

# **CONTROLLER-TOIMINTO MUUTOKSESSA: KUVAAVATKO CONTROLLER-NIMIKKEET AMMATIN TYÖTEHTÄVIÄ JA OSAAMISVAATIMUKSIA?**

**Jyväskylän yliopisto  
Kauppakorkeakoulu**

**Pro gradu -tutkielma**

**2023**

**Tekijä: Riikka Pöllänen  
Oppiaine: Laskentatoimi  
Ohjaaja: Pekka Salminen**



JYVÄSKYLÄN YLIOPISTO

## TIIVISTELMÄ

Tekijä Riikka Anna Helena Pöllänen	
Työn nimi Controller-toiminto muutoksessa: Kuvaavatko controller-nimikkeet ammatin työtehtäviä ja osaamisvaatimuksia?	
Oppiaine Laskentatoimi	Työn laji Pro gradu -tutkielma
Aika (pvm.) 31.05.2023	Sivumäärä 70
<p>Laskentatoimen ala on muuttunut ajansaatossa muun muassa kansainvälistymisen ja teknologian kehityksen myötä. Toimialan muutos vaikuttaa jatkuvasti alan työnkuvaan sekä siellä operoivien työntekijöiden rooliin, osaamiseen ja työnkuvaan. Muutos on täten vaikuttanut myös johdon laskentatoimen ammattilaisen eli controllerin työhön ja hänen osaamisvaatimuksiinsa. Tutkimuksen tarkoituksena onkin selvittää, kuvaavatko controller-nimikkeet ammatin työtehtäviä ja osaamisvaatimuksia.</p> <p>Tutkimusaineistona käytetään 73:a suomalaisella työpaikkailmoituslupalustalla julkaistua työpaikkailmoitusta, joissa haetaan työntekijää controller-nimikkeellä. Tutkimusmenetelmänä sovelletaan kvalitatiivista tutkimusotetta kvantitatiiviseen muotoon kerätyn aineiston analysointiin. Tutkimusaineiston avulla luodaan kuusi yhdistelmäpalkki-kaaviota, jotka edustavat tutkimuksessa havaittujen kolmen haetuimman controller-nimikkeen työtehtäviä ja osaamisvaatimuksia. Nämä kolme yleisintä controller-nimikettä ovat Business Controller, Controller ja Financial Controller.</p> <p>Kaavioiden avulla kerätyistä työtehtävä- ja osaamistiedoista näkee, että kaikki nämä kolme nimikettä ovat pohjimmiltaan hyvin samankaltaisia tehtäviensä ja osaamisvaatimustensa osalta. Nimikkeiden välille syntyvät erot johtuvat lähinnä vastuualueiden painotuksista ja nimikkeiden etuliitteiden tarjoamista tarkennuksista. Business Controllerin ja Financial Controllerin keskinäiset erot ovat kuitenkin selkeitä ja etuliitteet antavat osviittaa nimikkeiden työtehtävien painotuksista. Controller-nimike nähdään puolestaan nimikkeiden "äitinä", josta muut nimikkeet jatketaan etuliitteitä apuna käyttäen. Näiden tietojen valossa nimikkeiden voidaan todeta antavan riittävästi ja usein perustelunkin kuvan controllerin työtehtävistä ja osaamisesta.</p>	
Asiasanat: Business Controller, Controller, Financial Controller, johdon laskentatoimi, työnimike, työtehtävä, osaaminen, muutos	
Säilytyspaikka	Jyväskylän yliopiston kirjasto

# SISÄLLYS

TIIVISTELMÄ.....	2
SISÄLLYS.....	3
KAAVIOT, KUVIOT JA TAULUKOT .....	4
1 JOHDANTO.....	5
1.1 Tutkimuksen taustaa .....	5
1.2 Tutkimuskysymykset .....	7
1.3 Tutkimuksen rakenne.....	8
2 LASKENTATOIMI JA CONTROLLER-TOIMINTO .....	9
2.1 Laskentatoimen kaksi pääaluetta: Johdon- ja rahoittajien laskentatoimi .....	9
2.2 Johdon laskentatoimen ammattilainen, controller.....	11
2.3 Controller-toiminnon kehitys.....	12
2.4 Controller-toiminnon nykyhetki.....	13
3 ROOLIN, TEHTÄVIEN JA OSAAMISEN MUUTOS .....	15
3.1 Roolin muutos .....	15
3.2 Tehtävien muutos .....	19
3.3 Osaamisen muutos .....	22
3.4 Modernin controllerin rooli, työtehtävät ja osaaminen.....	23
4 CONTROLLERIN MONINAISET TYÖNIMIKKEET; NIIDEN EROT JA YHTÄLÄISYYDET .....	27
4.1 Työnimikkeiden laaja kirjo.....	27
4.2 Business Controller, Controller ja Financial Controller; nimikkeiden erot ja yhtäläisyydet .....	30
5 AINEISTO JA MENETELMÄT .....	34
5.1 Aineisto .....	34
5.2 Menetelmät .....	47
6 TUTKIMUKSEN TULOKSET .....	48
6.1 Tulosten tarkastelu .....	48
6.2 Työnimikkeiden ilmenevyys.....	49
6.3 Business Controllerin työtehtävät ja osaaminen.....	50
6.4 Controllerin työtehtävät ja osaaminen.....	52
6.5 Financial Controllerin työtehtävät ja osaaminen.....	54
6.6 Työnimikkeiden erot ja yhtäläisyydet .....	56

7	YHTEENVETO .....	58
7.1	Johtopäätökset .....	58
7.1.1	Kuvaavatko controller-nimikkeet ammatin työtehtäviä ja osaamisvaatimuksia? .....	58
7.1.2	Kuinka controllerin rooli ja työtehtävät ovat muuttuneet? .....	60
7.1.3	Millaista osaamista controllerilta vaaditaan nykyään? .....	61
7.1.4	Millaisin controller-nimikkein laskentatoimen ammattilaisia haetaan? .....	63
7.2	Jatkotutkimusehdotukset .....	64
7.3	Tutkimuksen luotettavuus .....	65
	LÄHTEET .....	66

## KAAVIOT

KAAVIO 1	Business Controllerin tehtävät .....	50
KAAVIO 2	Business Controllerin osaaminen .....	51
KAAVIO 3	Controllerin tehtävät .....	52
KAAVIO 4	Controllerin osaaminen .....	53
KAAVIO 5	Financial Controllerin tehtävät .....	54
KAAVIO 6	Financial Controllerin osaaminen .....	55

## KUVIOT

KUVIO 1	Controller-roolin kehitys mukailien Granlundia & Lukkaa (1997) .....	16
KUVIO 2	Laskentatoimen roolin muutos mukailien Neilimoa & Uusi-Rauvaa (2007) .....	28

## TAULUKOT

TAULUKKO 1	Business Controllerin ja Financial Controllerin eroavaisuudet mukailien Petrenkoa (2016) .....	31
TAULUKKO 2	Työpaikkailmoitusten laadintakieli .....	35
TAULUKKO 3	Haetun työnimikkeen määrä ja osuus ilmoituksista .....	37
3.1	Haetun työnimikkeen määrä ja osuus ilmoituksista 1 .....	38
3.2	Haetun työnimikkeen määrä ja osuus ilmoituksista 2 .....	38
3.3	Haetun työnimikkeen määrä ja osuus ilmoituksista 3 .....	38
TAULUKKO 4	Työnantaja, controller-nimike ja toimiala .....	40
TAULUKKO 5	Business Controllerin työtehtävät (kpl ja %-osuus) .....	41
TAULUKKO 6	Business Controllerin osaaminen (kpl ja %-osuus) .....	42
TAULUKKO 7	Controllerin työtehtävät (kpl ja %-osuus) .....	43
TAULUKKO 8	Controllerin osaaminen (kpl ja %-osuus) .....	44
TAULUKKO 9	Financial Controllerin työtehtävät (kpl ja %-osuus) .....	45
TAULUKKO 10	Financial Controllerin osaaminen (kpl ja %-osuus) .....	46

# 1 JOHDANTO

## 1.1 Tutkimuksen taustaa

Laskentatoimen (accounting) nähdään hahmottavan monimuotoista todellisuutta sekä olevan yrityselämän toiminnan, päätöksenteon ja keskustelun ydin. Sillä on myös merkittävä rooli keskeisenä kommunikoinnin välineenä niin pienissä kuin suurissakin organisaatioissa. Laskentatoimi on itsessään yksi kokonaisuus, mutta se jaetaan usein kahteen eri osa-alueeseen esittämisen yksinkertaistamiseksi. Nämä kaksi osa-aluetta ovat rahoittajien laskentatoimi (financial accounting) sekä johdon laskentatoimi (management accounting). (Ikäheimo, Malmi & Walden 2016, 11–13.) Rahoittajien laskentatoimesta käytetään myös nimityksiä yleinen laskentatoimi sekä ulkoinen laskentatoimi. Johdon laskentatoimesta kuullaan puhuttavan myös synonyymisanoin; operatiivinen laskentatoimi sekä sisäinen laskentatoimi.

Näiden kahden osa-alueen nimet kertovat jo paljon niiden pääpiirteistä ja eroista, sillä rahoittajien laskentatoimi tuottaa tietoa ulkopuolisille sidosryhmille kuten nimessään mainituille rahoittajille, kun taas johdon laskentatoimi tuottaa tietoa johdon, eli yrityksen omiin tarpeisiin. Lisäksi yhtenä suurimpana erona pidetään rahoittajien laskentatoimen lukujen perustumista kirjanpitoon, joten sitä säätelevät erilaiset lait ja säädökset. (Neilimo & Uusi-Rauva 2007, 13.) Tällainen säädöksiin ja lakeihin pohjautuminen ei puolestaan sido samalla tavoin johdon laskentatoimea (Puolamäki 1998, 37).

Tämä tutkimus pohjautuu tähän vapaammin lukuja tulkitsevaan osa-alueeseen, eli johdon laskentatoimeen ja sen tarkoituksena on selvittää kuvaavatko eri controller-ammattinimikkeet kyseisten nimikkeiden työtehtäviä ja osaamisvaatimuksia. Vaikkakin esim. Granlund & Lukka (1997) mieltävät controller-nimikkeen yleisesti ottaen johdon laskentatoimen ammattilaisen nimikkeeksi, emme voi kokonaan poissulkea rahoittajien laskentatoimea tämän tutkimuksen aihealueesta. Sillä, kuten myöhemmin tulee käymään ilmi, ainakin yksi kolmesta eniten käytetyimmästä ja tähän tutkimukseen lähempään tarkasteluun valitusta controller-nimikkeestä viittaa vahvasti ulkoisen laskennan ammattilaiseen.

Tämän huomioiminen vie tutkimuksen suuntaan, joka pyrkii kyseenalaistamaan controllerin kutsumista ennakkoluulottomasti pelkästään johdon laskentatoimen ammattilaiseksi. Tätä näkemystä puoltavat myös Lahti & Salminen (2014) kirjoittaessaan, että nykyaikaisessa taloushallinnossa ulkoisen ja sisäisen laskentatoimen välille ei pyritä tekemään liian suurta eroa, vaan ne ovat hyvinkin integroituneita toisiinsa. Tällöin controller-nimike on osa nykyaikaista taloushallintoa, eikä sitä ole välttämättä tarve määritellä minkään ehdottoman määreen sisään. Sitäkin tärkeämpää on ymmärtää nimikkeen syntyä ja sen roolin, työtehtävien ja osaamisvaatimusten muutosta ajansaatossa.

Näsi (2006) toteaaakin tämän vierasperäisen nimikkeen vakiinnuttaneen paikkansa sellaisenaan suomalaiseseenkin toimintaympäristöön. Sanan vakiintumisen myötä on nähty myös sen suosion työnimikkeenä kasvaneen. Jo 2000-luvun alussa pelkkä vilkaisu työpaikkasivustolle on tuottanut tulokseksi kymmenkunta controller-pohjaista työnimikettä (kotus.fi, 2023).

Tänä päivänä samainen vilkaisu controller-hakusanan kanssa tuottaa satakunta tulosta. Erilaisia controller-nimikkeitä löytyy laaja kirjo. Tässä tutkimuksessa perehdytään tarkemmin näihin nimikkeisiin ja keskitytään aineiston perusteella kolmeen suosituimpaan nimikkeeseen, joita ovat Business Controller, Controller ja Financial Controller. Tässä tutkimuksessa kyseiset ammattinimikkeet kirjoitetaan isoin alkukirjaimin toisin, kuin yleisenä terminä käytettävä controller-sana, joka pienen alkukirjaimen saattamana kuvaa yleisesti kaikkea controller-toimintaa.

Johdon laskentatoimen työnkuvaa, roolia ja niiden muutosta on tutkittu niin tieteellisten artikkelien kuin tutkielmienkin puitteissa lähivuosien aikana. Esimerkkeinä suomalaisesta tutkimustyöstä voitaneen mainita Hyvönen, Järvinen & Pellinen (2015), jotka ovat tutkineet sisäisen laskentatoimen asiantuntijan eli controllerin roolin muutosta. Ulkomaisesta tutkimuskirjallisuudesta kerrotaankoon Wolf ym. (2015), jotka ovat puolestaan perehtyneet controllerin rooliin liiketoimintapartnerin näkökulmasta. Nämäkin julkaisut painottuvat tutkimaan controllerin roolia työyhteisössä, mutta erilaisten controller-nimikkeiden työtehtävät ja osaamisvaatimukset ovat jääneet tutkimuksissa vaille suurempaa huomiota. Eri controller-nimikkeistä tunnutaankin puhuttavan synonyymeinä, eikä nimikkeitä ole yritetty profiloida työtehtävien ja osaamisvaatimusten pohjalta.

Aiempien tutkimusten vähäisyyden takia onkin erittäin mielenkiintoista tutkia kuvaavatko eri controller-nimikkeet ammattiin liittyviä työtehtäviä ja ammatilta vaadittua osaamista. Järvenpää (2007) toi jo 2000-luvun alussa esille näkemyksen, kuinka laskentatoimen johdon ammattilainen ei enää pärjää pelkällä laskupäällä ja analyyttisuudella, vaan hänen on omattava myös kielitaitoa, kommunikointikykyä ja teknologiaosaamista. Yllä olevan näkemyksen pohjalta onkin hedelmällistä tutkia nimikkeiden eroja ja yhtäläisyyksiä sekä, saadaanko nimikkeille luotua selkeää työtehtävien ja vaaditun osaamisen profiilia.

Näihin tutkimusongelmiin etsitään vastausta analysoimalla, pääosin laadullisin menetelmin, suomalaiselta työnhakualustalta löytyneitä 73 tutkimusta vastaavaa työpaikkailmoitusta. Näiden ilmoitusten oletetaan antavan kattavan kuvan siitä, millaisilla työnimikkeillä, millaisiin tehtäviin ja millaisilla

vaatimuksilla controllereita haetaan tänä päivänä työsuhteisiin. Aineistosta halutaan saada vastaus myös kysymykseen; kertooko controller-nimike jo heti kyseisen työnimikkeen alla tehtävästä työstä ja siihen vaaditusta osaamisesta.

## 1.2 Tutkimuskysymykset

Tässä tutkimuksessa pyritään vastaamaan ensisijaisesti pääotsikon kysymykseen; *kuvaavatko controller-nimikkeet ammatin työtehtäviä ja osaamisvaatimuksia?* Lisäksi on oleellista ymmärtää controller-nimikkeen, sen roolin, työtehtävien ja osaamisvaatimusten muutosta ajan saatossa. Tämän pohjalta alemman tason tutkimuskysymyksiä ovat myös:

1. Kuinka controllerin rooli ja työtehtävät ovat muuttuneet?
2. Millaista osaamista controllerilta vaaditaan nykyään?
3. Millaisin controller-nimikkein laskentatoimen ammattilaisia haetaan?

Näihin kysymyksiin vastaamalla pyritään saamaan monipuolinen kuva controller-nimikkeiden käytöstä sekä ymmärtää historiaa nimikkeiden takana. Tieto tämän päivän osaamisvaatimuksista voi auttaa alaa opiskelevia, alalle pyrkiviä tai muuten vain alasta kiinnostuneita ymmärtämään paremmin, mitä controllerina työskentely tänä päivänä vaatii sekä kuvaako haettu controller-nimike aukottomasti työn oleellisimpia tehtäviä ja työhön vaadittua osaamista.

Tässä tutkimuksessa taulukoidaan työpaikkailmoituksissa kertaantuvia työtehtäviä ja osaamisvaatimuksia. Näiden tietojen avulla alasta kiinnostuneet voivat peilata omaa kokemustaan ja osaamistaan ilmoituksissa esiintyviin vaatimuksiin. Visuaalisten kaavioiden ja taulukoiden avulla on helppo ja nopea lukea aineiston materiaalia. Niiden avulla on myös selkeä hahmottaa eri controller-nimikkeiden eroja ja yhtäläisyyksiä. Näihin aiheisiin ja koko tutkimuksen rakenteelliseen puoleen saadaan tarkennusta seuraavan alaluvun alla, jossa kerrotaan tutkimuksen rakenteellinen sisältö.

### 1.3 Tutkimuksen rakenne

Tämä tutkimus rakentuu seitsemästä eri luvusta. Ensimmäinen luku johdattelee lukijan aiheeseen ja siinä käydään läpi tutkimuksen taustaa sekä tutkimuskysymyksiä. Lukija ymmärtää luvun avulla tutkimuksen tarkoituksen ja sen, minkälaisiin kysymyksiin tutkimuksessa pyritään vastaamaan. Toisessa luvussa keskitytään teoreettiseen viitekehukseen. Tämä viitekehys koostuu laskentatoimen kahdesta pääalueesta, eli johdon- ja rahoittajien laskentatoimesta, johdon laskentatoimen ammattilaisesta, eli controllerista sekä controller-toiminnon historiasta ja nykyhetkestä. Tässä luvussa perehdytään aiempaan tutkimuskirjallisuuteen ja tuodaan sitä kautta esiin näkökulmia controller-ammatin kehittymisestä ja toiminnon tämän päivän tilanteesta. Seuraavassa luvussa käsitellään controller-roolin, työtehtävien ja osaamisen muutosta sekä perehdytään muutosta ajaviin tekijöihin. Tämä luku kertoo tarkemmin controllerin työtehtävistä ja erilaisista työrooleista, joissa hänen on tunnistettu operoivan. Neljännessä luvussa luodaan yleiskatsaus controllereiden moninaisiin työnimikkeisiin. Tässä luvussa halutaan löytää kirjallisuuden avulla eroja ja yhtäläisyyksiä kolmen yleisimmän controller-nimikkeen välillä. Viidennessä luvussa käydään läpi aineisto ja sen keruuseen käytetyt menetelmät. Tämä luku sisältää paljon taulukoita, koska niiden tarkoitus on auttaa lukijaa visualisoimaan aineistosta nostettuja työtehtäviä ja osaamisvaatimuksia. Viidennen luvun jälkeen päästään tutkimuksen kannalta mielenkiintoisimpaan lukuun eli tuloksiin. Tässä luvussa havainnollistetaan tutkimuksen tulokset yhdistelmäpalkkikaavioiden avulla, jotta niiden lukeminen ja hahmottaminen olisi myös mahdollisimman vaivatonta. Seitsemännessä ja samalla tutkimuksen viimeisessä luvussa pyritään vastaamaan tutkimuskysymyksiin, esitetään jatkotutkimusehdotuksia sekä pohditaan tutkimuksen luotettavuutta.



## 2 LASKENTATOIMI JA CONTROLLER-TOIMINTO

### 2.1 Laskentatoimen kaksi pääaluetta: Johdon- ja rahoittajien laskentatoimi

Sekä ulkomaisessa, että suomalaisessa laskentatoimen kirjallisuudessa on havaittavissa taloushallinto-termin yleinen tunnettavuus ja käytettävyys, vaikkei taloushallinnolle ole esitelty useinkaan selkeää määritelmää. (Lahti & Salminen 2014, 15-16.) Lahti & Salminen (2014, 16) tuovat myös esille näkökulman, jossa taloushallinnon sanotaan olevan ”järjestelmä, jonka avulla organisaatio valvoo taloudellisia tapahtumiaan siten, että se voi raportoida tekemisistään sidosryhmilleen”. Näiden sidosryhmien perusteella taloushallinto voidaan jakaa kahteen osa-alueeseen, sisäiseen ja ulkoiseen laskentatoimeen, eli johdon- ja rahoittajien laskentatoimeen.

Nykyaikaisessa taloushallinnossa ulkoisen ja sisäisen laskentatoimen välille ei pyritä tekemään liian suurta eroa, vaan ne ovat hyvinkin integroituneita toisiinsa (Lahti & Salminen 2014, 16). Huomioitavaa on kuitenkin siinä, että johdon laskentatoimen ja rahoittajien laskentatoimen luokitukset vaihtelevat eri maiden välillä (Nilsson & Stockenstrand 2015). Brandau ym. (2017) ovat myös todenneet, että johdon laskentatoimesta ja rahoittajien laskentatoimesta keskusteltaessa liikutaan usein konvergenssin puheenaiheen alla. Kirjallisuudessa eroa halutaankin tehdä lähinnä vain asian esittämisen yksinkertaistamiseksi, jolloin näiden kahden osa-alueen ymmärtäminen on selkeämpää. (Ikäheimo, Malmi & Walden 2016, 13.) Tässä tutkimuksessa hyödynnetään tätä yksinkertaistamisen näkökulmaa ja näiden kahden osa-alueen käytäntöjä vertaillaan keskenään ymmärtämisen helpottamiseksi.

Kuten jo yllä todettiin, on johdon laskentatoimi yrityksen laskentatoimen toinen suuri osa-alue. Johdon laskentatoimen tarkoitus on nimensä mukaisesti avustaa yritysjohton päätöksentekoa laskennan avulla. Sen tiedonanto on organisaatiokohtaista ja täten melko yksilöllistä. Tämän tiedon nähdään olevan tulevaisuuteen suuntautunutta toisin kuin rahoittajien laskentatoimen jo tapahtuneen kehityksen tuottaman tiedon. (Neilimo & Uusi-Rauva 2007, 13-14.)

Johdon laskentatoimen tehtäväkenttään nähdään kuuluvan muun muassa budjetointia, kustannuslaskentaa, hinnoittelua ja investointilaskelmia. Nämä raportit tukevat johdon suunnitelmia, implementointia ja valvontaa. (Tenhunen & Danielescu 2018, 38–39.) Uyarin (2019) mukaan johdon laskentatoimi auttaa yritystä kehittämään rakentamaan oikeita strategisia päätöksiä muuttuvilla ja kilpailluilla markkinoilla. Vastaavasti rahoittajien laskentatoimen työtehtävien ytimeen kuuluu normiperusteisesti yrityksen taloudellisesta tuloksesta laaditun tilinpäätöksen kokoaminen. Julkisesti noteerattujen yhtiöiden osalta rahoittajien laskentatoimi ulottuu normistoiheen vielä syvemmälle. Tällaisen tiedonantovelvollisuuden piiriin kuuluvat esimerkiksi osavuosikatsaukset ja tuloksen ennakkotiedot. (Ikäheimo, Malmi & Walden 2016, 13.)

Lahti & Salminen (2014, 16–18) ovat jaotelleet kirjassaan taloushallinnon osa-alueet. Jaottelu on tehty kattamaan koko taloushallinnon, eikä listaukseen ole suoranaisesti tehty jakoa johdon laskentatoimen ja rahoittajien laskentatoimen tehtävien välille.

- Ostolaskuprosessi
- Myyntilaskuprosessi
- Matka- ja kululaskuprosessi
- Maksuliikenne ja kassanhallinta
- Käyttöomaisuuskirjanpito
- Palkkakirjanpito
- Pääkirjanpito
- Raportointiprosessi
- Arkistointi
- Kontrollit

Suomalaisten yritysten on usein nähty keskittäneen rahoittajien laskentatoimen toiminnot, kuten esimerkiksi kirjanpidon. Johdon laskentatoimi ja rahoittajien laskentatoimi eroavat kuitenkin tältä osin toisistaan, sillä ensin mainitun toiminnot hajautetaan pääsääntöisesti laajemmalle alueelle organisaatiossa. Kun laskentaa ei lähdetä keskittämään ja rajoittamaan liikaa, se tapahtuu toiminnoissa eli juuri siellä, missä tietoa on eniten saatavilla. (Granlund & Lukka 1997.)

## 2.2 Johdon laskentatoimen ammattilainen, controller

Jo viime vuosisadan alussa Suomen rautateillä ja tullissa kuultiin virkamiehiä nimitettävän kontrollööreiksi. Nimike kulkeutui suomalaiseen kulttuuriin Ruotsin kautta ja sen alkuperä on ranskankielisessä sanassa *contrôle*. Tämä alkuperäisana tarkoittaa valvontaa ja tarkastusta. (Kotus.fi, 2023.) Hoskin & Macve (1986) täsmentävät controller-sanan historiaa ja kertovat sen juontavan juurensa sanasta *rôle*, joka tarkoittaa näyttelijää sekä sanasta *contre-rôle*, joka puolestaan kuvaa näytelmän tarkkailijaa. Tarkkailijan tehtävänä on valvoa näyttelijän suoritusta ja ohjauksen noudattamista.

Controllerin suomenkieliseksi korvaajaksi on ehdotettu laskentapäällikön, talousjohtajan ja kotoistetun controllerin nimikettä (Kotus.fi, 2023). Näistä kotoisimmista ehdotuksista huolimatta controller-sana on pitänyt pintansa ja se on vakiintunut käyttöön myös suomalaisessa tutkimuskirjallisuudessa (ks. esim. Puolamäki 1998; Näsi 2006). Nimikkeen pääasiallinen tarkoitus on kuvata sisäisen laskennan ammattilaista, eli johdon laskentatoimen ammattilaista (Granlund & Lukka 1997).

Vaikka controller mielletään myös tässä tutkimuksessa pääosin johdon laskentatoimen ammattilaiseksi, ei controllerin tehtäväkuvasta, toiminnallisesta alueesta, vastuusta tai professiosta ole tutkijoiden mukaan yksiselitteistä vastausta (ks. esim. Bragg & Roehl-Anderson 2011; Verstegen ym. 2007). Tämän takia onkin mielenkiintoista tutkia, löytyykö eri nimikkeellä haettujen controller-osajien väliltä minkäänlaisia johdonmukaisuuksia yhtäläisyyksien tai erojen kautta, niin työtehtävien kuin osaamisenkin puitteissa.

Pääasiallisesti controller-ammattilainen on vastuussa johdon laskentatoimesta organisaatiossa. (Bragg & Roehl-Anderson 2011, 2; Vaivio & Kokko 2006.) Aiemmassa kappaleessa mainittu moninainen tehtäväkenttä ja ymmärrys siitä, että controllerin pääasiallinen vastuu koostuu johdon laskentatoimen tehtävistä, jättää oven raolleen pohdinnalle, joka voisi laajentaa controllerin tehtäväkenttää kohti rahoittajien laskentatoimen maailmaa. Tai ainakin kohti laskentatoimen ammattilaisen nimikettä, ilman rajoituksia luokittelusta jompaankumpaan, johdon- tai rahoittajien laskentatoimen, kategoriaan.

Controllereiden organisaationallisen aseman ja työtehtävien muutokset ovat kiinnostaneet tutkijoita viimeisten vuosikymmenten aikana. (ks. esim. Hyvönen, Järvinen & Pellinen 2015; Wolf ym. 2020; Järvenpää 2007). Alla käydäänkin tarkemmin läpi controller-toiminnon kehitystä ja tämänhetkistä tilannetta.

## 2.3 Controller-toiminnon kehitys

Controller-toiminto oli alun alkaen verrattavissa kirjanpitäjän rooliin. Toiminnon päätehtävänä oli huolehtia, että yrityksen transaktiot läpäisevät yrityksen laskentatoimen yksiköt. Tämän lisäksi sen tuli tuottaa kuukausittaista taloudellista informaatiota yrityksestä. Toimintoon ei alun perin kuulunut erillisten raporttien ja analyysien laadintaa. Työntekijöiltä ei vaadittu erityisosaamista taloushallinnon perustehtävien lisäksi, mikä ilmeni myös controller-toiminnon henkilöstön osaamistasossa. (Roehl-Anderson, Janice & Bragg 2004, 1.)

Toiminnon kehittymisen myötä controllerin työtehtäviin on nähty kuuluvan tilinpäätöksen laatimista, kustannuslaskentaa, budjetointia, palkkahallintoa ja verosuunnittelua. Useat tutkimukset ovat kuitenkin osoittaneet toiminnon murroksen ja uusien teknologioiden johdattavan alan ammattilaisia yhä vaatimpiin työtehtäviin. Controllerit nähdään nykyään osana yrityksen strategista päätöksentekoa ja he toimivat osittain myös liiketoimintapartnereina. (Lawson 2016.)

Controller-toiminnon kehitys tapahtui Roehl-Andersonin, Janicen & Braggin (2004, 2) mukaan samaan tahtiin kuin laskentatoimen alan murros tietotekniikan ja automaation suhteen. Murroksen jälkeen controllereilta odotettiin enemmän taitoja ja osaamista. Tämä näkyi puolestaan työnhakijoiden rekrytointiprosessin kiristymisenä.

Ajallisesti tämän murroksen sanotaan juontavan 1980-luvulle, jolloin 1950–1970-luvun keskitetty ja keskusjohdon tiedontarpeeseen painottunut taloushallinto sai pikkuhiljaa väistyä juuri uusien tietojärjestelmien, kansainvälistymisen ja uusien ideologioiden tieltä. Tällöin yrityksissä alettiin suosia taloushallinnon hajauttamista tulosityksiköihin. Ideana oli kehittää tulosityksiköiden taloushallintoa ja tukea niiden talousosaamista. Tätä yksikössä toimivaa talouspäällikköä nimitetäänkin usein controlleriksi. (Järvenpää ym. 2013, 23–24.)

Muutoksen ja kehityksen myötä erityisesti tietojärjestelmien käytön hallinnasta tuli yksi tärkeimmistä edellytyksistä controller-tehtäviin soveltumisen kannalta. Controller-toiminnon kehittymiseen on vaikuttanut myös erilaisten säännösten lisääntyminen ja niiden seuranta. Säännösten toteutus ja valvonta on yrityksen toiminnan kannalta oleellista, sillä niiden noudattamatta jättäminen voisi aiheuttaa säröjä niin yrityksen imagoon, kuin talouteenkin. (Taylor 2015).

Taylor (2015) kertoo lisäksi muutoksesta kirjoittaessaan, että alalla tapahtunut murros ajoi vanhanaikaisen controller-toiminnon kyseenalaiseksi. Tämä loi tilaa uudelle toiminnolle, jossa korostettiin korkeakoulututkinnon tärkeyttä sekä haastavampia ja vaativampia työtehtäviä. Näin tehostetut laskentatoimen osa-alueet kehittyivät omiksi toiminnoikseen, ja controller-toiminto sai oman roolin organisaatorakenteessa.

Tämä luku kertoi yleisesti controller-toiminnon muutoksesta ja kehityksestä. Alempana perehdytään tarkemmin controller-toiminnon nykyhetkeen sekä murroksen mukanaan tuomiin rooli-, työtehtävä- ja osaamismuutoksiin ja siihen, millaisia vaatimuksia nykypäivän controllerille esitetään.

## 2.4 Controller-toiminnon nykyhetki

Kuten jo todettiin, controller-toiminto on muokkautunut useamman syyn, kuten teknologian murroksen, globalisaation ja avointen markkinoiden, takia nykyisille kantamilleen. Nykyhetkestä puhuttaessa tarkoitetaan tässä tutkimuksessa 2000-luvulta ja siitä eteenpäin tutkittua tietoa nykyisestä controller-toiminnosta. Vaikka liike-elämän sanotaan olevan jatkuvassa kehityksessä, ei vauhti ole kuitenkaan niin nopeaa, etteikö hieman vanhempikin tieto olisi relevanttia.

Modernia controller-toimintoa ohjaavat tämänhetkinen toimintaympäristö, toimintoon liitetyt työtehtävät ja controllerilta vaadittavat osaamistaidot. Lisäksi laskentatoimen erilaiset tyyliä vaikuttavat controller-toiminnon nykyhetkeen. Lambert & Sponem (2012) ovatkin kaavioineet monikansallisesti tekemiensä haastattelujen perusteella neljä erilaista johdon laskentatoimen tyyliä. Tyyliä ovat; diskreetti, suojeleva, kumppani ja kaikkivoipa.

Kaaviot osoittavat, että ensimmäiseksi nimetty diskreetti johdon laskentatoimi toimii paikallisjohdon palveluksessa ja täten sillä on rajoitettu vaikutusvalta ja itsenäisyys. Tällainen laskentatoimi on yleensä käytössä organisaatioissa, joissa toimitaan kasvavilla markkinoilla. Edellä mainitussa ympäristössä operoivat yritykset mukautuvat nopeasti vaihtuviin markkinoihin, joten johdon laskentatoimen on oltava epämuodollista ja joustavaa. Controllerilla on vahva organisaationaalinen identiteetti, mutta hän operoi erillään johdosta, joten hän pystyy näin ollen vaikuttamaan omaan tehtäväkenttäänsä. Vaikka controller pystyykin vaikuttamaan omiin tehtäviinsä, ei hänelle kuitenkaan muodostu virallista vastuuta tai auktoriteettia yrityksessä.

Toisena johdon laskentatoimen tyylinä nähdään olevan suojeleva johdon laskentatoimi. Suojeleva ja diskreetti johdon laskentatoimi ovat tyyliä samankaltaisia, mutta ensin mainittu tekee tarkkailijan tehtäviään paikallisjohdon sijaan suoraan ylimmän johdon alla. Suojelevaa tyyliä edustava controller kokee tärkeäksi budjetin rajoissa pysymisen.

Lambert & Sponem (2012) jatkavat johdon laskentatoimen tyylien esittelyä kolmannella kumppanuudeksi kutsumallaan termillä. Kumppanina toimiva controller näkee kirjanpidon ja raportoinnin tehtävät hyvänlaatuisena pahana. Hänellä on auktoriteettia ja se näkyy päivittäin, sillä hänen tehtävänä on tehdä paikallisjohdon rinnalla päivittäisiä taloudellisia päätöksiä. Operatiivisten päätösten lisäksi kumppanin roolissa työskentelevä controller pääsee osallistumaan myös strategiseen päätöksentekoon. Tällaisen roolin saaminen vaatii yritykseltä vahvaa luottamusta controlleria kohtaan. Johdon on uskallettava siirtää taloudellista vastuuta hänelle, mikä puolestaan tyydyttää controllerin tarvetta päästä vaikuttamaan ja olemaan toiminnan ytimessä. Riskinä on kuitenkin se, ettei sisäinen kontrolli ole vahva ja tällöin taloudellisten väärinkäytösten mahdollisuus kasvaa.

Viimeisenä johdon laskentatoimen tyylinä on kaikkivoipaisuus. Tällainen johdon laskentatoimi on nimensä mukaisesti auktoriteetiltaan eittämätön ja sen palvelukset suuntautuvat suoraan ylimmälle johdolle. Kaikkivoipa johdon laskentatoimi varmistaa, että talouden aspektit ovat avainroolissa päätöksenteossa.

Tällöin vallan on oltava keskitettynä ylimmälle johdolle. Tämän tyylin riskinä on mahdollinen innovoivuuden väheneminen ja lyhytkatseisuus sekä vastuun mukanaan tuomat stressi- ja painetilat. (Lambert & Sponem 2012.)

Controller-toiminnon tyylit ja nykyaikaisen controllerin ominaisuudet sekä tehtävät ovat keskiössä, kun käsitellään koko toiminnon nykyhetkeä. Edellä kuvatun ohella myös controller-rooleissa ja ominaisuuksissa voidaan nähdä olevan paljonkin eroavaisuuksia organisaatiokohtaisesti. De Loo, Verstegen & Swagerman (2011) toteavatkin, ettei muutos pavunlaskijasta bisneskumppaniksi ole vielä selkeä ja täysin realisoitunut. Selvää on kuitenkin se, ettei controlleria voi enää yhdistää puhtaasti pelkkään pavunlaskijan stereotypiaan, vaan nykyaikaisen controllerin toimenkuva on paljon laajempi.

Nykyaikainen controller-toiminto toteutuu myös erilaisissa epävirallisissa organisaation sisäisissä verkostoissa (Vaivio & Kokko 2006). Muun muassa tällaisissa organisaatioiden sisäisissä epävirallisissa verkostoissa esiintyy myös niin sanottuja hybridicontrollereita, joiden rooli on sekoitus pavunlaskijaa ja bisneskumppania. (De Loo, Verstegen & Swagerman 2011.) Voidaan siis sanoa, ettei modernia controller-toimintoa voi määritellä tiukkoihin raameihin. Tätä tukevat myös Järvenpään (2001) havainnot, joiden mukaan controllereiden taidot heijastavat modernissa yhteiskunnassa tapahtuneita yleisiä muutoksia.

Toiminto muokkautuu siis koko ajan pikkuhiljaa toimintaympäristön ja sen asettamien uusien vaatimusten mukaan. Kuten jo aiemmin mainittiin, niin De Loo, Verstegen & Swagermanin (2011) mukaan controller-rooli on sekoitus pavunlaskijaa ja bisneskumppania. Tämä ja muut havainnot controller-toiminnon ja sitä kautta controllerin roolin ja työtehtävien muutoksesta kertovat sen, että vaikka muutoksen sanotaan olevan jatkuvaa, ei se kuitenkaan muuta kaikkea hetkessä. Jos controllerin nähdään olevan vieläkin sekoitusta pavunlaskijasta ja bisneskumppanista, niin sehän vain kertoo sen, että vanhojen tyylien ja tapojen rinnalle tulee uusia, mutta toiminnon peruspilarit näyttävät säilyttävän asemiaan vielä tänäkin päivänä.

## 3 ROOLIN, TEHTÄVIEN JA OSAAMISEN MUUTOS

### 3.1 Roolin muutos

Neilimo & Uusi-Rauva (2007) tuovat esille toimialan muutoksen vaikutuksen taloushallintoon. He mainitsevat kirjassaan, kuinka taloushallinnon haasteet ovat kasvaneet ja kuinka tiedontuottajan rooli on siirtynyt kohti taloustoimintojen esimiehen, päällikön ja johtajan roolia.

Myös Granlund & Lukka (1997) ovat kokeneet johdon laskentatoimen ammattilaisen roolin muuttuneen historioitsijasta kohti johtoryhmän jäsenyyttä. He ovatkin luoneet havainnollistavan kuvan tästä roolin kehityksestä. Kuvio 1 on tehty mukaillen heidän näkemystään ja se osoittaa kuinka controllerin rooli on kokenut valtavan muutoksen ajan saatossa.

Kuviosta 1 näkee, että pienintä vastuuta kannetaan historioitsijan roolissa. Tällöin työntekijän vastuuna on vain menneistä tapahtumista tuotettujen laskelmien ja raporttien luominen. Kyseinen rooli on irrallaan muista yrityksen toiminnoista ja se on luonteeltaan passiivinen. Passiivisten roolien joukkoa jatkaa vahtikoiran rooli, jossa laskentatoimen ammattilainen tarkkailee yrityksen liiketoimintaa, ja hänen työnään on huomauttaa hälyttävistä poikkeamista. (Granlund & Lukka 1997.)

Historioitsijan ja vahtikoiran roolien voidaan ajatella olevan ulkoiseen laskentatoimeen ja kirjanpitoon liittyviä rooleja, sillä niitä ylempänä olevat termit (kuvio 1) ovat modernimpia, sosiaalisen puolen omaavia, laskentatoimen ammattilaisen rooleja. Näissä uudemmissa rooleissa nähdään olevan controllerin tehtäväalueita ja osaamista. Controller pääsee konsultin roolissa jakamaan ja analysoimaan keräämäänsä tietoa sekä konsultoimaan johtoa löydöksistään. Hän pääsee vaikuttamaan johdon päätöksentekoon, mutta hän ei ole kuitenkaan päätävässä asemassa, vaan hänen tehtävänsä on antaa suosituksia.

Toiseksi ylimpänä kuviossa (kuvio 1) on neuvonantajan rooli, jossa controller työskentelee läheisesti yritysjohton kanssa. Tässä roolissa johdon ja controllerin välinen yhteistyö on tiivistä, eikä controllerin työnkuvaan kuulu enää

syvällinen datan analysointi ja tapaamisten valmistelu. Johto pysyy ajan tasalla ajankohtaisista talousasioista tiiviin kanssakäymisen myötä epävirallisemmin ja välittömämmin. (Granlund & Lukka 1997.)

Granlundin & Lukan (1997) toteuttaman kuvion (kuvio 1) ylimmällä tasolla ovat johtoryhmän jäsenen ja muutosagentin roolit. Näiden roolien vastuu ja sitä kautta vaikutusmahdollisuudet ovat suurimmat. Controller osallistuu päätöksentekoon ja hän pystyy ennen kaikkea vaikuttamaan siihen.



KUVIO 1 Controller-roolin kehitys mukailien Granlundia & Lukkaa (1997)

Controller-rooli on nähty alun alkaen historioitsijan ja vahtikoiran roolina, ja sitä on leimannut stigma pavunlaskijan työstä. Tällä tarkoitetaan laskentatapaa, jolla otetaan huomioon tarkasti kaikki numerot ja yksityiskohdat, muttei kuitenkaan ymmärretä mihin saatuja lukuja voitaisiin hyödyntää. Friedman & Lyne (1997) allekirjoittavat tämän toteamalla, ettei pavunlaskijan tuottamalla taloudellisella tiedolla ole paljoakaan käyttöä tehokkaassa liiketoiminnan pyörittämisessä.

Roolin nähdäänkin muuttuneen tästä kritisoidusta informoimattomuudesta kohti ylimmän johdon neuvonantajuutta, johtoryhmän jäsenyyttä ja muutosagenttiutta (ks. esim. Granlund & Lukka 1997; Wolf ym. 2015). Toimintaympäristön ja työnkuvan muutoksen ollessa ilmeisiä, eivät kaikki tutkijat ole kuitenkaan täysin samaa mieltä roolin kehityksestä. De Loo, Verstegen & Swagerman (2011) ovat saaneet tutkimuksissaan viitteitä niin sanottujen hybridicontrollereiden olemassaolosta. Tällainen controller-rooli nähdään sekoituksena perinteistä pavunlaskijaa ja nykyaikaisempaa bisneskumppania.

Pavunlaskijan rooliin palataksemme, ovat Friedman & Lyne (2001) löytäneet aiemmista tutkimuksista kuusi erilaista luokitelmaa kyseiselle stereotypialle. Ne ovat:



- Tylsä, mutta rehellinen, tarkka ja siten luotettava
- Tylsä ja jäykkä, ja siten joko koomisesti tai traagisesti tekee tarkoituksensa tyhjäksi
- Tylsä ja merkityksetön, ei ymmärrä liiketoimintaa
- Tylsä ja haitallinen muille, tukahduttaa muiden aikomukset
- Haitallinen organisaation tavoitteille lyhytnäköisyytensä vuoksi
- Haitallinen organisaation tavoitteille jääräpäisen numeroiden tuijottelun vuoksi

Yllä olevat luokitelmat antavat pavunlaskijasta kuvan tylsänä, pikkutarkkana ja konservatiivisena hahmona, joka keskittyy tarpeettoman paljon yksityiskohtiin ja muutoseikkoihin (Friedman & Lyne 2001).

Edellä tavoin kuvattu controller-rooli ei ole mairitteleva, joten controllerit ovatkin pyrkineet häivyttämään pavunlaskijamielikuvaa jo vuosia. Muutoksen myötä mielikuva ei enää täsmää laskentatoimen ammattilaisiin ja tämän vuoksi controllerit haluavat muuttaa yleistä käsitystä työstään ja roolistaan. Tämä on huomattu jo alan yritysten piirissä, sillä esimerkiksi niiden rekrytointi-ilmoituksissa pyritään painottamaan liiketoimintanäkökulmaa ja työn analyttisyyttä, jottei perinteinen stereotypia vaikuttaisi kielteisesti rekrytointiin. Työpaikkailmoituksissa controllerista luodaankin enemmän ”bisnespartnerin” kuin pavunlaskijan mielikuvaa. (Friedman & Lyne 2001.)

Kaikki eivät ole kuitenkaan sitä mieltä, että controller-rooli olisi nähtävissä yllä mainituksi ”bisnespartnerin” rooliksi. Rieg (2018) on melko tuoreeltaan tutkinut tähän liittyen controllerin roolia ja asemaa. Hänen löydöksensä viittaavat siihen, että controllereiden vuorovaikutus liiketoiminnan johdon kanssa painottuu päivittäisiin prosesseihin eikä roolia liikkeenjohdon kumppanina varsinaisesti tunnistettaisi.

Controller-rooleja voi olla monia. Byrne & Pierce (2007) ovatkin todenneet, että controller voi itse vaikuttaa roolinsa muotoutumiseen. He ovat huomanneet, että oman controller-roolin muokkaaminen on vahvasti kytköksissä controllerin oma-aloitteisuuteen, asenteisiin ja persoonallisuuteen. Myös yrityksen koko ja omistus vaikuttavat omalta osaltaan siihen, millainen rooli controllerille muodostuu. Suurissa monikansallisissa organisaatioissa johdon laskentatoimen rooli voi olla vakiintuneempi ja standardoidumpi kuin pienemmissä yrityksissä. Tällöin omaan rooliin vaikuttaminen voi olla haastavampaa. (Byrne & Pierce 2007.)

Byrne & Pierce (2007) eivät ole ainoita, jotka ovat päätyneet tutkimuksissaan samankaltaisiin päätelmiin, sillä Verstegen ym. (2007) toteavat controllerin persoonallisuuden ja taustan luovan pohjan controllerin roolille. Verstegen huomasi kumppaneineen, että controllereiden ominaisuuksista löytyy neljä selittävää tekijää controller-roolin syntyemiselle. Ensimmäinen selittävä tekijä on kokemus talouden toiminnoista. Toisena tekijänä pidetään controllerin asemaa yrityksessä ja kolmantena hänen luovuuttaan ja rationaalisuuttaan. Viimeisenä tekijänä sanotaan olevan controllerin persoonallisuuspiirteet. Talouden toiminnoista kokemusta omaava ja korkeassa asemassa oleva controller on todennäköisemmin roolissaan liiketoimintaorientoituneempi. Luova ja ekstrovertti controller

on puolestaan helpommin yhdistettävissä strategisempaan rooliin. Vahtikoiran roolia pitää puolestaan introvertti ja rationaalisempi henkilö.

Roolin on kuitenkin selkeästi nähty muuttuvan ajan saatossa taloushallinnon murroksen myötä. Teknologian kehittyminen on ollut yksi suurimmista tähän johtaneista tekijöistä. Digitaalisen teknologian vaikutusta controllerin rooliin on tutkittu jonkin verran. Tutkimuksissa nähdään yhtymäkohtia digitaalisen teknologian ja erikoistuneemman controller-roolin välillä. (Goretzki & Messner 2019; Holmgren Caicedo, Mårtensson & Tamm 2018; Horton & Wanderley 2018.)

Granlundin & Malmin (2004, 13–15) näkemyksen mukaan controllerin rooli on kasvanut liikkeenjohdon strategisen kumppanin rooliksi ja tällöin laskennasta saadun informaation on kyettävä tuottamaan yleisen laskentatoimen lisäksi lisäarvoa yrityksen strategiseen liiketoimintaan. Tätä roolin muutosta on selitetty useilla tekijöillä, kuten laskentatoimen uusilla innovaatioilla, kilpailuympäristön, johdon odotusten ja organisaatorakenteen muutoksilla sekä teknologian kehityksellä (Byrne & Pierce 2007). Muutoksen sanotaan olevan helpompaa, jos se on linjassaan jo olemassa olevien rutiinien ja instituution itsensä kanssa (Burns & Scapens 2000).

Myös Burns & Baldvinsdittir (2005) ovat tutkimuksessaan huomanneet kansainvälistymisen vaikuttaneen controller-roolin muuttumiseen. Kansainvälistymisen lisäksi informaatioteknologian kehittyminen on vaikuttanut johdon laskentatoimen ammattilaisten tietoisuuteen organisaatioidensa toiminnoista ja tavoitteista. Tällöin työ ja rooli ei ole enää pelkästään paikallista, vaan osa siitä keskittyy eri toimintojen yhdistämiseen. (Baldvinsdottir ym. 2009).

Kansainvälistyminen ja teknologian uudistukset voidaan mieltää roolia muokanneiksi ulkoisiksi tekijöiksi. Organisaation sisäisenä muutosajurina nähdään olevan controllerin sijainti yrityksessä (Järvenpää 2001). Controllereita pyritään tuomaan enemmän toiminnan ytimeen ja laskentatoimi hajautetaan usein lähemmäs liiketoimintayksiköitä, jotta rajat eri toimintojen välillä haalistuisivat (Granlund & Lukka 1998). Lisäksi yritys voi myötävaikuttaa johdon laskentatoimen muutosta henkilöstöjohtamisen toimilla. Sopiva rekrytointipolitiikka, työkierto, urasuunnittelu ja koulutus ovat avainasemissa näissä johdon laskentatoimen tukitoimissa. (Järvenpää 2007.)

Toisena sisäisenä muutostekijänä nähdään olevan erityisesti ylimmän johdon esimerkin, eli sen millaisia johtamiskäytäntöjä ja tavoitteita johdolla on (Järvenpää 2007). Tähän samaan päätelmään ovat päätyneet myös Byrne & Pierce (2007) haastattelututkimuksessaan, jossa suuri osa controllereista kertoi johdon eri tasoilla olevan merkittävää vaikutusta controller-roolin kehitykseen. Johdon ja controllerin suhde sekä controllerin mahdollisuus osallistua päätöksentekoon ovat osin yhteydessä johdon harkintakykyyn ja johtamistyyliin.

Goretzki, Strauss & Weber (2013) sanovat controller-roolin muutoksen olevan osa legitiimien ja itsestään selvänä pidettyjen tavoitteiden muuttumista. Tavoitteiden muutoksen vaikutukseen yhtyvät myös Burns & Baldvinsdottir (2005). Heidän tapaustutkimuksensa näyttää uusien johtamiskäytänteiden ja tavoitteiden olevan merkittävässä roolissa muutoksen taustalla. Heidän mukaansa

johtamiskäytänteiden lisäksi myös muiden päättävien ryhmien ja yksilöiden tavoitteilla ja toiminnalla on vaikutusta roolin muokkautumisessa.

### 3.2 Tehtävien muutos

Strategiselta tasolta katsottuna taloushallintoa voidaan pitää joko yrityksen tukitoimintona tai vaihtoehtoisesti liiketoimintaprosessina (Lahti & Salminen 2014, 16). Controllerin tehtäväkentän määrittelykään ei tapahdu suoraviivaisesti ja siihen vaikuttavat monet tekijät, kuten yllä mainittu taloushallinnon rooli yrityksessä. Määrittelyn vaikeutta lisää controllerin vastuu monista eri yrityksen toimintoalueista (Roehl-Anderson 2004, 3).

Neilimo ym. (2007) toteavatkin joidenkin yritysten rajaavan tehtävät tarkasti useamman controllerin välille, kun taas toisissa yrityksissä voi olla vain yksi controller joka avustaa johtoa monissa eri tehtävissä. He näkevät yleisimmiksi controllerin tehtäviksi laskentatoimen tiedon tuottamisen, konsultointi- ja ongelmanratkaisutehtävät, talousjohtamisen sekä liiketoiminnan puitteiden laatimisen. Painotus työtehtävien välillä vaihtelee organisaation mukaan, joten osassa yrityksiä controller keskittyy strategisen tiedon tuottamiseen, kun taas toisissa laskentatoimen tiedon tuottamiseen.

Vaikka controllerin roolin onkin nähty muuttuvan paljon ajansaatossa, niin perinteiseen ja tylsään pöytäkirjan rooliin sisältyvät kirjanpidon ja historiallisen raportoinnin tehtävät ovat edelleen osana controllerin toimenkuvaa (De Loo, Verstegen & Swagerman 2011). Tällaisen menneisiin lukuihin perustuvan raportoinnin lisäksi controller tekee töitä yhä enemmän suorituskyvyn mittaamisen ja päätöksentekoa tukevan informaation tarjoamisen parissa (Appelbaum ym. 2017). Jotta päätöksentekoa tukeva informaatio olisi yrityksen eri vuosien toiminnan osalta vertailtavaa, on vertailukelpoisuus tärkeä kriteeri controllerin tuottaman tiedon osalta (Atrill & McLaney 2012, 18–19).

Appelbaum ym. (2017) eivät kuitenkaan miellä johdon laskentatoimen roolin ja työtehtävien muuttuneen niin paljoa, kuin joissakin tutkimuksissa annetaan ymmärtää. Työ sisältää heidän mielestään edelleenkin enemmän informatiivisten analyysien laadintaa ja ennusteita, kuin päätöksentekoa ohjaavaa analyysiä.

Useat tutkijat ovat kuitenkin eri mieltä ja he näkevät controllereiden potentiaalisen aktiivisemmassa osallistumisessa päätöksentekoon. Vanhaa pöytäkirjan roolia ja siihen linkittyviä työtehtäviä ei enää tunnusteta ja controllerin nähdään olevan edellä mainitun roolin sijaan enemmänkin ”bisneskumppani”. (Byrne & Pierce 2007). Baldvinsdottir ym. (2009) yhtyvät ajatukseen controllerin ja johdon kumppanuudesta ja yhteistyöstä. He mainitsevat, että 90-luvun teknologian kehitys mahdollisti aiempaa suuremmat informaatiotulvat koko yrityksen saataville. Jotta tiedon olennaisuus ja oikea käyttö taattaisiin, alkoivat controllerit yhteistyöhön johdon kanssa.

Controllerin vastuita ja työtehtäviä on ajan saatossa pyritty luokittelemaan. Yksi esimerkki vastuualueiden luokittelusta on Roehl-Andersonin, Janicen & Braggin (2004, 3) luokittelu, joka on jaettu kuuteen osa-alueeseen. Neljä ensimmäistä osa-alueita ovat olleet controllerin vastuita jo pidempään, ja kaksi viimeistä ovat yleistyneet controllerin roolin kehittymisen myötä. Yksi controllerin päätehtävistä on laskentatoimen suunnittelu (planning). Tämä työtehtävä sisältää muun muassa tehtävien delegoimisen laskentahenkilöstön kesken sekä työn aikataulutuksen, etenkin taloudellisen raportoinnin kannalta. Suunnittelutyöhön liitetään myös budjetointiin osallistuminen ja sen ohjaustyö läpi eri osastojen.

Roehl-Andersonin, Janicen & Braggin (2004, 3) mukaan kaksi seuraavaa osa-alueita liittyvät henkilöstön ohjaamiseen ja heidän työkykynsä edistämiseen. Controllerin vastuulla on laskentahenkilöstön tietotaidon hankkiminen ja ylläpitäminen (organizing). Tämän lisäksi hänen tehtävänä voi olla esimerkiksi työtilojen ja sopivan teknologian hankkiminen sekä ohjelmistojen toimivuuden varmistaminen. Kolmantena vastuualueena on henkilöstön ohjaaminen (directing), jonka tarkoituksena on varmistaa kaikkien työntekijöiden saumaton yhteistyö ja halu toimia controllerin suunnitelmien mukaan. Neljäs vastuualue liittyy avaintoimintojen suoritusten mittaamiseen (measuring). Controller huolehtii näin suoritusten noudattavan eri standardeja, ja mahdolliset viat on mahdollista havaita riittävän ajoissa ja korjata välittömästi. Controllerin tehtävänä on tällöin valvoa esimerkiksi lakien, direktiivien ja viranomaisohjeiden noudattamista. Jos Controller huomaa näillä alueilla rikkomuksia tai puutteita, hän raportoi niistä eteenpäin johdon suuntaan.

Muutoksen myötä controllerin työtehtävät ovat laajentuneet ja näin ollen Roehl-Andersonin ym. (2004, 3) kaksi seuraavaa vastuualuetta liittyy tähän aiheeseen. Uusi lisä controllerin vastuualueisiin on saatu taloudellisten analyysien (financial analysis) laadinnasta. Tässä tehtävässä controller tarkastelee ja tulkitsee yrityksen taloudellista muutosta sekä osallistuu sen kehittämiseen. Tämän osa-alueen taitamiseen hän tarvitsee hyvät vuorovaikutustaidot, niin suullisesti kuin kirjallisestikin, jotta tieto saatetaan eteenpäin oikein ja tehokkaasti. Viimeisenä osa-alueena controllerin työssä on prosessien analysointi (process analysis). Hänen tulee arvioida ja tarkastella taloudellisten prosessien kehitystä ja toimivuutta sekä määrittää niistä kustannustehokkain vaihtoehto.

Roehl-Andersonin ym. (2004) lisäksi controllerin tehtäviä ovat luokitelleet muun muassa Järvenpää ym. (2013), joiden mukaan johdon laskentatoimen ammattilaisen tehtäväkenttä voidaan jakaa neljään osa-alueeseen. Jokainen osa-alue keskittyy eri liiketoiminnan osa-alueisiin.

Osa-alueet ovat:

- Liiketoimintaympäristön seuranta ja reagointi ympäristötekijöiden muutoksiin
- Controller-rooli liiketoimintakumppanina
- Talousinformaation tuottaminen ja seuranta
- Taloudellinen ohjaus

Järvenpää ym. (2013, 27, 30) mukaan nämä osa-alueet kuvailevat kokonaisvaltaisesti controllerin tehtäväkenttää. Liiketoimintaympäristön seuranta ja reagointi ympäristötekijöiden muutokseen sisältää esimerkiksi kilpailijoiden toiminnan kartoittamista ja niiden toiminnan seuraamista sekä muiden ympäristövaikutteiden huomioon ottamista organisaation toiminnan kehittämisessä ja eteenpäinviemisessä.

Toisena kohtana Järvenpää ym. (2013, 27, 30) mainitsevat liiketoimintakumppanina olemisen. Tässä tehtäväkokonaisuudessa controllerin nähdään olevan johdon kanssa yhteistyössä toimiva tekijä. Hänen mielipiteitään ja näkökulmiaan otetaan huomioon päätöksenteossa sekä niitä hyödynnetään mahdollisesti myös yrityksen strategiassa. Controller kertoo omia näkemyksiään yrityksessä tarvittavista kehittämisalueista ja perustelee niitä analysoimiensa kannattavuus- ja kustannuslaskelmien kautta. Lisäksi hänen päätehtäviään on tuottaa totuudenmukaista ja olennaista tietoa päätöksenteon tueksi.

Kaksi viimeistä tehtäväkenttää, talousinformaation tuottaminen ja seuranta sekä taloudellinen ohjaus, liittyvät toisiinsa talousohjauksen näkökulmasta. Ensin mainittujen osa-alueiden tarkoitus on seurata toimintoja ja kustannuksia sekä tunnistaa talouden tiedoissa näkyviä mahdollisia poikkeamia ja seurata yrityksen talouden suorituskykyä. Taloudelliseen ohjaukseen sisältyy puolestaan strategisen päämäärän ja taloudellisen tavoitteen toteuttaminen. Tällöin controller on mahdollisesti vastuussa koko yrityksen talousohjauksesta, sisältäen henkilöstön johtamisen ja toimintatapojen määrittämisen sekä niiden noudattamisen seurannan.

Kuten edellä esitetyn perusteella voidaan todeta, controllereilla on paljon erilaisia vastuualueita. He eivät kuitenkaan suorita kaikkia tehtäviä itse, vaan jakavat tehtäviään eri laskentatoimen vastuuyksiköille. Controllereita auttaa yleensä yksi tai useampi Assistant Controller, riippuen yrityksen koosta. Controllerit delegoivat osan töistään muille, jotta he voivat keskittyä pääasiallisiin ja tärkeimpiin vastuualueisiin. (Roehl-Anderson, Janicen & Braggin 2004, 8–9.) Pienemmissä yrityksissä tehtävien delegoimisen tarve on vähäisempää, ja niissä controller voi huolehtia kaikista tehtävistä itse (Andersson, Ekström & Gabrielson 2001, 19).

Tehtävien toteutuksen ja tulosten kannalta on tärkeää, että controller ymmärtää taloudellista tietoa ja siihen kuuluvia tunnuslukuja, niiden merkitystä yritykselle sekä yrityksen tavoitteita. Controllerin tulee ymmärtää myös, mistä yritys ja toimiala koostuvat, jotta hän voi ymmärtää toimintojen keskeisiä vaikutuksia toisiinsa. Lisäksi controllerin tulee osata teoreettiset tiedot laskentatoimeen liittyvistä laeista sekä toimintaperiaatteista. (Roehl-Anderson, Janice & Bragg 2004, 7; Lawson 2016) Lawson on maininnut myös riskienhallinnan kokemuksen tärkeyden, koska se voi auttaa controlleria toimintojen suunnittelussa (Lawson 2016). Vaikka controllerin roolin onkin nähty muuttuvan paljon ajansaotossa, niin perinteiseen ja tylsään pavnulaskijan rooliin sisältyvät kirjanpidon ja historiallisen raportoinnin tehtävät ovat edelleen osana controllerin toimenkuvaa (De Loo, Verstegen & Swagerman 2011).

### 3.3 Osaamisen muutos

On selvää, että roolin muutos on tuonut mukanaan uudenlaisia vaatimuksia controllerin osaamiselle. Vahtikoiran ja pavunlaskijan osaamisvaatimukset ovat olleetkin roolien nimien mukaisesti tarkkuutta ja hyvää laskupäätä vaativia ominaisuuksia. Järvenpää (2001) on kuitenkin todennut jo varhain 2000-luvun alussa, että controller tarvitsee työssään kommunikointitaitoja ja hänen on oltava vakuuttuva esiintyjä. Tällaiset osaamisvaatimukset kuulostavat nykyaikaisemmilta sekä muuttuvaa toimintaympäristöä paremmin huomioivilta. Ja kun tullaan vielä lähemmäksi tätä päivää, niin Hyvönen, Järvinen & Pellinen (2015) toteavat menestyvän controllerin tarvitsevan tasapainoisessa suhteessa sekä relevanttia ja monipuolista teknologiaosaamista, että sosiaalisia taitoja.

Králín ym. (2017) kirjoittavat myös controllerin sosiaalisista taidoista. He näkevät alan ammattilaisen omaavan laadukkaat kommunikointitaidot ja kykyä vuorovaikuttaa ihmisten kanssa. Näitä taitoja kuuluu kehittää, jotta controller on kykenevä ilmaisemaan ja konkretisoimaan omat mielipiteensä. Tämä on oleellista etenkin johdon kanssa työskennellessä, sillä he tekevät osan päätöksistään tätä kautta saadun informaation avulla. Jotta controller voi vuorovaikuttaa ja esiintyä laadukkaasti, on hänellä oltava osaamista sisäisestä valvonnasta, johtamisesta, liikkeen johdon hallinnasta ja laskentatoimen metodologisista tekijöistä. (Bragg & Roehl-Anderson, 2011.) Järvenpää ym. (2013, 29) mainitsevat myös hyvien vuorovaikutustaitojen olevan, teoreettisen ja käytännön osaamisen lisäksi, avainasemassa controllerin osallistuessa organisaation hallitus- ja johtoryhmätyöskentelyyn sekä muihin johtamisen ja kehittämisen foorumeihin.

Lawson (2016) on kerännyt artikkeliinsa uusimpia controllereilta vaadittavia ominaisuuksia ja osaamista. Hänen mukaansa controllerilla on oltava vahva ymmärrys talouden perusasioista. Tällä hän tarkoittaa niin sisäistä kuin ulkoistakin laskentaa. Controllerin on myös omattava vahvat kommunikointitaidot, sillä Lawsonin mukaan controllerin on osattava kertoa talousasioista myös taloustoimintojen ulkopuolella operoiville henkilöille. Tämä on tutkimuksen kannalta mielenkiintoista, sillä yleisellä tasolla controllerin sanotaan olevan johdon laskentatoimen ammattilainen. Osaamisvaatimukseen liitetään kuitenkin ulkoista laskentaa, joten nimikkeen sitovuutta vain johdon laskentatoimen ammattilaiseksi tulisi arvioida uudestaan.

Lawson (2016) lisää controllerin osaamisvaatimukseen kuuluuvaksi myös kansainvälisen kokemuksen. Yritykset voivat hajauttaa toimintojaan globaalisti eri markkinoille, joten eri maiden talous- ja kulttuurierot ovat tärkeitä tunnistaa. Organisaatioiden on pystyttävä noudattamaan erilaisten markkina-alueiden toimintatapoja. Tätä samaa ajatusta tukevat muun muassa myös Burns & Baldvinsdittir (2005), sillä he ovat huomanneet kansainvälistymisen vaikuttaneen controllerin rooliin. Roolin globaalin luonteen vuoksi on selvää, että ainakin ulkomaankauppaa tekevän yrityksen controller tarvitsee kansainvälistä kokemusta.

Osaamisvaatimukset ovat muuttuneet selkeästi myös teknologian kehittymisen myötä. Tämän seurauksena controllereiden työpaikat ovat tietokoneistuneet. Johdon laskentatoimen ammattilaisen tehtävien painopiste on liiketoiminnan analysoinnissa, sillä ennen aikaa vieneet raportointi ja reskontran hoito ovat koneistettuja. (Spraaakman ym. 2015.) Tällöin analysointitaito on yksi oleellisimmista controllerin osaamisvaatimuksista. Vastaavanlaisen informaatioteknologian merkityksen muutoksen taustalla ovat tunnistaneet myös esimerkiksi Burns & Vaivio (2001) ja Pickard & Cokins (2015).

Králín ym. (2017) mukaan controllereiden työnkuvaan kuuluu laadukkaat kommunikointitaidot ja kyky toimia ihmisten kanssa. Kommunikointitaitoja tulee myös jatkuvasti kehittää, jotta controller pystyy tarvittaessa tuomaan omat mielipiteensä vahvasti ja konkreettisesti esille ja etenkin yritysjohton tietoon. Controllerin laadukkaan vuorovaikutuksen keskiössä on tietenkin myös laadukasta ja vakuuttuvaa esiintymistaitoa tukevat osaaminen sisäisestä valvonnasta, johtamisesta, liikkeen johdon hallinnasta ja laskentatoimen metodologisista tekijöistä. (Král ym. 2017; Bragg & Roehl-Anderson 2011.)

Kirjallisuus osoittaa selvän yhteyden toimialan, controllerin roolin, osaamisvaatimusten ja työtehtävien muutoksessa. Tutkimuksen tarkoituksena onkin kartoittaa controller-nimikkeisiin liitettyjä työtehtäviä ja osaamista. Alla oleva luku keskittyykin kuvailemaan tarkemmin näitä osaavan controllerin synnyttäviä tekijöitä.

### **3.4 Modernin controllerin rooli, työtehtävät ja osaaminen**

Yritysten toimintaympäristön tiedetään kokeneen suuria ja syvällisiä muutoksia 2000-luvun aikana. Toimintaympäristön muutoksiin ovat omalta osaltaan vaikuttaneet muun muassa kiihtynyt globalisaatio, yritysten kiristynyt kansainvälinen kilpailu sekä lähes kaikilta tuote- ja palvelumarkkinoilta purettu säätely. Lisäksi pääomamarkkinat on vapautettu ja ne ovat kansainvälistyneet. Teknologia on kehittynyt myös varsin vauhdikkaasti. Näiden muutosten myötä yritysten toimintaympäristöt ovat entisestään vaihtelevampia ja niiden kehitystä on yhä vaikeampi ennustaa. (Neilimo & Uusi-Rauva 2007, 12.)

Teknologian kehityksen koetaan erityisesti vaikuttaneen controllerin rooliin, tehtäviin ja työnkuvaan. Hyvönen, Järvinen & Pellinen (2015) mainitsevat kuinka yksi heidän tutkimuksensa merkittävimmistä löydöistä oli havainto johdon laskentatoimen ympärille jatkuvasti ilmaantuvista uusista teknologisista innovaatioista. Todorovic & Dragana (2022) ovat tuoreessa tutkimuksessaan myös vahvistaneet tätä käsitystä, sillä heidän tutkimuksensa osoittaa ICT-työkalujen käytön olevan yleistä controllerin työssä. He lisäävät, että työkalujen kirjo on laaja ja controllereiden käytössä on niin perinteisempiä, kuin edistyneempiäkin ohjelmistoja, kuten Excel tai Power BI. Alan teknologisen kehityksen voidaan siis

nähdä olevan korkealla tasolla ja sitä kautta ammattia muokkaavana taustavoimana.

Yllä mainittujen muutossyiden lisäksi laskentatoimen toimialan muutokseen nähdään olevan syynä alaa riepottelleet skandaalit. Yksi tunnetuimmista skandaaleista lienee Yhdysvalloissa vuonna 2001 ilmi tullut Enronin tapaus. Enronin sisäiset tapahtumat nostivat esille kysymyksen laskentatoimen työn yhteiskuntavastuusta ja itse työn eettisyydestä. (Burns & Baldvinsdottir 2007.) Nämä skandaalit ovat vaikuttaneet enemmän ulkoiseen laskentatoimeen, sillä kuten aiemmin on jo mainittu, johdon laskentatoimea eivät sido samanlaiset lait ja säädökset kuin ulkoista laskentatoimea.

Burns & Baldvinsdottir (2007) painottavat myös vastuullisuuden ajatusta laskentatoimen alalla. Alan tehtävänä yleisesti nähdyt kannattavuuden ja suoriutumisen mittaaminen olisivat heidän mielestään jokseenkin vanhentunutta ajattelua. Uudemman ajattelumallin mukaan yrityksillä on vastuu raportoida myös vastuullisesta suoriutumisestaan. Willekes, Wagensveld & Jonker (2022) tuovat esille tuoreen näkökulman aiheeseen ja kirjoittavatkin, että controllerin tulisi olla johtavassa roolissa vastuullisuuden ja kestäväen kehityksen seurannassa ja valvonnassa. Vaikka he näkevät tällaisen roolin olevan olennainen osa controllerin työtä, havaitsevat he myös riskejä asian tiimoilta. Yhdeksi riskitekijäksi he nimeävät controllerin oman ajattelutavan, jonka sanotaan olevan keskittynyt pääasiassa taloudellisen arvon mittaamiseen. Voidaan kuitenkin sanoa, että vastuullisen yritystoiminnan seuraaminen kuuluu jollain tasolla myös modernin controllerin tehtäviin.

Controllerin tulee ymmärtää ja osata vastuullisen yritystoiminnan lisäksi myös laajaa yritysosaamisen aluetta. Hänen tulee tarjota strategista neuvonantoa ja ottaa aktiivisesti osaa organisaation ja sen toiminnan kehittämiseen. (Burns & Baldvinsdottir 2007).

Granlundin & Lukan (1997) mukaan controllerin tehtävät ja roolit vaihtelevat yritysjohton konsultista ja neuvonantajasta muutosagentiksi ja siitä johtoryhmän jäseneksi. Tillema, Trapp & Van Veen-Dirks (2022) ovat tutkineet pankissa työskentelevien controllereiden roolin ja työtehtävien asettamista yritysjohton liikekumppanin rooliin. Tällä tavoin he ovat horjuttaneet controllerin omaa käsitystä vanhasta, ohjeiden mukaan toimivasta, roolista, sillä uusi rooli on vaahtunut entistäkin itsenäisempää työskentelyotetta. Uudessa roolissaan controllerit saivat enemmän vastuuta ja jalan sijaa päätöksenteossa. "Vapaus tuo vastuun", sillä uusi ja epäselvä rooli sekä vapauden mukanaan tuoma vastuu haastoivat controllereita. Rieg (2018) on huomannut samankaltaista epäselvyyttä controllerin oman roolikäsityksen ja käytännön työn välillä. Controllerit mielsivät itsensä usein liiketoiminnallisen konsultin rooliin, vaikka he käytännössä olivatkin enemmänkin tuloksenlaskijoita. Tutkimuksessa ei tunnistettu varsinaista liikkeenjohton kumppanin roolia, vaan controllerin vuorovaikutus johton kanssa liittyi päivittäisiin prosesseihin.

Budding & Wassenaar (2021) ovat perehtyneet johdon laskentatoimen ammattilaisten ja johdon välisiin odotuksiin. Heidän tuloksissaan käy ilmi, että controllerit ja johto ajattelevat pääosin samoin controllerille kuuluvista tehtävistä.



Johto kuitenkin toivoisi, että controllerit tarjoaisivat neuvojaan myös ilman vaatimuksia. Controllerit ajattelivat asiasta samoin ja totesivatkin, että heidän pitäisi tehdä sitä useammin. Toisaalta tuloksista ilmeni, että controllerit haluaisivat olla itsenäisempiä päätöksissään, kuin johtajat toivoisivat ja kokisivat tarpeelliseksi. Tämä voidaan nähdä controllereita hämääväksi ja epäselväksi toiveeksi, sillä toisaalta johto toivoo oma-aloitteisuutta neuvojen annossa, muttei kuitenkaan arvosta oma-aloitteista roolia, kun neuvot pitäisi toteuttaa käytäntöön.

Todorovic & Parc (2022) ovat myös tutkineet controllerin tehtäviä ja roolia. Yksi heidän tutkimuksensa tärkeimmistä tuloksista on se, että controller-työ rooli ymmärretään moniulotteisesti. Jopa 85,71 prosenttia vastaajista valitsi controllerin työtä kuvaamaan kaksi tai sitä useamman vastauksen. Kaksi yleisintä vastausta olivat ensinnäkin, että controller-työ on ammatillista tukea johdolle ja toiseksi, että controllerin työ on informaatiotukea johdolle. Vastaajat ovat pääosin sitä mieltä, että controllerin on muutettava laskentatoimen ”kieli” johdon käytettäväksi ja ymmärrettäväksi tiedoksi. Tulokset osoittivat, että controller-työ on osa tutkimuksessa mukana olleiden yritysten johtamistoimintoa. käsitellään analysoiduissa yhtiöissä johtamistoiminnon osana.

Joka tapauksessa controllerin liiketoimintasuuntautuneisuuden on nähty edistyneen. Myötävaikuttajina tähän suuntaan ovat olleet ylin johto, kollegat, sekä koulutus- ja ammatilliset toimielimet. Tällöin johtotehtävät sekä osallistuminen strategiseen ja yleiseen päätöksentekoon ovat esitetty roolin rationaalisina tavoitteina. (Burns & Baldvinsdottir 2005; Goretzki & Messner 2019).

On kuitenkin selvää, että nykyaikaisen controllerin toimenkuva on laajempi kuin yritystoiminnasta irrallaan oleva hiljaisen raporttien tekijän tai stereotyyppisen pavnulaskijan, joiksi perinteisiä laskennan alan ammattilaisia on nimitetty ja nimitetään edelleenkin. (Pellinen 2005, 230). Osaamisen ja ominaisuuksien puitteissa controllerin ja perinteisen passiivisen laskenta-ammattilaisen erot tulevat työelämässä esiin. Granlund & Lukka (1998) ovat eritelleet controllerilta ja tavanomaiselta laskentatoimen ammattilaiselta vaadittuja ominaisuuksia ja luonteenpiirteitä. Yhdistävänä tekijänä molempien ammattikuntien osalta on vaatimus tarkkuudesta ja luotettavuudesta, mutta controllerilta vaaditaan tämän lisäksi myös interaktiivisuutta. Interaktiivisuuden rinnalle controllerilta toivotaan valmiutta mielipiteidensä ilmaisuun, vaikka ne olisivatkin eriäviä johdon mielipiteiden kanssa. Näiden eroavaisuuksien lisäksi controllerin työn nähdään vaativan enemmän tiimityöskentelyä ja -taitoa, kun taas perinteinen laskenta-ammattilainen työskentelee itsenäisesti. (Granlund & Lukka 1998.)

Hyvönen, Järvinen & Pellinen (2015) toteavatkin, että menestyvä controller tarvitsee tasapainoisessa suhteessa sekä relevanttia ja monipuolista teknologiaosaamista, että sosiaalisia taitoja. Sosiaaliset taidot nousevat tärkeään rooliin, kun työn paino on siirtynyt kohti tiimi- ja sidosryhmätyöskentelyä. Lawson (2016) mainitseekin artikkelissaan havaitsemiaan uudempia osaamisvaatimuksia. Hänen mukaansa controllerilla on oltava vahva ymmärrys talouden perusasioista. Tätä voidaan pitää itsestään selvänä ottaen huomioon ammatin toimialan, mutta johdon laskentatoimen ammattilaiseksi kutsutun controlleriin kohdennettu vaade osata, niin sisäistä kuin ulkoistakin laskentaa, voi yllättää. Lawson (2016)

nimeää myös kommunikointitaidot yhdeksi controllerin tärkeimmistä osaamisalueista, sillä ammatissa on osattava kertoa talousasioista myös taloustoimintojen ulkopuolella operoiville henkilöille. Uudempina osaamisvaatimuksina hän tuo esiin muutosjohtamiseen ja toiminnanohjausjärjestelmien käyttöönottoon liittyvät taidot.

Teknologiamurroksen myötä moni tutkija on huomannut selkeän controller-roolin muutoksen. Muun muassa Goretzkin & Messnerin (2019) ja Hortonin & Wanderleyn (2018) tutkimukset ovat osoittaneet, että digitaalisen teknologian ja erikoistuneemman controller-roolin välillä on yhtymäkohtia. Controllerilla on joka tapauksessa oltava jonkinlaista käsitystä niin suunnittelusta, tuotannosta, tutkimus- ja kehitystyöstä, IT:stä kuin myynnistä ja markkinoinnistakin. Lisäksi controllerin on tunnettava näiden yhteys yrityksen kassavirtaan. (Bhimani & Willcocks 2014.) Spraakman ym. (2015) mukaan controllerilta toivotaan erityisesti Microsoftin työkalujen sekä toiminnanohjausjärjestelmien hallintaa. Tärkeimmäksi yksittäiseksi työkaluksi he mainitsevat Excelin. Pickardin & Cokinsin (2015) sanoin uudenlaisten tietojärjestelmien mahdollistamat tietotulvat vaativat controllerilta kykyä kriittiseen ajatteluun sekä tiedon hallintaan. Quattrone (2016) on kuitenkin ilmaissut huolensa siitä, että teknologian mahdollistamat datankäsittelyt ja koneellistamiset pienentäisivät roolia, joka controllerilla on tällä hetkellä. Nykyään hän myötävaikuttaa keskusteluihin ja tietojen tulkintaan, mutta on mahdollista, että esimerkiksi tekoäly voisi korvata nämä toimet tulevaisuudessa.

Kirjallisuus osoittaa selvän yhteyden toimialan, controllerin roolin ja osaamisvaatimusten muutoksessa. Tutkimuksen tarkoituksena onkin kartoittaa controller-nimikkeiden käyttöä sekä eri nimikkeiden ominaispiirteitä. Controllerin rooli, työtehtävät ja osaaminen ovat kokeneet muutoksen käsi kädessä toimintaympäristön ja toimialan muutosten kanssa. On itsestään selvää, että näiden osa-alueiden ja sitä kautta erilaisten controller-nimikkeiden on pysyttävä muutosten mukana. Tämän takia tutkimukseni tuloksia voitaneen heijastaa toimialan ja controller-roolin tämänhetkiseen tilaan. Se millaisin nimikkein työnantajat controlleria etsivät, kertoo samalla myös siitä millaisessa toimintaympäristössä, ja rooleissa laskennan alan ammattilaiset työskentelevät tänä päivänä.

## 4 CONTROLLERIN MONINAISET TYÖNIMIKKEET; NIIDEN EROT JA YHTÄLÄISYYDET

### 4.1 Työnimikkeiden laaja kirjo

Johdon laskentatoimea ja controllereita tutkiva kirjallisuus ei näytä perehtyneen suoranaisesti controller-nimikkeisiin tai niiden ominaisuuksiin, ainakaan vertailevalla tasolla. Tässä alaluvussa keskitytään tuomaan esille nimikkeitä, joita kirjallisuus tunnistaa ja joista löytyy edes hieman tietoa kyseisen nimikkeen työtehtävistä tai osaamisvaatimuksista.

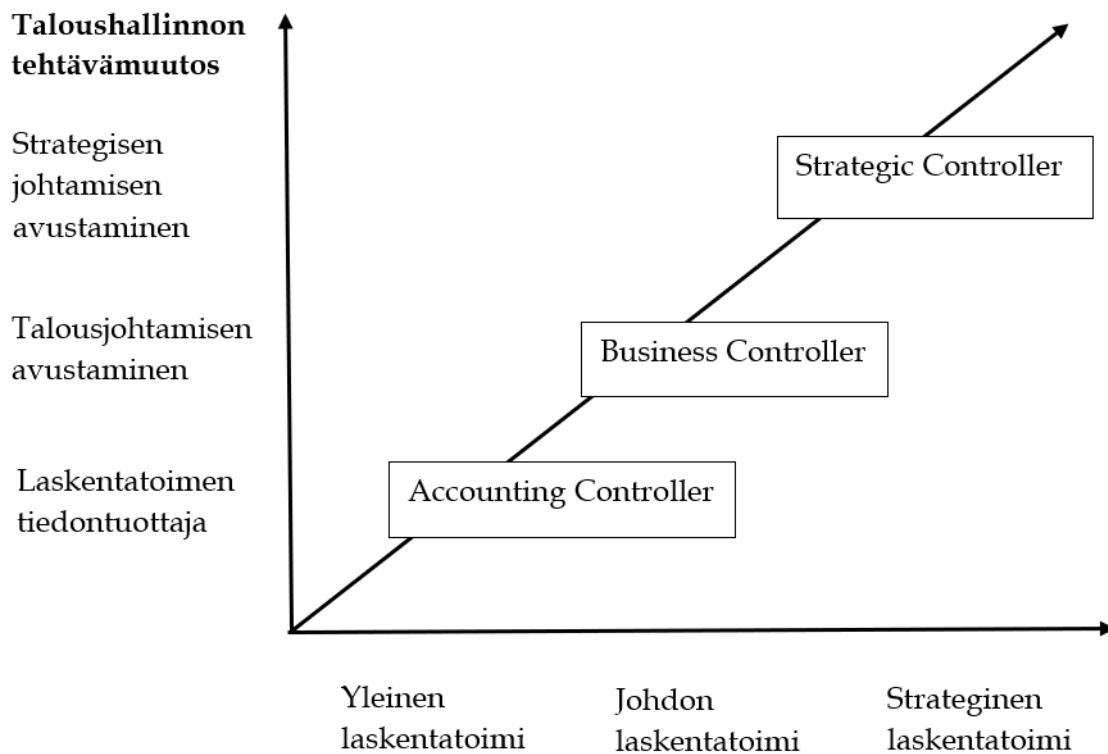
Järvenpää ym. (2013, 27) tunnistavat controller-toiminnon painottuvan tyypillisesti talousjohtajan roolin alle. He kertovat controller-nimikkeiden olevan usein yrityskohtaisia ja niitä käytetään yrityksen tarpeiden mukaan eri tarkoituksissa. Tämän vuoksi controllereiden vastuualueet ovat vaihtelevia. Järvenpää ym. jatkavatkin aihetta antamalla esimerkkejä yrityksissä operoivista controller-nimikkeistä ja kertomalla niitä kaikkia yhdistävistä tekijöistä. He mainitsevat esimerkkeinään Management Controllerin, Strategic Controllerin, Business Controllerin, Assistant Controllerin, Junior Controllerin ja Division Controllerin. Etuliitteen sanotaan antavan osviittaa roolin vastuualueesta. Yhteistä näille ja muillekin controller-nimikkeille on kuitenkin työskentely moninaisissa asiantuntija- ja analysointitehtävissä. Yllä mainituista nimikkeistä Corporate Controllerin, Management Controllerin, Strategic Controllerin ja Business Controllerin nähdään toimivan suoraan ylimmän johdon alla. Näiden controller-nimikkeiden tärkeimpänä tehtävänä on johdon tukeminen. (Neilimo ym. 2007, 29; Roehl-Ander-son ym. 2004, 9)

Kuvio 2 näyttää Neilimoa ym. (2007, 16) mukailleen, kuinka laskentatoimen rooli on muuttunut informaation tuottajasta liiketoimintasuuntautuneeksi päätöksenteon tukitoiminnoksi ja kuinka uudenlaiset controller-nimikkeet ovat kehittyneet muutoksen myötä. Jos kuviota lähdetään tarkastelemaan alhaalta ylöspäin, niin huomataan, että yrityksen talousohjauksen tarvitsemien raporttien tuottajan rooli on Accounting Controller -nimikkeellä. Tällaisella nimikkeellä

työskentelevän controllerin rooli nähdään perinteisenä taloushallinnon ammatilaisen roolina.

Taloushallinto on kuitenkin jatkuvassa muutoksessa ja sen haasteet ovatkin kasvaneet merkittävästi viimeisten vuosien aikana. Tämän vuoksi Neilimo ym. (2007) toteavatkin tiedontuottajan roolin muuttuneen yhä enemmän taloustoimintojen päällikön, johtajan ja esimiehen rooliksi. Tätä roolia he kutsuvat kirjassaan Controllerin rooliksi. Tällaisen roolin omaavalla on vastuullaan budjetointiin, kustannuslaskentaan ja hinnoitteluun, tuottavuuden valvontaan sekä käytöpääoman hallintaan liittyviä tehtäviä.

Laskentatoimen hyödyllisyyttä liikkeenjohdon päätöksenteossa on alettu arvostamaan yhä enemmän ja enemmän. On ymmärretty, että tiedot auttavat muun muassa määriteltäessä yrityksen strategista kilpailuetua, pohdittaessa tulospalkkaukseen siirtymisen etuja tai haittoja, etsittäessä edullisinta logistista jakeluväylää tai arvioitaessa yritystoiminnan hyötyjä yrityksen omistajille. Kuvio 2 näyttääkin tämänlaisen, liikkeenjohtamisen avustamiseen painottuvan, roolin kuuluvan Business Controllerille tai Strategic Controllerille tehtäväalueen painotusten mukaan. Strategisen johtamisen avustaminen on Strategic Controllerin vastuualuetta, kun taas Business Controller vastaa talousjohtamisen avustamisen kentästä. (Neilimo ym. 2007.)



KUVIO 2 Laskentatoimen roolin muutos mukailen Neilimoa ym. (2007)

Tutkimukset näyttävät osoittavan, että nimikkeiden kirjo ja spesifimmät tehtävät liittyvät organisaatioiden kokoon. Muun muassa Lawson (2016, 26) kirjoittaa johdon tehtävien kuuluvan pienemmissä yrityksissä yleensä vain muutama henkilön vastuulle. Tällaisissa yrityksissä controllerin tehtäväalue voi kattaa kaikki talousjohtajan tehtävät.

Kaikkia controller-nimikkeitä yhdistää ”päättermi” Controller, jonka itsessään nähdään olevan johdon laskentatoimen ammattilaisen yleisnimike. Etuliitteet näyttävät antavan spesifiä lisätietoa controllerin vastuualueista ja roolista. Roehl-Anderson, Janice & Bragg, Steven M. (2004) toteavatkin Controllerin työn sisältävän useampia vastuualueita, mutta hän pystyy myös usein jakamaan tehtäviään eri laskentayksiköille. Vastuun jakamisen lisäksi Controller saa lisäapua Assistant Controllereista. Heidän määränsä sanotaan olevan riippuvainen yrityksen koosta. Itse Controllerin nähdään keskittyvän täten tärkeimpiin vastuualueisiin.

Myös Financial Controller luetaan mukaan controller-nimikkeiden kirjoon. Puyou ja Fay (2013) ovatkin tutkineet Financial Controllerin työn eettisen puolen haasteita. Heidän tutkimuksestaan käy ilmi, että budjetointi ja raportointi kuuluvat vahvasti Financial Controllerin työnkuvaan. Tällaisia tehtäviä hoitavat ammattilaiset joutuvatkin joskus kohtaamaan eettisiä kysymyksiä.

Goretzki, Lukka & Messner (2018) ovat tutkineet controllereiden informatiivisten taktiikoiden käyttöä. Heidän tutkimuksestaan löytyvät muun muassa Business Unit Controller - ja Corporate Controller -nimikkeet. Business Unit Controllerit työskentelevät liiketoimintayksikkönsä ja pääkonttorin välillä. Heidän sanotaan saavan tietonsa ensimmäisten joukossa, jos ylimmällä johdolla on huolenaiheita Business Unit Controllerin liiketoimintayksikköä kohtaan. Huolenaiheet voivat johtaa kiristyneisiin valvontatoimiin, joista liiketoimintayksikön johtajat eivät ole innoissaan. He toivovatkin oman controllerinsa auttavan heitä suhteessaan ylimpään johtoon.

Business Unit Controllerit eivät ole kuitenkaan ainoita, jotka kokevat ristiriitaisia odotuksia informaation kulkemisen suhteen. Myös Corporate Controllerit kertovat joskus pidättävänsä tietoa ”paikallisilta” controllereilta, koska he eivät aina tiedä kuinka paljon tietoa tulisi jakaa. (Goretzki, Lukka & Messner 2018.) Maas ja Matejka (2009) ovat puolestaan tulleet kenttä- ja haastattelututkimuksessaan tulokseen, että Business Unit Controllerit ovat jollain tasolla valmiita joustamaan toiminnallisista tehtävistään ja Group Controllerit myöntävät jopa koko liiketoimintayksikölle vapauksia ”pelin hengen mukaan”.

Van Staveren (2021) on tutkinut controllereiden ja sisäisten tarkastajien mahdollisuuksia tukea riskiomistuksia. Hän kertoo, että jatkuva riskijohtaminen haastaa Concern Controllereita, Business Controllereita ja Financial Controllereita. Van Staveren kutsuu controllereita toisen linjan työntekijöiksi, kun taas sisäisiä tarkastajia kolmannen linjan työntekijöiksi. Tämä linjajaottelu tarkoittanee controllereiden osalta suoraan johdon alla työskentelyä. Joka tapauksessa yllä mainitusta tutkimuksesta käy ilmi, niin sekä toinen, että kolmas linja tarvitsevat työssään luotettavaa riskidataa. Controllereiden sanotaan tarvitsevan tietojä esimerkiksi investointiehdotusten käsittelyyn.

Controller-nimikkeitä voi löytyä myös yhteyksistä, joita ei välttämättä suoranaisesti yhdistetä johdon laskentatoimeen. Dobroszek (2020) käyttää tutkimuksessaan Wolfin ym. (2015) käsitettä controllerista kuvaamaan Supply Chain Controlleria ja Logistigs Controlleria. Vaikka kyseiset controller-nimikkeet liittyvät vahvasti logistiikan puolelle, halutaan näitäkin ammattilaisia nimetä controller-nimikkein. Wolf ym. (2015) tulkitsevatkin controllerin korkeasti arvostetuksi ja halutuksi bisnesammattilaiseksi. Tällainen ammattilainen auttaa heidän mukaansa aktiivisesti johtoa saavuttamaan halutut tulokset operationaalisella ja strategisella tasolla.

Tämän tutkimuksen aineisto koostuu 73 työpaikkailmoituksesta, joidenka joukosta löytyy 25 eri controller-nimikettä. Joukosta löytyvät muun muassa niin ylempänä mainitut Business Controller, Group Controller ja Financial Controller, kuin kirjallisuudessa mainitseemattomat Group Treasury Controller, Senior Group Business Controller sekä Project Finance Controllerkin. Aineisto-luvusta löytyy taulukko 2, joka näyttää tarkemmin nämä kaikki 25 nimikettä. Jokaisen niistä voidaan olettaa kuvaavan työntajayrityksen osalta haluttua nimikettä ja sitä kautta kertovan jotain juuri kyseisen controllerin työstä. Rajallisen aineiston vuoksi tarkempaan tarkasteluun on valittu vain kolme ilmenevintä nimikettä. Joka tapauksessa jo teoriankin pohjalta voidaan todeta controller-nimikkeiden kirjo laajaksi.

## **4.2 Business Controller, Controller ja Financial Controller; nimikkeiden erot ja yhtäläisyydet**

Aineiston ja kirjallisuuden perusteella ilmenevimmiksi nimikkeiksi nousivat Business Controller, Controller ja Financial Controller. Näitä nimikkeitä haettiin kaikista controller-nimikkeistä selkeästi eniten työnantajien toimesta. Tämän tutkimuksen aineisto koostuu 73 työpaikkailmoituksesta, joiden joukossa on 25 eri controller-nimikettä. Nimikkeet eivät kuitenkaan jakaantuneet tasaisesti, vaan 60,3 prosentissa ilmoituksista etsittiin joko Business Controlleria, Controlleria tai Financial Controlleria. Näiden nimikkeiden nimikekohtaiset prosenttiosuudet menivät seuraavasti: Business Controller 24,7 prosenttia ja sekä Controller, että Financial Controller 17,8 prosenttia kaikista ilmoituksista. Neljännen haetuimman nimikkeen sijaan jakoivat Assistant Controller ja Junior Business Controller 4,1 prosentin ilmenevyyksillään aineistosta, joten kolme lähempään tarkasteluun valittua nimikettä ovat korkeammilla osuuksillaan syystäkin valittuina.

Aiemmat controllereita käsittelevät tieteelliset tutkimukset eivät ole suoraan vertailleet nimikkeitä keskenään, joten aiheita käsiteltäessä on jouduttu tyytymään suurimmilta osin alalla työskentelevien ja alaa opettavien haastatteluihin ja kirjoituksiin. Vaikuttaa kuitenkin selkeästi siltä, että kaikkia controller-nimikkeitä yhdistää ”päätermi” controller, jonka itsessään nähdään olevan johdon

laskentatoimen ammattilaisen yleisnimike. Tämän yleisen controller-nimikkeen tehtävänkuvasta, toiminnallisesta alueesta, vastuusta tai professionista ei ole tutkijoiden mukaan yksiselitteistä vastausta (ks. esim. Bragg & Roehl-Anderson 2011; Verstegen yms. 2007.) Monet tutkimusartikkelit, jotka käsittelevät tiettyä controller-nimikettä, käyttävät etuliitteetöntä controller-sanaa synonyyminä nimikkeilleen (ks. esim. Byrne & Pierce 2007; Goretzki, Strauss & Weber 2013; Lawson 2016). Tämän takia on haastavaa tunnistaa, milloin puhutaan yleisesti controllerista ja milloin ammattinimikkeestä Controller. Tässä tutkimuksessa on tietoisesti eroteltu nämä kaksi termiä ison ja pienen alkukirjaimen avulla.

Joka tapauksessa, näiden kolmen nimikkeen osalta kirjallisuus näkee selkeimmät erot Business Controllerin ja Financial Controllerin välillä. Taloustieteen tohtori Petrenko (2016) on tehnyt selkeän taulukon Business Controllerin ja Financial Controllerin roolin ja työtehtävien erojen esittämiseen. Taulukko 1 esittelee muun muassa nimikkeiden päätehtäviä, liiketoimintamalliin sijoittumista ja alaisasemaa.

TAULUKKO 1 Business Controllerin ja Financial Controllerin eroavaisuudet mukailen Petrenkoa (2016)

<b>Business Controller</b>	<b>Financial Controller</b>
Päätehtävänä liikekumppanina toimiminen	Kirjanpidon standardit, verotukseen liittyvät asiat, tilintarkastus, osakkeenomistajien intressit
Rooli keskittyy konsulttimaisuuteen	Yrityksen rahoitus, luoton hallinta
Operoi monessa toiminnossa	Keskittynyt rahoituksen toimintoihin
Osana liiketoimintamallia	Irrallaan liiketoimintamallista
Aggressiiviinen, tulevaisuuteen suuntautunut	Reagoiva, menneisyyteen suuntautunut
Esimiehenä toimitusjohtaja	Esimiehenä talousjohtaja
Tuottaa liiketoimintasuunnitelmia	Ostovelat ja myyntisaamiset, lakisääteinen raportointi, konsolidointi
Markkinayksikkö	Yritys
Tausta myynnin, logistiikan, tuotannon yms. parista	Kirjanpidon periaatteiden noudattaminen, IFRS, lain säätämät rahoitusmarkkinat ja veronormit
Suunnittelee ja mittaa pääsuoritusindikaattoreita (taloudellinen ja operatiivinen)	Mittaa ja raportoi pääsuoritusindikaattoreita

Petrenkon (2016) artikkelin ja taulukon 1 mukaan Business Controller operoi toiminnoissa konsultin tavoin, hän on aktiivinen ja aggressiivinen eteenpäin katsoja sekä mahdollisuuksien tunnistaja. Hänen pitää olla tietoinen liiketoiminnasta pystyäkseen määrittelemään mittaus- ja raportointitapoja. Business Controller on kiinnostuneempi tuloslaskelman luvuista kuin taseesta, sillä tuloslaskelman avulla hän tunnistaa muun muassa kustannussäästökohteita. Hänen roolinsa on sosiaalinen ja hän on osa päätöksentekoa, sitä kautta myös osa riskejä.

Vastaavasti Financial Controllerilla on vastuu menneistä tapahtumista saatujen tietojen täsmällisestä ja oikea-aikaisesta raportoinnista. Hän ymmärtää kansainvälisten tilinpäätösstandardien, rahoitusmarkkinoita sääntelevien lakien ja veronormien päälle sekä hoitaa ulkoista tarkastusta ja tekee lakisääteistä raportointia. Kyseisten tehtävien takia hän onkin kiinnostuneempi taseen luvuista kuin Business Controller. (Petrenko 2016.) Myös Puyou ja Fay (2013) ovat tutkineet Financial Controllereita, mutta he ovat perehtyneet lähinnä työn eettisen puolen haasteisiin. Heidän mukaansa budjetointi ja raportointi kuuluvat vahvasti juuri Financial Controllerin työnkuvaan.

Taulukon 1 väittämien tukena on myös muuta kirjallisuutta, sillä muun muassa Neilimo ym. (2007) & Roehl-Anderson ym. (2004) näkevät Business Controllerin operoivan suoraan ylimmän johdon alla. Alhola & Lauslahti (2002, 10) toteavat myös Business Controllerin osallistuvan yrityksen liiketoiminnan johtamiseen ja sen kehittämiseen. Tämän vuoksi hänen sanotaankin toimivan aktiivisesti osana johtoryhmätyöskentelyä sekä vaikuttavan niin sanottuna muutosagenttina (Pihlanto 2000, 5).

Hammersten (2017) on haastatellut tulevaisuuden Business Controllereista kertovaan artikkeliinsa Caverionin taloudesta, strategiasta ja yrityskaupoista vastaavaa Martti Ala-Härköstä. Ala-Härkönen toteaa haastattelussa, että yritystalous on muuttunut entisestä taaksepäin katsovasta nykyiseen eteenpäin suuntautuvaan ja jatkuvasti kehittyvään toimintaan. Hänen mukaansa talousjohdon täytyy toimia bisnesjohdon liikekumppanina. Hän kokee, että Business Controllerin täytyy ajatella kuin talousjohtajan, mutta mittakaava on vain suppeampi. Ala-Härkösen mukaan Business Controllerin on ymmärrettävä liiketoimintaa läpikotaisin, jotta hän voi auttaa yritystä kasvamaan, kasvattamaan kilpailukykyään sekä parantamaan kannattavuutta. Lisäksi Business Controllerin tulisi omata hyvät viestintä- ja yhteistyötaidot sekä jokin vahva erityistaito, kuten vahva järjestelmäosaaminen, yrityskauppoihin liittyvät valuaatio- ja arvonmääritystekniikat tai vaikkapa erityisen hyvät excel-taidot. (Aaltopro.fi.)

Myös Ollikainen (2020) on haastatellut Baronan blogiin Business Controllerina työskenteleviä ammattilaisia. Moni vastaaja on nostanut esille, että työssä kiinnostavat nimenomaan monipuoliset työtehtävät, joissa pääsee itse kehittämään ja tukemaan liiketoimintaa. Vastaajat näkevät, että hyvän Business Controllerin tunnistaa halusta ja kyvystä kehittyä sekä etsiä ja hallita tietoa. Heidän mukaansa on tärkeää olla perillä uusimmista toimialan käänneistä ja tuntea työantajayrityksessä läpikotaisin, jotta pystyy tarjoamaan aidosti hyödyllistä tietoa johdon tarpeisiin. Tulevaisuuden Business Controllerin rooli on heidän mielestään entistä enemmän analyttisempää jatkuvasti kehittyvien tietojärjestelmien



myötä. Tämän lisäksi he näkevät myös pienempien yritysten siirtyvän käyttämään controller-palveluita, joko suoraan yrityksen työntekijöinä tai konsulttitalojen kautta. Veikkauksena on jopa, että osa controllereista alkaisi työskentelemään itsenäisinä yrittäjinä.

Pitkän linjan laskentatoimen ammattilainen, Sam Mok (2019), käyttää usein tarinoita apunaan kuvaamaan talousjohtajan (CFO) ja Controllerin eroja. Yksi hänen tunnetuimmista kertomuksistaan on tarina miehestä, joka eksyy kuumailmapallostensa aikana reitiltään. Tämä mies huomaa alhaalla maassa toisen miehen, joka on ulkoiluttamassa koiraansa. Kuumailmapallossa oleva mies tiputtaa korkeuttaan ja kysyy koiranulkoiluttajalta, missä hän oikein mahtaa olla. Ulkoiluttaja vastaa miehen olevan noin 30 metrin korkeudessa. Kuumailmapalloilija tokaisee, että maassa olevan miehen on pakko olla Controller, ja niinhän tämä mies onkin. Taivaalla oleva mies perustelee tietämystään sanomalla, että Controllereilla on fiksaatio tuottaa ajantasaista ja oikeaa tietoa. Hän jatkaa vielä, että talousjohtaja toimii myös näin, mutta sen lisäksi talousjohtaja varmistaa tiedon olevan toimitettu hyödyllisessä kontekstissa. (Mok 2019.)

Lyhyesti voitaisiin todeta, että Controller on kaikkien controller-nimikkeiden ”äiti” ja siitä johtamalla on saatu luotua yrityksen tarpeisiin sopivia controller-rooleja, kuten Business Controller ja Financial Controller. Controller on henkilö, joka on pääasiallisesti vastuussa organisaation johdon laskentatoimesta (Bragg & Roehl-Anderson 2011, 2; Vaivio & Kokko 2006). Tähän päälle, kun lisätään aiemmin mainittuja roolisuintauksia ja vastuualueita, saadaan juuri esimerkiksi ylimmän johdon alla operoiva liiketoimintaorientoitunut Business Controller tai veronormeihin ja lakisääteisiin raportointeihin specialisoitunut Financial Controller.

## 5 AINEISTO JA MENETELMÄT

### 5.1 Aineisto

Tutkimuksen tarkoitus on tuoda esiin controller-nimikkeiden laajuutta ja sitä, millaisia työtehtäviä ja vaadittavaa osaamista eri controller-nimikkeiltä haetaan. Aineistosta on nostettu esiin kolme yleisintä controller-nimikettä, joiden työtehtäviä ja osaamisvaatimuksia tullaan profiloimaan diagrammien avulla. Tutkimuskysymyksiin saadaan vastauksia tutkimalla alan työpaikkailmoituksia. Näiden ilmoitusten käyttö tutkimusaineistona on perusteltua, sillä niihin kirjataan jo valmiiksi tulevalta työntekijältä odotettu ja vaadittu osaaminen sekä millaisia työtehtäviä hän pääsääntäisesti tulee hoitamaan. Ilmoitukset on syytä olettaa harkitusti laadituiksi, joten niissä oleva sisältö on tutkimuksen kannalta validia. Tätä olettamusta tukee Schulmanin & Chiangin (2007) näkemys epäonnistuneen rekrytoinnin kuluista. Heidän mukaansa rekrytoinnin epäonnistuminen voi kustantaa, palkattavan henkilön aseman mukaan, jopa rekrytoidun henkilön kolminkertaisen vuosipalkan verran. Tällainen taloudellinen riski on jo itsessään tarpeeksi iso syy ilmoitusten ja niissä olevan informaation totena pitoon.

Tämän tutkimuksen data on kerätty itseään Suomen suurimmaksi työpaikkailmoituspalvelukseksi kutsuvalta Duunitorilta (Duunitori.fi). Tutkimusmateriaaliksi valikoitui sattumanvaraisena päivänä (08.04.2022) kaikki Duunitori.fi -alustalta löytyneet "controller" -hakusanalla avoimina olleet työpaikkailmoitukset. Alusta näytti ilmoituksia olevan 92 kappaletta. Näistä ilmoituksista seulottiin pois kaikki muuhun kuin laskentatoimen ammattilaiseen viittaavat osumat (Document Controller, Vendor Document Controller, kaksi Quality Controlleria sekä Wind Controller). Poistettaviksi joutuivat myös identtiset, uudelleen nostetut työpaikkailmoitukset, joita oli 13 kappaletta. Lisäksi joukossa oli yksi kokonaan tyhjä ilmoitus. Näiden toimenpiteiden jälkeen jäljelle jäi 73 analysoitavaksi sopivaa ilmoitusta, joista 36 oli kirjoitettu englanniksi, 35 suomeksi, yksi ruotsiksi ja yksi sekä suomen-, että englannin kielellä. Nämä ilmoitukset muodostavat tutkimusta varten kerätyn aineiston.

Tässä tutkimuksessa ei oteta kantaa siihen, onko organisaatio itse laatinut ilmoituksen vai onko se tehty rekrytointiyrityksen kautta. Oletus on, että rekrytointifirman kautta tehdyt työpaikkailmoitukset on laadittu yhteistyössä työnantajayrityksen kanssa. Tutkimuksessa otetaan huomioon ilmoituksista löytyvät ”työsi sisältää” ja ”odotamme sinulta” -kohdat. Tällöin aineistosta saadaan irti kaikki tarpeellinen tieto työnimikkeiden ja niiden välisten erojen ja yhtäläisyyksien selvittämiseen. Vaikkakin aiemmat tutkimukset osoittavat, että samalla työnimikkeellä työskentelevät laskentatoimen asiantuntijat saattavat tehdä hyvinkin erilaisia tehtäviä ja tehtävien vastuutasot vaihtelevat suuresti (Byrne ym. 2007). Tämän takia onkin hedelmällistä tutkia aineistoa tietoisesti vastoin yllä mainittujen tutkijoiden näkemystä, sillä jos aineisto ei näytä mitään yhtäläisyyksiä saman nimikkeen alla työskenteleville controller-ammattilaisille, niin sitten voidaan ainakin todeta heidän olleen oikeassa.

Työpaikkailmoituksista kerätty tieto on tarpeen mukaan käännetty suomeksi ja koottu erillisiin Excel-taulukoihin, joista on helppo nähdä mitkä työtehtävät ja osaamisvaatimukset toistuvat ilmoituksissa. Vaikka olen käyttänyt Exceliä osaamisvaatimusten taulukoimiseen, en koe tutkimuksen olevan yksinomaan määrällinen. Tuloksissa käydään toki numeerisesti läpi eniten toistuvia työtehtäviä ja osaamisalueita, mutta tuloksia on tarkoitus pohtia laadullisin menetelmin nostaten esiin esimerkkejä työpaikkailmoituksissa haetuista vaatimuksista.

Alle on koottu tutkimusmateriaalista kerättyä ja taulukoitua aineistoa. Taulukoita on 1–9 ja ne tiivistävät työpaikkailmoituksista saatua tietoa ja auttavat tutkimuksen läpinäkyvyyden kanssa. Taulukko 2 kertoo millä kielellä ilmoitus on laadittu. Siitä käy ilmi ilmoitetulla kielellä kirjoitettujen ilmoitusten kappalemäärä ja niiden prosenttiosuus koko aineistosta. Melkein puolet ilmoituksista on laadittu pelkästään englannin kielellä, joten se jo omalta osaltaan kertoo suomalaisen controllerin kansainvälisestä työnkuvasta ja sujuvan englannin kielen vaatimuksesta.

TAULUKKO 2 Työpaikkailmoitusten laadintakieli

Ilmoituksen kieli	Kappalemäärä	%-osuus ilmoituksista (73 kpl)
Englanti	36	49,3
Suomi	35	47,9
Ruotsi	1	1,4
Suomi ja englanti	1	1,4

Taulukko 3 näyttää puolestaan ilmoituksissa haettujen työnimikkeiden määrän ja prosenttiosuuden aineistosta. Tästä taulukosta käy ilmi millä työnimikkeillä Controller-hakusanalla löytyviä laskentatoimen ammattilaisia nimitetään. Vahvinta asemaa pitää Business Controller-nimike, mutta aineiston mukaan tarjolla on myös 24 muuta controller-johdannaista työnimikettä. Nimikkeitä on valtava määrä ja siksi onkin mielenkiintoista tutkia näitä kolmea aineistoissa eniten esiintyvää controller-työnimikettä, Business Controlleria, Controlleria ja Financial Controlleria. Etuliite voi omalta osaltaan kertoa controllerin työnkuvasta ja siitä mihin osaamisalueisiin työ painottuu. Mutta kuten jo aiemmin mainittiin, controllerin tehtävänkuvasta, toiminnallisesta alueesta, vastuusta tai professiosta ei ole tutkijoiden mukaan yksiselitteistä vastausta. (ks. esim. Bragg & Roehl-Anderson 2011; Verstegen yms. 2007).

Taulukon 3 vahvistukseksi ja tukemaan näyttöä kolmen yleisimmän haetun controller-nimikkeen paikkansa pitävyydestä, tutkimukseen on syytä tuoda Taulukot 3.1, 3.2 ja 3.3. Nämä lisätaulukot on haettu samoin menetelmin kuin Taulukko 3, joten myös niistä voi selkeästi lukea controller-nimikkeen, sen kappalemäärän ja prosenttiosuuden ilmenevyyden mukaan. Taulukon 3.1 tiedot on kerätty 11.11.2021 kandidaatintutkielmani yhteydessä. Taulukon 3.2 ja 3.3 materiaali on puolestaan hankittu tämän tutkimuksen yhteydessä 9.2.2023 ja 4.4.2023. Näihin kahteen taulukkoon on kerätty pelkästään Controllerin, Business Controllerin ja Financial Controllerin tiedot. Taulukoiden aikaväleillä on varmistettu sitä, että uusia ilmoituksia on kerennyt tulla ja vanhoja on poistunut, joten nimikkeiden ilmenevyyksiä on mielekkäämpää vertailla.

TAULUKKO 3 Haetun työnimikkeen määrä ja osuus ilmoituksista

Controller-nimike	Kappalemäärä	%-osuus ilmoituksista (73 kpl)
Business Controller	18	24,7
Controller	13	17,8
Financial Controller	13	17,8
Assistant Controller	3	4,1
Junior Business Controller	3	4,1
Junior Controller	2	2,7
Mill Controller	2	2,7
Project Controller	2	2,7
Senior Controller	1	1,4
Treasury Controller	1	1,4
Financial Portfolio Controller	1	1,4
Group Controller	1	1,4
Credit Controller	1	1,4
Plant Controller	1	1,4
Sales Controller	1	1,4
Supply Chain Controller	1	1,4
Senior Group Business Controller	1	1,4
Assistant Financial Controller	1	1,4
Konsernilaskennan Financial Controller	1	1,4
Group Treasury Controller	1	1,4
Site Financial Controller	1	1,4
Country Controller	1	1,4
Finance Controller	1	1,4
Assistant Business Controller	1	1,4
Project Finance Controller	1	1,4

TAULUKKO 3.1 Haetun työnimikkeen määrä ja osuus ilmoituksista 1

<b>Työnimike</b>	<b>Kappalemäärä</b>	<b>%-osuus ilmoituksista (51 kpl)</b>
Controller	17	33,3
Business Controller	10	19,6
Financial Controller	6	11,8
Assistant Controller	4	7,8
Junior Controller	2	3,9
Group controller	2	3,9
Valtiovarain controller-toiminto	2	3,9
BCC Controller	1	2
Tuotannon Controller	1	2
Administrative Finance Controller	1	2
Local Business Line Controller	1	2
Site Financial Controller	1	2
Projekticontroller	1	2
Head of Mill Controlling and Finance	1	2
Commercial Control	1	2

TAULUKKO 3.2 Haetun työnimikkeen määrä ja osuus ilmoituksista 2

<b>Controller-nimike</b>	<b>Kappalemäärä</b>	<b>%-osuus ilmoituksista (92 kpl.)</b>
Controller	16	17,4
Business Controller	15	16,3
Financial Controller	10	10,9

TAULUKKO 3.3 Haetun työnimikkeen määrä ja osuus ilmoituksista 3

<b>Controller-nimike</b>	<b>Kappalemäärä</b>	<b>%-osuus ilmoituksista (80 kpl.)</b>
Controller	18	22,5
Business Controller	15	18,8
Financial Controller	8	10

Jotta aineistosta saadaan selkeä ja läpinäkyvä kuva, on syytä listata myös näitä kolmea Controller-nimikettä hakevien työpaikkailmoitusten takana olevat työnantajat. Taulukko 4 näyttää nimikkeittäin kolmeen osaan jaoteltuna, ettei toimialalla tai yrityksen koolla ole väliä, vaan laskentatoimen ammattilaisen työtä tehdään monenlaisissa organisaatioissa. Työnantajien joukossa on niin kansainvälisiä pörssiyrityksiä, yksityisiä organisaatioita, yliopistoja kuin kuntiakin. Tämä pätee niin Controllerin, Business Controllerin kuin Financial Controllerinkin nimikkeeseen.

TAULUKKO 4 Työnantaja, controller-nimike ja toimiala (Business Controller)

<b>Työnantaja</b>	<b>Controller-nimike</b>	<b>Toimiala</b>
24 Center	Business Controller	LVI-työt
Broman Group	Business Controller	Autotarvikkeet ja -varusteet
CGI Suomi	Business Controller	Ohjelmistojen suunnittelu ja valmistus
F-Secure	Business Controller	Tietotekniikkapalvelut
Hiab	Business Controller	Kuormankäsittely
Ingram Micro Oy	Business Controller	Viestintälaitteiden tukku- kauppa
Koiviston Auto	Business Controller	Linja-autoliikenne
Kyrö Distillery	Business Controller	Alkoholijuomat
Martela Oyj	Business Controller	Konttori - ja myymäläkalus- teiden valmistus
Metsä Group	Business Controller	Metsäteollisuus
OP Ryhmä	Business Controller	Pankki, vakuutus ja varain- hoito
Perrigo Company	Business Controller	Hajuvesien ja kosmetiikan tukkukauppa
PiBond	Business Controller	Kemikaalit ja petrokemikaalit
Pihlajalinna	Business Controller	Terveyspalvelut
Posti	Business Controller	Postituspalvelut
Small Data Garden Oy	Business Controller	Tietoliikennepalvelut ja -laitteet
Uponor Infra	Business Controller	Teknoliateollisuus
Valmet	Business Controller	Teknologiakeskus

TAULUKKO 4 Työnantaja, controller-nimike ja toimiala (Controller)

Cityvarasto Oyj	Controller	Varastointipalvelu
Ekorosk Ab Oy	Controller	Jätehuolto
ElämysGroup	Controller	Matkailuala
Greenstep	Controller	Muu liikkeenjohdon konsultointi
Hausjärven kunta	Controller	Kunta
HSL	Controller	Joukkoliikenne
OP Ryhmä	Controller	Pankki, vakuutus ja varainhoito
Posti	Controller	Postituspalvelut
SMC Oy Drills Tampere	Controller	Teollisuus ja teknologia
Turun yliopisto	Controller	Yliopisto, koulutus
Valtiovarainministeriö	Controller	Julkinen talous
Vantaan kaupunki	Controller	Kunta
Wärtsilä Oyj Abp	Controller	Energiatuotannon laitteet

TAULUKKO 4 Työnantaja, controller-nimike ja toimiala (Financial Controller)

Alten Finland	Financial Controller	Kone- ja prosessisuunnittelu
Azets Insight Oy	Financial Controller	Kirjanpito- ja tilinpäätöspalvelu
Azets Insight Oy	Financial Controller	Kirjanpito- ja tilinpäätöspalvelu
Azets Insight Oy	Financial Controller	Kirjanpito- ja tilinpäätöspalvelu
Azets Insight Oy	Financial Controller	Kirjanpito- ja tilinpäätöspalvelu
Beamex Oy Ab	Financial Controller	Mittaus- ja tutkimuslaitteet
Colliers Finland	Financial Controller	Kiinteistöjen isännöinti
Essilor Oy	Financial Controller	Optiikka
Framery Oy	Financial Controller	Konttori - ja myymäläkalusteiden valmistus
HUONE International Oy	Financial Controller	Messujen ja kongressien järjestäminen
Jula Ab	Financial Controller	Tavaratalot
Orange Capital Partners	Financial Controller	Liikkeenjohdon konsultointi
Veri	Financial Controller	Muut koulutusta antavat yksiköt



Taulukot 5–10 keskittyvät Business Controllerin, Controllerin ja Financial Controllerin työtehtävien ja osaamisen sekä ominaisuuksien taulukoimiseen. Näitä taulukoita hyödynnetään tuloksissa, sillä niiden avulla jokaiselle nimikkeelle saadaan hahmotettua profiilidiagrammit niin työtehtävien kuin osaamisen ja ominaisuuksienkin osalta.

Taulukoihin on tiivistetty valtava määrä työpaikkailmoituksissa ollutta tietoa, jotta lukijan on helppo nähdä ilmoituksissa kertaantuvat työtehtävät ja vaaditut osaamis- ja ominaisuusalueet. Taulukosta 5 näkee Business Controllerin vastuutehtävät ja ne on taulukoitu ilmenevyyden mukaan suurimmasta pienimpään. Taulukoihin on merkitty työtehtävän perään sen ilmeneminen työpaikkailmoituksissa niin kappalemäärittäin kuin prosenttiosuussittainkin. Nämä taulukointitavat toistuvat kaikissa lopuissakin taulukoissa.

Taulukko 5 keskittyy Business Controllerin työtehtäviin. Siitä käy ilmi, että Business Controllerin odotetaan työskentelevän budjetoinnin/taloussuunnittelun, raportoinnin, johdon, analysoinnin, ennusteiden ja prosessityön parissa.

TAULUKKO 5 Business Controllerin työtehtävät kappalemäärittäin ja prosenttiosuussittain

Työtehtävä	Kappalemäärä	%-osuus ilmoituksista (18 kpl)
Budjetointi/taloussuunnittelu	17	94,4
Raportointi	16	88,9
Yhteistyö johdon kanssa	14	77,8
Analysointi	12	66,7
Ennusteet	12	66,7
Prosessityö	10	55,6
Kehitystyö	7	38,9
Konsernityö	6	33,3
Sidosryhmätyöskentely	4	22,2
Strateginen työ	3	16,7
Sisäisen tarkastuksen työt	3	16,7
Kuukausittaiset sulke- miset	2	11,1

Taulukko 6 kertoo Business Controllerin osaamisvaatimuksista ja nimikkeellä työskentelevän henkilön toivotuista ominaisuuksista. Taulukosta näkee, että nimikkeen takaa täytyy löytyä relevanttia työkokemusta. Lisäksi Business

Controllerilta toivotaan englannin kielen taitoa, soveltuvaa koulutusta, suomen kielen taitoa, korkeakoulututkintoa, analyttisuutta sekä Excel-taitoja.

TAULUKKO 6 Business Controllerin osaaminen ja ominaisuudet kappalemäärittäin ja prosenttiosuuksittain

Osaaminen/ominaisuudet	Kappalemäärä	%-osuus ilmoituksista (18 kpl)
Relevantti työkokemus	18	100
Englanti	16	88,9
Soveltuva koulutus	15	83,3
Suomi	15	83,3
Korkeakoulututkinto	14	77,8
Analyttisyys	11	61,1
Excel	10	55,6
Väh. 5 vuoden työkokemus	7	38,9
Vuorovaikutustaidot	6	33,3
Tiimitaidot	6	33,3
Proaktiivisuus	5	27,8
Power BI	5	27,8
Omatoimisuus	5	27,8
Vastuullisuus	5	27,8
Oppimishalukkuus	5	27,8
Kommunikointitaidot	4	22,2
Yhteistyötaidot	4	22,2
Kokemusta kansainvälisyydestä	4	22,2
Kehittämishalukkuus	4	22,2
Energisyys	4	22,2
Kykyä työskennellä nopeatemp. ympäristössä	4	22,2
Tehokkuus	3	16,7
Datan käsittelytaidot	3	16,7
Ongelmanratkaisutaidot	2	11,1
SAP	2	11,1
Kirjanpitolietämys	2	11,1
Numerotarkkuus	2	11,1
Rohkeus	2	11,1
Reippaus	2	11,1

Taulukko 7 osoittaa, että Controllerin yleisimmät työtehtävät ovat talousraportointi, kehitystyö, budjetointi/taloussuunnittelu sekä prosessityö. Näitä työtehtäviä oli listattu yli puoleen työpaikkailmoitukseen Controllerin tehtäväkenttää kuvailtaessa.

TAULUKKO 7 Controllerin työtehtävät kappalemäärittäin ja prosenttiosuuksittain

Työtehtävä	Kappalemäärä	%-osuus ilmoituksista (13 kpl)
Talousraportointi	11	84,6
Kehitystyö	11	84,6
Budjetointi/taloussuunnittelu	8	61,5
Prosessityö	8	61,5
Analysointi	6	46,2
Ennusteet	5	38,5
Taloushallinnolliset työt	5	38,5
Yhteistyön tekeminen	4	30,8
Tiimityöskentely	3	23,1
Kuukausittaiset sulke- miset	2	15,4
Strateginen työ	2	15,4
Tiimin vetäminen	2	15,4

Taulukko 8 kertoo puolestaan Controllerin osaamis- ja ominaisuusvaatimuksista. Taulukko näyttää selkeästi, että Controllerilta odotetaan näiltä osin eniten relevanttia koulutusta ja työkokemusta, korkeakoulututkintoa sekä englannin kielen taitoa. Näitä taitoja oli vaadittu yli puolessa ilmoituksessa, joten niiden toistuvuus on yli 50 prosenttia ilmoitusten määrästä

TAULUKKO 8 Controllerin osaaminen ja ominaisuudet kappalemäärittäin ja prosenttiosuiksittain

Osaaminen/ominaisuudet	Kappalemäärä	%-osuus ilmoituksista (13 kpl)
Relevantti koulutus	11	84,6
Relevantti työkokemus	10	79,9
Korkeakoulututkinto	9	69,2
Englanti	7	53,8
Excel	6	46,2
Yhteistyökykyisyys	6	46,2
Analyytisyys	5	38,5
Power BI	5	38,5
Tiimitaidot	5	38,5
Vähintään 2-5 vuoden työkokemus	5	38,5
Suomi	5	38,5
Ongelmanratkaisutaidot	4	30,8
Vuorovaikutustaidot	4	30,8
Kommunikointitaidot	3	23,1
Proaktiivisuus	3	23,1
Ruotsi	3	23,1
SAP	2	15,4
Oma-aloitteisuus	2	15,4
Kirjanpidon tuntemus	2	15,4
Tehokkuus	2	15,4
Numerotarkkuus	2	15,4
Lukujen ymmärtäminen	2	15,4
Palveluhenkisyys	2	15,4
Vastuullisuus	2	15,4
Itsenäiset työskentelytavat	2	15,4
Priorisointikyky	2	15,4

Taulukko 9 paljastaa Financial Controllerin työtehtävien listauksen. Nimikkeellä työskentelevän tulee toimia raportoinnin, sidosryhmätyöskentelyn ja tiimityön parissa. Myös verotukseen liittyvät tehtävät, analysointi, kehitystyö, budjetointi/taloussuunnittelu ja konsernilaskenta nähdään tärkeinä seuraavaksi tärkeimpinä tehtävinä.

TAULUKKO 9 Financial Controllerin työtehtävät kappalemäärittäin ja prosentiosuiksittain

<b>Työtehtävä</b>	<b>Kappalemäärä</b>	<b>%-osuus ilmoituksista (13 kpl)</b>
Raportointi	11	84,6
Sidosryhmätyöskentely	11	84,6
Osana tiimiä työskentely	7	53,8
Verotukseen liittyvät asiat	6	46,2
Analysointi	5	38,5
Kehitystyö	5	38,5
Budjetointi/taloussuunnittelu	5	38,5
Konsernilaskenta	5	38,5
Ennusteet	4	30,8
Kuukausittaiset sulke- miset	4	30,8
Valvontatyöt	4	30,8
Kirjanpitoon liittyvät työt	4	30,8
Ulkoinen laskenta	3	23,1
Prosessityö	3	23,1
Tilinpäätöstyö	3	23,1
Neuvonta- ja konsul- tointityö	3	23,1
Sijoittajaraportointi	2	15,4
Laskutustyö	2	15,4

Viimeisenä taulukkona on taulukko 10, joka totutusti kertoo osaamis- ja ominaisuusvaatimuksista. Sen mukaan Financial Controllerina työskentelevältä henkilöltä on löydyttävä relevantti koulutus ja työkokemus. Tärkeimpinä taitoina nähdään arvostettavan kirjanpito- ja tiimitaitoja. Näiden lisäksi Financial Controllerilta toivotaan korkeakoulututkintoa, hyviä kommunikointitaitoja, ERP-tuntemusta sekä kehittämishalukkuutta.

TAULUKKO 10 Financial Controllerin osaaminen ja ominaisuudet kappalemäärittäin ja prosenttiosuuksittain

Osaaminen/ominaisuudet	Kappalemäärä	%-osuus ilmoituksista (13 kpl)
Relevantti koulutus	10	76,9
Relevantti työkokemus	10	76,9
Kirjanpito-aidot	6	46,2
Tiimitaidot	6	46,2
Korkeakoulututkinto	6	46,2
Kommunikointitaidot	5	38,5
ERP	5	38,5
Kehittämishalukkuus	5	38,5
Analyttisyys	4	30,8
Täsmällisyys	4	30,8
Ongelmanratkaisutaidot	3	23,1
Proaktiivisuus	3	23,1
Johtamiskokemus	3	23,1
Kokemusta kansainvälisyydestä	3	23,1
Excel	2	15,4
Aktiivisuus	2	15,4
Netvisor	2	15,4

## 5.2 Menetelmät

Tutkimuksen päämenetelmänä on kvalitatiivinen tutkimusote, vaikka tuloksia esitetään myös taulukoiden ja diagrammien avulla. Niin kuin aiemmin todettiin, on niiden käyttö kerätyn tutkimusmateriaalin taulukointiin ja tulosten esittämiseen perusteltua tulosten selkeyttämisen kannalta.

Controllerin osaamisvaatimuksia ei ole tutkittu paljoakaan, joten kvalitatiivinen tutkimusote sopii tällaiseen tuntemattomampaan tutkimusaiheeseen paremmin kuin määrällinen ote (Puusa, Juuti & Aaltio 2020). Tuomi & Sarajärvi (2009) toteavatkin, että laadullisella tutkimuksella pyritään selittämään ja kuvaamaan ilmiötä sekä ymmärtämään sen toimintaa paremmin.

Tutkimuksessa hyödynnetään jo valmiiksi löytyvää kirjallista materiaalia, sillä sen käytön kerrotaan olevan tehokasta käsittelyn ja säilyttämisen helppouden takia. Kirjallisten aineistojen sanotaan myös helpottavan yksityiskohtien tarkastelua sekä yksinkertaistavan tietoa, joka on jakaantunut useamman henkilön välille. (Koskinen, Alasuutari & Peltonen 2005.) Tämä pätee myös controllerin osaamisvaatimusten tarkasteluun työpaikkailmoitusten kautta, sillä organisaation arvot ja osaamistarpeet ovat usein useamman kuin yhden henkilön päätettävällän alla. Dahlin (1971) taulukoinnin mukaan työpaikkailmoitus voidaan luokitella henkilökohtaiseksi julkiseksi lähteeksi. Tällöin ilmoitus sisältää henkilökohtaista tietoa yritykseen etsittävästä työosaamisesta. Tämä tieto ei ole kuitenkaan salattua vaan se on luonteeltaan avointa eli julkista.

Tällainen laadullinen aineisto käsitellään usein hypoteesittomana, eli tutkimuskohteesta ei määritellä liian tarkkoja ennakko-olettamuksia (Eskola & Suoranta 1998, 18.) Tämänkään tutkimuksen aineistoon ei ole syytä esittää hypoteeseja, vaan aineisto saa itse todistaa saturaation avulla oman riittäväytensä. Aineiston saturaatio tarkoittaa tilannetta, jossa aineisto alkaa toistaa itseään (Tuomi & Sarajärvi 2009).

Tutkimusmateriaali pelkistetään Excel-tilukoon ilmoitus kerrallaan ja sen jälkeen aineisto ryhmitellään osaamisjaottelun mukaisesti omiin taulukoihinsa. Tuomi & Sarajärvi (2009) toteavatkin kirjassaan Laadullinen tutkimus ja sisällönanalyysi, että aineistoa on hyvä pelkistää eli redusoida ja klusteroida eli ryhmitellä. He myös lisäävät, että aineistoa on mahdollista kvantifioida, jolloin laskennan keinoin voidaan kuvata aiheen esiintyvyyttä määrällisessä muodossa. Tätä kvantifiointimenetelmää tullaan hyödyntämään tutkimuksen tuloksia tarkasteltaessa.

## 6 TUTKIMUKSEN TULOKSET

### 6.1 Tulosten tarkastelu

Tutkimustulokset tullaan esittämään yhdistelmäpalkkikaavioin (Kaaviot 1–6) ja sanallisin lisähuomioin. Kunkin valitun controller-nimikkeen osalta tullaan esittämään kaksi kaaviota. Nämä kaksi kaaviota ovat jaettu niin, että ensimmäinen kaavio osoittaa seitsemän eniten vaadittua työtehtävää ja toinen kaavio puolestaan näyttää seitsemän eniten ilmennyttä osaamis- ja ominaisuusvaadetta. Jokaiseen kaavioon vakiintui seitsemän kohtaa, koska tällöin vähitenkin ilmenevän kohdan prosentuaalinen osuus oli 38,5 omasta aineistostaan. Tällä varmistetaan sitä, että kaikki tuloksissa esiin tulevat työtehtävät ja osaamis- sekä ominaisuuspiirteet ovat olleet oikeasti aineiston mukaan kysytyjä.

Palkkikaaviot on koottu kasvavaan muotoon ylhäältä alaspäin. Yhdistelmäpalkkikaavioin ominaispiirre piilee siinä, että sen avulla voidaan samalla kertoa esittää niin kappalemääräistä, kuin prosentuaalistakin ilmenevyyttä. Tämän tutkimuksen kaavioissa musta palkki osoittaa kohdan kysynnän prosenttien avulla ja harmaa palkki näyttää vastaavasti kysynnän kappalemääräisenä. Tämä selkeyttää kaavioiden lukemista, sillä pelkkien kappalemäärien perusteella ei voi vertailla eri nimikkeiden tehtävien ja osaamisen ilmenevyyksiä, koska nimikkeitä ei ole aineistossa saman verran. Tämän takia eri nimikkeitä vertailtaessa on syytä kiinnittää huomio löydettyjen työtehtävä- ja osaamiskohtien prosentuaaliseen ilmenevyyteen.



## 6.2 Työnimikkeiden ilmenevyys

Kuten jo taulukko 3 osoitti, controller-pohjaisia, taloushallinnon ammattilaisen, työnimikkeitä on laaja kirjo. Tässä tutkimuksessa controller-hakusanalla löydettiin 73 työpaikkailmoitusta, jotka vastasivat taloushallinnon ammattilaisen ja pääsääntöisesti johdon laskentatoimen ammattilaisen tunnuspiirteisiin. Näiden 73:n ilmoituksen joukosta löytyi yhteensä 25 eri controller-nimikettä. Tämä tarkoittaa sitä, että kolmasosassa ilmoituksista haettiin controlleria erilaisen nimikkeen muodossa.

Suurin osa controller-nimikkeistä sisälsi jonkun etuliitteen, kuten "Junior", "Assistant" tai "Group". Pelkkien etuliitteiden lisäksi aineistosta löytyi pidempiäkin nimikeyhdistelmiä, kuten "Senior Group Business Controller" ja "Konsernilaskennan Financial Controller". Oletus on, että näillä useilla etuliitteillä ja nimikeyhdistelmillä pyritään spesifioimaan controller-nimikkeen tehtäväkenttää. Lienee ilmiselvää, että "junior" ja "senior" etuliitteen erona on työkokemuksen ja työtehtävien laajuus. Tämän takia tällaisten etuliitteiden tutkiminen ei ole mielekäästä.

Taulukosta 3, ja siihen liitetyistä lisätaulukoista, käy ilmi kolme selkeästi yleisintä controller-nimikettä. Tässä tutkimuksessa Business Controller -nimike oli suosituin ja sitä haettiin 18 ilmoituksessa. Näin ollen sen prosentuaalinen osuus kaikista ilmoituksista on peräti 24,7 prosenttia.

Taulukko 3.1 näyttää Controller-nimikkeen olleen pari vuotta sitten selkeästi Business Controlleria haetumpi peräti 33,3 prosenttiosuudellaan, kun Business Controllerin osuus jäi 19,6 prosenttiin. Taulukot 3.2 ja 3.3 osoittavat, että tänä vuonna niiden hakumäärät ovat olleet jokseenkin samansuuruiset.

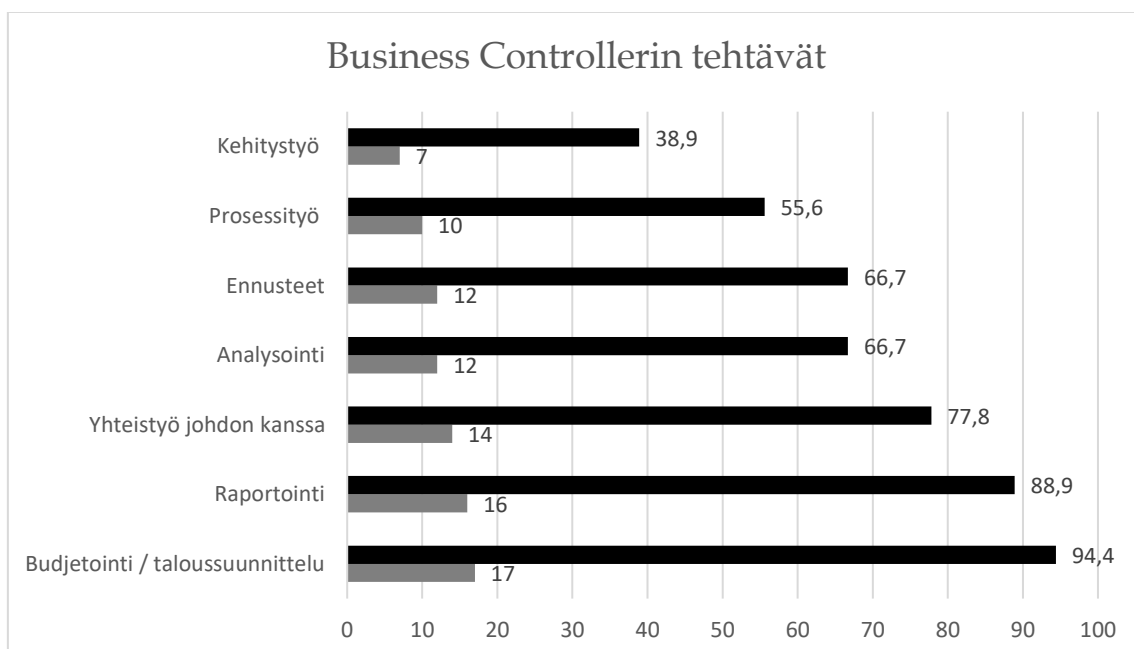
Työpaikkailmoituksissa haettiin toiseksi eniten niin Controlleria, kuin Financial Controlleriakin. Molempia nimikkeitä etsittiin 13 ilmoituksessa, joten näin ollen niiden osuudet ovat 17,8 prosenttia kaikista ilmoituksista.

Taulukosta 3 näkee, että ero seuraaviin nimikkeisiin on suuri. Neljänneksi eniten haettiin Assistant Controlleria sekä Junior Business Controlleria, mutta nämä molemmat nimikkeet toistuivat ilmoituksissa vain kolme kertaa. Tällöin niiden prosentuaalinen toistuvuus jää vain 4,1 prosenttiin.

### 6.3 Business Controllerin työtehtävät ja osaaminen

Kaavio 1 osoittaa, että Business Controllerin odotetaan eritoten työskentelevän taloussuunnittelun ja raportoinnin parissa. Näitä tehtäviä korostettiin melkein jokaisessa ilmoituksessa. Business Controllerin tehtäviin kuuluvat vahvasti myös yhteistyö johdon kanssa sekä erilaiset analysointi- ja ennustetyöt. Hän pääsee yllä mainittujen tehtävien lisäksi osallistumaan myös prosessi- ja kehitystyöhön. Kehitystyö oli työtehtävistä ainut, joka mainittiin alle 50 prosentissa ilmoituksista. Kaikki muut kuusi työtehtävää toistuivat vähintään joka toisessa työpaikkailmoituksessa. Tämä kertoo Business Controllerin työnkuvan olevan samankaltainen eri yrityksissä.

Aiemmin esitetty Taulukko 4 osoittaa Business Controllerin työnantajien moninaisuuden. Työnantajien joukossa on niin teknologiajättejä kuin pienemmilläkin volyymilla toimivia alkoholi- ja kosmetiikkafirmoja. Aineisto on itsessään liian suppea, jotta olisi mielekästä vertailla eri toimialojen vaikutusta controller-nimikkeellä toimivien ammattilaisten työtehtäviin tai osaamisvaatimuksiin. Business Controlleria etsivien yritysten viimeisimmät liikevaihdotkin vaihtelevat hieman alle miljoonasta eurosta useampaan miljardiin euroon, joten toimialakohtainen tai liikevaihdolla mitattuun yrityksen kokoon vertailu ei toimi tässä yhteydessä.

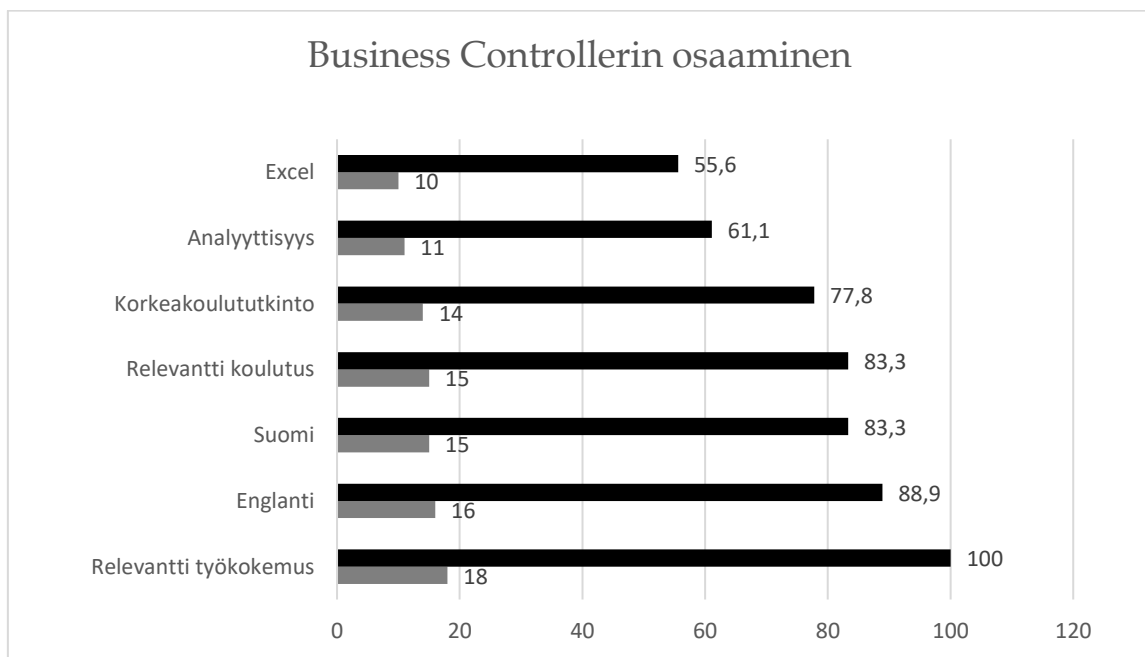


KAAVIO 1 Business Controllerin tehtävät (ilmoituksia 18 kappaletta)

Kaavio 2 kuvaa puolestaan Business Controllerin vaadittua osaamista. Jokainen työntekijä on ilmoittanut haluavansa työntekijän, jolla on jo ennestään relevanttia työkokemusta johdon laskentatoimen alalta. Työkokemuksen lisäksi kaivattiin myös relevanttia koulutusta. Yhtä ilmoitusta lukuun ottamatta tällä tarkoitettiin korkeakoulututkintoa.

Suomalaisen työpaikkailmoitusalan ilmoituksista (taulukko 2) noin puolet oli kirjoitettu suomeksi ja toinen puoli englanniksi. Saman trendin voi nähdä pätevän Business Controllerin kielivaatimuksissa, sillä lähes jokaisessa ilmoituksessa korostettiin molempien kielten osaamista. Näin ollen kyseisellä ammattinimikkeellä työskentelevän on osattava kommunikoida kansainvälisessä ympäristössä.

Jotta Business Controller pystyisi hoitamaan kaaviossa 1 osoitettuja tehtäviä, kuten taloussuunnittelua ja raportointia, tulee hänen olla analyyttinen ja sinut Excelin kanssa. Nämä osaamisalueet, kuten yllä mainitut työtehtävätkin, ovat hyvin linjassa keskenään. Jokaista seitsemää osaamisaluetta korostetaan yli puolessa ilmoituksista, joten osaamisenkin suhteen Business Controllerin odotetaan olevan hyvin samantyylinen eri organisaatioiden toimesta.

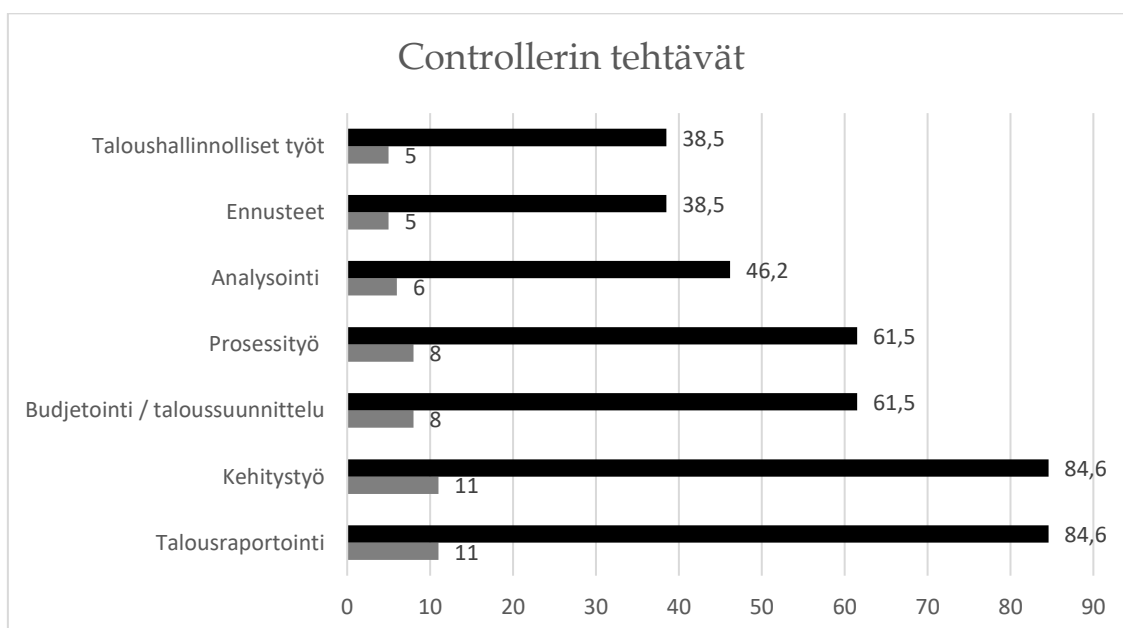


KAAVIO 2 Business Controllerin osaaminen (ilmoituksia 18 kappaletta)

Kaavioiden pohjalta voidaan sanoa, että ihanteellinen Business Controller on relevanttia työkokemusta kerryttänyt, korkeakoulututkinnon omaava, analyyttinen englannin kielen taitaja. Hän tuntee taloussuunnittelun salat, ennustaa sekä raportoi ja toimii tiiviissä yhteistyössä johdon kanssa.

## 6.4 Controllerin työtehtävät ja osaaminen

Controllerin tehtäväkenttään (kaavio 3) nähdään kuuluvan ensisijaisesti talousraportointiin ja kehitystyöhön liittyviä työtehtäviä. Näitä tehtäviä painotettiin 84,6 prosentissa ilmoituksista. Enemmistö Controlleria etsivistä työntajista odottaa tulevalta työntekijältään myös taitoa taloussuunnitteluun ja prosessityöhön. Jo mainittujen työtehtävien lisäksi, Controllerin halutaan analysoivan dataa. Tämä tuli ilmi 46,2 prosentissa ilmoituksista, joten analysointitehtäviä nähtiin tärkeäksi korostaa melkein joka toisen työnantajan taholta.

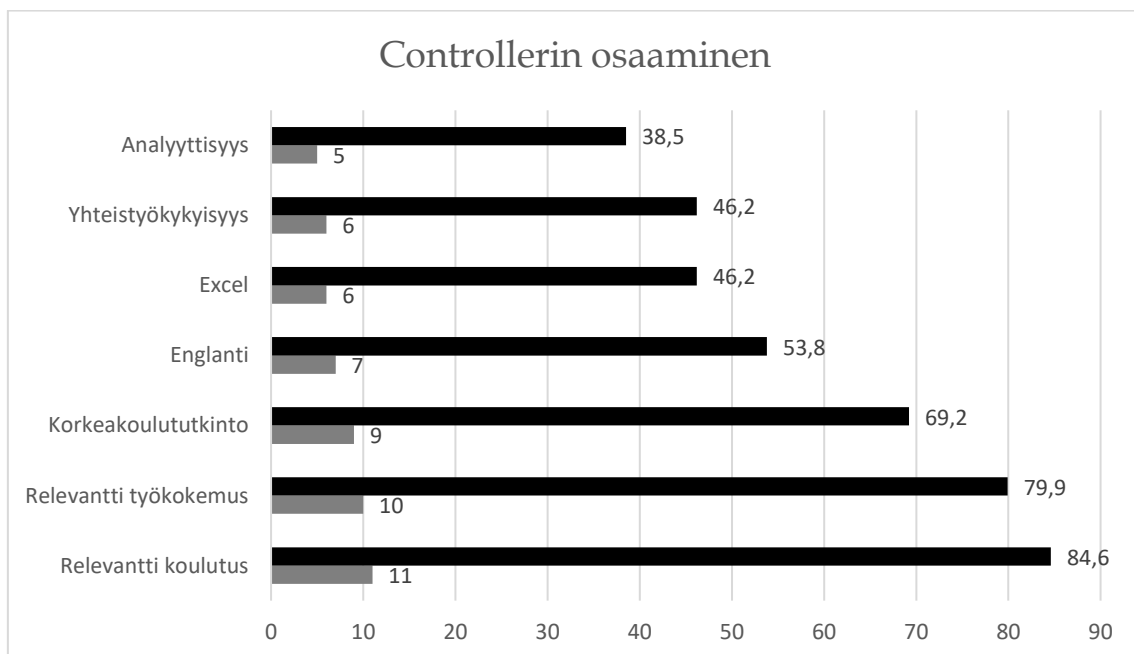


KAAVIO 3 Controllerin tehtävät (ilmoituksia 13 kappaletta)

Kaavio 4 näyttää Controllerin osaamisalueet, joista selkeästi tärkeimmiksi nousivat relevantti koulutus ja työkokemus sekä korkeakoulututkinto. Korkeakoulututkintoa perään kuulutetaan peräti 69,2 prosentissa työpaikkailmoituksista.

Kuten jo Business Controllerin osaamisen (kuvio 2) kohdalla mainittiin, ovat controller- nimikkeellä työntekijää etsivien työntajien työpaikkailmoitukset laadittu niin, että noin puolet niistä on kirjoitettu englanniksi ja toinen puoli suomeksi. Tämän takia Controllerinkin osaamisvaatimukseksi esitetään englannin kielen taitoa 53,8 prosentissa ilmoituksista.

Controllerilta odotetaan myös Excel-taitoja ja yhteistyökykyisyyttä sekä hänen toivotaan olevan analyttinen. Kaavio 3 osoitti, että 46,2 prosenttia työntajista luettelee analysoinnin yhdeksi Controllerin työtehtävistä. Analyttisyyttä ominaisuutena ja osaamispiirteenä toivotaan puolestaan 38,5 prosentissa ilmoituksista, joten numerot tukevat toisiaan osoittaen, että analysointia sisältävä työ vaatii analyttisen henkilön tekijäkseen.



KAAVIO 4 Controllerin osaaminen (ilmoituksia 13 kappaletta)

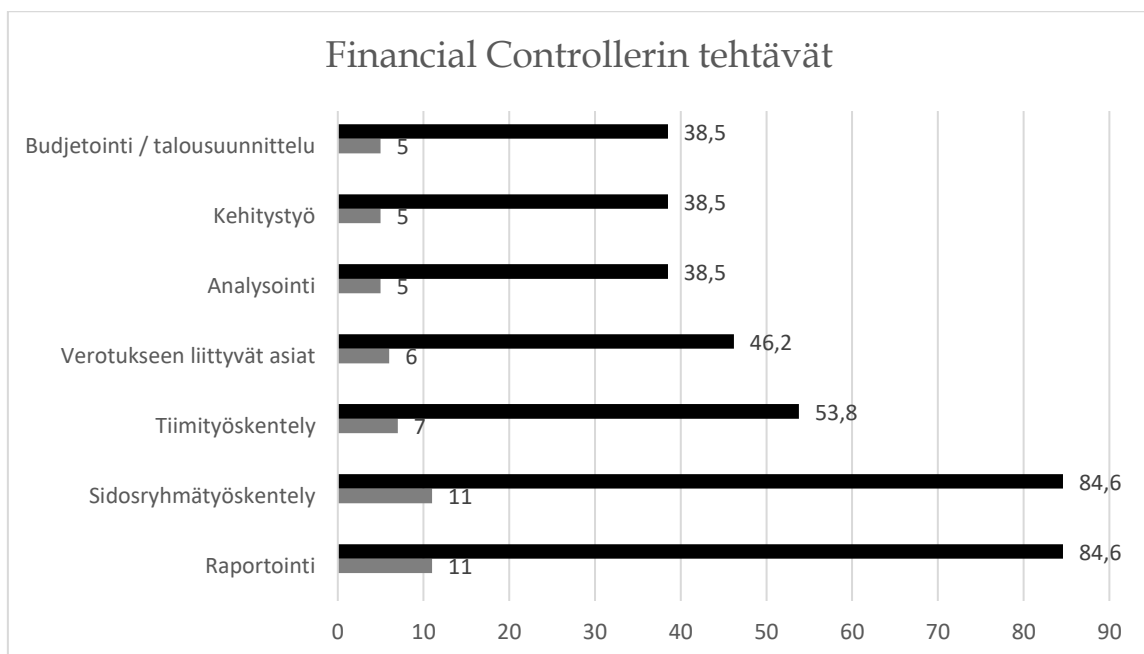
Näiden kahden kaavion pohjalta voidaan todeta, että ihanteellinen Controller hoitaa ahkerasti talousraportointiin ja kehitystyöhön liittyviä askareitaan. Hän suunnittelee taloutta, tekee prosessityötä sekä analysoi ja ennustaa. Jotta hän on kykeneväinen hoitamaan yllä mainitut tehtävät, tulee hänen olla saanut relevantti koulutus ja työkokemus alalta. Controllerilta hoituu niin englannin kieli kuin Excelkin, ja hän on yhteistyökykyinen ja analysoiva persoona.

## 6.5 Financial Controllerin työtehtävät ja osaaminen

Viimeisenä työtehtäväkaaviona on Financial Controllerin tehtäviä ilmentävä kaavio 5. Financial Controllerin nähdään työskentelevän eritoten raportoinnin ja sidosryhmätyöskentelyn parissa. Näitä molempia tehtäviä oli painotettu 84,6 prosentissa ilmoituksista. Tämä on tärkeää ottaa huomioon, sillä seuraavaksi eniten toistuvuutta tehtävälisäyksissä sai tiimityöskentely 53,8 prosentillaan. Prosentuaalinen ero on melko suuri, joten se kielii raportoinnin ja sidosryhmätyöskentelyn vahvasta asemasta Financial Controllerin työtehtävien kirjossa.

Muista controller-nimikkeistä poiketen Financial Controllerin tehtäväksi nähdään kuuluvan verotukseen liittyvät asiat. Tämä tukee nimikkeen yhdistettävyyttä ulkoiseen laskentaan, sillä verotukseen liittyvät asiat mielletään rahoituksen laskentatoimen työnkuvaan.

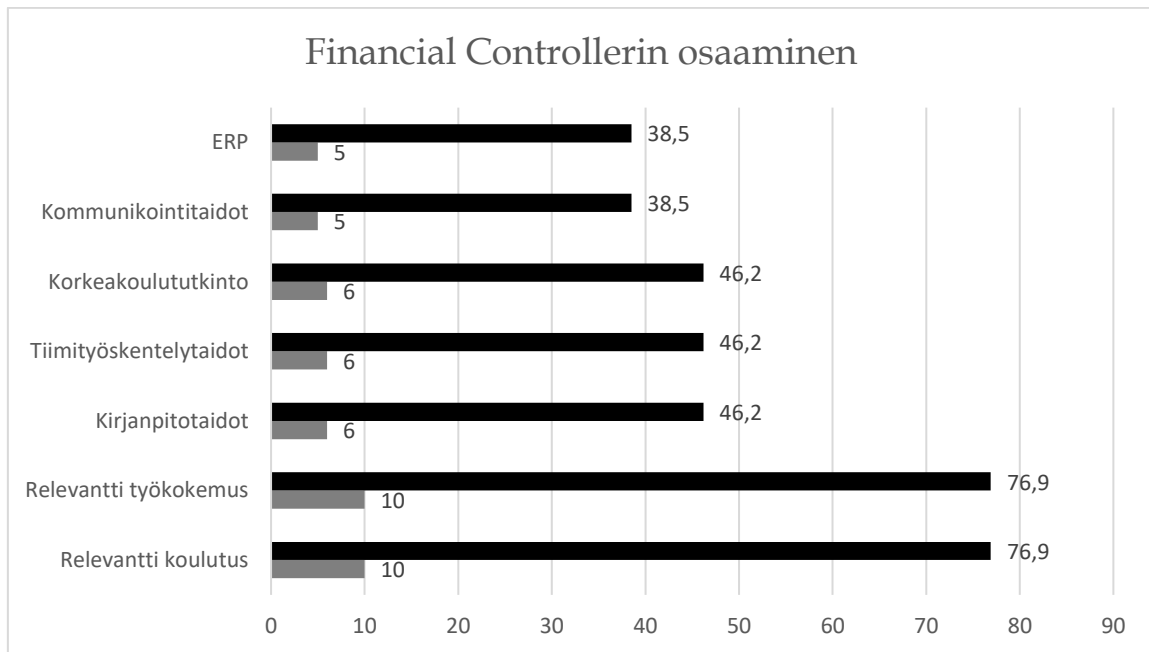
Yllä mainittujen tehtävien lisäksi Financial Controllerin tulee tehdä analysointi- ja kehitystyötä sekä taloussuunnittelua. Näitä kaikkia työtehtäviä korostettiin 38,5 prosentissa ilmoituksista.



KAAVIO 5 Financial Controllerin tehtävät (ilmoituksia 13 kappaletta)

Kaavio 6 näyttää vielä lopuksi Financial Controllerin osaamiseen kytkeytyviä toiveita. Hänen halutaan omaavan relevantti koulutus ja relevanttia työkokemusta. Näitä molempia työntekijän taustaan liittyviä ominaisuuksia haettiin 76,9 prosentissa ilmoituksista. Relevantin koulutuksen lisäksi monissa työpaikkailmoituksissa on haettu eritoten korkeakoulututkinnon omaavaa työntekijää. Näin on myös Financial Controllerin kohdalla, mutta hieman pienemmässä määrin kuin kahden muun controller-nimikkeen osalta (kaaviot 2 & 4).

Financial Controllerilta odotetaan myös kirjanpito- ja tiimityöskentelytaitoja. Näitä molempia taitoja, kuten yllä mainittua korkeakoulututkintoakin, haettiin 46,2 prosentissa ilmoituksista. Tiimityöskentelytaitojen esille nostaminen on tärkeää, sillä kaavio 5 osoitti Financial Controllerin työskentelevän sidosryhmien ja tiimien parissa. Tällöin tarvitaan eittämättä taitoa työskennellä erilaisten ihmisten kanssa. Näiden vaatimusten lisäksi, kommunikointitaitoja ja ERP-osaamista arvostettiin 38,5 prosentin osalta työntajien taholta.



KAAVIO 6 Financial Controllerin osaaminen (ilmoituksia 13 kappaletta)

Kaavioiden 5 & 6 mukaan voidaan todeta, että ihanteellisen Financial Controllerin työpäivät koostuvat sidosryhmä- ja tiimityöskentelystä, raportoinnista sekä verotukseen liittyvistä työtehtävistä. Näiden tehtävien lisäksi hän tekee kehitystyötä, analysoi ja suunnittelee taloutta. Jotta hän pärjäisi työnkuvassaan, tulee hänen omata relevantti koulutus ja alaan liittyvää työkokemusta. Financial Controllerin työn nähdään olevan ihmisläheistä, joten tiimityöskentely- ja kommunikointitaidot nousevat myös halutuimpien osaamisvaatimusten listalle.

## 6.6 Työnimikkeiden erot ja yhtäläisyydet

Kaavioihin 1–6 ei voi mahduttaa kaikkia taulukoissa 5–10 olleita työtehtävä- ja osaamisalueita, joten koen tärkeäksi niiden laajemman purun tämän kappaleen alla. Toki tässäkin keskitytään käyttämään kaavioiden 1–6 materiaalia sillä niistä löytyvät etsityimmät työtehtävä- ja osaamisalueet, mutta taulukoiden 5–10 avulla voidaan löytää lisää eroavaisuuksia tai toisaalta lisää yhtäläisyyksiä nimikkeiden välille.

Lähdetään ensin katsomaan näiden kolmen nimikkeen yhtäläisyyksiä, sillä vaikuttaa, että niitä löytyy enemmän kuin eroavaisuuksia. Työtehtävien osalta voidaan todeta, että kaikkien nimikkeiden kohdalla taloussuunnittelu ylittää kaavioihin asti, eli seitsemän yleisimmän työtehtävän joukkoon. Business Controllerilla (kaavio 1) taloussuunnittelu ylittää kaikkein kaivatuimmaksi tehtäväksi peräti 94,4 prosentin ilmenevyydellä, Controllerin (kaavio 3) kohdalla sama ilmenevyys on 61,5 prosenttia ja Financial Controllerin (kaavio 5) kohdalla 38,5 prosenttia.

Toinen vieläkin selkeämmin kaikkia yhdistävä työtehtävä on raportointi. Business Controllerin osalta prosenttiosuus ilmoituksista raportoinnin osalta on 88,9 prosenttia, Controllerin sekä Financial Controllerin osalta 84,6 prosenttia.

Yllä mainittujen tehtävien lisäksi kaikkia kolmea nimikettä yhdistäviä työtehtäviä ovat kehitys-, analysointi-, ennuste- sekä prosessityö. Business Controllerilla ja Controllerilla nämä kaikki tehtävät löytyvät seitsemän ilmenevimmän työtehtävän joukosta. Financial Controllerin osalta analysointi- ja kehitystyö pääsevät kaavioon asti 38,5 prosentin ilmenevyydellä aineistostaan, mutta ennuste- sekä prosessityö (taulukko 9) jäävät 30,8 ja 23,1 prosentin osuudella ulos seitsemän ilmenevimmän työtehtävän kärjestä.

Yhdistävien työtehtävien jälkeen on oleellista siirtyä kokoamaan nimikkeitä yhdistäviä osaamisvaatimuksia. Kaikkia kolmea nimikettä kohtaan odotetaan samankaltaista taustaa, eli relevanttia koulutusta, joka tarkoittaa aineiston mukaan pääsääntöisesti korkeakoulututkintoa soveltuvalta alalta sekä relevanttia työkokemusta.

Selkeästi samantyyllisen taustan lisäksi nimikkeitä yhdistää vaatimus tiimi-, vuorovaikutus- ja kommunikointitaidoista. Esimerkiksi ylempänä mainittu, jokaista nimikettä koskeva, raportointityö vaatii kommunikointia ja saatujen tulosten esittämistä, joten controlleriltakin odotetaan kyvykkyyttä sosiaalisiin kanssakäymisiin.

Analyttisyys nousee myös esille nimikkeitä yhdistävänä osaamisvaatimuksena. Business Controllerin kohdalla tätä taitoa vaatii 61,1 prosenttia työntajista, Controllerin kohdalla vastaava luku on 38,5 prosenttia ja Financial Controllerin osalta luku on 30,8 prosenttia, joka jää niukasti ulos kaavion seitsemän etsityimmän osaamisvaatimuksen listalta.

Globalisaation vuoksi controllerin tulee osata kommunikoida sujuvasti myös englannin kielellä. Tätä kieliosaamista vaadittiin niin Business Controllerin kuin Controllerinkin työpaikkailmoituksissa. Financial Controllerin kohdalla ei



mainittu erikseen tätä kielivaatimusta, mutta sitä voidaan pitää itsestään selvänä, sillä kahdeksan kolmestatoista Financial Controlleria hakevista ilmoituksista oli kirjoitettu englanniksi. Työpaikkailmoituksen laadintakieli kielii vahvasti työssä ainakin osittain käytettävästä kielestä.

Aineiston mukaan controller-nimikkeiden väliltä löytyy selkeästi yhdistäviä työtehtävä- ja osaamisalueita. On kuitenkin myös tärkeää tunnistaa nimikkeiden ominaispiirteitä ja niitä seikkoja, jotka puoltaisivat jonkinlaista eroa Business Controllerin, Controllerin ja Financial Controllerin ammattien välillä. Vai voidaanko nimikkeitä käyttää sattumanvaraisesti, kun puhutaan controller-toiminnon ammattilaisesta, ja nimike kuvastaisikin vain jonkun tietyn yrityksen tapaa mieltää ammatin sisältöä.

Seuraavaksi perehdytäänkin nimikkeiden eroihin, eli niihin työtehtäviin ja osaamisvaatimuksiin, joita ei mainita jokaisen nimikkeen kohdalla. Työtehtävien osalta suurimpina eroina voidaan pitää Business Controllerin (kaavio 1) yhteistyötä johdon kanssa sekä Financial Controllerin (kaavio 5) verotukseen liittyviä asioita. Nämä molemmat tehtävät on nostettu esille vain ja ainoastaan kyseisten nimikkeiden kohdalla. Controllerin osalta ei näistä samaisista työtehtävistä mainita sanallakaan.

Verotukseen liittyvät asiat nimetään yhdeksi Financial Controllerin tärkeimmistä tehtävistä, mutta ne eivät ole ainoat ulkoiseen laskentaan viittaavat työtehtävät, joita nimikkeen työpaikkailmoituksissa on mainittu. Muita samaan laskennan alaan viittaavia tehtäviä on taulukoitu taulukkoon 9 ja siitä käy ilmi, että Financial Controller -nimikkeeseen yhdistetään myös kirjanpito- ja tilinpäästötyötä, ulkoista laskentaa sekä sijoittajaraportointia.

Osaamisen ja taustan osalta nimikkeet ovat hyvinkin samankaltaisia vaatimuksiltaan, mutta niidenkin väliltä, ja varsinkin painotuksista löytyy eroja. Lähes kaikissa Business Controlleria etsivissä ilmoituksissa painotettiin sekä suomen-, että englanninkielentaitoja. Muiden nimikkeiden kohdalla ei ollut havaittavissa samankaltaista ehdotonta kielivaatimusta.

Business Controllerin ja Controllerin osaamisvaatimukset olivat muutoin pääpiirteittäin samanlaiset. Financial Controllerin kohdalla painotus oli puolestaan kirjanpito-, tiimityöskentely- ja kommunikointitaidoissa. Nämä kaikki osaamisalueet löytyvät kaaviosta 5, johon on listattu seitsemän Financial Controllerin kysytyintä osaamisvaatimusta. Kyseiset osaamisen alueet selittyvät sillä, että hänen työnsä sisältää, muista nimikkeistä poiketen, verotukseen ja kirjanpitoon liittyviä tehtäviä sekä sidosryhmätyöskentelyä, joissa vaaditaan mainittuja taitoja.

Financial Controllerilta odotetaan (taulukko 10) yllä mainittujen taitojen lisäksi myös johtamiskokemusta. Tämä kertonee nimikkeen itseohjautuvuudesta ja siitä, että kyseisessä työssä voidaan toimia esimerkiksi tiiminvetäjinä.

## 7 YHTEENVETO

### 7.1 Johtopäätökset

Tutkimuskirjallisuus ei tunnista selkeästi rajattuja työtehtäviä tai osaamisalueita eri controller-nimikkeille, joten tämän tutkimuksen lähtökohtana on ollut saada lisää tietoa asiasta. Työpaikkailmoituksista kerätyn laadullisen aineiston avulla kootaan määrällisiä taulukoita ja diagrammeja osoittamaan työtehtävien ja osaamisvaatimusten toistuvuutta. Taulukoista johdetaan diagrammeja, joiden avulla tutkimuksen tulokset avataan lukijalle. Tulosten avulla päästään pohtimaan johtopäätöksiä, jotka jaetaan alla neljään alalukuun tutkimuskysymysten määrän mukaan.

#### 7.1.1 Kuvaavatko controller-nimikkeet ammatin työtehtäviä ja osaamisvaatimuksia?

Tarkempaan tarkasteluun valittujen kolmen nimikkeen kohdalta voidaan todeta, että jokaisen ammattinimikkeen kohdalta löytyy ominaispiirteitä, joiden myötä ne ovat tunnistettavissa oman nimikkeensä alle. Vaikkakin Business Controller, Controller ja Financial Controller ovat koulutus- ja aikaisempien työtaustojensa sekä pääpiirteittäin työtehtäviensäkin puolesta samankaltaisia, voidaan jokaiselle nimikkeelle kohdentaa yksittäiset spesifit piirteensä.

Business Controllerin erottaa muista siitä, että hän työskentelee tiiviisti yhdessä johdon kanssa. Hän on siis nimensä mukaisesti osana liiketoiminnan päätöksentekoa. Sanotaan, että hän voi joissakin tapauksissa olla jopa ottamassa vastuuta itse päätöksenteosta. Tätä ajatusta tukevat muun muassa Neilimo ym. (2007) & Roehl-Anderson ym. (2004) sillä he näkevät Business Controllerin ope-roivan suoraan ylimmän johdon alla.

Controlleria voidaan pitää jollain tapaa kaikkien näiden muiden nimikkeiden alkunimikkeenä. Yleiskielessä ja jopa akateemisessa kirjallisuudessa näkee

controller-nimikettä käytettävän, vaikka nimikkeeseen olisi liitetty etuliitteitä. Tämän tutkimuksen tulosten valossa uskallan sanoa, että Controller on tosiaan pohja muille nimikkeille. Mokin (2019) vertauskuvannollisessa tarinassa Controller esitetäänkin tarkkana kysytyyn asiaan vastaajana, mutta hänen tilanteenlukutaitoaan kyseenalaistetaan.

Controllerin kohdalla ei noussut esiin mitään selkeitä ominaispiirteitä, vaan kaikki tärkeimmät työtehtävät ja osaamisvaatimukset löytyivät poikkeuksetta myös Business Controllerin ja Financial Controllerinkin listauksista. Voidaan siis sanoa, että Controller-nimikkeen ominaispiirre on siinä, ettei sillä ole ominaispiirrettä muihin nimikkeisiin nähden. Nimikkeeseen voisi sanoa luovan pohjan ja standardin, johon näiden kahden muun nimikkeen on vähintään yllättävä.

Financial Controllerin nimike kuvaa ulkoisen laskentaan (financial accounting) liittyviä työtehtäviä ja sitä kautta kyseisiin tehtäviin liitettyä osaamista. Tutkimus osoittaa, että Financial Controller tekee paljon samankaltaista työtä Business Controllerin ja Controllerin kanssa, kuten raportointia, analysointia, kehitystyötä ja taloussuunnittelua. Mutta hänen työnsä painottuu sidosryhmätyöskentelyyn ja verotukseen liittyviin työtehtäviin. Petrenkoa (2016) mukailevan taulukko 1 voidaan tulkita yhtyvän tämän tutkimuksen tuloksiin. Siinä tehdään paikoin selkeämpääkin eroa Business Controllerin ja Financial Controllerin välille kuin tämä tutkimus on antanut ymmärtää, mutta esimerkiksi verotukseen liittyvät tehtävät ovatkin selkeästi Financial Controllerin erikoisalaa.

Osaamisen puolesta nimikkeitä kuvaavat piirteet juontavat myös juurensa työtehtävissä tarvittaviin ominaisuuksiin. Business Controllerilla tämä tarkoittaa johdon kanssa työskentelyyn liitettäviä ominaisuuksia (taulukko 6), kuten vuorovaikutus-, tiimi-, kommunikointi- ja yhteistyötaitoja.

Hyvin samankaltaisia ominaisuuksia odotetaan myös Financial Controlleriltakin, sillä hänen tehtävänä on työskennellä erilaisten sidosryhmien parissa. Muihin nimikkeisiin verrattuna Financial Controllerin työ sisältää (taulukko 9) myös raportointia organisaation ulkopuolisille sidosryhmille kuten sijoittajille. Tämän takia häneltä halutaan vuorovaikutukseen liittyvien taitojen lisäksi myös (taulukko 10) johtamiskokemusta, jota ei tässä tutkimuksessa havaittu muiden nimikkeiden kohdalta.

Vaikkakin osa tutkijoista pitää controllerin työnkuvaa ja roolia vaikeasti määriteltävinä, on kuitenkin todettava, että eri controller-nimikkeet kuvaavat melko hyvin eri controllereiden tehtäviä ja osaamisvaatimuksia. Etuliitteillä on luultavasti haluttukin selventää tätä ainakin aiemmin epäselväksi sanottua ammattikuvaa. Etuliitteen avulla voi tunnistaa controllerin asemaa ja vastuualueita. Esimerkiksi Business Controller on nimensä mukaisestikin vahvasti mukana itse liiketoiminnassa, kun taas Financial Controller huolehtii nimensä mukaisesti yrityksen ulkoisen laskennan tehtäväalueista. Junior-, Senior- ja Assistant Controller -etuliitteet taas kuvaavat selkeästi ammatissa työskenneltyä aikaa ja vastuun määrää.

## 7.1.2 Kuinka controllerin rooli ja työtehtävät ovat muuttuneet?

Teknologian kehityksen koetaan erityisesti vaikuttaneen controllerin rooliin, tehtäviin ja työnkuvaan. Hyvönen, Järvinen & Pellinen (2015) mainitsevatkin kuinka yksi heidän tutkimuksensa merkittävimmistä löydöistä oli havainto johdon laskentatoimen ympärille jatkuvasti ilmaantuvista uusista teknologisista innovaatioista. Todorovic & Dragana (2022) ovat tuoreessa tutkimuksessaan myös vahvistaneet tätä käsitystä, sillä heidän tutkimuksensa osoittaa ICT-työkalujen käytön olevan yleistä controllerin työssä. He lisäävät, että työkalujen kirjo on laaja ja controllereiden käytössä on niin perinteisempiä, kuin edistyneempiäkin ohjelmistoja, kuten Excel tai Power BI. Alan teknologisen kehityksen voidaan siis nähdä olevan korkealla tasolla ja sitä kautta ammattia muokkaavana taustavoimana.

Tästäkin aineistosta saadut tulokset tunnistavat työtehtävien sijoittuvan uuden teknologian alle, sillä kolmen tutkitun nimikkeen kohdalla taloussuunnittelu yltää kaavioihin asti, eli seitsemän yleisimmän työtehtävän joukkoon. Business Controllerilla (kaavio 1) taloussuunnittelu yltää kaikkein kaivatuimmaksi tehtäväksi peräti 94,4 prosentin ilmenevyydellä, Controllerin (kaavio 3) kohdalla sama ilmenevyys on 61,5 prosenttia ja Financial Controllerin (kaavio 5) kohdalla 38,5 prosenttia. Toinen vieläkin selkeämmin kaikkia yhdistävä työtehtävä on raportointi. Business Controllerin osalta prosenttiosuus ilmoituksista raportoinnin osalta on 88,9 prosenttia, Controllerin sekä Financial Controllerin osalta 84,6 prosenttia. Sekä taloussuunnitteluun, että raportointiinkin joudutaan käyttämään apuna erilaisia ohjelmistoja ja tietojärjestelmiä, joten controllerin tärkeimmät työtehtävät ovat kehittyneet teknologian mukana.

Yllä mainittujen tehtävien lisäksi kaikkia kolmea nimikettä yhdistäviä työtehtäviä ovat kehitys-, analysointi-, ennuste- sekä prosessityö. Business Controllerilla ja Controllerilla nämä kaikki tehtävät löytyvät seitsemän ilmenevimmän työtehtävän joukosta. Financial Controllerin osalta analysointi- ja kehitystyö pääsevät kaavioon asti 38,5 prosentin ilmenevyydellä aineistostaan, mutta ennuste- sekä prosessityö (taulukko 9) jäävät 30,8 ja 23,1 prosentin osuudella ulos seitsemän ilmenevimmän työtehtävän kärjestä.

Yllä mainitut tuloksissa ilmenneet työtehtävät ovat melko ilmeisiä laskentatoimen ammattilaisen tehtäviä, eikä niissä ole painotettu sen kummemmin liiketoimintakumppanin roolia kuin päätöksentekoon osallistumisen mahdollisuutta. Appelbaum ym. (2017) ovatkin tutkimuksessaan todenneet, etteivät he miellä johdon laskentatoimen roolin ja työtehtävien muuttuneen niin paljoa, kuin joissakin tutkimuksissa annetaan ymmärtää. Työ sisältää heidän mielestään edelleenkin enemmän kuvailevien analyysien laadintaa ja ennusteita, kuin päätöksentekoa ohjaavaa analyysiä.

Hieman vanhempi kirjallisuus kuitenkin on toista mieltä ja esimerkiksi Granlund & Lukka (1997) ovat kokeneet johdon laskentatoimen ammattilaisen roolin muuttuneen historioitsijasta kohti johtoryhmän jäsenyyttä. He ovatkin luoneet havainnollistavan kuvan tästä roolin kehityksestä. Kuvio 1 on tehty

mukaillen heidän näkemystään ja se osoittaa kuinka controllerin rooli on kokenut valtavan muutoksen ajan saatossa.

Appelbaum ym. (2017) ei ole yksin omien havaintojensa kanssa sillä Rieg (2018) on melko tuoreeltaan tutkinut tähän liittyen controllerin roolia ja asemaa. Hänen löydöksensä viittaavat siihen, että controllereiden vuorovaikutus liiketoiminnan johdon kanssa painottuu päivittäisiin prosesseihin eikä roolia liikkeenjohdon kumppanina varsinaisesti tunnistettaisi.

Näiden melko lailla ristiriitaisten roolikuvien kanssa on helppo yhtyä Byrne & Piercen (2007) ajatukseen siitä, että controller voi itse vaikuttaa omilla asenteillaan ja persoonallaan roolin syntyyn. Myös De Loo, Verstegen & Swagerman (2011) ovat saaneet tutkimuksissaan viitteitä niin sanottujen hybridicontrollereiden olemassaolosta. Tällainen controller-rooli nähdään sekoituksena perinteistä pavnunlaskijaa ja nykyaikaisempaa bisneskumppania. Tämänkin tutkimuksen aineisto osoittaa työtehtävien osalta sen, että controllerit ovat vastuussa manipuolisesta tehtäväkattauksesta, joka jakautuu niin pavnunlaskijan kirjanpidollisiin tehtäviin, kuin bisneskumppanin johdon kanssa työskentelyynkin (taulukot 5, 7 & 9). Lisähavaintona voidaan todeta, että roolin ja työtehtävien painottuminen on osittain nimikkeeseen sidottua. Jos kirjallisuudessa käsiteltäisiin pelkästään Business Controlleria, niin bisneskumppanin rooli voisikin olla itsestäänselvyys, mutta kun tutkimukset perustuvat yleisesti controller-ammattiin ei ristiriitaisten tulosten saaminen ole mikään ihme.

### 7.1.3 Millaista osaamista controllerilta vaaditaan nykyään?

Tämä tutkimus osoittaa, että eri nimikkeillä työskenteleviltä controllereilta odotetaan samankaltaisia osaamistaitoja. Tämän päivän osaaminen on jatkuvasti kehittyvään toimintaympäristöön mukautettua. Liiketoiminnan kansainvälisen luonteen takia controllerilta vaaditaan sujuvaa englanninkielentaitoa sekä toivotaan kokemusta kansainvälisyydestä. Toisaalta markkinoille tulee jatkuvasti uusia innovaatioita sekä erilaiset informaatioteknologiat kehittyvät. Nämä osa-alueet vaativat modernilta controllerilta tietoteknisiä taitoja ja taitoa löytää valtava tietotulvasta juuri ne johtoa parhaiten palvelevat informaatiot.

Tässä tutkielmassa perehdyttiin tarkemmin kolmen haetuimman controller-nimikkeen osaamisvaatimukseen. Kaikkia kolmea nimikettä kohtaan odotetaan samankaltaista taustaa, eli relevanttia koulutusta, joka tarkoittaa aineiston mukaan pääsääntöisesti korkeakoulututkintoa soveltuvalta alalta sekä relevanttia työkokemusta. Selkeästi samantyyllisen taustan lisäksi nimikkeitä yhdistää vaatimus tiimi-, vuorovaikutus- ja kommunikointitaidoista. Esimerkiksi ylempanä mainittu, jokaista nimikettä koskeva, raportointityö vaatii kommunikointia ja saatujen tulosten esittämistä, joten controlleriltakin odotetaan kyvykkyyttä sosiaalisiin kanssakäymisiin. Hyvönen, Järvinen & Pellinen (2015) toteavatkin, että menestyvä controller tarvitsee tasapainoisessa suhteessa sekä relevanttia ja manipuolista teknologiaosaamista, että sosiaalisia taitoja. Sosiaaliset taidot nousevat

tärkeään rooliin, kun työn paino on siirtynyt kohti tiimi- ja sidosryhmätyöskentelyä.

Analyttisyys nousee myös esille nimikkeitä yhdistävänä osaamisvaatimuksena. Business Controllerin kohdalla tätä taitoa vaatii 61,1 prosenttia työntajista, Controllerin kohdalla vastaava luku on 38,5 prosenttia ja Financial Controllerin osalta luku on 30,8 prosenttia, joka jää niukasti ulos kaavion seitsemän etsityimmän osaamisvaatimuksen listalta. Friedman & Lyne (2001) ovat huomanneet tämän jo alan yritysten piirissä, sillä esimerkiksi niiden rekrytointi-ilmoituksissa pyritään painottamaan liiketoimintanäkökulmaa ja työn analyttisyyttä, jottei perinteinen puvunlaskijan ja tylsän controllerin stereotypia vaikuttaisi kielteisesti rekrytointiin.

Globalisaation vuoksi controllerin tulee osata kommunikoida sujuvasti myös englannin kielellä. Tätä kieliosaamista vaadittiin niin Business Controllerin kuin Controllerinkin työpaikkailmoituksissa. Financial Controllerin kohdalla ei mainittu erikseen tätä kielivaatimusta, mutta sitä voidaan pitää itsestään selvänä, sillä kahdeksan kolmestatoista Financial Controlleria hakevista ilmoituksista oli kirjoitettu englanniksi. Työpaikkailmoituksen laadintakieli kieli vahvasti työssä ainakin osittain käytettävästä kielestä. Järvenpää (2007) toikin jo 2000-luvun alussa esille näkemyksen, kuinka laskentatoimen johdon ammattilainen ei enää pärjää pelkällä laskupäällä ja analyttisuudella, vaan hänen on omattava muiden uusien taitojen rinnalla myös vahvaa kielitaitoa.

Nämä kaikki esiinnousseet osaamisvaatimukset antavat hyvän kuvan tämänhetkisestä tilanteesta, sillä aineisto on itsessään kohtalaisen tuore. Vaatimukset ovat linjassaan kirjallisuuden kanssa, ja täten niiden voidaan olettaa olevan hyvinkin paikkaansa pitäviä. Aineistosta saaduissa tuloksissa yllättää lähinnä se, ettei (taulukot 6, 8 & 10) kirjallisuudessa kovasti korostettu nykyaikaisen controllerin teknologiaosaaminen tule yhtä vahvasti esiin työnantajien toiveissa. On tietenkin mahdollista, että tänä päivänä tietojärjestelmäosaamista pidetään automaattisesti alaan kuuluvana osaamisvaatimuksena. Joka tapauksessa aineisto näyttäisi painottavan osaamisen alueista relevanttia koulutusta ja työkokemusta sekä sosiaalisia taitoja.

#### 7.1.4 Millaisin controller-nimikkein laskentatoimen ammattilaisia haetaan?

Tämän tutkimuksen aineisto tosiaan koostuu 73 työpaikkailmoituksesta, jotka sisälsivät yhteensä 25 eri controller-nimikettä. Taulukko 3 näyttää kaikki 25 nimikettä. Näistä nimikkeistä viisi haetuinta olivat Business Controller, Controller, Financial Controller, Assistant Controller ja Junior Business Controller. Muita yksittäin haettuja nimikkeitä olivat muun muassa Treasury Controller, Credit Controller ja Site Financial Controller.

Kirjallisuus ei suoranaisesti tunnista näin laajaa nimikkeiden kirjoa, mutta sen voidaan ajatella olevan validia, koska reaaliaikainen työelämä hakee tällaisin nimikkein varustettuja laskennan ammattilaisia. Muutamia esimerkkejä kuitenkin löytyy, kuten Roehl-Anderson ym. (2004), jotka tunnistavat *Controllerin* työn sisältävän useita vastuu- ja tehtäväalueita, joita hän pystyy delegoimaan *Assistant Controllerin* vastuulle.

Goretzki, Lukka & Messner (2018) ovat tutkineet controllereiden informaation taktiikoiden käyttöä. Heidän tutkimuksestaan löytyvät muun muassa *Business Unit Controller* - ja *Corporate Controller* -nimikkeet. Business Unit Controllerit työskentelevät liiketoimintayksikkönsä ja pääkonttorin välillä. Heidän sanotaan saavan tietonsa ensimmäisten joukossa, jos ylimmällä johdolla on huolenaiheita. Corporate Controllereilla on puolestaan informatiivisia ongelmia tiedon jakamisen suhteen, sillä he eivät aina tiedä kuinka paljon tietoa tulisi jakaa eteenpäin.

Maas ja Matejka (2009) ovat puolestaan tutkineet muun muassa *Group Controllerien* vastuita, kun taas Van Staveren (2021) on kirjoittanut controllereiden mahdollisuuksista riskiomistusten tukemiseen. Hän nimeää *Concern Controllerin*, *Business Controllerin* ja *Financial Controllerin*, joita tällainen jatkuva riskijohtaminen työssään haastaa.

Controller-nimikkeitä voi löytyä myös yhteyksistä, joita ei välttämättä suoranaisesti yhdistetä johdon laskentatoimeen. Dobroszek (2020) käyttää tutkimuksessaan Wolfin ym. (2015) käsitettä controllerista kuvaamaan *Supply Chain Controlleria* ja *Logistics Controlleria*. Vaikka kyseiset controller-nimikkeet liittyvät vahvasti logistiikan puolelle, halutaan näitäkin ammattilaisia nimetä controller-nimikkein. Wolf ym. (2015) tulkitsevatkin controllerin korkeasti arvostetuksi ja halutuksi bisnesammattilaiseksi. Tällainen ammattilainen auttaa heidän mukaansa aktiivisesti johtoa saavuttamaan halutut tulokset operationaalisella ja strategisella tasolla.

Kirjo on laaja ja alempana esitetäänkin muutamia jatkotutkimusehdotuksia, jotka liittyvät controller-nimikkeiden suureen määrään, tunnistettavuuteen ja siihen, voiko controlleria kyseenalaistamatta nimetä pelkästään johdon laskentatoimen ammattilaiseksi. Vaikuttaa nimittäin siltä, että nimike on laajentunut kattamaan muitakin laskentatoimen alan ammattilaisia.

## 7.2 Jatkotutkimusehdotukset

Tässä tutkimuksessa keskityttiin selvittämään controller-nimikkeiden ominaispiirteitä työtehtävien sekä osaamisvaatimusten avulla. Nämä tiedot kerättiin suomalaiselta työpaikkailmoituslustralta, josta löydettiin 73 tutkimukseen soveltuva työpaikkailmoitusta. Ilmoituksiin on koottu tulevan työntekijän päätehtävät sekä häneltä vaadittu tausta ja osaaminen, kuten relevantti koulutus ja sujuva englanninkielentaito.

Työpaikkailmoituksiin kirjatut työtehtävät ja osaaminen koetaan controllerin työssä oleelliseksi, mutta miten näitä haluttuja alueita mitataan myöhemmässä rekrytointivaiheessa. Lepistö ym. (2017) ovat tutkineet controllerin työtehtäviä ja luonteenpiirteitä rekrytointiprosessin avulla, mutta tutkimuksen painotus on työtehtävien listauksessa. He ovat kuitenkin huomanneet, että työpaikkailmoituksissa painotetun alakohtaisen osaamisen sijaan työntantajat kiinnittävät prosessin edetessä huomionsa hakijan sosiaalisiin taitoihin. Jatkossa voisikin olla mielekästä tutkia tarkemmin controllerin rekrytointiprosessin vaiheita ja sitä, miten kaivattuja sosiaalisia taitoja arvioidaan ja mitataan.

Tutkimuksen edetessä heräsi myös ajatus siitä, voitaisiinko controllerista puhua yleisestikin vain laskentatoimen ammattilaisena. Nythän controller-nimikkeeseen yhdistetään vahvasti johdon laskentatoimen käsite, mutta tässäkin tutkimuksessa saatiin viitteitä työnkuvan ja osaamisen moninaisuudesta sekä rajan häilyvyydestä sisäisen ja ulkoisen laskennan välillä. Tähän tulokseen on tultu aiemminkin, sillä aiempi kirjallisuus on todennut muun muassa controllerin työnkuvan ja toiminnalliset alueet epäselviksi (ks. esim. Bragg & Roehl-Anderson 2011; Verstegen ym. 2007).

Viimeisenä jatkotutkimusehdotuksena olisi tutkimus siitä, tunnistaisivatko controllerin esimiesasemassa olevat eri controller-nimikkein haettuja controllereita pelkkien työpaikkailmoitusten tietojen perusteella. Eli onko johdolla itsellään selkeä käsitys siitä, millaisia tehtäviä esimerkiksi juuri Business Controller, Controller ja Financial Controller hoitavat, vai olisivatko anonyymit ilmoitukset vaatimuksineen vaikea kohdentaa juuri tietyn nimikkeen alle. Tällaisessa tutkimuksessa voitaisiin samalla syventyä lähemmin siihen, kuinka paljon organisaation koko vaikuttaa controllerin nimikkeeseen, asemaan ja tehtäviin. Byrne & Pierce (2007) ovatkin todenneet, että yrityksen koolla ja omistajuudella on merkitystä controllerin roolin kehittymiselle. Heidän mukaansa suurissa organisaatioissa rooli voinee olla standardoidumpi kuin pienemmissä yrityksissä.



### 7.3 Tutkimuksen luotettavuus

Kvalitatiivisen tutkimuksen yhteydessä puhutaan erityisesti totuuden ja objektiivisuuden kysymyksistä. Validiteetin ja reliabiliteetin käsitteitä ei yleensä suosita tällaisen tutkimuksen yhteydessä. Myöskään tilastollisten yleistysten löytäminen ei ole tarpeen. (Tuomi & Sarajärvi 2009, 85, 134–137.) Puusa, Juuti & Aaltio (2020) mukaan laadullisen tutkimuksen luotettavuus tulee kiteyttää kolmeen käsitteeseen; uskottavuuteen, luotettavuuteen ja eettisyyteen. Nämä käsitteet eivät ole yksiselitteisesti määriteltävissä, mutta yhdessä ne muodostavat pohjan luotettavalle laadulliselle tutkimukselle.

Kuten aiemmin on tuotu esille, tämä tutkimus noudattaa pääsääntöisesti laadullisia tutkimusmenetelmiä. Tällöin luotettavuutta voidaan mitata yllä olevien kriteerien mukaan. Tutkimus noudattaa totuuden ja objektiivisuuden periaatteita. Tutkijalla ei ole henkilökohtaisia intressejä muokata aineistoa mieleisekseen. Uskottavuuden määrittävät lukijat, joiden on vakuutettava tutkimuksen tekijän ammattimaisuudesta (Puusa, Juuti & Aaltio 2020). Lisäksi tutkimuksen aineisto on kokonaan julkista materiaalia, joten esimerkiksi tunnistettavuustiedot eivät rasita tutkimuksen eettisyyttä.

Tutkimus ei kuitenkaan ole täysin laadullinen, sillä aineiston kokoamisen ja tulosten selkeyttämisen vuoksi se hyödyntää myös määrällisiä menetelmiä. Tämän takia tutkimuksen validiteettia ja reliabiliteettia on syytä tarkastella lähemmin, vaikkeivat ne aiemmin yllä mainitun tavoin kuulukaan osaksi perinteistä laadullista tutkimusta.

Validiteetti tarkoittaa tutkimuksen pätevyyttä. Tutkimuksen kuuluu mitata sitä, mitä on ollut tarkoitus selvittää. Reliabiliteetti kertoo puolestaan tulosten tarkkuudesta. Tutkijan on oltava tutkimusprosessin aikana tarkkana, sillä virheitä voi sattua tietojen kerättäessä, syötettäessä, käsiteltäessä ja tuloksia tulkittaessa. (Heikkilä, 2014, 27–28)

Tutkimuksen aineiston tuoreus puhuu sen validiuden puolesta. Aineisto on kerätty 8.4.2022, joten se pystyy vastaamaan kysymykseen; kuvaavatko eri controller-nimikkeet ammatin työtehtäviä ja osaamisvaatimuksia. Ja se vastaa kysymykseen tuoreiden tietojen valossa. Aineistoa on tutkittu ja eritelty koko ajan edellä mainitun kysymyksen valossa. Lisäksi sen käsittelyssä on pyritty tekemään useita tarkistuslaskentoja, jotta tulosten reliabiliteetti ei kärsisi. Inhimillisten mittaus- ja taulukointivirheiden mahdollisuus on kuitenkin aina olemassa.

## LÄHTEET

- Alhola, K. & Lauslahti, S. 2002. Laskentatoimi ja kannattavuuden hallinta. 1.-2. painos. Porvoo: WSOY.
- Andersson, J-O., Ekström, C. & Gabrielsson, A. 2001. Kannattavuussuunnittelu ja -laskenta. Budjetointi ja kannattavuus laskentaesimerkein. 3. uudistettu painos. Tietosanoma, Helsinki.
- Appelbaum, D., Kogan, A., Vasarhelyi, M., & Yan, Z. K. (2017). Impact of business analytics and enterprise systems on managerial accounting. *International Journal of Accounting Information Systems*, 25, 29-44.
- Atrill, P. & McLaney, E. 2012. *Management Accounting for Decision Makers*. Seventh Edition. Pearson, Harlow.
- Baldvinsdottir, G., Burns, J., Nørreklit, H. & Scapens, R. W. 2009. The image of accountants: from bean counters to extreme accountants. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 22(6), 858-882.
- Bhimani, A., & Willcocks, L. 2014. Digitisation, 'Big Data' and the transformation of accounting information. *Accounting and Business Research*, 44, 469-490.
- 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.
- Brandau, M., Eendenich, C., Luther, R. & Trapp, R. 2017. Separation - integration - and now ...? A historical perspective on the relationship between German management accounting and financial accounting, in: *Accounting History*, 22(1), 67-91.
- Budding, T. & Wassenaar, M. 2021. New development: Is there a management accountants' expectation gap? *Public money & management*, 41(4), 346-350.
- Burns, J. & Baldvinsdottir, G. 2005. An institutional perspective of accountants' new roles - the interplay of contradictions and praxis. *European Accounting Review*, 14(4), 725-757.
- Burns, J. & Baldvinsdottir, G. 2007. The changing role of management accountants. *Issues in management accounting*, 3, 117-132.
- Burns, J. & Scapens, R. W. 2000. Conceptualizing management accounting change: an institutional framework. *Management Accounting Research*, 11(1), 3-25.
- Burns, J. & Vaivio, J. 2001. Management accounting change. *Management Accounting Research*, 12(4), 389-402.
- Byrne, S. & Pierce, B. 2007. Towards a more comprehensive understanding of the roles of management accountants. *European Accounting Review*, 16(3), 469-98.
- Dahl, O. 1971. *Historiantutkimuksen metodiopin peruspiirteitä*. Helsinki: Weilin+Göös, 34.
- De Loo, I., Verstegen, B. & Swagerman D. 2011. Understanding the roles of management accountants. *European Business Review*, 23(3), 287-313.

- Dobroszek, J. 2020. Supply chain and logistics controller – two promising professions for supporting transparency in supply chain management. *Supply Chain Management; Bradford*, 25(5), 505–519.
- Eskola, J. & Suoranta, J. 1998. *Johdatus laadulliseen tutkimukseen*. Tampere: Vastapaino.
- Friedman, A. L. & Lyne, S. R. 1997. Activity-based techniques and the death of the beancounter. *European Accounting Review*, 6(1), 19–44.
- Granlund, M. & Lukka, K. 1997. From bean-counters to change agents: The Finnish management accounting culture in transition. *Liiketaloudellinen Aikakauskirja* 3/97, 213–255.
- Granlund, M. & Lukka, K. 1998. Towards increasing business orientation: Finnish management accountants in a changing cultural context. *Management Accounting Research*, 9(2), 185–211.
- Granlund, M. & Malmi, T. 2004. *Tietotekniikan mahdollisuudet taloushallinnon kehittämisessä*. WSOY.
- Goretzki L., Lukka, K. & Messner, M. 2018. Controllers' use of informational tactics. *Accounting and Business Research*, 48(67), 700–726.
- Goretzki, L., & Messner, M. 2019. Backstage and frontstage interactions in management accountants' identity work *Accounting, Organizations and Society*, 74, 1–20.
- Goretzki, L., Strauss, E., & Weber, J. 2013. An institutional perspective on the changes in management accountants' professional role. *Management Accounting Research*, 24, 41–63.
- Heikkilä. T. 2014. *Tilastollinen tutkimus*. Edita Publishing Oy.
- Holmgren Caicedo, M., Mårtensson, M., & Tamm Hallström, K. 2018. The development of the management accountant's role revisited: An example from the Swedish Social Insurance Agency. *Financial Accountability & Management*, 34, 240–251.
- Horton, K. E., & Wanderley, C. 2018. Identity conflict and the paradox of embedded agency in the management accounting profession: Adding a new piece to the theoretical jigsaw. *Management Accounting Research*, 38, 39–50.
- Hoskin, K. & Macve, R. 1986. Accounting and the examination: A genealogy of disciplinary power. *Accounting Organization and Society* 11 (2), 105–136.
- Hyvönen, T., Järvinen, J., & Pellinen, J. 2015. Dynamics of Creating a New Role for Business Controllers. *Nordic Journal of Business*, 64(1), 21–39.
- Ikäheimo, S., Malmi, T. & Walden, R. 2016. *Yrityksen laskentatoimi*. Helsinki: Talentum Pro.
- 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. *Finnish Journal of Business Economics*, 50(4), 431–458.
- Järvenpää, M. 2007. Making Business Partners: A Case Study on how Management Accounting Culture was Changed. *European Accounting Review*, 16(1), 99–142.

- Järvenpää, M., Lämsiluoto, A., Partanen, V. & Pellinen, J. 2013. Talousohjaus ja kustannuslaskenta. 2., uudistettu painos. Sanoma Pro Oy, Helsinki.
- Koskinen, I., Alasuutari, P. & Peltonen, T. 2005. Laadulliset menetelmät kauppatieteissä. Tampere: Vastapaino.
- Král, B., Mikolajewicz, G., Nowicki, J. & Šoljaková, L. 2017. Professional competences of controllers: The case of Poland. *European Financial and Accounting Journal*, 12(2), 17–40.
- Lahti, S. & Salminen, T. 2014. Digitaalinen taloushallinto. Helsinki: Sanoma Pro Oy.
- Lambert, C. & Sponem, S. 2012. Roles, Authority and Involvement of the Management Accounting Function: A Multiple Case-study Perspective. *European Accounting Review*, 21(3), 565–589.
- Lawson, R. 2016. How controllers become business partners. *Strategic Finance*, 98(1), 24–31.
- Maas, V. S. & Matejka, M. 2009. Balancing the Dual Responsibilities of Business Unit Controllers: Field and Survey Evidence. *Accounting Review*, 84(4), 1233–1253.
- Mok, S. 2019. The Difference between a CFO and a Controller. *The journal of government financial management*, 68(3), 57–57.
- Neilimo, K. & Uusi-Rauva, E. 2007. Johdon laskentatoimi. 6.–8. painos. Helsinki: Edita Publishing Oy.
- Nilsson, F. & Stockenstrand, A.-K. 2015. Financial accounting and management control: The tensions and conflicts between uniformity and uniqueness. Cham Heidelberg New York Dordrecht London: Springer International Publishing.
- Näsi, S. 2006. Laskentatoimi muutoksessa ja liiketoimintaosaamishaasteissa. Teoksessa Lehtinen, U. & Mittilä, T. (toim.), Liiketoimintaosaaminen kilpailukykyssä keskiössä, 57–67. Jyväskylä: Kauppatieteellinen yhdistys ry.
- Pellinen, J. (2005). Talusjohtaminen. Talentum.
- Petrenko, I. P. 2016. Business controller and financial controller: what is the difference? Kyiv National Economic University. <https://core.ac.uk/download/pdf/197258913.pdf>.
- Pickard, M. & Cokins, G. 2015. From Bean Counters to Bean Growers: Accountants as Data Analysts - A Customer Profitability Example. *Journal of Information Systems, American Accounting Association*, 29(3), 151–164.
- Pihlanto, P. 2000. Nine types of controller: the role of business controller in the light of the enneagram theory. Turun kauppakorkeakoulu.
- Puolamäki, E. 1998. Strateginen johdon laskentatoimi globalisoituvassa liiketoiminnassa. Turku: Turun kauppakorkeakoulu.
- Puusa, A., Juuti, P. & Aaltio, I. 2020. Laadullisen tutkimuksen näkökulmat ja menetelmät. Helsinki: Gaudeamus.
- Puyou F-R. & Fay E. 2013. Cogs in the Wheel or Spanners in the Works? A Phenomenological Approach to the Difficulty and Meaning of Ethical Work for Financial Controllers. *Journal of Business Ethics* 128(4), 870.

- Quattrone, P. 2016. Management accounting goes digital: Will the move make it wiser? *Management Accounting Research*, 31, 118–122.
- Rieg, R. 2018. Task, interaction and role perception of management accountants: evidence from Germany. *Journal of Management Control*, 29(2), 183–220.
- Roehl-Anderson, Janice M. & Bragg, S. 2004. *The Controller's Function: The Work of the Managerial Accountant*. Third Edition. Hoboken John Wiley & Sons, Inc., New Jersey. E-kirja.
- Shulman, B. & Chiang, G. 2007. When to use an executive search firm and how to get the most out of the relationship. *Employment Relations Today*, 34(1), 13–19.
- Spraakman, G., O'Grady, W., Askarany, D. & Akroyd, C. 2015. Employers' Perceptions of Information Technology Competency Requirements for Management Accounting Graduates, *Accounting Education*, 24(5), 403–422.
- Taylor, E. 2015. The Evolving Role of the Controller. The CFOs right hand? *Innovation Enterprise*. <https://channels.theinnovationenterprise.com/articles/the-evolvingrole-of-the-controller>. Luettu 6.2.2023.
- Tenhunen, M-L. & Danielescu, A-I. 2018. The Important Need Of General Accounting And Management Accounting. *Euromentor Journal*, 9(4), 37–43.
- Tillema, S., Trapp, R. & Van Veen-Dirks, P. 2022. Business Partnering in Risk Management: A Resilience Perspective on Management Accountant's Responses to a Role Change. *Contemporary accounting research*. 39(3), 2058–2089.
- Todorovic, M. & Parc D. 2022. Success factors, tools and controllers' tasks in conditions of intensive digitalization. *Ekonomski horizonti* . Vol.24 (2), 177–193.
- Tuomi, J. & Sarajärvi, A. 2009. *Laadullinen tutkimus ja sisällönanalyysi*. Helsinki: Tammi.
- Uyar, A. 2019. Evolution Of Annual Report: A Longitudinal Investigation Between 1973 and 2015. Special Issue: Sharing Economy, Social Enterprises, and Sustainable Global Markets, 28(6), 517–521.
- Vaivio, J. & Kokko, T. 2006. Counting big: re-examining the concept of the bean counter controller. *Liiketaloudellinen aikakauskirja*.
- Van Staveren, M. 2021. What can controllers and internal auditors do to support risk ownership? *MAB ('s-Gravenhage. Online)*, 95(7/8), 261–268.
- Verstegen, B., De Loo, I., Mol, P., Slagter, K. & Geerkens, H. 2007. Classifying Controllers by Activities: An Exploratory Study. *Journal of Applied Management Accounting Research*, 5(2), 9–32.
- Willekes, E., Wagenveld, K. & Jonker, J. 2022. The Role of the Accounting and Control Professional in Monitoring and Controlling Sustainable Value. *Sustainability (Basel, Switzerland)*, 14(23), 15709.
- 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. *Emerald ejournals Premier*, 11(1), 24–46.

## VERKKOSIVULÄHTEET

Aalto.fi. 14.4.2023. Hyvä business controller katsoo tulevaisuuteen. Haettu osoite: <https://www.aalto.fi/aalto-leaders-insight/2017/hyva-business-controller-katsoo-tulevaisuuteen>

Barona.fi. 14.4.2023. Business Controller – eturivin paikka yrityksen kehityssuunnan määrittämiseen? Haettu osoite: <https://barona.fi/blogi/business-controller-eturivin-paikka-yrityksen-kehityssuunnan-maarittamiseen>

Kotus.fi. 2.5.2022. Kontrollööristä controlleriin. Haettu osoite: [https://www.kotus.fi/nyt/kolumnit/kieli-ikkuna\\_\(1996\\_2010\)/kontrollorista\\_controlleriin](https://www.kotus.fi/nyt/kolumnit/kieli-ikkuna_(1996_2010)/kontrollorista_controlleriin), I. Vihonen, julkaistu Helsingin Sanomien Kieli-ikkunassa 6.12.2005.

Jyu.fi. 22.5.2022. Opas tutkimusaineistojen hallintaan. Haettu osoite: <https://openscience.jyu.fi/fi/tutkimusdata/ohjeita-tutkimusaineistojen-hallintaan>