyä liikkumaan strategisista kysymyksistä aivan perustransaktioiden tasolle. Siksi esim. laskentatoimen perusosaaminen pitää edelleen olla hallussa.”

> ”Kyllähän se paletti pitää olla hallussa, käytännössä niin kun koko se osa-alue sillein, että osaat tehä kirjauksii, ymmärrät kirjanpidosta, miten se menee ja osaat lukea tasetta ja analysoida.”

7 YHTEENVETO

7.1 Johtopäätökset

Tässä tutkielmassa tavoitteena oli ymmärtää johdon laskentatoimen alan kehitystä sekä löytää controllerin rooleihin ja työtehtäviin vaikuttavia muutostekijöitä ja selvittää suhtautumista alan muutokseen. Puhuttaessa laadullisesta tutkimuksesta, luotettavuudelle on useita erilaisia käsityksiä. Laadullisen tutkimuksen yhteydessä tulee erityisesti esiin kysymykset totuudesta ja objektiivisuudesta. Käsitteitä *validiteetti* ja *reliabiliteetti* ei yleensä suosita laadullisen tutkimuksen yhteydessä. Tutkimuksen tarkoituksena ei ole myöskään löytää tilastollisia yleistyksiä. (Tuomi & Sarajaärvi 2009, 85, 134–137.) Tässä tutkimuksessa saatiin vastauksia asetettuihin tutkimuskysymyksiin eli tutkimuksen luotettavuuden voidaan sanoa olevan hyvä. Mittaustulosten toistettavuus riippuu varmasti haastateltavien joukosta. Muutostekijät koetaan subjektiivisesti ja suhtautuminen muutokseen on täysin subjektiivinen kysymys, johon voi vaikuttaa myös haastatteluhetken aika tai paikka.

Aineisto edustaa controller-toimintoa sen laajuudessaan, sillä otoksessa on controllereita, business controllereita ja business partner. Luotettavuutta on pyritty myös lisäämään useammalla toimialalla sekä eri yrityksillä. Jos tuloksista olisi haluttu yleistettävämmät, toimialaa ja yrityksiä olisi voitu rajata tarkemmin, joilloin tutkimus olisi kattanut esimerkiksi vain suomalaisissa kansainvälisissä teollisuusyrityksissä toimivat controllerit. Haastattelutilanteet syksyn 2018 haastatteluissa ovat olleet yhtäläiset ja kaikki haastattelut on nauhoitettu. Analyysi on tehty hyödyntäen empiiristä aineistoa kokonaisuudessaan. Suoria lainauksia on haluttu ottaa tutkielmaan runsaasti, perustellen niillä tehtyjä tulkintoja. Myös aineisto tämän tyyliseen tarkasteluun vaikutti olevan sopivan kokoinen, sillä samat teemat alkoivat toistua haastatteluissa niiden edetessä. Tutkimus on luonteeltaan kuvaileva, joten sillä pyritään kuvaamaan tutkittavaa ilmiötä ja ymmärtämään sen toimintaa paremmin.

Johdon laskentatoimen voidaan nähdä olevan jatkuvassa kehityksessä, sillä aikaisemmilla vuosikymmenillä tapahtuneet muutokset ovat muuttaneet toimintatapoja ja rooleja tähän päivään, ja nykypäivän muutokset tulevat muuttamaan tulevaisuuden johdon laskentatoimea. Vaikka usein puhutaan muutoksesta, johdon laskentatoimen kehittymistä voidaan pitää varsin luonnollisena kehityskulkuna, kuten myös Burns & Vaivio (2001) ovat todenneet.

Controllerilla voidaan kuvata hyvin laajaa joukkoa laskenta-ammattilaisia. Tehtävät voivat liittyä sisäiseen, johdon laskentatoimeen tai myös ulkoiseen, yleiseen laskentatoimeen. Tämä tutkimus osoittaakin, että niin työtehtävät kuin roolit eroavat controllerin, business controllerin ja business partnerin välillä. Suomenkielisellä sanalla laskenta-ammattilainen voidaan viitata pelkän nimikkeen sijaan koko ammattiryhmään. Tutkimuksissa, joissa puhutaan yleisesti controllereista, on hyvä huomioida, missä yhteydessä se esiintyy, sillä controllerin merkitys voi erota esimerkiksi suomalaisen ja yhdysvaltalaisen kontekstin välillä. Kyseessä voi olla perusraportin tekijä, tiedon analysoija tai

talousjohtaja, jonka on katsottava kokonaisuutta. Controller voi siis täyttää automatiikan jättämiä aukkoja, tehdä tulkintoja ja tukea päätöksentekoa tai luoda ja toteuttaa strategiaa.

Controller-toimintoa on mallinnettu tässä tutkielmassa uudella viitekehyksellä Controller-polulla (kuva 8, s. 66), joka osoittaa controller-työn kehityssuuntia neljällä akselilla. Akselit kertovat controllerin etäisyydestä liiketoimintaan, suorittavien ja analyyttisten tehtävien suhteesta, kuuluuko controllerille ulkoisen laskennan tehtäviä vai pääasiassa sisäistä laskentaa ja onko näkökulman painopiste menneisyydessä vai enemmän tulevaisuudessa. Erilaiset controller-tyypit asettuvat akseleiden rajaaman alueen sisäpuolelle.

Muutosta pidetään luonnollisena tilana controller-toiminnoissa ja siihen suhtaudutaan melko positiivisesti. Uhkaa aiheuttavat kuitenkin nopeat muutokset, joihin ei ole ehditty valmistautua riittävän hyvin. Tästä syystä muutostekijöitä on tärkeää tunnistaa, jotta nopean reagoinnin sijaan voidaan myös toimia proaktiivisesti. Muutostekijöinä esille nousivat teknologia, automaatio ja digitalisaatio, kansainvälisyys ja globalisaatio kansainvälisten yritysten osalta, organisaatiomuutokset ja kasvu, suhdannevaihtelut, sääntely, säännöt ja lait, muutokset laskentatoimen kulttuurissa sekä muutos työssä ja työelämässä.

Kaikkissa haastatteluissa mainittiin muutokseen vaikuttaneena ja vaikuttavana tekijänä teknologian kehitys, automaation lisääntyminen tai digitalisaatio. Kehitys nähtiin alan kannalta positiivisena, minkä seurauksena suorittavat tehtävät ovat esimerkiksi vähentyneet. Robotiikan ja tekoälyn ei pelätä vievän alalta ajattelua vaativia työpaikkoja, sillä analyyseihin, tulkintoihin ja liiketoiminnan tuntemiseen tarvitaan vielä tulevaisuudessakin ihmisaivoja.

Kansainvälisyys ja globalisaatio kasvattavat yritysten toimintaympäristöä, jolloin yhteistyön merkitys toimintojen välillä kasvaa, datan oikea-aikaisuus on oleellista ja on otettava huomioon erilaiset kulttuurit, toimintatavat, kansalliset lait ja toimittava yhteisellä kielellä. Kielitaito, erityisesti englannin kieli, on tärkeää kansainvälisessä yrityksessä toimivalle controllerille.

Talouden palvelukeskukset nousivat eritysesti esiin organisaatiomuutoksina. Joko suorittavat rutiininomaiset tehtävät siirtyvät palvelukeskuksiin, jolloin controllerilla on aikaa analyyttisempiin tehtäviin tai perusraportointi ja controllerit siirretään palvelukeskukseen, jolloin he tarjoavat controller-palveluita etäämmältä liiketoiminnasta. Myös yrityskaupat ja irtisanomiset muovaavat controller-toiminnon tehtäviä ja rooleja. Yrityksen voimakas kasvu vaatii taas controllerilta sopeutumista jatkuvaan muutokseen ja valmiutta laskennan kehittämiseen.

Suhdannevaihtelut näkyvät controllerin työssä kahden haastattelun perusteella. Taantuman aikaan kulutarkastelu on tarkempaa ja säästöpaineet suuremmat. Nousukauden aikana myynnin ollessa kunnossa, myös kustannukset voivat jäädä väljempään tarkasteluun, jolloin controller-toiminnassa voidaan esimerkiksi käyttää aikaa kehitysprojekteihin tai uusien järjestelmien käyttöönottoon.

Lait ja erilaiset pakolliset säädökset ohjaavat yrityksiä ja sitä kautta myös controllerin toimintaa. Muutokset laissa ja säädöksissä aiheuttavat pakottavia muutostarpeita johdon laskentatoimen toimintatavoissa. Yritysjohto voi myös

halutessaan muuttaa sisäisiä ohjeistuksia, jotka voivat vaikuttaa controllereiden rooleihin ja työtehtäviin.

Laskentatoimen kulttuurin muutosta on tutkittu Suomessa aikaisemmin ja tulokset osoittavat kulttuurin muuttuneen ja sen vaikuttavan controllerin työhön (ks. esim. Granlund & Lukka 1997; Järvenpää 2007). Myös tässä tutkielmassa havaitaan muutosta esimerkiksi näkökulmassa aikaan, lisäksi numeroiden ja tilinpäätöslukujen rinnalle on tullut muita työkaluja ja tarkastelukohtia. Controllerin arvoa on pyritty lisäämään ja lisäksi tarkastelemaan yrityksissä kokonaisuutta, jolloin talous ei ole oma erillinen osa-alueensa. Näin ollen controllerin rooli onkin osa liiketoiminnan ydintoimintaa, jolloin osallistuminen myös johtoryhmän toimintaan on luonnollista. Työajat pyritään pitämään normaalin rajoissa. Vaikka muun muassa automaation lisääntymisen seurauksena aikataulut ovat tehostuneet, kiire ja hektisyys eivät ole niinkään lisääntyneet. Controllerille on äärimmäisen tärkeää ymmärtää yrityksen liiketoimintaa laskentakäytäntöjen lisäksi, jotta suuresta datamassasta pystyy poimimaan oleellisen tiedon ja tekemään tulevaisuuteen suuntaavia strategisia analyyseja.

Työn tekeminen on muuttunut. Se ei ole enää riippuvainen ajasta tai paikasta, ihmiset hyödyntävät kasvavissa määrin teknologiaa ja koneita sekä lisäksi ajatus elinikäisestä oppimisesta on havaittavissa. Toimialan muutokset ja jatkuva kehitys pakottaa myös controllerit päivittämään heidän tietojaan ja osaamistaan. Oma aktiivisuus tiedon hankinnassa osoitti suosiota esimerkiksi jatkokouluttautumiseen verrattuna. Tärkeitä taitoja ovat tietoteknistentaitojen lisäksi vuorovaikutusosaaminen sekä erilaisen viestinnän hallitseminen unohtamatta perusosaamista laskentatoimesta, niin sisäisestä kuin ulkoisestakin.

Muutokseen suhtaudutaan positiivisesti ja se nähdään mahdollisuutena. Alan kehitys vaatii uusien asioiden sisäistämistä ja yhtäaikaisesti vanhojen toimintamallien unohtamista. Korkeakoulujen tarjoamaan perusopetukseen ollaan melko tyytyväisiä, sillä varsinainen perehtyminen työtehtäviin ja tietojärjestelmiin tapahtuu työpaikoilla. Controller-toiminnon uskotaan kehittyvän myös tulevaisuudessa, suorittavien tehtävien arvellaan poistuvan kokonaan ajan mittaan, mutta ammattitaitoa eivät uhkaa robotit tai tekoäly.

Tutkielman tarkoituksena oli myös arvioida aiempien tutkimusten käytettävyyttä nykypäivänä. Vuosituhannen vaihteen lähettyvillä kirjoitetut tutkimukset, kuten tutkielmassa paljon viitatut Granlund & Lukka sekä Järvenpää, ovat esittäneet tutkimuksissaan teemoja, jotka ovat keskusteluissa ja uusissa tutkimuksissa esillä edelleen. Controllerin roolin ollaan jo silloin nähty kehittyvän business partnerin suuntaan. Onko muutos tapahtunut niin nopeasti, kun noin 20 vuotta sitten ollaan ajateltu, on vaikea arvioida tällä tutkimuksella. Osa tutkijoiden kirjoituksista on jo osa johdon laskentatoimen historiaa, mutta tutkimukset ovat hyvin käytettävissä tämän tyylisessä tutkimuksessa, jossa selvitetään alan kehityskulkua.

7.2 Jatkotutkimusehdotuksia

Tämä tutkielma selvittää muutostekijöitä, jotka vaikuttavat controller-toiminnon työtehtäviin ja rooleihin. Jatkotutkimuksissa voitaisiin tarkastella tarkemmin muutostekijöitä ja niiden tuomia vaikutuksia. Lisäksi muutostekijöihin valittuja reagointikeinoja voitaisiin tutkia yritysten välillä esimerkiksi tapaustutkimuksen avulla ja näin selvittää mahdollisia seurauksia. Tällöin tarkastelussa voisi olla pitkittäisaineisto, jolloin syy-seuraussuhteita voitaisiin arvioida. Esimerkiksi voisi olla kiinnostavaa analysoida, mitkä yritykset, työnkuvat tai osaamisalueet voidaan laskea voittajiin ja mitkä taas häviäjiin, kun toimitaan edelläkävijöinä tai reagoidaan muutoksiin, muuttumiseen ja alan luonnolliseen kehitykseen.

LÄHTEET

Bragg, S. & Roehl-Anderson, J. 2011. The Controller's Function: The Work of the Managerial Accountant. 4. painos. Hoboken, New Jersey: John Wiley & Sons, Inc. E-kirja.

Burns, J. & Vaivio, J. 2001. Management accounting change. Management Accounting Research, 12 (4), 389–402.

Böckerman, P. & Vainiomäki, J. 2014. Kutistuuko keskiluokka Suomessa. Talous ja yhteiskunta, 1/2014, 40–47.

Collin, K. 2009. Työssä oppiminen prosesseina ja ohjauksen haasteena. Teoksessa Eteläpelto, A., Collin, K. & Saarinen, J. (toim.), Työ, identiteetti ja oppiminen, 198–215. Helsinki: WSOYpro Oy.

Dent, J., F. 1996. Global competition: Challenges for management accounting and control. Management Accounting Reserch 7, 247–269.

Frey, C. B. & Osborne, M. A. 2013. The Future of Employment: How Susceptible Are Jobs to Computerization? University of Oxford.

Eskola, J. & Suoranta, J. 1998. Johdatus laadulliseen tutkimukseen. Tampere: Vastapaino.

Eskola, J., Lätti, J. & Vastamäki J. 2018. Teemahaastattelu: Lyhyt selviytymisopas. Teoksessa Valli, R. (toim.), Ikkunoita tutkimusmetodeihin: 1, 27–51. PS-kustannus. E-kirja.

Granlund, M. & Lukka, K. 1997. From bean-counters to change agents: The Finnish management accounting culture in transition. Liiketaloudellinen Aikakauskirja 3/97, 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.

Heiskanen, T. 2009. Oppimisen tilat tietoyhteiskunnassa. Teoksessa Eteläpelto, A., Collin, K. & Saarinen, J. (toim.), Työ, identiteetti ja oppiminen, 238–257. Helsinki: WSOYpro Oy

Hirsjärvi, S. & Hurme, H. 2017. Tutkimushaastattelu, teemahaastattelun teoria ja käytäntö. Helsinki: Gaudeamus Oy.

Hoskin, K. W. & Macve, R. H. 1986. Accounting and the examination: A genealogy of disciplinary power. Accounting Organization and Society 11 (2), 105–136.

Hsieh, H-F. & Shannon, S. E. 2005. Three Approaches to Qualitative Content Analysis. Qualitative Health Research 15 (9), 1277–1288.

Jones, K. K. & Glover, H. 2018. From Bean Counter to Business Partner – Internal Audit: The New Source of Executive Leadership. Journal of Managerial Issues, 30 (3), 303–324.

Julkunen, R. 2009. Työ – talouden ja minän välissä. Teoksessa Eteläpelto, A., Collin, K. & Saarinen, J. (toim.), Työ, identiteetti ja oppiminen, 18–48. Helsinki: WSOYpro Oy.

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 4/01, 431–458.

Järvenpää, M. 2002. Johdon laskentatoimen liiketoimintaan suuntautuminen laskentakulttuurisena muutoksena: Vertaileva case-tutkimus. Turku: Turun kaupppakorkeakoulu.

Järvenpää, M. 2007. Making Business Partners: A Case Study on how Management Accounting Culture was Changed. European Accounting Review 16 (1), 99–142.

Kasvio, A. 2007. Työn muutos globaalin kilpailun, tieteen uusien edistysaskelien ja syvenevien ympäristöongelmien aikakaudella. Teoksessa Kasvio, A. & Tjäder, J. (toim.), Työ murroksessa, 30–43. Helsinki: Työterveyslaitos.

Kultalahti, S. & Viitala. R. L. 2014. Sufficient challenges and a weekend ahead – Generation Y describing motivation at work. Journal of Organizational Change Management 27 (4), 569–582.

Kurunmäki, L. 2004. A hybrid profession - the acquisition of management accounting expertise by medical professionals. Accounting, Organizations and Society, 29 (3-4), 327-347.

Lawson, R. 2016. How controllers become business partners. Strategic Finance 98 (7), 24–31.

Lehti, M., Rouvinen, P. & Ylä-Anttila, P. 2012. Suuri hämmennys: Työ ja tuotanto digitaalisessa murroksessa. Helsinki: Taloustieto Oy (ETLA B254). E-kirja.

Lepistö, L., Järvenpää, M., Ihantola, E. & Tuuri, I. 2016. The Tasks and Characteristics of Management Accountants: Insights from Finnish Recruitment Processes. Nordic Journal of Business 65 (3), 76–82.

Maczulskij, T., Maliranta, M., & Kerr, S. P. 2016. Työmarkkinoiden rakennemuutos yrityksissä ja yritysrakenteissa. Talous ja yhteiskunta 4/2016, 20–25.

Malmi, T., Seppälä, T. & Rantanen, M. 2001. The practice of management accounting in Finland – a change? Liiketaloudellinen aikakausikirja 4, 480–501.

Metsämuuronen, J. 2006. Laadullisen tutkimuksen käsikirja. Helsinki: International Methelp Ky.

Neilimo, K. & Uusi-Rauva, E. 2005. Johdon laskentatoimi. 6. painos. Helsinki: Edita.

Näsi, S. 1990. Laskenta-ajattelun kehitys viime vuosisadan puolivälistä nykypäiviin: Suomenkieliseen laskentatoimen kirjallisuuteen perustuva historiantutkimus. Tampere: Tampereen yliopisto.

Näsi, S. 2006. Laskentatoimi muutoksessa ja liiketoimintaosaamishaasteissa. Teoksessa Lehtinen, U. & Mittilä, T. (toim.), Liiketoimintaosaaminen kilpailukykymme keskiössä, 57–67. Jyväskylä: Kauppatieteellinen yhdistys ry.

Pajarinen, M. & Rouvinen, P. 2014. Computerization Threatens One Third of Finnish Employment, ETLA Muistio 22.

Puolamäki, E. 1998. Strateginen johdon laskentatoimi globaalisoituvassa liiketoiminnassa. Turku: Turun kauppakorkeakoulu.

Pyöriä, P. 2007. Tietotyön tutkimus – Kehitystrendejä ja tulevaisuuden haasteita. Teoksessa Kasvio, A. & Tjäder, J. (toim.), Työ murroksessa, 44–52. Helsinki: Työterveyslaitos.

Pyöriä, P., Ojala, S., Saari, T. & Järvinen, K-M. 2017. Nuoret työelämässä. Teoksessa Pyöriä, P. (toim.), Työelämän myytit ja todellisuus, 81–99. Helsinki: Gaudeamus.

Quattrone, P. & Hopper, T. 2005. A 'time-space odyssey': management control systems in two multinational organisations. Accounting, Organizations and Society 30 (7–8), 735–764.

Rautiainen, A., Järvenpää, M. & Mättö, T. 2018. (De-)Institutional work in accounting changes – The rise and fall of Nokia. Julkaisematon.

Saulamaa, J. 2017. Controllerin ja johdon näkökulmia controllerin kehittyvästä roolista. Pro gradu -tutkielma, Lappeenrannan teknillinen yliopisto.

Takala, T. 2001. Muutosjohtaminen – Haaste ja mahdollisuus globalisoituvalle liikkeenjohdolle. EJBO-Electronic Journal of Business Ethics and Organization Studies.

Tuomi, J. & Sarajärvi, A. 2009. Laadullinen tutkimus ja sisällönanalyysi. Helsinki: Tammi.

Vaivio, J. & Kokko, T. 2006. Counting big: Re-examining the concept of the bean counter controller. Liiketaloudellinen Aikakauskirja 1/06, 49–74.

Van der Kleij, R., Hueting, T. & Schraagen, J. M. 2018. Change detection support for supervisory controllers of highly automated systems: Effects on performance, mental workload, and recovery of situation awareness following interruptions. International Journal of Industrial Ergonomics 66, 75-84.

Virkkunen, H. 1954. Laskentatoimi johdon apuna: Systemaattis-teoreettinen tutkimus teollisuusyrityksen laskentatoimen haaroista ja tehtävistä erityisesti johtotehtävien kannalta. Helsinki: Liiketaloustieteellinen tutkimuslaitos.

Wilkesmann, M. & Wilkesmann, U. 2018. Industry 4.0 – organizing routines or innovations? VINE Journal of Information and Knowledge Management Systems 48 (2), 238–254. Haettu: https://doi.org/10.1108/VJIKMS-04-2017-0019

Wolf, S., Weißenberger, B. E., Claus Wehner, M. & Kabst, R. 2015. Controllers as business partners in managerial decision-making: Attitude, subjective norm, and internal improvements. Journal of Accounting & Organizational Change 11 (1), 24–46. Haettu: https://doi.org/10.1108/JAOC-10-2012-0100

Verkkosivulähteet

Kotus.fi. 12.11.2018. Kontrollööristä controlleriin. Haettu osoitteesta: https://www.kotus.fi/nyt/kolumnit/kieli-ikkuna_(1996_2010)/kontrolloorista_controlleriin, I. Vihonen, kirjoitus julkaistu Helsingin Sanomien Kieli-ikkunassa 6.12.2005