CONTROLLER-TOIMINNON ULKOISTAMINEN: ULKOISTETUN CONTROLLERIN ROOLI SEKÄ ULKOISTAMISEN SYYT

Jyväskylän yliopisto
Kauppakorkeakoulu

Pro gradu -tutkielma

2020

Tekijä: Aleksi Tyni
Oppiaine: Laskentatoimi
Ohjaaja: Toni Mättö

JYVÄSKYLÄN YLIOPISTO

TIIVISTELMÄ

Tekijä Aleksi Tyni	
Työn nimi Controller-toiminnon ulkoistaminen: ulkoistetun controllerin rooli sekä ulkoistamisen syyt	
Oppiaine Laskentatoimi	Työn laji Pro gradu -tutkielma
Aika (pvm.) 24.4.2020	Sivumäärä 71

Tiivistelmä – Abstract

Tässä tutkielmassa uppoudutaan controller-toiminnon ulkoistamiseen. Aineisto pohjautuu viiteen teemahaastatteluun: tutkielmassa haastateltiin kolmea ulkoistetun controllerin tehtävissä työskentelevää henkilöä sekä kahta asiakasyrityksen edustajaa.

Tutkielman tavoitteena on selvittää ulkoistetun controllerin roolia asiakasyrityksissä sekä controller-toiminnon ulkoistamisen syitä. Suomessa viime vuosina taloushallintoalan toimijoiden palveluntarjonta on laajentunut controller- ja CFO-palveluihin lakisääteisten taloushallintopalveluiden ohella. Controllerin moninaista työnkuvaa sekä mahdollista liiketoimintakumppaniroolia vasten ulkoistaminen näyttäytyy ristiriitaiselta.

Teoreettinen osuus käsittelee ulkoistamista transaktiokustannusteorian sekä resurssiperusteisen teorian valossa. Teoriaosuus käsittelee myös aiempaa tutkimusta controllereista. Lisäksi luodaan katsaus markkinoilla oleviin palveluihin.

Tulosten perusteella controller-toiminnon ulkoistamisen syitä ovat matalammat kokonaiskustannukset sekä resurssien puute. Tyypillisesti yrityksissä hyödynnetään ulkoistettua controlleria tilanteessa, jossa tarvitaan controllerin osaamista, mutta osaamiselle ei ole tarvetta kokoaikaisesti.

Vuorovaikutus yritysjohdon kanssa sekä osallistuminen asiakasyrityksen liiketoimintaan eri tavoin kuvastaa ulkoistetun controllerin liiketoimintaorientoitunutta roolia. Controllerien vastuulle kuuluvien tehtävien painopiste oli kuitenkin operatiivisissa tehtävissä. Ilmiön uutuuden ja vähäisen tutkimuksen vuoksi ulkoistettujen controllereiden roolia on mielekästä tutkia myös tulevaisuudessa.

Asiasanat: controller, controller-palvelu, controller-toiminnon ulkoistaminen

Säilytyspaikka Jyväskylän yliopiston kirjasto

SISÄLLYS

1 JOHDANTO ... 5
1.1 Tutkielman tausta ja aiempi tutkimus ... 5
1.2 Tutkielman tavoitteet ja tutkimuskysymykset ... 7
1.3 Tutkimusmenetelmä ja -aineisto ... 7
1.4 Tutkielman rakenne ... 8

2 ULKOISTAMINEN ... 10
2.1 Ulkoistaminen yleisesti ... 10
2.2 Ulkoistamisen teoriat ... 11
2.2.1 Transaktiokustannusteoria ... 11
2.2.2 Resurssiperusteinen teoria ... 13

3 ULKOISTETTU CONTROLLER ... 16
3.1 Controller ... 16
3.2 Controllerin ominaisuudet ... 17
3.3 Controllerin liiketoimintaorientoituneisuus ... 19
3.4 Controllerin tehtävät ja rooli organisaatioissa ... 20
3.5 Ulkoistettu controller ... 28
3.5.1 Aiemmat tutkielmat ... 28
3.5.2 Markkinoilla olevat controller-palvelut ... 29

4 AINEISTO JA MENETELMÄT ... 32
4.1 Aineiston keruu ja analysointi ... 32
4.2 Haastattelut ... 33

5 TULOKSET ... 35
5.1 Controller-palvelu ... 35
5.2 Syyt controllerin ulkoistamiseen ... 37
5.3 Ulkoistetun controllerin rooli ja tehtävät ... 39
5.4 Ulkoistetun controllerin vuorovaikutus ... 43
5.5 Ulkoistamisen tuomat erityispiirteet ... 48
5.6 Controller-palveluiden tulevaisuus ... 54

6 POHDINTA JA JOHTOPÄÄTÖKSET ... 57
6.1 Pohdinta ... 57
6.1.1 Syyt ulkoistamiseen ... 57
6.1.2 Ulkoistetun controllerin rooli ... 58
6.2 Johtopäätökset ... 62
6.3 Tutkielman arviointia ... 63
6.3.1 Reliabiliteetti ja validiteetti ... 63
6.4 Jatkotutkimusehdotukset ... 64

LÄHTEET ... 66

LIITTEET 70

1 JOHDANTO

1.1 Tutkielman tausta ja aiempi tutkimus

Johdon laskentatoimen ammattilaisen muuttuva työnkuva on ollut esillä johdon laskentatoimen tutkimuksissa viimeiset vuosikymmenet (Lukka & Järvenpää 2017). Johdon laskentatoimen ammattilaiset työskentelevät yrityksissä monenlaisilla nimikkeillä: controller, business controller, CFO eli talousjohtaja, talouspäällikkö ja laskentapäällikkö (Vaivio & Kokko 2006). Nykyisin johdon laskentatoimen parissa työskentelevien ammattilaisten nimikkeeksi on vakiintunut controller, jota voidaan pitää myös synonyyminä johdon laskentatoimen ammattilaiselle (Wolf, Weißenberger, Wehner & Kabst 2015).

Yhtenä keskustelun avaajana controllerin roolista ovat toimineet Granlund ja Lukka (1997), jotka esittivät controllerin roolin olevan organisaatiossa joko pavunlaskija tai muutosagentti. Tämä on inspiroinut tutkijoita eri puolilla maailmaa ja tutkimuksen otsake ”From Bean-Counters to Change Agents” onkin muodostunut legendaariseksi lauseeksi, johon useassa aihetta käsittelevässä tutkimuksessa viitataan.

Controllerin ihanneroolia on tutkimuksissa kuvattu liiketoimintalähtöisenä ”business partner” -roolina, liiketoimintajohtajan tai yritysjohtajan luotettuna henkilönä toimimista, jolloin controller osallistuu myös johtoryhmätyöskentelyyn ja päätöksentekoon (ks. esim. Järvenpää 2007). Roolia on pidetty tavoiteltavana, sillä liiketoimintakumppanin roolissa controller keskittyy yritykselle arvoa tuottaviin tehtäviin, rutiininomaisten laskentatehtävien sijaan (Järvenpää 2007).

Controllerin muuttuvaa työnkuvaa käsittelevissä tutkimuksissa controllerin liiketoimintaorientoitunutta roolia edistävä keskeisin toimenpide oli controller-toiminnon hajauttaminen liiketoimintayksiköihin (Järvenpää 2007). Vaivion ja Kokon (2006) havaintojen mukaan numeraalinen johdon laskentatoimen tieto on vuorovaikutuksessa hiljaisten ja intuitiivisten elementtien kanssa – tiedot on kerätty erilaisista organisaatioon sulautuneissa sosiaalisissa olosuhteissa ja ne tarjoavat tarvittavan tulkintakehyksen controllerille. Vaivion ja Kokon (2006)

mukaan controllerin täytyy ymmärtää organisaatiota ja ihmisiä siellä: organisaatiota ei opi tuntemaan muulla tavoin kuin olemalla siellä ja oppimalla tuntemaan ihmisiä ja heidän käyttäytymismallejaan. Vaivio ja Kokko (2006) nostavat esille kahvipöytäkeskusteluiden sekä eri funktioiden henkilöiden vuorovaikutuksen merkityksen controllerin työskentelylle: numeraalinen tieto hahmottuu näiden kautta.

Yksinkertaista ja pelkistettyä kuvaa controllereiden työnkuvasta ja roolista ei ole saatavilla. De Loo, Verstegen ja Swagerman (2011) toteavat, että empiirinen kuva johdon laskentatoimen professiosta on pirstaleinen, eikä kokonaisvaltaista ja johdonmukaista käsitystä ole oikein saatavilla runsaasta tutkimuksesta huolimatta. Graham, Davey-Evas ja Toon (2012) mukaan controllerit tulevat hyvin erilaisista taustoista ja suorittavat erilaisia tehtäviä laaja-alaisesti: esimerkiksi tässä tutkimuksessa neljä controlleria kahdestatoista kertoi vastuustaan myös tavanomaisten talousasioiden ulkopuolelta.

Suomessa uusi ilmiö on controller -toiminnon ulkoistaminen. Ulkoistettua controlleria tai talousjohtajaa tarjoavat taloushallintoalan toimijat lakisääteisten taloushallintopalveluiden rinnalla sekä isot liikkeenjohdon konsultointiin erikoistuneet kasvainväliset ketjut (ks. esim. Accountorin, Azetsin ja Administerin verkkosivut).

Ulkoistaminen tuo mielenkiintoisen näkökulman controllerin työnkuvaa käsittelevään tutkimukseen. Transaktiokustannusteorian mukaan toiminto kuuluu ulkoistaa, jos toiminnon sisäinen toteuttaminen on kustannuksiltaan kalliimpaa markkinaehtoiseen toteutustapaan verrattuna (Williamson 1985). Transaktiokustannusteorian mukaan transaktion luonne täytyy ottaa huomioon kustannuksia vertaillessa: mikäli transaktiolla on korkea epävarmuus, opportunismin vaara, kompleksisuus ja varojen erityisyys, vertikaalinen integraatio eli yrityksen sisäinen toiminto on markkinaehtoista toteutustapaa parempi (Blomqvist, Kyläheiko & Virolainen 2002). Epävarmuus liittyy vaikeuteen valvoa ulkoistamissuhteen osapuolen käytöstä (Geyskens, Steenkamp & Kumar 2006). Epävarmuus voi liittyä myös siihen, että ulkoistava organisaatio ei tiedä, mitä ulkoistamissuhteeltaan haluaa. Tämä voi johtaa toiminnon pitämiseen yrityksen sisällä, jotta voidaan hallita epävarmoja kustannuksia ja hyötyjä (Ellram, Tate & Billington 2008). Resurssiperusteisen ulkoistamisteorian mukaan ulkoistamalla päästään käsiksi sellaisiin resursseihin, joita yrityksellä ei itsellään ole sisäisesti (McIvor 2009).

Controllerin moninaisen työnkuvan ja mahdollisen liiketoimintaorientoituneen roolin vuoksi controllerin ulkoistaminen näyttäytyy ristiriitaiselta. Toisaalta transaktiokustannusteorian kustannusnäkökulma sekä resurssiperusteinen teoria antavat mahdollisia vastauksia controllerin ulkoistamisen syihin yrityksissä. Palveluita on markkinoilla saatavilla, mutta tutkimusta niiden sisällöstä ja luonteesta on olemassa niukasti. Aiheesta on tehty kaksi pro gradu -tutkielmaa.

Topp (2010) tutki gradussaan sähköisen controller -palvelun konseptointia ja lanseeraamista. Tutkielmassa kartoitettiin palvelun sisältöä ja markkinoita, ja sille löydettiin kysyntää markkinoilta. Nikarmaan (2019) tutkimuskysymys oli ”Voiko controller-toimintoa ulkoistaa?” ja tutkielmassa keskityttiin kartoittamaan yhden yrityksen tarjoamia controller-palveluita ja niiden sisältöä. Nikarmaan (2019) löydöksenä oli, että ulkoistetun controller- palvelun sisältö on suurelta osin määrämuotoista raportointia yritysjohdolle, joka toteutettiin pääosin

etänä ja sähköpostin välityksellä. Nikarmaan (2019) tutkielmassa controller-palveluiden sisältö oli melkein vastaava, kuin Toppin (2010) tutkielmassa lanseerattu palvelu. Nikarmaan (2019) haastatteluissa kuitenkin ilmeni, että laajemmille controller-palveluille oli mielenkiintoa sekä palveluntarjoajien että asiakasyritysten puolelta. Esimerkiksi ulkoistetun controllerin osallistumista johtoryhmätyöskentelyyn pidettiin mahdollisena (Nikarmaa 2019).

1.2 Tutkielman tavoitteet ja tutkimuskysymykset

Tässä tutkielmassa lähdetään oletuksesta, että controller-toiminnon voi ulkoistaa. Tutkittava ilmiö on uusi ja siitä on olemassa vähän tutkimustietoa. Ilmiön luonteen vuoksi laadullinen tutkimusote on perusteltu. Tutkielmassa aineisto kerätään haastattelemalla ulkoistettuina controllereina toimivia henkilöitä sekä heidän palvelujaan hyödyntäviä yrityksiä. Tutkielman tavoitteena on selvittää ulkoistetun controllerin roolia asiakasyrityksissä. Tutkielmalla halutaan ymmärrystä myös syistä, miksi yritykset hyödyntävät ulkoistettua controlleria sisäisen toteutuksen sijaan. Tutkielman tavoitteen mukaisesti käsitellään controller-palveluiden sisältöä ja muotoa sekä erityispiirteitä. Tutkielman tavoitteista johdettuna tutkielman pääongelma on:

1. Missä roolissa ulkoistettu controller toimii asiakasyrityksissä?

sekä täydentävänä kysymyksenä:

2. Mistä syistä hyödynnetään ulkoistettua controlleria?

Tutkielma rajataan yrityksiin, jotka ovat keskittyneet tarjoamaan controller- tai CFO-palveluita sekä markkinoivat palvelujaan näillä nimillä. Muista liikkeenjohdon konsultointiin tai taloudelliseen neuvontaan keskittyneistä toimijoista ei olla tässä tutkielmassa kiinnostuneita. Tutkielmassa käytetään lähtökohtaisesti controller-nimitystä, jolla viitataan ulkoistettuna controllerina tai talousjohtajina toimiviin henkilöihin.

1.3 Tutkimusmenetelmä ja -aineisto

Tutkielman tavoitteena on selvittää ulkoistetun controllerin roolia asiakasyrityksissä. Tutkielmalla halutaan ymmärrystä syistä, miksi yritykset hyödyntävät ulkoistettua controlleria sisäisen toteutuksen sijaan. Tutkittavaa ilmiötä, controller-toiminnon ulkoistamista halutaan ymmärtää syvällisemmin. Tutkielman johtopäätöksillä ei tavoitella yleistettävyyttä, joten tutkimus on toteutettu laadullisena tutkimuksena (ks. Hirsjärvi & Hurme 2008, 59 sekä Metsämuuronen 2011, 220). Laadullisessa tutkimuksessa voidaan kuitenkin pyrkiä etenemään yksittäisestä

havainnosta yleisempään, jossa yksittäinen havainto liitetään laajempaan kokonaisuuteen (Kiviniemi 2018, 61).

Laadullisessa tutkimuksessa aineisto on keskiössä. Voidaan jopa kysyä, tarvitaanko teoriaa empiirisessä tutkimuksessa lainkaan. Tieteellisen statuksen johdosta teorialla on kuitenkin itsestään selvä paikka tutkimuksessa, ilman teoriaa oleva tutkimus olisi ennemminkin luonteeltaan selvitys (Eskola & Suoranta 2014, 81-82). Teoreettiset näkökulmat suuntaavat tutkimuksen kulkua: tutkimuksessa teoria toimii taustana, jonka perusteella aineistoa kerätään sekä jota vasten aineistoa myös tulkitaan (Kiviniemi 2018, 65-66). Aineistoa siis tulkitaan teoriaa vasten, sekä aineistosta tulkittuja tuloksia verrataan tutkielman johtopäätösluvussa tutkielmassa käytettyihin teorioihin.

Aiempaa tutkimuskirjallisuutta ulkoistetuista controllereista ei ole juuri saatavilla, joten teoriaosuus rakentuu yleisesti käytetyistä ulkoistamisen teorioista sekä controllereita käsittelevästä tutkimuksesta. Tutkielman aineiston käsittelyä ohjaa näin teoriaaohjaava analyysi (Tuomi & Sarajärvi 2018, 81): analyysissä huomioidaan aikaisemman tiedon merkitys, mutta analyysissä ei ole tarkoituksena vain testata olemassa olevaa tietoa vaan tuoda myös uusia näkökulmia esille. Tällaisessa teoriaohjaavassa logiikassa on usein kyse abduktiivisesta päättelystä (Tuomi & Sarajärvi 2018, 81). Metsämuurosen (2011, 413) mukaan abduktiivinen päättely on mielekästä jokaisen tutkimuksen tekemisessä, mutta keskeisintä se on silloin, kun tutkittavasta aihepiiristä ei ole olemassa vielä yleisesti hyväksyttyä teoriaa.

Tutkielmassa halutaan saada näkökulmat sekä controllereilta, että heidän asiakasyrityksiltään: tämän vuoksi aineistoa kerätään haastattelemalla molempia osapuolia. Näin saadaan aiheesta laajempi näkökulma sekä mahdollisia osapuolten välisiä näkemyseroja esille. Esimerkiksi Byrne & Pierce (2007) havaitsivat, että controller saattoi nähdä roolinsa organisaatiossa päätöksentekijänä, kun puolestaan samassa tapauksessa johto piti heitä pelkästään ehdotusten tarjoajina. Tutkielman aineisto koostuu kolmesta ulkoistetun controllerin tehtävissä työskentelevän henkilön sekä kahden asiakasyrityksen edustajan haastattelusta.

1.4 Tutkielman rakenne

Tutkielman rakenne muodostuu seuraavasti. Luku kaksi käsittelee ulkoistamista ja ulkoistamisen teorioita, transaktiokustannusteoriaa sekä resurssiperusteista teoriaa aiempien tutkimuksien ja kirjallisuuden pohjalta. Kolmas luku alkaa controller-käsitteen tarkemmalla määrittelyllä, jonka jälkeen esitellään aiempia tutkimuksia controllerin ominaisuuksista, liiketoimintaorientoituneisuudesta, tehtävistä ja roolista sekä controller-toiminnon ulkoistamisesta. Luvun lopussa esitellään markkinoilla olevien controller-palveluiden sisältöä palveluntarjoajien verkkosivujen pohjalta. Neljännessä luvussa esitellään menetelmät, miten aineisto on kerätty sekä käsitelty. Lisäksi avataan haastateltujen henkilöiden sekä asiakasyritysten taustaa. Luku viisi sisältää tutkimuksen tulokset. Luvussa kuusi vedetään yhteen aiempien tutkimusten havainnot sekä esitellään tutkimuksen

johtopäätökset. Viimeinen luku sisältää myös tutkielman arviointia sekä jatkotutkimusaiheiden esittelyä.

2 ULKOISTAMINEN

2.1 Ulkoistaminen yleisesti

Perinteisesti ulkoistamisella (eng. outsourcing) on tarkoitettu palveluiden ja välituotteiden hankintaa ulkopuolisilta toimittajilta oman tuotannon sijaan (Pajarinen, 2001). Määritelmä liittyy tuotantoteollisuuteen, mutta ulkoistamisella tarkoitetaan nykyään myös esimerkiksi informaatioteknologian ulkoistamista sekä liiketoimintojen ulkoistamista (Mahmoodzadeh, Jalalinia & Yazdi 2009). Tässä työssä käsitellään controller-toiminnon ulkoistamista, eli liiketoiminnon ulkoistamista.

Toimintojen järjestäminen ulkoistamista hyödyntämällä tarjoaa yritykselle perinteisesti seuraavia kilpailuetuja: kiinteiden kustannusten muuttuminen muuttuviksi kustannuksiksi, työntekijöiden määrän optimointi, pääomatarpeen vähentyminen, skaalaedun myötä saavutettu kustannussäästö, uusien tuotteiden kehittymisen kiihtyminen sekä pääsy viimeisiin innovaatioihin ja teknologioihin. Ulkoistaminen mahdollistaa resurssien keskittämisen niihin toimintoihin, joilla on yrityksen näkökulmasta korkea arvonlisäys. (Bustinza, Arias-Aranda & Gutierrez-Gutierrez 2010).

Ulkoistaminen tarjoaa potentiaalisen polun kustannusten vähentämiseen ja joustavuuden lisäämiseen, jolloin yritykset voivat muuttaa kiinteät kustannukset muuttuviksi kustannuksiksi ja kasvattaa taloudellista laajuutta. Ulkoistamisella on vaikutuksia jokapäiväiseen johtamiseen, suoriutumiseen kuin myös strategisia vaikutuksia. Ulkoistamispäätös vaikuttaa selkeästi yrityksen kustannusrakenteeseen, mutta voi vaikuttaa pitkän aikavälin kilpailukykyyn ja muuttaa riskiympäristöä, jota yrityksen täytyy johtaa. Ulkoistamisessa on siis kysymys muustakin, kuin pelkästä rahan säästämisestä. (Ellram ym. 2008.)

Ulkoistaminen on erittäin moniulotteinen toimintatapa, joka sisältää suuren määrän toimia ja tehtäviä, sekä sarjan hallinnollisia haasteita ja johtamisongelmia (Vaxevanous & Konstantopoulos 2015).

Arvon tuottamisen potentiaali ulkoistamissuhteessa koostuu kolmesta tekijästä: asiakkaan ominaispiirteistä, asiakkaan ja myyjän välisestä suhteesta sekä myyjän ominaispiirteistä. Asiakkaan ominaispiirteet ovat ymmärrystä, kuinka johtaa resursseja, joita yritys ei omista. Myyjän ja asiakkaan välisen suhteen muodostaa usein virallinen sopimus. Kolmas ulkoistamisarvon muodostava tekijä on myyjän ominaisuudet, joista keskeisimpiä ovat teknisen osaamisen hallinta, asiakkaan liiketoiminnan ymmärtäminen sekä asiakassuhteen johtaminen. (Gottschalk & Solli-Sæther 2006.)

2.2 Ulkoistamisen teoriat

2.2.1 Transaktiokustannusteoria

Ulkoistamisen yhteydessä käytetyin ulkoistamisen teoria on transaktiokustannusteoria. Teoria tarjoaa työkalun päätöksenteon avuksi, sillä se auttaa analysoimaan kysymystä, mitkä toiminnot kuuluisivat ulkoistaa yrityksessä. Lisäksi se auttaa yritystä valmistautua implementoimaan ja kohtaamaan välttämättömämmät organisaation muutokset, jotka ovat seurausta ulkoistamisesta. (Vaxevanous & Konstantopoulos 2015.)

Transaktiokustannusteoreettisen lähestymistavan mukaan ulkoistuspäätöstä tehdessä yrityksen tulisi ottaa huomioon kolme tekijää: 1) kustannusvertailu oman tuotannon ja ulkoistamisen kustannusten kanssa, 2) ulkoistamiseen liittyvät transaktiokustannukset sekä 3) ulkoistamisesta johtuvan organisaation muutoksen seuraukset, kuten tiedon kulun haasteet, oppimisen ja innovaatioiden syntymisen. (Pajarinen 2001)

Nykymuotoinen transaktiokustannusteoria perustuu taloustieteen Nobelpalkitun Oliver E. Williamsonin kehittämään teoriaan organisaatioiden tutkimuksesta. Transaktiokustannusteoreettista lähestymistapaa sovelletaan sekä tehokkaiden rajojen määrittämiseen yritysten ja markkinoiden välillä, että sisäisten liiketoimien organisointiin, esimerkiksi työsuhteiden suunnittelussa (Williamson 1981).

Transaktiokustannusteorian mukaan yrityksen vaihtoehto on tuottaa toiminto itse tai ostaa se markkinoilta yrityksen ulkopuolelta (Williamson 1985). Ulkoistuspäätöstä tehdessä tarkastellaan transaktioiden luonnetta kolmesta eri näkökulmasta: transaktiossa vaadittavien varojen erityisyydestä, transaktion epävarmuudesta sekä transaktion esiintymistiheydestä tai kestosta. Nämä tekijät selittävät transaktion kokonaiskustannusta ja näiden näkökulmien avulla voidaan punnita toiminnon sisäisen ja markkinaehtoisen toteutustavan välillä. (Geyskens ym. 2006).

Transaktiokustannusteoria tunnistaa muutamia varoja, kuten fyysiset varat, inhimilliset varat, omistetut varat ja goodwill-varat (Joskow 1988). Varojen erityisyys on tärkein ulottuvuus kuvatessa transaktiota: ovatko sijoitetut varat keskittyneet ja erikoistuneet tiettyyn liiketoimeen. Sijoitettujen varojen määrällä ei ole suurta merkitystä, jos varat ovat hyödynnettävissä toisissa liiketoimissa. Tiettyyn liiketoimeen kohdentamattomat varat aiheuttavat vähän ongelmia, koska ostajat voivat kääntyä vaihtoehtoisten palveluntarjoajien puoleen ja toimittajat voivat myydä vaikeuksitta yhdelle ostajalle tarkoitettua tuotantoa muille ostajille. Puolestaan ongelmia syntyy, kun osapuolen erityisellä identiteetillä on merkittäviä kustannusvaikutuksia, joita voidaan kutsua ominaisuuksiksi. Nämä osapuolten väliset ominaisuudet tarkoittavat sekä fyysisiä, että omistettuja varoja. Inhimilliset varat ovat esimerkiksi osapuolten vuorovaikutuksesta, oppimisesta ja hiljaisesta tiedosta nousevia varoja, joiden hyödyntäminen toisen osapuolen kanssa ei välttämättä ole mahdollista. (Williamson 1981.)

Transaktion epävarmuus voidaan jakaa kahtia: ympäristön epävarmuuteen ja käyttäytymisen epävarmuuteen. Ympäristön epävarmuus rajoittaa mahdollisuuksia eritellä transaktiota etukäteen ja aiheuttaa näin korkeampia transaktiokustannuksia. Käyttäytymisen epävarmuus puolestaan tarkoittaa vaikeutta valvoa ulkoistamissuhteen osapuolen käytöstä (Geyskens ym. 2006). Epävarmuus voidaan liittää myös sopimuksen täyttämisen ohella epävarmuuteen, ettei organisaatio todella tiedä, mitä se ulkoistamissuhteeltaan haluaa. Sisäinen epävarmuus ulkoistamissuhteen vaatimuksille johtaa yleensä prosessin pitämiseen yrityksen sisällä, sillä näin saavutetaan hallinta epävarmoista hyödyistä ja kustannuksista. (Ellram ym. 2008.)

Transaktion esiintymistiheys tai kesto viittaa transaktion laajuuteen ja arvoon koko suhteen olemassaolon aikana. Harvemmin tapahtuvat transaktiot eivät tarvitse niin paljon valvontaa eivätkä hierarkian järjestämistä, kun puolestaan tiheästi tapahtumat liiketoimet vaativat jatkuvaa seurantaa ja tekevät hierarkkisesta hallinnointimuodosta tarpeellisempaa (Williamson 1981).

Valinta yrityksen ja markkinajärjestelyn välillä syntyy neljän kohdan seurauksena. Jos varat eivät ole erityisiä, markkinoilla on kilpailuetua sekä tuotantokustannuksissa että hallinnointikustannuksissa: mittakaavaedut voidaan hyödyntää paremmin ostamalla itse tekemisen sijaan ja näin vähennetään omasta tekemisestä aiheutuvaa riskiä. Kun varat ovat erityisempiä, markkinoiden kokonaisedut vähenevät ja transaktiolla on vahvempi kahdesta osapuolesta johtuva erityinen luonne. Tämän seurauksena hallinnointikustannukset kasvavat ja sisäinen toteutus on näin parempi vaihtoehto. (Williamson 1985.)

Yrityksen sisäisesti järjestetystä tuotannosta käytetään myös kuvausta vertikaalinen integraatio. Kun transaktiolla on korkea epävarmuus, opportunismin vaara, kompleksisuus ja varojen erityisyys, vertikaalinen integraatio on paras valinta. Jos kompleksisuuden, epävarmuuden ja opportunismin vaarat ovat matalia, eikä transaktio vaadi erityisiä investointeja sekä markkinoilla on monia mahdollisia potentiaalisia partnereita, markkinavalinta on tällöin paras vaihtoehto. (Blomqvist ym. 2002.)

Fernandez-Olmosin (2011) mukaan transaktiokustannusteorian rooli on sopimuksellinen. Sopimuksen virallisuuden taso on tärkeä vaikuttaja investointiin ja sen kustannuksiin. Mitä vaikeampaa transaktion määrittely on, sitä todennäköisemmin se on suullisesti neuvoteltu. Epävarmoissa tapauksissa ja varojen ollessa erityisiä, suositaan sisäistä toteutusta. Jos varat ovat puolierityisiä kaupan osapuolille, kahden väliset tai pakolliset markkinasopimukset nousevat keskiöön (Fernandez-Olmos (2011). Sen sijaan epäerityisten varojen kohdalla ei ole tarvetta sopimuksille, sillä markkinoilta löytyy todennäköisesti uusi osapuoli transaktiolle (Williamson 1985.)

Jokaisen ulkoistamissopimuksen tarkoitus on helpottaa ulkoistamissuhteessa käytävää vaihtoa ja ehkäistä opportunistista käyttäytymistä. Ulkoistaminen edellyttää toistuvaa yritysten välistä vaihtoa ja yhteistyö on tärkeä suojakeino, jolla lievennetään ulkoisia ja sisäisiä vaaroja ja ylitetään joustavasti sopimuksen rajat. Sopimuksellisten rajojen ylittäminen voidaan nähdä ulkoistamissuhteen siirtymistä seuraavalle tasolle. (Gottschalk & Solli-Sæther 2006.)

Transaktion esiintymistiheys kannustaa järjestämään hierarkkisen hallinnon, sillä hierarkkisen hallinnon kustannukset tulevat katetuiksi helpommin useammin toistuvissa tai pitkäkestoisessa transaktiossa. Tiheästi tapahtuvat liiketoimet vaativat jatkuvaa seurantaa ja puolestaan satunnaisesti tai harvemmin tapahtuvat liiketoimet eivät tarvitse niin paljon seurantaa ja hierarkian järjestämistä. (Williamson 1985.)

Transaktiokustannusteorian mukaan tekijöiden ilmeneminen johtuu kahdesta ihmisen käyttäytymiseen liittyvästä ominaispiirteestä: rajoitetusta rationaalisuudesta ja oman edun tavoittelusta eli opportunistisesta käyttäytymisestä. Rajoitetun rationaalisuuden mukaan ihmisten tekemät päätökset eivät ole optimaalisia, koska päättäjillä ei ole kaikkea informaatiota, mitä päätöksen tekeminen vaatisi. Opportunistinen käyttäytyminen on suhteen osapuolen käyttäytymistä lähtökohtaisesti suhteessa omien lähtökohtien täyttäjänä, eikä ensisijaisesti toisen osapuolen tavoitteiden täyttäjänä. (Williamson 1981.)

Kaiken kaikkiaan sisäisestä tuotannosta on kolmenlaista etua verrattuna markkinoihin: 1) varojen omistus vähentää kannustimia alioptimoida, 2) ristiriitatilanteet on helpompi hoitaa yrityksen sisällä sekä 3) organisaatiolla on helpompi ja täydellisempi pääsy asiankuuluviin tietoihin. Sisäinen tuotanto ei kuitenkaan itsessään takaa transaktion tehokkuustavoitteiden toteutumista: on tarpeellista perehtyä sisäisten liiketoimien inhimillisten voimavarojen ja ihmisten ominaisuuksiin, ja sen perusteella muokata työsuhteet tarkoituksenmukaisiksi (Williamson 1981).

Transaktiokustannusteorian mukaan transaktiokustannuksissa huomioidaan myös ennakko- ja jälkitransaktionkustannukset. Ennakkokustannukset sisältävät partnerin etsimisen, neuvottelun ja sopimisen kustannuksia. Jälkikustannukset kattavat ulkoistussuhteen seurannan, sopimusehdoista huolehtimisen sekä mahdollisten konfliktitilanteiden selvittelyä. (Williamson 1981).

Transaktiokustannusteoria lähestyy siis ulkoistamista kustannusten näkökulmasta: onko kyseinen toiminto kokonaiskustannuksiltaan edullisempaa järjestää itse vai ostaa markkinoilta. Transaktiokustannusteoriaa voidaan kritisoida kustannuslähtöisestä ajattelutavasta, sillä käytännössä ulkoistuspäätöstä tehdessä kustannukset ovat yksi valintaa määrittävä tekijä. Teoria olettaa myös uusklassisen taloustieteen mukaan ihmisen olevan taloudellinen toimija, joka käyttäytyy rationaalisesti. Usein ulkoistamispäätöstä tehdessä on otettava huomioon muitakin näkökulmia, kuin pelkästään taloudellinen näkökulma.

2.2.2 Resurssiperusteinen teoria

Resurssiperusteista näkökulmaa ja transaktiokustannusteoreettista näkökulmaa on käytetty tavallisesti omina metodeina ulkoistamisen tutkimuksessa, mutta useissa tutkimuksissa nämä näkökulmat ovat myös yhdistetty (ks. esim. Gottschalk & Solli-Saether 2006, Barthélemy & Quélin 2006, McIvor 2009, Alvarez-Suescun 2010, Kamayabi & Devi 2011).

Resurssiperusteinen teoria täydentää transaktiokustannusteoriaa ulkoistamisen osalta hyvin. Se ottaa huomioon ulkoistuksen resurssien näkökulmasta, kun transaktiokustannusteoria keskittyy pelkästään toiminnan organisoinnin

päätöksiin yrityksessä ja kustannuksiltaan mahdollisimman tehokkaan toimintavana löytämiseen. Resurssiperusteinen teoria huomioi sellaiset yrityksen ulkopuolella olevat resurssit, joihin yrityksellä on ulkoistamisen myötä pääsy. (McIvor 2009.)

Resurssiperustainen näkökulma pohjautuu näkemykseen, jonka mukaan eri yrityksillä on uniikkeja kimppuja resursseja ja näitä resursseja hyödyntäen yritys saavuttaa kilpailuetua. Yritykset ovat heterogeenisiä resurssien ja kyvykkyyksiensä suhteen. Resurssien kilpailuetu muodostuu neljän kohdan täyttymisen: resurssin täytyy olla harvinainen, arvokas, vaikeasti kopioitavissa ja organisaatioon sopiva. Kun yrityksen resurssit ja potentiaalit ovat yhdistetty, sekä käytössä tarkoituksenmukaisella tavalla, ne luovat kilpailuetua yrityksille. (Barney 1991.)

Ulkoistamisessa resurssiperusteinen näkökulma keskittyy yhtiön kykyihin johtaa sekä sisäisiä, että ulkoisia resursseja ja pyrkii vaikuttamaan näin yritykseen menestykseen markkinoilla. Keskeisimpänä resurssiperusteisessa näkökulmassa ovat siis tuotantotaidot, mitä kaksi toimijaa saavat yhdessä aikaan. Jos yrityksellä ei ole kykyjä ja kapasiteettia tehdä jotain toimintoa itse, se voi ostaa puuttuvat resurssin markkinoilta. (McIvor 2009.)

Resursseilla viitataan sekä aineettoman että aineellisen ympäristön resursseihin. Ulkoistaminen antaa asiakasyritykselle pääsyn myyjän resursseihin, joka voi olla todellinen kilpailukyvyn lähde. Ulkoistaminen voi tuottaa esimerkiksi innovaation, joka on välttämätöntä asiakkaan pitkän aikavälin selviytymiselle. (Gottschalk & Solli-Sæther 2006.)

Mahmoodzadeh, Jalalinia ja Yazdi (2009) toteavat pk-yritysten resurssipulan ja kilpailuympäristön aiheuttavan sen, että yrityksen pyrkivät pienentämään kustannuksiaan ja luomaan uusia mahdollisuuksia hyödyntämällä optimaalisesti ulkoisia resursseja. Resurssiperusteinen teoria selittää esimerkiksi ulkopuolisen laskenta-ammattilaisen hyödyntämisen tilanteessa, kun yritys haluaa saavuttaa kilpailuetua kohdatessa kilpailupainetta (Gooderham, Tobiassen, Døving & Nordhaug 2004).

Kamayabi ja Devi (2011) toteavat, että laskentatoimen toimintojen ulkoistamisessa tukee transaktionkustannusteorian ennusteita ja resurssiperusteisen teorian näkökohtia, kuten varojen erityisyys, luottamus laskentahenkilöön, kilpailupaine ja yhtiön strategia. Empiirinen analyysi osoittaa, että mitä korkeampi laskentatoimen toiminnon varojen erityisyys, sitä vähemmän intensiivisesti laskentatoimen toimintoja ulkoistetaan. (Kamayabi & Devi 2011).

Alvarez-Suescunin (2010) tutkimuksessa resurssiperusteiset argumentit tarjosivat enemmän perusteluja ulkoistamiselle kuin transaktiokustannuksen ehdotukset. Tutkimuksessa selvitettiin informaatioteknologian ulkoistamispäätöksessä taloudellisten sekä strategisten tekijöiden roolia, sekä niiden suhdetta. Esimerkiksi osapuolilla ei ollut vaikeutta tarkistaa, oliko osapuolten välisiä sopimuksia noudatettu. Myöskään ulkoistamistapauksessa osapuolet eivät olleet huolissaan osapuolten käyttäytymisen epävarmuudesta ja ulkoistamisen onnistumisen mittaamisesta. Asiaa oli selitetty sillä, että mittaamisongelma on myös sisäisessä toteutuksessa, mikä tekee kysymyksestä epäolennaisen ulkoistamiseen liittyen. Lisäksi toisena selityksenä asialle ehdotettiin sitä, että ulkoistamispää-

töksissä johtajat painottavat eri asioita mitatessa suhteen suoriutumista. (Alvarez-Suescun 2010.) Käytännössä ulkoistamispäätökseen vaikuttavat sekä transaktiokustannusteorian että resurssiperusteisen näkökulman tarjoamat havainnot (Gottschalk & SolliSæther 2006 & McIvor 2009).

3 ULKOISTETTU CONTROLLER

3.1 Controller

Controllerit ovat yksi vaikeimmin määriteltävistä yhtiön johtohenkilöistä, sillä heillä on niin monta toiminnallista aluetta, jossa he toimivat sekä joista he ovat vastuussa (Bragg & Roehl-Anderson 2011, 2).

Verstegen, De Loo, Mol, Slagter ja Geerkens (2007) toteavat, että controllerille on olemassa hyvin erilaisia määritelmiä. Sen seurauksena on vaikeaa saada johdonmukaista kokonaiskuvaa controllerin professiosta. Controllereita on ryhmitelty eri tavoin: sijainnista organisaatiossa, vastuiden, toimien eli päivittäisten tehtävien ja päätöksentekoon osallistumisen mukaan.

Controllerille kuuluvat työtehtävät ovat siis hyvin moninaiset. Monista talouteen liittyvistä vastuista ja tehtävistä keskeisin controllerin vastuualue on johdon laskentatoimi. Vaivio ja Kokko (2006) viittaavat tutkimuksessaan contollerilla henkilöön organisaatiossa, jolla on vastuullaan johdon laskentatoimen toteuttaminen organisaatioissa. Wolf ym. (2015) toteavat controllerin olevan synonyymi johdon laskentatoimen ammattilaiselle. Myös tässä tutkimuksessa controllerilla tarkoitetaan johdon laskentatoimen ammattilaista.

Tutkimuksissa viitataan yleensä johdon laskentatoimen ammattilaisiin (eng. management accountants). Johdon laskentatoimen ammattilaisten työnimikkeet vaihtelevatkin yrityksistä riippuen. Esimerkiksi Malmin, Seppälän ja Rantasen (2001) tutkimuksessa johdon laskentatoimen ammattilaiset työskentelivät talouspäällikkö-, CFO-, eli talousjohtaja-, controller- sekä laskentapäällikkö- nimikkeillä. Talouspäällikkö oli yleisin titteli, joka oli 34 prosentilla vastaajista, CFO eli talousjohtaja ja erilaisilla controller -nimikkeillä työskenteli yhteensä puolet vastaajista ja laskentapäällikön titteli oli alle 10 prosentilla vastaajista. Vaikka tittelit vaihtelivat, näkemykset johdon laskentatoimen ammattilaiselta vaadittavista kyvyistä ja taidoista olivat melko samanlaisia. (Malmi ym. 2001).

Nykyisin suomalaisissa yrityksissä vähenemissä määrin näkee perinteisiä laskentapäällikkö tai talouspäällikkö -titteleitä. Nimikkeiden tilalta on käytössä yleisesti controllerin tai CFO:n (Chief Financial Officer) eli talousjohtajan tittelit. Osa controllereista työskentelee hyvin vastuullisissa tehtävissä, jotka eivät juuri eroa talousjohtajan tehtävistä (Suomala, Manninen & Lyly-Yrjänäinen 2011, 73). Joissakin tapauksissa controllerin liiketoimintaorientoitunutta roolia saatetaan korostaa business- etuliitteellä.

Controllerin työtehtävät sisältävät tyypillisesti myös muita kuin johdon laskentatoimen työtehtäviä. Esimerkiksi Malmin ym. (2001) tutkimuksessa laskentahenkilöt raportoivat työtehtävien painottuvan puoleksi pelkästään johdon laskentatoimen tehtäviin. Yleensä työtehtävät liittyvät ulkoisen laskentatoimen tehtäviin. Grahamin ym. (2012) tutkimuksessa neljä controlleria kahdestatoista kertoi vastuustaan myös tavanomaisen talousfunktion ulkopuolelta.

Controller -nimikkeellä työskentelevän henkilön tehtävät voivat yrityksessä koostua myös pelkästään ulkoisen laskennan tehtävistä. Usein controllernimikkeellä työskentelevän tarkempi toimenkuva on määritetty asianmukaisilla

assistant, financial, junior, unit, group, tai business -etuliitteillä. Unit- controller viittaa tulosyksikössä työskentelevään controlleriin, financial controller ulkoisen laskennan parissa työskentelevän sekä group controllerilla on konsernilaskentaan liittyviä työtehtäviä. (Suomala ym. 2011, 74.)

Laskentatoimen rutiinityö on yleensä keskitetty palvelukeskukseen kirjanpidon, laskutuksen ja rutiininomaisen raportoinnin osalta (ks. esim. Järvenpää 2001 & 2007, Vaivio & Kokko 2006). Yleensä controller sijoittuu liiketoimintayksikköön, jossa se toimii yhteistyössä liiketoiminta- tai tulosyksikköjohtajan kanssa. Controller raportoi suoraan paikan päällä olevalle johtajalle: esimerkiksi tehdascontroller raportoi suoraan tehtaanjohtajalle, yksikköcontroller raportoi suoraan yksikönjohtajalle ja corporate controller raportoi talousjohtajalle tai toimitusjohtajalle. Controlleria tehtävissään voi auttaa yksi tai usempi assistant controller, joilla on vastuullaan tietyn osa-alueen toimet. (Bragg & Roehl-Anderson 2011).

Järvenpään (2007) tutkimuksessa controllereiden hajauttaminen liiketoimintayksiköihin oli keskeisin tapa parantaa controllereiden liiketoimintaorientoitunutta roolia. Syynä oli rutiinityön keskittyminen palvelukeskukseen ja näin controllerin mahdollisuus keskittyä johdon laskentatoimen tehtäviin. Lisäksi controllerien hajauttaminen tulosyksiköihin ja sen myötä lisääntynyt eri toimintojen välinen yhteistyö johtivat oppimiseen organisaatiossa.

Controlleria voidaan verrata perusteellisesti laivan navigoijaan, joka varoittaa kapteenia eli toimitusjohtajaa tai liiketoimintajohtajaa tämän hetkisistä tai tulevista karikoista ja väylistä liiketoimintaympäristössä (Bragg & Roehl-Anderson 2011, 1).

3.2 Controllerin ominaisuudet

Järvenpään (2001) mukaan hyvä johdon laskentatoimen henkilö on liiketoimintaajattelulla varustettu laskentatoimen ammattilainen, joka hallitsee erinomaisesti niin peruslaskentatoimen kuin liikkeenjohdon ja hänellä on syvällinen ymmärrys yrityksen liiketoiminnasta. Syvä liiketoimintaosaaminen tarkoittaa yrityksen liiketoiminnan ymmärtämistä, organisaation ja sen tarpeiden ymmärtämistä, kykyä nähdä liiketoiminnan iso kuva numeroiden takaa sekä mahdollisesti osata johtaa liiketoimintaa ainakin teoriassa. Hyvä controller on vakuuttava esiintyjä, omaa hyvät vuorovaikutustaidot sekä uskaltaa kävellä eri professioiden sekä toiminnallisten rajojen yli. Myös rehellisyys ja suoraselkäisyys, varmuus ja rohkeus sekä kyky johtaa omaa controller-osastoa tulivat esille. Järvenpää (2001) kuitenkin huomauttaa, että muutokset osaamisvaatimuksissa ovat samoja kuin muutoinkin modernissa jälkiteollistuneessa yhteiskunnassa korostuvat taidot: yhteistyö, vuorovaikutus ja kommunikointi, oman työn kehittäminen ja luova työ sekä intuition, tunteiden ja subjektiivisuuden korostuminen.

Pierce ja O`Dea (2003) löydökset korostavat tietoja ja taitoja, joita johdon laskentatoimen ammattilaiselta vaaditaan kolmella osa-alueella: 1) tekninen laskentatoimen taito välttämätöntä, jotta voidaan sovittaan laskentainformaatiota

organisaation tilanteisiin optimaalisella tavalla, 2) tietämys muista liiketoiminnan osa-alueista, kuten informaatioteknologiasta, tuotannosta ja markkinoinnista välttämätöntä sekä 3) hyvin kehittyneet sosiaaliset- ja ihmissuhdetaidot. Näillä taidolla varustettu controller onnistuu työssään todennäköisemmin ja tyydyttää erilaisten johtajien tietotarpeet erilaisissa toimintaympäristöissä (Pierce & O`Dea 2003).

Yazdifarin ja Tsameneyjin (2005) mukaan tulevaisuudessa johdon laskentatoimen taitovaatimukset tulevat painottumaan analyyttisiin tulkintataitoihin, IT-järjestelmäosaamiseen, laajempaan liiketoimintaosaamiseen sekä strategiseen ajatteluun ja muutosjohtamiseen.

Järvenpään (2007) mukaan controllerin kompetensseihin kuuluu olla liikkeenjohdollisesti aktiivinen, liiketoimintahenkinen sekä myös ymmärtää liiketoimintaa, omata hyvät ihmissuhdetaidot kommunikoinnissa ja yhteistyössä.

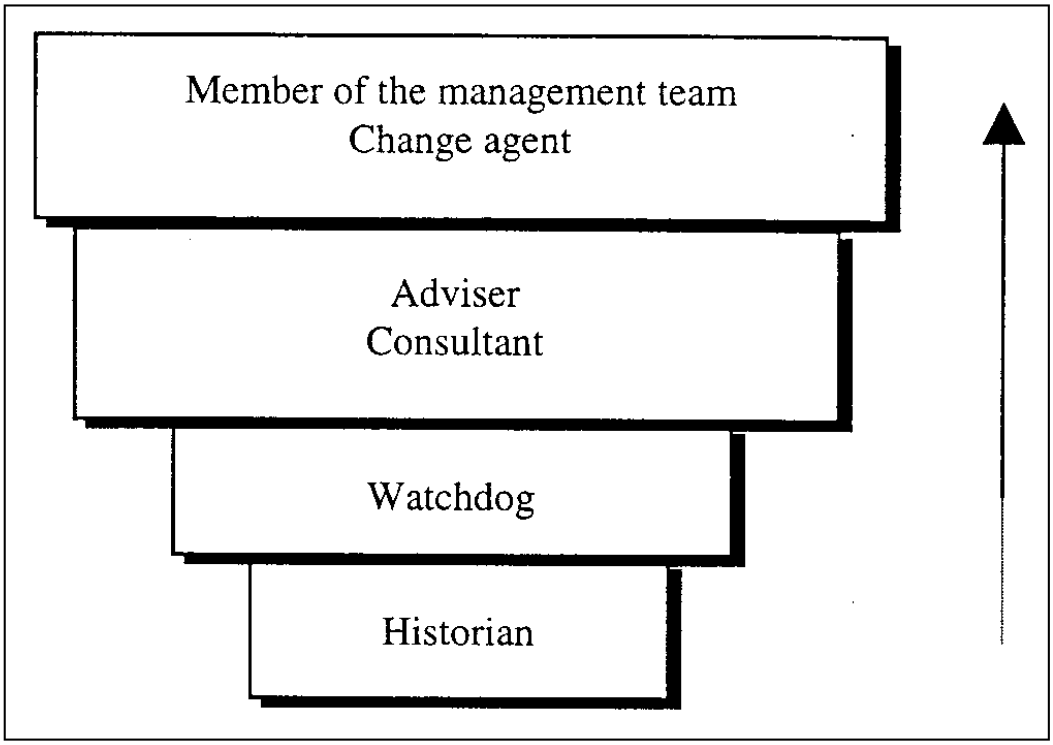
Tulevaisuudessa teknologia voi edelleen muuttaa controllerin roolia ja mahdollisina uusina controllereiden vastuualueina nähdään olevan ympäristö- ja vastuullistiedon koostaminen (Graham ym. 2012). Organisaatioiden monimutkaisuus ja erilaisuus tarkoittaa, että controllereiden tehtävänä on suorittaa laajasti erilaisia tehtäviä. Controllerit tulivat erilaisista koulutus- ja työkokemustaustoista ja tutkijoiden mielestä perinteistä laskentatoimen ammattilaista tarvitaan edelleen raportoinnin tehtäviin. Tutkijat ehdottavat, että liiketoimintakumppanin roolin voi täyttää tarkoituksenmukaisemmin rahoituksen koulutuksen saaneet ei-laskentatoimen ammattilaiset tai vaihtoehtoisesti tulevaisuuden johdon laskentatoimen osaajia kouluttaessa painotetaan myös liiketoiminta- ja strategista osaamista laskentatoimen ohella. (Graham ym. 2012)

Jatkuva ammatillinen kehittyminen on tärkeää controllereiden toimien laadulle. Král, Mikolajewicz, Nowicki ja Šoljaková (2017) toteavat, että controllereiden on välttämätöntä kehittää omia kommunikointitaitoja ja kykyään toimia ihmisten kanssa. Omien mielipiteiden esittäminen vakuuttavasti sekä esiintymistaidot ovat erityisen tärkeitä controllerin roolissa toimimiselle. Muuta tärkeitä osaamista tarvitaan sisäisen valvonnan, johtamisen ja liikkeen johdon hallinnan sekä määrälliset metodien muodossa. (Král ym. 2017.)

Lepistö ja Ihantola (2018) tutkivat johdon laskentatoimen ammattilaisen rekrytointia työnantajan näkökulmasta ja siitä, kuinka työnantaja muodostaa kuvan hakijan sopivuudesta controlleriksi. Työnantajat pitivät ideaalina johdon laskentatoimen ammattilaisena henkilöä, jolla on riittävä kokemus johdon laskentatoimesta sekä omaa hyvät tekniset ja sosiaaliset taidot. Houkuttelevan controllerin odotettiin olevan sosiaalinen ja rento henkilö, joka kokee sosiaaliset tilanteet miellyttäviksi ja antaa luottavaisen, vakuuttavan ja osaavan kuvan. Controllerilta odotettiin myös energistä ja eteenpäin katsovaa käytöstä sekä roolin ottamista johdon laskentatoimeen liittyviin käytäntöjen ja prosessien kehittämisessä. Yrityksissä johdon laskentatoimea pidettiin vaikuttavana positiona ja sen rooli oli toimia liiketoimintakumppanina. Tehtävissä painottuivat liiketoimintakumppaniroolin mukaiset vaatimukset, kuten vaikuttavat viestintä- ja vuorovaikutustaidot. (Lepistö & Ihantola 2018.)

3.3 Controllerin liiketoimintaorientoituneisuus

Controllerin rooli ja tehtävät yrityksissä ovat olleet esillä runsaasti viimeiset vuosikymmenet johdon laskentatoimen tutkimuksissa (Lukka & Järvenpää 2017). Yhtenä keskustelunavaajina controllerin muuttuvasta roolista ja työtehtävistä ovat toimineet Granlund ja Lukka (1997), jotka julkaisivat artikkelin "From Bean Counter to Change Agents: The Finnish Management Accounting Culture in Transition" vuonna 1997. Tutkimuksessa esiteltiin controllerin roolin muuttuvan perinteisen laskennan tehtävistä kohti liiketoiminnan johtamista tukeviin laskentatehtäviin. Tutkimuksessa esiteltiin kaksi controllereiden arkkityyppiä: tuloksen laskentaan painottunut controller ja liiketoimintaorientoitunut controller. Kuvio kuuluu kuitenkin lukea siten, että ylöspäin mentäessä seuraava rooli sisältää edelliset roolit.



Kuvio 1: Johdon laskentatoimen ammattilaisen työnkuvan laajentuminen. (Granlund & Lukka, 1998).

Historioitsija kuvaa controller-ammattilaisen talousdatan tuottamista, tyypillisesti tuloslaskelman ja taseen valmistelua ja raportointia. Vahtikoira viittaa organisaatiossa toimijaan, joka valvoo esimerkiksi budjettikurin toteutumista ja muun valvonnan järjestämiseen. Neuvoja tai konsultti kuvaa controllerin roolia taloudellisen tiedon viestijänä ja asiantuntijana organisaatiossa. Johtoryhmän jäsen ja muutosagentti esittää controllerin olevan täysivaltainen johtoryhmän jäsen sekä liiketoimintojen kehittämisessä toimija, joka toimii aktiivisena muutosten edistäjänä. (Granlund & Lukka 1997.)

Tämä pelkistys tuloksen laskennan ja liiketoimintaorientoituneihin controllereihin on aiheuttanut runsaasti keskustelua: toisaalta jako on kiistetty (Vaivio

& Kokko 2006), toisaalta liiketoimintakumppanirooli on ollut epäselvä (Byrne & Pierce 2007), toisaalla on tutkittu näiden roolien välistä ristiriitaa, ns. hybridiroolia ja sen aiheuttamia haasteita (Maas & Matejka 2009), toisaalta liiketoimintaorientoituneisuutta on pidetty itsestäänselvyytenä (De Loo ym. 2011), toisaalta on löydetty yhden controllerin kahdestatoista täyttävän liiketoimintakumppaniroolin (Lambert & Sponem 2012), liiketoimintaorientoituneisuus on aiheuttanut controllereille henkilökohtaisia paineita (Morales & Lambert 2013) sekä controllerit ovat kokeneet itsensä liiketoimintaorientoituneiksi ja konsultoiviksi, vaikkakin todellisuudessa ovat työskennelleet tuloksen laskennan tehtävissä (Rieg 2018).

Selkeää ja yhdenmukaista määritelmää liiketoimintaorientoituneelle controllerille ei myöskään ole olemassa. Tutkimuksissa liiketoimintaorientoituneisuus tai liiketoimintaosaaminen on liitetty pääosin controller-toiminnon ja operaatiivisen johdon väliseen vuorovaikutukseen: vuorovaikutuksen laajuuteen operatiivisen johtajan ja controllerin välillä (Byrne & Pierce 2007), controller-toiminnon halukkuuteen ja kykyyn tarjota lisäarvoa yrityksen johtamiseen (Järvenpää 2007) sekä vuorovaikutukseen ja yhteistyöhön controllereiden ja johdon välillä päätöksenteossa (Wolf ym. 2015). Rieg (2018) määrittelee liiketoimintaorientuneen controllerin henkilöksi, joka ottaa osaa johdon päätöksentekoon sekä strategisiin tehtäviin toistavien operatiivisten tehtävien sijaan. Lisäksi Rieg (2018) jakaa controllerin roolit operatiiviseen ja strategisiin rooleihin. Operatiivinen keskittyy pääasiassa tuloksenlaskentaan, raporttien valmisteluun ja muun informaation keräämiseen ja prosessoimiseen keskittyen operatiivisiin prosesseihin ja päätöksiin. Strateginen rooli kattaa strategisen suunnittelun ja ohjauksen sekä tuen riskien hallinnalle ja yritysjärjestelyille.

3.4 Controllerin tehtävät ja rooli organisaatioissa

Granlund ja Lukan (1997) mukaan controller on vastuussa johdon laskentatoimesta organisaatiossa ja tuo johdon laskentatoimen koko organisaation tietoisuuteen. Konkreettisemmin controller tuo oman erityistietämyksen päätöksentekotilanteisin, kantaa vastuuta ja aitoa huolta päätöksenteosta yrityksen eri funktioissa ja operaatioissa (Granlund & Lukka 1997).

Granlundin ja Lukan (1998) mukaan controllerin tehtävinä on pitää huolta tuotannon standardisoinnista sekä osallistua taloudelliseen ohjaukseen ja päätöksenteon tukemiseen paikallisissa yksiköissä. Johdon laskentatoimen ammattilaisten tehtävä on ohjata toimintaa yksiköissä taloudellisten mittareiden rinnalla myös ei-rahamääräisten mittareiden avulla. (Granlund & Lukka 1998).

Malmin ym. (2001) tutkimuksessa johdon laskentatoimen ammattilaisen tärkeimmiksi tehtäviksi listattiin laskenta- ja johtamisjärjestelmien kehittäminen, tuote- ja asiakaskannattavuuden sekä laskentatoimen tietojärjestelmien kehittäminen. Tutkimuksessa haastateltujen johdon laskentatoimen ammattilaisten mukaan liiketoimintakumppanin mukaiset työt olivat kasvaneet tutkimusta edeltävinä vuosina. Esimerkeiksi nostettiin sisäisen konsultaation ja erilaisten analyysien valmistelu. Lisäksi prosessien kehittämiseen liittyvät tehtävät, organisaation

kouluttamiseen, suoritusmittaukseen ja palkitsemisjärjestelmien kehittämiseen käytetty työaika oli lisääntynyt. Myös tasapainotetun tuloskortin (eng. balanced scorecard) kehittäminen nähtiin tärkeäksi ja sen arvioitiin tulevan jopa korvaamaan budjetointia osaltaan (Malmi ym. 2001).

Järvenpään (2001) tutkimuksessa löytämät yhdeksän controllerin tärkeintä tehtävää olivat 1) laskentajärjestelmien ja raportoinnin kehittäminen, 2) controller-tiimin ja oman verkoston johtaminen, 3) johdon päätöksenteon tukeminen tuottamalla ja analysoimalla relevanttia tietoa, 4) pohtia organisaation tulevaisuutta ja potentiaalisia riskejä, 5) tuoda tietoa muiden johtajien tietoisuuteen ja heidän merkityskehyksiinsä, 6) olla täysivaltainen johtoryhmän jäsen, 7) toimia liiketoimintayksikön johtajan sparrauspartnerina, 8) toimia vahtikoiran roolissa, vastaten budjetoinnista ja sen toteutumisesta, sekä 9) edistää organisaation tulostietoisuutta ja sen saavuttamista. (Järvenpää 2001).

Järvenpään (2001) mukaan controllerin roolina on toimia organisaatiossa liiketoiminnan mahdollistajana, jossa keskeistä on kyky asettaa vahvat ja oikeat rajat yleisjohdon liiketoiminnallisiin päätöksiin, sekä tuoda laskentainformaatio johdon tietoisuuteen ja tehdä tiedosta merkityksellistä johdolle, sekä tulkata, mitä liiketoiminnalliset päätökset tarkoittaisivat laskentatoimen näkökulmasta. Samoin Pierce & O`Dea (2003) korostivat tiedon tuottajan roolia, sekä toimimista päätöksenteossa helpottajana ja reunaehtojen antajana.

Yazdifar ja Tsamenyi (2005) ennustavat johdon laskentatoimen tärkeimmiksi tehtäväksi tulevaisuudessa liiketoiminnan suorituksen arvioinnin. Muiksi controllerin tärkeiksi työtehtäviksi he nimesivät taloudellisen ohjauksen ja kustannuskontrollin, tuloksen parantamisen sekä budjetin suunnittelun ja johtamisen. Tekniikoista budjetointi, varianssianalyysit ja rullaavat ennustaminen, sekä strateginen johdon laskentatoimi nähtiin tulevaisuudessa tärkeinä.

Vaivion ja Kokon (2006) mukaan contollerin tehtävä on tarjota pelkistetty kuva laskentainformaatiosta organisaatiolle. Heidän mukaansa perinteinen laskentatoimen ammattilainen on verkottunut toimija organisaatiossa, joka tuottaa luotettavaa mutta nopeaa kvantitatiivista analyysiä. Tietoa tuotetaan monimutkaisessa ympäristössä, jossa empiiriset todisteet johdattavat controlleria epäilemään, etsimään uudelleen vahvistusta, yhdistämään ja rinnastamaan, vastaamaan, syrjäyttämään ja pyrkimään syvemmälle. Laskentainformaatio ei siis ole pelkästään sitä, mitä lukujen valossa näyttää, vaan controller tekee myös omaa tulkintaa luvuista vuorovaikutuksen ja organisaatiossa toimimisen avulla, pystyy näin katsomalla lukujen ja ihmisten taakse. Tutkimuksessa oli myös havainto, että toimitusjohtajilla on tapana delegoida kiireellisiä tehtäviä controllerin työpöydälle. (Vaivio & Kokko 2006.)

Vaivio ja Kokko (2006) suhtautuivat hyvin kriittisesti Granlundin ja Lukan (1997) esittämään jakoon pavunlaskennan ja toisaalta liiketoimintaorientoituneihin contollereihin. Heidän tutkimuksensa ei tukenut tätä havaintoa ja heidän lopputuloksensa oli, että controller on aina liiketoimintaorientoitunut toimija organisaatiossa. Tutkimuksessa haastatellut kahdeksasta henkilöstä neljä toimi talousjohtajana, kolme business controllerina ja yksi logistiikkacontrollerina. Tutkimusta tarkasteltaessa täytyy ottaa huomioon, että haastatelluista henkilöistä neljä toimi yhtiöissä talousjohtajina. Tätä taustaa vasten eivät tutkimuksen tulokset ole yllättäviä. Talousjohtajana organisaatiossa toimiva henkilö luultavammin

suhtautuu työhönsä vastuun myötä liiketoimintaorientoituneemmin ja ajattelee laajemmin verrattuna esimerkiksi tulosyksikössä työskentelevään controlleriin. Lisäksi yhtiöiden keskimääräinen liikevaihto oli 942 miljoonaa euroa ja keskimäärin henkilöstöä oli hieman yli 3000 henkilöä, joten on selvää, että talousjohtajana työskentelevät henkilöt ovat lähtökohtaisesti hyvin liiketoimintaorientoituneita ja keskittyvät myös muuhun kuin tuloksen laskentaan.
-kuten edellä viitattu, controllerilla viitataan yleensä henkilöön, joka työskentelee organisaatiossa liiketoiminnassa ja sen tulosyksikön business controllerina, liiketoimintajohtajan kakkosmiehenä

Verstegen ym. (2007) lähestyivät controllerin tehtävien muodostumista eri tekijöiden avulla: tekijät controllerin ympäristön ulkopuolelta organisaatiota, tekijät controllerin ympäristössä organisaation sisällä ja persoonaan liittyvät tekijät. Merkittävimmät tekijät organisaation ulkopuolelta olivat tieto- ja viestintäteknologia, jonka kehittyminen vaikuttaa organisaation ohjausjärjestelmiin ja näin controllerin työtehtäviin. Organisaation sisäistä tekijöistä organisaation koolla havaittiin olevan merkittävin vaikutus työtehtäviin. Persoonaan liittyviin tekijöistä merkittävimpiä olivat työkokemus taloustoiminnossa, asema controller -toiminnossa, sisäänpäin- tai ulospäinsuuntautuneisuus sekä luovuus tai rationaalisuus. Lopputuloksena controllerit voitii luokitella tehtävien perusteella kahteen ryhmään, informaation sovittajiin sekä vahtikoiriksi. Informaation sovittaja -controllerien tehtävät koostuivat ohjausjärjestelmien suunnittelemisesta ja muuttamisesta, sekä sisäisestä että ulkoisesta raportoinnista. Vahtikoiran rooli sisälsi puolestaan laskentatoimen tietojärjestelmien ylläpitämisen ja valvonnan, sekä riskien hallinnan tehtäviä. Tutkimuksen mukaan controllereita, jotka suorittavat samanaikaisesti tuloksenlaskennan ja liiketoimintaa konsultoivia rooleja, ei tullut esille. Tutkijoiden mukaan organisaatioiden tulisi painottaa rekrytoinnissa, minkälaisiin tehtäviin controller halutaan (Verstegen ym. 2007).

Myös Byrne ja Pierce (2007) nostavat esille tekijöitä, jotka vaikuttavat controllerin työtehtäviin. Heidän mukaansa ympäristölliset, johdolliset ja teknologiset kannustimet ja kehitykset vaikuttavat johdon laskentatoimen ammattilaisten työtehtäviin. Teknologian muuttumisen myötä controllerin tehtävänä on automatisoida transaktioprosessia, integroida tietoa ja pyrkiä lyhentämään raportointisykliä. Johdon laskentatoimen ammattilaisen tehtävät liittyivät usein erilaisiin projekteihin: ERP-järjestelmien käyttöönottoon, osastojen sulkemiseen, tasapainotetun tuloskortin kehittämiseen, pääomaprojekteihin sekä uudelleen sijoittamispäätöksiin. Merkittävimpänä vaikuttaja controllerin tehtäviin nähtiin ylin johto ja controller itse. Osa talousjohtajista laittoivat controllerit tekemään kaikenlaisia työtehtäviä.

Periodikohtainen suunnittelu ja ennustaminen sekä suoritusarviointi oli pääasiassa talousjohtajille sekä operatiiviselle johtajalle kuuluvia tehtäviä. Operatiiviset johtajat olivat budjettivastuussa, mutta niiden valmistelu tehtiin yhteistyössä controllereiden kanssa. Operatiivisten johtajien mielestä controllerit olivat hyviä ohjaustoimenpiteissä ja osasivat kertoa mitä data tarkoittaa liiketoiminnan näkökulmasta. Jotkut operatiiviset johtajat huomauttivat, että controllerit kuluttavat liikaa aikaa detaljeihin puhumalla taktisista asioista. (Byrne & Pierce 2007.)

Controllerien työtehtävät olivat enemmän standardisoituja ja ennalta määritettyjä monikansallisten yritysten tytäryhtiössä kuin keskisuurissa itsenäisissä

yrityksissä. Tulokset osoittavat, että mitä pienempi organisaatio, sen laajempi vastuualue on johdon laskentatoimen ammattilaisella organisaatiossa. Samoin controllerien liiketoimintatietoisuus oli syvempää pienemmissä yhtiöissä. Liiketoimintaosaaminen liitettiin vuorovaikutuksen laajuuteen operatiivisen johtajan ja controllerin välillä. Liiketoimintaosaamisen myötä controller pystyy paremmin avustamaan päätöksentekoa ja näin tuottamaan parempaa ja laadukkaampaa laskentatoimen informaatiota. Mitä syvempi vuorovaikutus oli, sen paremmin nähtiin arvoa johdon laskentatoimelle operatiivisten johtajien näkökulmasta. (Byrne & Pierce 2007.)

Byrne ja Pierce (2007) nostivat esille myös mielenkiintoisia erovaisuuksia controllereiden rooleista organisaatiossa. Osallistuminen liiketoimintaan näkyi osallistumisena päätöksenteossa, jossa controllerit toimivat tukena ja oppaana ylimmälle johdolle valmistelemalla taloudellisia analyyseja. Sekä talousjohtajien, että operatiivisten johtajien näkemykset controllereiden roolista tiedon tarjoajina ja tulkitsijoina olivat yhdenmukaisia. Sen sijaan controllereiden roolista päätöksenteossa ja johtoryhmän jäsenenä oli ristiriitaisia käsityksiä: joissakin tilanteissa controllerit näkivät itsensä tasavertaisena päätöksentekijänä, kun puolestaan operatiiviset johtajat pitivät heidät ehdotusten ja suositusten tarjoajina eikä varsinaisina päätöksentekijöinä.

Tutkimuksen mukaan liiketoiminnan kumppani -rooli oli epäselvä, ja ainoastaan yhdessä tapauksessa havaittiin selkeä liiketoimintakumppanin rooli. Sekä operatiiviset johtajat että talousjohtajat tunnistivat mahdollisen roolikonfliktin, silloin kun controllereiden erilaiset tehtävät sisältävät vaatimuksia objektiivisuudelle, että liiketoimintaan suuntautuneille tehtäville, jotka vaativat puolestaan enemmän subjektiivisuutta. Controllerin osallistuminen liiketoimintaan näyttää vahvistavan johdon ohjausjärjestelmien kehittämistä, sillä controllereilla on parempi ymmärrys missä, miksi ja milloin valvontaa tarvitaan, ja he osaavat suunnitella näin entistä toimivampia johdon ohjausjärjestelmiä. Tällaisissa tapauksissa controllerin valvontaan ja toisaalta liiketoimintaan suuntautunut hybridirooli tuli esille. Vaikka liiketoimintakumppanin rooli ei ollut selkeä, aiempaan tutkimukseen verrattuna huomattiin controllereiden tehtävien painopisteen siirtyvän tuloksenlaskennan tehtävistä kohti liiketoimintakumppanin tehtäviä. Yhdellä tutkimuksen operatiivisella johtajalla oli kaksi controlleria, toisen tehtävin painottuen tuloksen laskentaan ja toisen johdon laskentatoimen tehtäviin. Hän kuitenkin arvioi, että vaihtaessaan roolit keskenään, kumpikaan ei pärjäisi toisessa roolissa puolta vuotta pidepään. (Byrne & Pierce 2007.)

Järvenpään (2007) mukaan liiketoimintaorientoituneen johdon laskentatoimen rooliin kuuluu contoller-toiminnon halukkuus ja kyky tarjota enemmän lisäarvoa yritysten johtamiseen, pääasiassa päätöksentekoon ja ohjaukseen. Controllerit työtehtäviin kuuluivat tulosyksiköissä asiakas- ja tuoteprosessien, kannattavuusanalyysien ja suorituksen mittauksen sekä budjetointijärjestelmän parissa. Markkinointi- sekä tutkimus- ja kehitystoiminnoille controller toimi informaationlähteenä, jossa johdon laskentatoimen ammattilaisen tukea tarvittiin ajoituksessa, riskien hallinnassa ja vaihtoehtoisten toimien taloudellisista vaikutuksia selvitettäessä.

Maasin ja Matejkan (2009) tutkimuksessa selvitettiin, kuinka liiketoimintayksikössä työskentelevät controllerit tasapainoilevat heidän erilaisista tehtävistänsä johtuvan tuplaroolinsa kanssa: paikallista päätöksentekoa tukevat tehtävät ja toisaalta koko yhtiön ohjaustoimenpiteet. Controllerit kokivat, että funktionaalinen vastuu yritysjohdolle vaikeutti controllereiden osallistumista päätöksentekoon liiketoimintayksiköissä. Controllereiden sisäistä päätöksentekoa tukevat työkalut ja tekniikat eivät olleet käytettävissä ohjaustarkoituksiin ja päinvastoin ohjaustoimen piteet olivat päätöksentekoon sopimattomia. Päätöksenteossa korostui subjektiivinen tieto ja yritysjohdolle raportoitaessa eksakti laskentainformaatio. (Maas & Matejka 2009.)

De Loo, Verstegen ja Swagerman (2011) käyttivät samanlaista lähestymistapaa controllereiden tehtävistä kuin Verstegen ym. (2007) tutkimuksessaan. Tutkimuksen tarkoituksena oli kartoittaa organisaation ulkopuolelta, sisältä sekä controllerista itsestään johtuvia tekijöitä, jotka vaikuttavat controllerin työtehtäviin. Tutkimuksessa controllerit voitiin jakaa kahteen ryhmään työtehtäviensä perusteella: liiketoimintaa raportoiviin analysoijiin sekä liiketoimintajärjestelmien analysaattoreihin. Päivittäisestä työstä tuloslaskenta ja sisäisesti suuntautuneet toiminnot käsittivät suurimman osan. Tulokset olivat samantyylisiä Verstegen ym. (2007) tutkimuksessa, mutta aiemmassa tutkimuksessa ulkoisten toimintojen, esimerkiksi riskien hallinnan tehtävät painottuivat enemmän. Klassisesta luokittelusta liiketoimintaorientoituneihin ja tuloslaskentaan orientoituneihin controllereihin ei löytynyt tutkimuksessa havaintoa. Tutkijat totesivat, että ulkoisen toimintaympäristön muuttuessa liiketoimintaorientoituneita johdon laskentatoimen ammattilaisia tullaan vaatimaan tulevaisuudessa. (De Loo ym. 2011.)

Graham, Davey-Evas ja Toon (2012) tutkimuksessa aineisto koostettiin haastattelemalla kahtatoista controlleria, joista käytettiin nimitystä financial controller. Lisäksi controllereiden tehtäviä kartoitettiin kyselytutkimuksen avulla, johon saatiin vastauksia 56 controllerilta. Yksi haastatelluista controllereista täytti liiketoimintakumppanin roolin täysin. Neljä haastateltavaa kertoi vastuista, jotka olivat kokonaan tavanomaisten talousasioiden ulkopuolisia tehtäviä. Puolet haastatelluista korostivat merkittävän osan toimista kuluvan varmistamaan, että taloudelliset ohjaustoimet ovat vaikuttavia. Viisi controlleria kommentoi tietotekniikan ja järjestelmien hallinnassa sekä kehityksessä tarvittavan ajan lisääntyneen. Yhdeksän controlleria halusi vapauttaa aikaa työskentelyyn liiketoiminnan parissa ja antaa näin lisäarvoa liiketoiminnalle. Kyselytutkimuksen perusteella eri tehtävät jaettiin tuloslaskennan ja lakisääteisiin tehtäviin, johtamisprosessien tukemiseen, johtoryhmän osana arvon luojan tehtäviin sekä taloudenhoitoon ja hallinnointiin. Lisäksi kaikkiin näihin tehtäviin liittyi talousosaston, järjestelmien ja kulttuurin johtaminen. Ajankäytöllisesti tuloslaskennan tehtäviin kului 41 prosenttia, johdon prosessien tukemiseen 23 prosenttia, johtoryhmätyöskentelyyn 12 prosenttia, taloudenhoitoon ja hallinnointiin 8 prosenttia, sekä näiden tehtävien organisointiin 18 prosenttia controllerien työajasta. Controllerit itse halusivat viedä tehtäviään strategiseen suuntaan lisäarvoan tuottamiseen liiketoimintaan liiketoimintakumppaneina, pääosan työajasta kuluessa kuitenkin tarkkojen taloudellisten ja oikea-aikaisten raporttien tuottamiseen. (Graham ym. 2012.)

Lambert ja Sponem (2012) nostivat keskusteluun näkökulman, että tutkimalla johdon laskentatoimen roolia koko organisaatiossa saadaan parempi käsitys controllereiden roolista ja työtehtävissä organisaatiossa. He tunnistivat 73 haastattelun perusteella neljä erilaista johdon laskentatoimen organisaationaalista roolia: erillinen, turvaava, kumppani ja kaikkivaltias. Erillisen johdon laskentatoimen rooli on palvella paikallista johtoa ja sen auktoriteettiasema on organisaatiossa rajoitettu. Organisaatiossa laskentatoimi toimii erillisessä roolissa, liiketoiminnan tukitoimintona. Turvaava rooli palvelee paikallisen johdon lisäksi myös yrityksen ylintä johtoa ja sen auktoriteetti on rajoitettu. Markkinoiden ominaispiirteistä johtuen johdon laskentatoimen kysymyksistä ei voi tulla kriittisiä. Kumppanin roolissa toimiva johdon laskentatoimi palvelee paikallista johtoa ja omaa korkean auktoriteetin. Operatiivisten johtajien täytyy tehdä taloudellisesti informoituja päätöksiä päivittäin ja operatiiviset johtajat luottavat controllereiden tarjoamiin analyyseihin. Näin controllereista tulee tärkeitä osallistujia päätöksentekoon ja controllerit alkavat pitää itseään välttämättöminä osallistujina päätöksenteossa. Ajankäytöllisesti controllerit käyttävät suurimman osan ajastaan operatiiviseen toimintaan, mikä vähentää heidän työaikaansa taloudellisista kysymyksistä, kuten verotuksen ja rahoituksen suunnittelusta. Controllerit näkivät itsensä toistensa veroisina, aktiivisina toimijoina päätöksenteossa. Osallistumalla päätöksentekoon controllerit tulevat vastuuseen ristiriitaisista tavoitteista, sekä lyhyen aikavälin tuloksesta että pitkän aikavälin taloudellisesta ja strategisesta riskinotosta. Johdon laskentatoimen kumppanirooli voi siirtää valtaa pois operatiivisilta johtajilta, mikä voi aiheuttaa ristiriitoja esimerkiksi sisäisen valvonnan menettämistä sekä controllereiden pelaamista yksiköiden budjeteilla ja näin mahdollisuutta vaikuttaa johtajien ansioihin. (Lamber & Sponem 2012.)

Lambertin ja Sponemin (2012) tutkimuksessa yhdessä organisaatiossa tunnistettiin johdon laskentatoimen rooli kaikkivaltiaaksi. Tässä organisaatiossa painotettiin kustannusten hallintaa, jotta yhtiö selviytyy ja menestyy tulevaisuudessa: nämä vaatimukset olivat aiheuttaneet johdon laskentatoimen kehittymisen itsenäiseksi ja auktoriteettiasemaan yhtiössä. Päätöksiä tehdessä kustannusten hallinta painottuu voimakkaasti ja jokainen päätös oli perusteltava rationaalisesti talouden näkökulmasta. Kun päätöksiä tehdään ainoastaan kustannusten ja talouden näkökulmasta, keskittyy päätöksenteko kustannusten vähentämiseen, eikä varsinaisten ongelmien ratkaisemiseen. Tämä johtaa johtajien toimintatilan rajoittumiseen, liiketoiminnan lyhytnäköisyyteen ja innovaatioiden syntymisen estoon. (Lambert & Sponem 2012.)

Lambertin ja Sponemin (2012) mielestä organisaatioissa ei saisi koskaan mahdollista johdon laskentatoimen roolin kehittymistä kaikkivaltiaaksi. Perinteiset roolit helpottavat päätöksentekoa, mutta liiallinen delegointi ja johdon laskentatoimen osallistaminen operatiivisessa toiminnassa voi aiheuttaa vallan siirtymistä pois operatiiviselta johdolta. Kirjoittajat argumentoivat, että controllerin rooli liikekumppanina operatiivisen johtajan lähellä on myytti, eikä se ole niin yleistä kuin uskotaan. Lambert ja Sponem (2012) haluavat tutkimuksellaan kyseenalaistaa controllerin liikekumppanin roolin, jota on aiemmin pidetty tavoiteltavana ja jopa kiistattomana asiana.

Suuressa osassa tutkimusta liiketoimintasuuntautunut controllerin rooli nähdään kuitenkin positiivisena asiana ja suurin osa controllereista ovat halukkaita toteuttamaan myös tätä roolia. Moralesin ja Lambertin (2013) havaintojen mukaan osa controllereista voivat ottaa kuitenkin liiketoimintaorientoituneesta roolista paineita ja tämän vuoksi heidän vuorovaikutuksensa johtajien kanssa on ennemmin piinallista, kuin antoistaa.

Windeck, Weber ja Strauss (2015) tutkivat, kuinka johtajat hyväksyivät ja omaksuivat controllerin liiketoimintakumppanin roolin Saksassa. Uudessa roolissa controllerit olivat aktiivisesti mukana liiketoimintaprosesseissa ja päätöksenteossa sekä johtoryhmän jäseninä. Johtajat ottivat alkuvastustelun jälkeen controllerit mukaan liiketoimintaan ja edistivät roolimuutosta huolimatta siitä, että roolimuutoksella oli vaikutusta heidän omiin työkäytäntöihinsä sekä organisaation sisäisten valtasuhteiden muuttumiseen. Windeckin ym. (2015) mukaan controllerit voivat toimia liiketoimintakumppaneina vain, jos johtajat ovat halukkaita vastaanottamaan ja hyväksymään sekä myös vaatimaan controllereiden liiketoimintakumppanin palveluitaan. Johtajilla oli merkittävä vaikutus liiketoimintakumppanin roolin muodostamiseen ja he myös edistivät liiketoimintakumppani roolia organisaatiossa. Tämä johtui siitä, että johdon laskentatoimen liiketoimintakumppanirooli palveli johtajien tarpeita ja mahdollisti johtajien suoriutumisen työstään paremmin. Liiketoimintakumppanin roolissa toimiva controller yhdistää laskentatoimen tiedon liiketoimintaprosessiin, tuotteisiin ja markkinoihin ja rooli on suunniteltu tukemaan paikallisia johtajia. (Windeck ym. 2015.)

Wolf ym. (2015) tutkimus selvitti controllereiden halukkuutta toimia liiketoimintakumppanin roolissa sekä johtajien odotuksia liiketoimintakumppanin roolissa toimimiseen. Liiketoimintakumppanin rooli tarkoitti käytännössä controllerien ja johtajien välistä vuorovaikutusta ja yhteistyötä päätöksenteossa. Tutkimuksen mukaan controllereiden liiketoimintakumppanin roolilla on merkittävä vaikutus organisaation kilpailukykyyn. Controller-osaston osallistuminen vaikuttaa merkittävästi kustannustietoisuuteen ja resurssien tehokkaaseen kohdentamiseen organisaatioissa ja parantaa näin sisäisiä prosesseja ja päätöksiä. Negatiivisia vaikutuksia pidettiin mahdollisina tilanteissa, joissa päätöksenteossa taloudellisen tinkimättömyyden ja objektiivisuuden sekä johdon vastuiden yhteensovittaminen aiheuttaa kompromisseja. Johdon, sekä contoller-osaston esimiehellä nähtiin olevan merkittävä vaikutus roolin omaksumiseen. Näissä itlanteissa johdon täytyi kommunikoida tarpeensa ja odotuksensa controllereille, jotka yleisesti olivat halukkaita ja suhtautuivat positiivisesti päätöksentekoon osallistumiseen. Controller-osaston esimiesten hyväksyvä suhtautuminen päätöksentekoprosessiin osallistumisesta lisäsi koko controller-osaston arvoa organisaatioissa. Tällöin controllereita arvioitiin yleisjohdon toimesta ja yleisjohtajat mielsivät controllereiden osallistumisen yrityksen kilpailukyvyn lähteeksi. (Wolf ym. 2015.)

Hyvönen, Järvinen ja Pellinen (2015) tutkivat johdon laskentatoimen ammattilaisen roolin muutosta kansainvälisessä yhtiössä. Tutkimuksen mukaan perinteiset pavunlaskija-controllerin työtehtävät olivat jo ulkoistettu ja controllerin liiketoimintakumppanin rooli tarkoitti johdon laskentatoimen keskittymistä liiketoiminta-alueeseen. Tutkimuksen havaintojen mukaan liiketoimintaan integ-

roidulle controllerin roolille on tilausta, samaan aikaan kun laskentatoimen rutiinityön vähenevät. Controllerin esimiehen, liiketoiminta-alueen johtajalla oli merkittävä rooli controllerin liiketoimintakumppanin roolin omaksumisessa (Hyvönen ym. 2015).

Král ym. (2017) mukaan controllerin tehtävänä on toimia taloudellisena omatuntona yhtiöissä ja he ovat vastuussa informaation laadusta, saatavuudesta ja läpinäkyvyydestä johtajille. Taloudellisen vastuun kantaminen ei ensisijaisesti kuulu controllereiden vastuisiin. Controllerin määräysvaltaan ja tehtäviksi tutkijat luettelevat seuraavat asiat: taloudellisen tiedon kommunikoinnin, tuloksen tulkinnan ja koordinoinnin kaikkien yhtiön tasojen kanssa, hinnoittelun, budjetoinnin, sisäisen raportoinnin ja johdon laskentatoimen kehittämisen, kustannusten analysoinnin kuin skenariotyöskentelyn. Näitä tehtäviä toteutetaan niin strategisella, kuin taktisella ja operatiivisella tasolla esimerkiksi tiedon prosessoinnin, esittämisen ja ennusteiden selittämisen muodossa (Král ym. 2017).

Lukka ja Järvenpää (2017) kommentoivat johdon laskentatoimen muuttunutta työnkuvaa käsitteleviä tutkimuksia. He viittasivat Granlundin ja Lukan (1997 & 1998) tutkimuksiin ja argumentoivat, että jako liiketoimintaorientoituneisiin ja tuloksenlaskennan controllereihin ei ole koskaan ollut niin mustavalkoinen, kuten tutkimuksissa sen on tulkittu olevan. He toteavat tuloslaskennan olevan välttämätöntä, jotta controller voi saavuttaa vaikuttavan liiketoimintakumppanirooliin. Johdon laskentatoimen ammattilaiset todetaan melko tavallisiksi ihmisiksi, jotka organisaatioissa keräävät informaatiota, prosessoivat sitä, tekevät laskelmia ja tuottavat raportointia. Näiden tehtävien ohella controllerit haluavat kehittää hyvää ymmärrystä operatiivisista ja strategisista liiketoimintaasioista sekä toimia yhteistyössä liiketoimintajohtajien ja muun johdon kanssa. (Lukka & Järvenpää 2017.)

Riegin (2018) mukaan johdon laskentatoimen ammattilaisten tukeva rooli on usein nimetty liiketoimintakumppani-rooliksi ja johdon laskentatoimen ammattilaisia myös kutsutaan liiketoimintakumppaneiksi. Hänen mukaansa valtaosa controllereista näkee itsensä toimivan konsultoivassa ja tukevassa roolissa johdolle, vaikka todellisuudessa heidän työtehtävänsä olisivat lähempänä tuloksenlaskijan roolia. Johdon laskentatoimen ammattilaiset osallistuvat yrityksissä kustannusohjauksen, budjetin valmistelun ja raportoinnin rutiinitöihin, sekä myös strategisiin keskusteluihin johtajien kanssa, vuorovaikutuksen painottuen johtajien kanssa kuitenkin päivittäisiin tehtäviin. Tutkimuksen lopputuloksena oli, että controllereiden rooli ei ole muuttunut liiketoimintakumppanin suuntaan, mutta ei myöskään tuloksenlaskennan ja liiketoimintakumppanin yhdistelmään, jossa controllerit olisivat vastuussa sekä operatiivisista että strategisista työtehtävistä. Kokonaisuudessa johdon laskentatoimen tehtävien painotus näyttää olevan operatiivisissa tehtävissä. (Rieg 2018.)

Byrne ja Pierce (2018) tutkivat operatiivisten johtajien odotuksia johdon laskentatoimen ammattilaisten roolista ja kuinka johdon laskentatoimen ammattilaiset rakentavat roolinsa näiden odotusten ympärille. Operatiivisten johtajien odotukset määriteltiin konfliktoiviin, epäselviin, yli- sekä aliodotettuihin odotuksiin. Konfliktoivat odotukset liitettiin konflikteihin operatiivisen ja taloudellisen hierarkian välillä. Epäselvät odotukset liittyivät epäselviin operatiivisen

johtajan odotuksiin controllerin roolista sekä epäselvyyteen raportoinnista pääkonttorille ja talousjohtajalle. Epäselvät odotukset viittasivat enemmänkin paremman kommunikoinnin tarpeeseen, kuin muihin ongelmiin. Yliodotetut odotukset tarkoittivat sitä, että operatiiviset johtajat odottivat controllereiden osallistuvan operatiiviseen tukeen eikä niinkään raportoinnin vastuisiin muulle organisaatiolle. Controllerit olivat toisinaan ylityöllistettyjä ja ratkaisivat ongelman siten, että eivät tehneet operatiivisia tehtäviä raportointijakson aikana. Tällaiset odotukset korostuivat tilanteissa, joissa rakenteelliset asiat tukivat näitä: controller toimi tietyssä operatiivisessa yksikössä tai hänelle kuuluvat tietyt prosessit organisaatiossa. Tämä aiheutti henkilökohtaisia roolikonflikteja sekä konflikteja, sillä kaikilla johdon laskentatoimen ammattilaisilla ei ollut välttämättä riittävää liiketoiminnan osaamista. Osa controllereista viettivät aikaa enemmän tuotantotiloissa ja he pystyivät kirjaimellisesti katsomaan asioita talousosaston ulkopuolelta. Alikuormitetut odotukset viittasivat siihen, että operatiiviset johtajat eivät olleet tietoisia, kuinka johdon laskentatoimen ammattilaiset voisivat tukea ja auttaa heitä liiketoiminnan johtamisessa. Alikuormitetut odotukset olivat yhteydessä operatiivisten johtajien kykyyn tehdä itsenäisiä päätöksiä, päätösten monimutkaisuuteen, operatiivisen johtajan persoonallisuuteen sekä yleiseen asenteeseen työskentelystä controllerin kanssa. Näissä tapauksissa controllerin täytyi myydä osaamistaan operatiiviselle johtajalle. (Byrne & Pierce 2018.)

Karlsson, Hersinger ja Kurkkio (2019) toteavat jokaisessa organisaatiossa olevan institutionaalisia ajureita, jotka vaikuttavat johdon laskentatoimen ammattilaisen siirtymisen kohti liiketoimintakumppanin roolia. Tutkijat jakoivat nämä institutionaaliset ajurit sääntelevikseksi, normatiivisiksi ja kognitiivisiksi ajureiksi. Sääntelevään luokkaan kuuluivat controllerin ”täytyy” -tyyliset ajurit, normatiiviset ajurit olivat ”pitäisi” -ajureita sekä kognitiiviset ajurit olivat controllerin ”haluaa”- ajureita. Sääntelevän luokan ajureita tukivat johdon ja hallituksen odotukset johdon laskentatoimen ammattilaiselta ja liiketoimintakumppaniroolin kuvaaminen. Haittaavia tekijöitä olivat sisäisen laskentatoimen käytännöt ja ohjeistukset, jotka korostivat perinteisiä kirjanpidon vastuita sekä menettelyitä. Normatiivisissa ajureissa helpottavia tekijöitä olivat ylimmän johdon odotukset, operatiivisen johdon odotukset käsitellen vuorovaikutusta ja ohjausta sekä moderni informaatioteknologia. Haittaavia tekijöitä olivat operatiivisen johdon odotukset tuloslaskennasta ja organisaation kulttuurilliset normit. Kognitiivisissa ajureissa helpottavia tekijöitä olivat controllerin henkilökohtaiset mieltymykset ja odotukset controllerin autonomiasta ja vaikutusmahdollisuuksista. Puolestaan haittaavia tekijöitä olivat controllerin henkilökohtaiset mieltymykset siitä, mitä on johdon laskentatoimen ydinosaaminen. (Karlsson ym. 2019.)

3.5 Ulkoistettu controller

3.5.1 Aiemmat tutkielmat

Aalto-yliopiston kauppakorkeakoulussa on tehty pro gradu -tutkielma, jossa tutkittiin sähköisen controller- palvelun konseptointia ja toteutusta (Topp 2010).

Työ toteutettiin tilitoimistolle, jossa kartoitettiin palvelun markkinaa ja etänä tai sähköisesti toteutettavan palvelun sisältöä. Asiakasyritykset olivat kiinnostuneita palvelusta ja controller- palvelun sisällöksi muodostui kaksiosainen palvelu, perus- ja lisäpalvelut. Perusosan palvelut sisälsivät jatkuvaluonteisia toimintoja, kuten raportoinnista yrityksen sisäisiin tarpeisiin, budjetointia ja tiedon oikeellisuuden varmistamisesta. Lisäosan palvelut sisälsivät kertaluonteisia, esimerkisi ad hoc -tyyppisiä tehtäviä sekä investointien suunnittelua. Tutkimuksen tuloksena oli, että suurin osa näistä palveluista pystyttiin tuottamaan kokonaan sähköisesti sekä palveluille löydettiin kysyntää markkinoilta. (Topp 2010.)

Controller -toiminnon ulkoistamista tutkittiin Nikarmaan (2019) gradussa. Turun kauppakorkeakoulussa tehdyssä työssä tutkittiin, voiko controller -toimintoa ulkoistaa. Tutkimus käsitteli yhtä taloushallintopalveluita tarjoavaa toimijaa ja sen tarjoamia controller -palveluita. Haastateltavia olivat sekä controllereina toimivat henkilöt sekä palveluita hyödyntävien yritysten johtajat. Tutkielmassa controller -palvelun sisältö koostui pääasiassa raportoinnista ja rutiininomaisista tehtävistä, jotka toteutettiin etänä. Controllerin ”business partner”-rooli ei toteutunut näissä tapauksissa, mutta haastatellut palveluntarjoajat ja palvelun hyödyntäjät pitivät mahdollisena laajempia controller-palveluita, esimerkiksi ulkoistetun controllerin toimimista johtoryhmässä (Nikarmaa 2019).

3.5.2 Markkinoilla olevat controller-palvelut

Erilaisia controller-ja CFO-palveluita on saatavissa taloushallintoalan toimijoilta. Alla on esitelty muutamien toimijoiden palvelutarjontaa heidän verkkosivujen pohjalta.

Administerin talousjohtopalvelut tarjoavat tarvittavat resurssit yrityksen käyttöön. Verkkosivujen mukaan ulkoistettu business controller tai talousjohtaja tuo tehokkaan tuen liiketoiminnan suunnitteluun, kehittämiseen ja johtamiseen kokeneiden ammattilaisten toimesta. Controller tuo ulkopuolisen näkemyksen johdon avuksi yrityksen erilaisiin tilanteisiin talouden toimintamallien kehittämiseksi tai johdon sparraukseen. (Administer 2020.)

Ulkoistettu controller on mahdollisuus ottaa vetämään erilaisia projekteja taloushallinnon tai liiketoiminnan muutosten avuksi. Administer tarjoaa myös vuokrapalvelua, jossa controllerin voi vuokrata yrityksen käyttöön. Vuokrapalvelu soveltuu verkkosivujen mukaan hyvin tilanteeseen, jossa yritys tarvitsee osaavan talousammattilaisen vain osa-aikaisesti. (Administer 2020.)

Greenstep tarjoaa controller- tai CFO-palvelua sekä kokoaikaisena palveluna että osa-aikaisena. Kokoaikainen palvelu on tarkoitettu tilanteisiin, jossa yrityksen talousjohtaja tai controller on tilapäisesti poissa tai yrityksellä on tilapäistä resurssivajetta. Osa-aikainen palvelu on puolestaan olemassa tilanteisiin, joissa kokoaikaiselle controllerille ei yrityksessä ole vielä tarvetta. Controller-palvelun sisältöön kuuluvat mm. talousmallien kehittäminen, ennusteet, budjetointi, toteutuneiden lukujen raportointi sekä erilaiset projektit esimerkiksi liittyen rahoituksen hankkimiseen. (Greenstep 2020)

CFO-palvelun sisältö on esitelty hieman laajempana: vastuu yrityksen taloushallinnosta halutussa laajuudessa, yrityksen johdon partnerina sekä taloudellisten kysymysten neuvonantajana toimiminen, yrityksen liiketoiminnan ja strategian ohjaus taloudelliselta näkökulmalta, taloudellisen tilanteen analysointi ja raportointi säännöllisesti johdolle, taloudellisten tavoitteiden asettamiseen osallistuminen, sekä vastuu sovitusti muista talousjohdon palveluista, esimerkiksi prosessien kehittämisestä ja rahoituksesta. (Greenstep 2020.)

Ulkoistetun ammattilaisen hyödyntämisen etuna esitetään korkealaatuisten asiantuntijapalveluiden käyttöön saanti kustannustehokkaasti ja näin yritysjohdon resurssien vapautuminen tuottavampaan työhön. Lisäksi korostetaan, että ammattitaitoinen talousjohtaja luo vahvan perustan yrityksen liiketoiminnalle ja kannattavalle kasvulle. Ammattitaitoinen talousjohtaja kehittää talousfunktiota ja liiketoimintaa talouslähtöisesti sekä ulkopuolinen tuo uuden näkemyksen yrityksen talousfunktioon. (Greenstep 2020.)

Eqvitian verkkosivujen mukaan ulkoistetun controllerin hyödyt ovat seuraavia: ulkoistettu controller katsoo liiketoimintaa uudesta perspektiivistä, tuo ajatuksia toiminnan kehittämiseen kokonaiselta tiimiltä, hyödyntää kokemusta muista asiakkuuksista ja liiketoiminnasta, ajan tasalla oleva sijainen on saatavilla aina tarvittaessa, controller keskittyy aidosti liiketoiminnan tehostamiseen sekä säästää yrityksen aikaa ja rahaa: yritys maksaa ainoastaan siitä ajasta, joka projektin toimenpiteisiin eli varsinaiseen yrityksen toiminnan kehittämiseen aidosti käytetään. (Eqvitia 2020.)

Taloushallintaan.fi tarjoaa palveluna talousjohtajaa sekä virtuaalitalouspäällikköä. Lisäksi tarjotaan talousprosessin optimointia sekä Finazilla -ohjelmistoratkaisua budjetointiin, ennustamiseen, raportoitiin ja kassavirran ennustamiseen. Verkkosivujen mukaan talousjohtaja varmistaa, että yrityksen talousprosessin sujuvat tehokkaasti ja hän on kehittämässä näitä prosesseja jatkuvasti. Muina palveluina esitetään tilitoimistoyhteistyön kehittäminen ja ylläpitäminen, taloudellisen tilannekuvan ylläpitämistä, taloudellista raportointia ja osallistumista johtoryhmän tai hallituksen kokouksiin neuvonantajan tai asiantuntijan roolissa. Verkkosivuilla korostetaan, että yrityksen tarpeet ovat aina erilaisia, joten talousjohtajapalvelut räätälöidään aina asiakkaan tarpeisiin. Virtuaalitalouspäällikkö on puolestaan palvelu, jossa yritys saa käyttöönsä taloudellisen neuvonantajan verkon välityksellä. Palvelun ominaisuuksina esitellään jatkuva talousseuranta, raportointi päätöksenteon tueksi, taloustiedon analysointi sekä ennustaminen. (Taloushallintaan.fi 2020.)

Accountor tarjoaa vuokratalouspäällikköä, controlleria tai CFO:ta yrityksen väliaikaisiin tai osa-aikaisiin tarpeisiin. Asiantuntijan voi hankkia esimerkiksi tietyn projektin läpiviemiseen tai jatkuvaksi palveluksi kuukausittaisen johdon raportoinnin, budjetoinnin ja ennusteiden laadintaan. Asiakkaan näkökulmasta vuokratyöntekijän etuna esitetään joustavuus ja kustannustehokkuus: asiantuntijan työaika ja työskentelyjakso on vapaasti sovittavissa ja vain käytetystä työnpanoksesta maksetaan. (Accountor 2020.)

Azetsin verkkosivuilla tarjotaan talousjohtajan tai talouspäällikön roolia palveluna. Talousjohdon tukea tarjotaan budjetointiin, kassavirtaennustamiseen, rahoitukseen, raportointiin, vero-optimointiin ja näiden kehittämiseen ja toteuttamiseen. Palvelut räätälöidään yrityskohtaisesti heidän toiveidensa perusteella.

Hyötyinä ja etuina mainitaan kokonaisvaltaista tukea, neuvontaa liiketoiminnan kehittämiseen, ajantasaiset resurssit ja apua kansainvälistymiseen. (Azets 2020.)

4 AINEISTO JA MENETELMÄT

4.1 Aineiston keruu ja analysointi

Laadullisessa tutkimuksessa tyypillisiä aineiston keruumuotoja ovat haastattelut, kyselyt, havainnoinnit sekä erilaisista dokumenteista koostettu tieto (Tuomi & Sarajärvi 2018, 62). Tutkimuksen tavoitteiden ja tutkimusongelmien perusteella aineiston keruumuodoksi valittiin haastattelut. Ulkoistetut controllerit tavoitettiin suoraan puhelimitse controller-palveluita tarjoavista yrityksistä ja kysymällä halukkuutta osallistua pro gradu -tutkielman haastatteluun. Haastateltavat asiakasyritysten edustajat saatiin controllereiden avulla heidän asiakkaistaan. Haastatteluiden selkeänä etuna tiedon keruussa on joustavuus: esimerkiksi kysymys voidaan toistaa ja sitä voidaan selventää tarvittaessa haastateltavalle (Tuomi & Sarajärvi 2018, 63). Haastatteluiden tavoitteena oli kerätä riittävä aineisto, jonka pohjalta voidaan tehdä tutkittavaa aihetta koskevat johtopäätökset (Hirsjärvi & Hurme 2008, 66).

Haastattelumenetelmänä käytettiin puolistrukturoitua haastattelutapaa, jota nimitetään myös teemahaastatteluksi. Teemahaastattelu tuo esille, mikä on keskeisintä haastattelussa ja vapauttaa haastattelun tutkijan näkökulmasta tutkittavien vastauksille. Teemahaastattelu mahdollistaa haastateltavien teemojen vapaan käsittelyn ja mahdollistaa näin syvällisen tiedonkeruun aiheesta. Teemahaastattelu rajaa haastateltavat teemat, mutta sekä haastattelija että haastateltava toimivat teemojen tarkentajina. (Hirsjärvi & Hurme 2008, 47, 66.) Haastatteluiden teemat koostettiin tutkimuksen tavoitteista ja aiempien tutkimusten löydöksien perusteella.

Haastattelun tavoitteena on saada mahdollisimman paljon tietoa aiheesta (Tuomi & Sarajärvi 2018, 63). Tavoitteen mukaisesti haastattelujen teemat esiteltiin haastateltaville etukäteen sähköpostitse tai puhelimessa haastattelua sovittaessa. Controllerien haastattelut toteutettiin ensin ja haastattelurunko oli kaikille controllereille sama. Haastattelut äänitettiin ja kirjoitettiin puhtaaksi, eli litteroitiin. Litteroinnissa häivytettiin henkilöiden ja yritysten nimet heidän anonymiteetin varmistamiseksi ja ne korvattiin muilla ilmaisuilla. Litterointi toteutettiin sanasta sanaan: litteroinnin avulla päästiin käsitykseen, kuinka tutkimukseen osallistujat rakensivat puheensa (Metsämuuronen 2011, 220). Litteroituja sivuja kertyi yhteensä 76 sivua.

Litterointien jälkeen haastattelut teemoiteltiin. Teemoittelussa keskiössä on, mitä kustakin teemasta on sanottu ja etsiä tiettyä teemaa kuvaavia näkemyksiä (Tuomi & Sarajärvi 2018, 79). Teemoittelussa on kyse laadullisen aineiston pilkkomisesta ja ryhmittelystä erilaisten aihepiirien mukaan, mikä mahdollistaa teemojen vertailun. Aineisto voidaan myös ryhmitellä ennen varsinaista teemoittelua (Tuomi & Sarajärvi 2018, 79): haastattelun vastaukset ryhmiteltiin aluksi haastattelurungon mukaan. Ryhmittelyn jälkeen vastauksia tarkasteltiin tarkemmin ja vastauksien sisältöjen perusteella suoritettiin teemoittelua, jossa vastaus siirrettiin toisen teeman alle, mikäli vastauksen sisältö liittyi kiinteämmin toiseen aiheeseen tai teemaan.

Controllereiden haastatteluiden sekä haastatteluiden litteroinnin ja teemoittelun jälkeen muokattiin teemahaastattelurunko asiakkaille sopivaksi. Näin pystyttiin käsittelemään teemoja, joita controllerien haastatteluaineistot sisälsivät vähemmän. Haastattelurungot ovat nähtävissä liitteessä. Asiakasyritysten haastattelujen toteuttamisen ja litteroinnin jälkeen aineisto ryhmiteltiin omaan tiedostoon. Analysointi kahden eri tiedoston välillä osoittautui vaikeaksi ja lopulta asiakasyritysten näkökulmat liitettiin samaan tiedostoon controllerien haastatteluaineistojen kanssa. Teemoiteltua aineistoa käytiin läpi useaan kertaan, jotta kaikki oleelliset asiat tulisivat huomioiduksi ja kokonaiskuva aineiston sisällöstä muodostuisi.

Teemoittelun jälkeen aineistoa voidaan lisäksi tyypitellä (Tuomi & Sarajärvi 2018, 79). Tutkielman tulosten esittelyssä controllereiden vastauksista on pyritty antamaan sitaatti tyypillisestä vastauksesta: sitaatit tuovat esiin haastateltavien controllereiden vastausten tyyppiesimerkit (Tuomi & Sarajärvi 2018, 79). Controllereiden vastaukset olivat lähtökohtaisesti yhtenäisiä ja käsittelivät teemoja pääasiassa yleisellä tasolla. Tulosten esittelyssä on joissakin kohdin esitetty sitaatti useammalta haastateltavalta, joka tuo vastauksien vivahde-eroja tai poikkeuksia esiin (Eskola & Suoranta 2014, 182). Asiakasyritysten haastatteluaineisto käsiteltiin samalla tavalla kuin controllerien aineisto. Tuloksia esiteltäessä pyritään kuitenkin tuomaan esille tapaustutkimuksen tyylisesti asiakasyritysten tilanteet ja asiakasyritysten vastaukset esitellään omina kohtina, eikä niitä ei ole pyritty tyypittelemään. Kun controllerien vastaukset käsittelevät aihetta yleisemmin, tuovat asiakasyritysten vastaukset esiin ilmiötä yksityiskohtaisemmin.

4.2 Haastattelut

Haastateltavina oli kolme ulkoistetun controllerin tai talousjohtajan tehtävissä työskentelevää henkilöä ja kaksi asiakasyritysten edustajaa. Näissä asiakasyrityksissä hyödynnettiin ulkoistettua controlleria. Controllereita nimitetään tuloksia käsitellessä controller A:na, B:nä ja C:nä. Controller A ja B olivat samasta organisaatiosta, yritys AB:sta. Controller C oli toisesta organisaatiosta, josta käytetään nimitystä Yritys C.

Kaikki controllerit olivat kauppatieteiden maistereita. Controller A oli toiminut koko viisi ja puoli vuotisen uransa ulkoistetun controllerin roolissa. Controller B:llä oli kokemusta noin 15 vuotta sekä talouspäällikön että business controllerin tehtävistä ja ulkoistetun controllerin tehtävistä reilun vuoden ajalta. Controller C oli toiminut 15 vuotta erilaisissa taloudellisissa tehtävissä, business controllerina, talousjohtajana sekä yhdessä yrityksessä toimitusjohtajana ennen nykyistä yrittäjäuraa. Vuodesta 2010 lähtien hän oli tarjonnut controller- ja talousjohtajapalveluita ensin yksin ja vuodesta 2014 yhdessä tilitoimiston kanssa, jonka toimitusjohtajana ja pääosakkaana hän haastatteluhetkellä toimi.

TAULUKKO 1 Haastatellut controllerit

Nimitys	Ajankohta	Haastattelun kesto	Palveluntarjoajayritys
Controller A	marraskuu 2019	1 h 18 min	Yritys AB
Controller B	marraskuu 2019	1 h 19 min	Yritys AB
Controller C	marraskuu 2019	43 min	Yritys C

Toinen haastatelluista asiakkaista oli ohjelmistoalan start up-yrityksen toimitusjohtaja. Yrityksen vuosittainen liikevaihto oli noin 800 tuhatta euroa. Koulutukseltaan hän oli konetekniikan diplomi-insinööri ja laskentatoimesta tai muista taloudellisista opinnoista hänellä oli sanojensa mukaan vain perusteet. Työhistoria painottui informaatioteknologian alan yrityksiin, joissa ennen ohjelmistoyhtiön toimitusjohtajan roolia hän oli toiminut kuuden ja puolen vuoden ajan operatiivisena johtajana toisessa yhtiössä, jossa vastuu taloudesta kuului toimitusjohtajalle ja varsinaisista taloustoiminnoista hän oli vastuussa ensimmäistä kertaa ohjelmistoyhtiön toimitusjohtajan roolissa. Lisäksi hän toimi sekä neuvonantajana ohjelmistoalan yrityksissä että perheen sijoitusyhtiössä hallituksen jäsenenä. Lainauksissa yrityksestä käytetään nimeä Yritys X. Yrityksen ulkoistettuna controllerina oli toiminut haastateltu controller A.

Toinen asiakasyrityksistä toimii ympäristöteknologia-alalla ja yrityksen liikevaihto oli reilut 30 miljoonaa euroa. Haastateltu henkilö toimi yrityksessä talous- ja hankintajohtajana ja koulutukselta hän oli kauppatieteen maisteri. Hänen työhistoriansa koostui hankinnan sekä talouden tehtävistä ja ennen nykyistä tehtävää hän oli toiminut liikevaihdoltaan noin 500 miljoonaa euroa olevan suomalaisen konsernin talousjohtajana. Tästä yrityksestä käytetään nimitystä Yritys Y. Yrityksen controller-palvelut tulivat controller C:n edustamasta yrityksestä.

Molemmissa asiakasyrityksissä controller-palvelut tulivat samalta taloushallinnon toimijalta, joka toteutti taloushallinnon osalta myös kirjanpidon ja palkanlaskennan. Yritys Y:n tapauksessa myös reskontrien hoito oli ulkoistettu Yritys C:lle.

TAULUKKO 2 Haastatellut asiakasyritysten edustajat

Nimitys	Haastateltu henkilö	Ajankohta	Haastattelun kesto	Palveluntarjoajayritys
Yritys X	toimitusjohtaja	tammikuu 2020	1 h 15 min	Yritys AB: controller A
Yritys Y	talous- ja hankintajohtaja	tammikuu 2020	1 h 11 min	Yritys C

5 TULOKSET

5.1 Controller-palvelu

Controller-palveluiden asiakasyritykset olivat hyvin monenlaisista taustoista ja toimialoilta aina yhden hengen yrityksistä suuriin globaaleihin toimijoihin. Tyypillisimmin osa-aikaisen controller-palvelun asiakkaana oli yritys, jossa tarvittiin controllerin osaamista, mutta työtehtäviä ei olisi kokopäiväiselle henkilölle ollut. Väliaikaiset controller- tai CFO-palveluiden asiakkaana olivat yritykset, jotka tarvitsivat oman resurssin korvaamiseen henkilöä esimerkiksi rekrytoinnin tai vapaan ajaksi, tai lisäresursseja tilapäiseen tarpeeseen, esimerkiksi jonkin projektin läpivientiin. Molemmilla palveluntarjoajilla controller-palveluiden asiakkaina oli myös muita kuin oman taloushallinnon, kirjanpidon ja palkanlaskennan asiakkaita. Controller B:n näkemyksen mukaan taloushallinnon puolelta tulevien controller-asiakkaiden tarpeet olivat pääosin pienempiä verrattuna toimeksiantoihin, joissa taloushallinnon rutiinityö oli toteutettu sisäisesti. Asiakasyritykset oli pyritty rajaamaan yrityksessä AB siten, että samalla henkilöllä ei ollut samalla toimialalla toimivia yrityksiä asiakkaina. Yrityksistä AB tarjosi kokoaikaista controller- ja CFO-palvelua tilapäisiin tarpeisiin sekä osa-aikaista controller-palvelua. Yrityksessä C palvelu painottui osa-aikaisiin controller-palveluihin.

Controller- ja CFO-palveluiden sisältö muotoutui aina asiakkaan tarpeiden mukaan. Kummallakaan palveluita tarjoavalla yrityksellä ei ollut controller- tai CFO-palveluiden osalta selkeätä pakettiratkaisua. Controller- ja CFO-palveluiden erona haastatellut controllerit pitivät sitä, että CFO:n työ oli hieman laajempaa työtä verrattuna controlleriin. Controllerin työtä voitiin toteuttaa myös etänä, kun CFO:n työskentely edellytti usein fyysistä läsnäoloa asiakkaalla esimerkiksi esimiestyön vuoksi. Controllerin työn sisältö keskittyi pääasiassa sisäiseen laskentaan toimien vastinparina liiketoiminnalle. CFO-palvelussa yleensä työnkuvaan sisältyi mukaan prosessien kehittäminen, osallistuminen johtoryhmän tai hallituksen kokouksiin sekä taloushallinnon tiimin esimiestyö ja ulkoisen laskennan koordinointia. Ulkoistetun toimijan rooli riippui myös yrityksessä ja sen omasta talousosastosta:

> ”Voi siihen jotain linjaa laittaa että mitä isompi firma, sitä todennäköisemmin heillä on siellä oma täyspäiväinen talousjohtaja ja vähemmän todennäköisemmin olen ite siellä hallituksen kokouksissa tai edes niinkö jonku johtoryhmän kokouksissa. Sitten taas pienempi firma, niin saatan olla se ainut talousihminen tai jonka talousjohtaja ihan niinkö oon, tottakai sillon mulla on isompi rooli siellä niin.” Controller A

Yrityksessä AB viestittiin lähtökohtaisesti asiakkaalle palvelusta CFO-palveluna riippumatta asiakkaan tarpeen laajuudesta. Controllerit yrityksestä AB korostivat ulkoistettujen toimijoiden laajaa ammattitaitoa ja osaamista. Lähtökohtaisesti kaikki yrityksessä CFO-palveluiden parissa työskentelevät olivat kokeneita ja toimineet CFO-tason tehtävissä. Yritys C:ssä puhuttiin yleisesti ulkoistetusta controllerista, ja CFO- ja controller-toimijoiden välille toimitusjohtaja teki pientä jakoa:

> ”Ehkä siinä on semmonen, voisko sanoa, että kokemusero sitten vielä, että CFO-palvelulla me ollaan mukana johtoryhmissä, osana niitä, istutaan kokouksissa ja ollaan ikään kuin omana miehenä, vaikkakin meijän palkka maksetaan laskulla. Controller on ehkä enemmän semmonen, keskittyy siihen raportoinnin tuottamiseen ja tehdään täältä meiltä käsin, ehkä semmonen ero nyt ainakin, että sitten ku meillä on näitä nuorempia ja kokeneempia.” Controller C

Haastateltujen asiakasyritysten tilanteissa ulkoistetut controllerit toimivat osa-aikaisina controllereina. Yritys X:n osalta controllerin kanssa ei ollut sovittu tarkkaa viikoittaista tai kuukausittaista tuntimäärää, vaan hän työskenteli asiakasyrityksen tarpeen mukaan. Kuukausitasolla controllerin työmäärä oli joitakin päiviä kuukaudessa ja välillä jonkin projektin ollessa käynnissä saattoi toimitusjohtajalla kulua viikko controllerin kanssa työskennellessä. Välillä toimitusjohtajan mukaan saattoi olla pitkiä ajanjaksoja, ettei vuorovaikutusta controllerin kanssa ollut juuri lainkaan:

> ”…että saatto mennä ihan hyvin puol vuotta, ettei me edes controller A:n kans juteltu mistään, ja sitten tavallaan otettiin catch-up ja katottiin missä mennään. Ehkä tavallaan just ton tyyppinen controllerin rooli on hyvä, että sä saat sitä apua, ehkä sanotaan sen päivän pari ja aina se on varalla, niin sä saat sen mitä sä tarvit.” Yritys X

Yritys Y:n kohdalla controller työskenteli osa-aikaisesti kaksi päivää viikossa, tiistaisin ja torstaisin. Näinä päivinä controller oli fyysisesti asiakasyrityksen tiloissa paikan päällä. Välillä controllerin työmäärä oli useampia päiviä viikossa, mutta karkeasti työaika oli kaksi työpäivää viikossa.

Controllerin ulkoistamisprosessi alkoi pääasiassa asiakkaan yhteydenotolla ja eteni aloituspalaveriin, jossa osapuolet tapasivat toisensa ja toimeksiannosta tehtiin palvelusopimus. Yleensä controllerin toimeksianto ja tehtävät oli kuvattu lyhyesti sopimuksessa. Sopimus sisälsi myös salassapitosopimuksen ja yrityksessä C sovellettiin konsultoinnin yleisiä sopimusehtoja. Aloituspalaverissa varmistuttiin myös asiakkaan mahdollisista erityistarpeista ja käytiin läpi resursointi, arvio kuinka monta tuntia toimenpiteet tulevat viemään viikko- tai kuukausitasolla sekä töiden tärkeysjärjestys riippuen asiakkaan tilanteesta:

> ”…vähän riippuu, tuleeko handover, eli että heillä on ollut joku aikaisempi ratkaisu, onko sitten oma työntekijä tai joku ulkoinen palvelun tarjoaja ja sitten tullaan tekemään sitä mitä siellä firmassa on tehty jonkun toisen toimesta. Eli sitten on niinko valmis handover, että tämmösiä juttuja täällä on tehty ja sitten ne niinkö otetaan hoitaaksemme. Tai sitten jos se on kokonaan uus asiakas, siellä niinkö on kaikki tarpeet uusia, niin sitten vaan katotaan se kokonaiskuva ja lähetään näistä liikkeelle, prioriteetit, että ekana tehdään nämä, sitten nuo ja nuo, ja sitten jossain vaiheessa nuo, siihen tyyliin.” Controller A

Palvelun hinnoittelu oli lähtökohtaisesti tuntiveloituksellinen. Controllerit ja asiakasyritykset totesivat sen selkeäksi molemmille osapuolille, sillä tarkka sisältö ei usein töitä aloittaessa ole selvillä sekä sisältö saattoi vaihdella suuresti asiakkaan tilanteiden mukaan. Tuntihinnoittelu jousti myös tilanteessa, jossa osapuolet voivat jakaa tietyn osa-alueen töitä keskenään, esimerkiksi asiakkaan valmistaen materiaalin, josta controller jatkaa eteenpäin. Jotkin projektiluonteiset työt, esimerkiksi Due Diligence-projektit, arvonmääritykset tai vastaavat yksittäiset työt saattoivat olla kiinteähintaisia:

> ”…työtä tehään niin paljon, kuin asiakas sitä vaatii, että mehän ollaan asiakkaalla aina niin sanotusti nolla tunti -sopimuksella, että jos asiakas haluaa lopettaa sen palvelun, niin asiakkaalla ei ole mitään irtisanomisaikaa, että he voi teoriassa todeta, että hei, sulla ei nyt tarvikkaan ens viikolla tulla. Tai sitten jos me nähään, että oikeasti teille riittää pienempikin tuntimäärä, niin ei me asiakkaalla pasianssia pelata, vaan sitten me todetaan, että tämä on kyllä semmonen toimeksianto, että te pärjäätte oikein hyvin kolmella päivällä viikko, että ei me sitten lojuta asiakkaalla tyhjän panttina sen laskutuksen himossa. Se on mun mielestä molemmille niinku win-win-tilanne, että saadaan reilusti ja rehellisesti se työaika sieltä selville.” Controller B

Controllerin työparina asiakasyrityksissä toimi yleensä toimitusjohtaja. Työparina saattoi olla myös hallituksen puheenjohtaja riippuen yrityksen johtohenkilöiden rooleista. Suuremmissa yrityksissä, joissa oli omaa talousosastoa, vastinparina toimi taloudesta vastaava henkilö, talousjohtaja tai business controller. Controllerit työskentelivät myös esimerkiksi tuotantojohtajien, myyntijohtajien tai teknologiajohtajien kanssa. Tuotantojohtajan kanssa projektit liittyivät tuotannon kehittämiseen ja mittareiden luomiseen, myyntijohtajan kanssa ennusteisiin ja teknologiajohtajan kanssa esimerkiksi tuotekehitykseen liittyvien talousasioiden ja rahoituksen hoitamiseen. Ulkoistetut controllerit tekivät työtä myös kirjanpitäjien sekä reskontranhoitajien kanssa taloushallinnon koordinointiin, aikataulutukseen ja toteutukseen liittyvissä asioissa. Yritys X:n tilanteessa controller työskenteli toimitusjohtajan kanssa. Yritys Y:ssä talous- ja hankintajohtaja toimi controllerin yhteyshenkilönä sekä päivittäisessä työssä controller työskenteli paljon toimintojen vetäjien kanssa.

5.2 Syyt controllerin ulkoistamiseen

Controllereiden mukaan keskeisin syy controllerin ulkoistamiselle on tilanne, jossa yrityksellä ei ole tarvetta omalle resurssille kokopäiväisesti, mutta controllerin ammattitaitoa ja osaamista tarvitaan yrityksessä. Controllerit argumentoivat, että hyödyntämällä ulkoistettua toimijaa saa osaavan ammattilaisen yrityksen avuksi saman tien. Controllereiden mukaan kokenutta ammattilaista on haastavaa saada palkattua osa-aikaisesti tai avuksi tarpeen vaatiessa ja hyödyntämällä ulkoistettua resurssia pääsee nopeasti liikkeelle tarvittavissa asioissa. Rekrytointiin verrattuna prosessi on varsin nopea ja ulkoisen resurssin hyödyntämiseen ei liity myöskään samanlaisia riskejä kuin oman henkilön rekrytointiin johtuen tuntiveloituksellisen hinnoittelusta. Oman controllerin palkkaaminen tulee controllereiden mielestä kysymykseen tilanteessa, kun ulkoistetun kustannus nousee oman palkkaamista korkeammaksi. Muita tilanteita ulkoistetun controllerin hyödyntämisestä controllerit nostivat esille tilapäiseen resurssitarpeeseen esimerkiksi jonkin projektien läpivientiin. Esimerkeiksi nostettiin yritysjärjestelytilanteet, tietojärjestelmien tai raportoinnin uudistamiseen liittyvät tilanteet:

> ”…yrittäjä tai johtoryhmä, tai joskus hallitus kokee, että nyt me ei saada sitä taloudellista informaatiota, jota me tarvitaan, ja tavallaan tulee tunne, että nyt me ollaan vähän hukassa. Että tavallaan navigoida pitäs, ei mittarit toimi ja ei oo näkymää, ei tiedetä missä ollaan, semmonen epävarmuus ja vaikeus johtaa, johtaa siihen, että otetaan yhteyttä, että me tarvittas nyt vähän parempaa jeesiä. Helposti käy niin, että se

> peruskirjanpito ei ole riittävää siihen johtamiseen. Että se lähtee monesti tämmösesti, tarpeesta tietenkin…" Controller C

> "…yritys, joka on tuossa vuosikymmenet jo puksuttanut omalla painollaan, heiltähän ei ole kukaan ulkopuolinen taho edes vaatimassa mitään, mutta sitten kun on start-up, ja sitten tajutaankin että tarvitaan lisää rahotusta, no sitten siellä tulee erinäkösiä kysymyksiä sitten, no mistä me saahaan materiaali vaikka sijoittajia varten, ja hei, ne kysyy vaikka tämmöstä meidän kahen tulevan vuoden talousennustetta, hei mistä me ne sitten tempastaan, niin semmoset on luontevammin hakemassa sitä taloushallinon partneria siihen avukseen, ku he ei itse sitä edes halua tuottaa, vaan keskittyä siihen heijän bisnekseen ja he haluaa kumppanin hoitamaan nuo talouskuviot kuntoon." Controller B

> "Mää sanoinkin jossakin tilaisuudessa, että oma kokenut controller maksaa sata tuhatta vuodessa mutta meiltä voit ostaa päivän kerrallaan ja sen on paljon edullisempaa, että se on yksi syy." Controller C

Yrityksessä X toimitusjohtaja ei ollut tekemässä päätöstä ottaa controller-palvelu käyttöön, vaan valinta oli tehtynä hänen aloittaessaan toimitusjohtajana. Yritys X:n hallituksen puheenjohtaja toimi useamman start up-yrityksen hallituksessa ja hänellä oli hyviä kokemuksia aiemmista yhtiöistä ulkoistetun controllerin käytöstä osana taloushallintoa. Toimitusjohtaja totesi, että heidän yrityksessä taloushallinnon prosessit olivat aika suoraviivaisia ja kevyitä ja omalle taloushallinnon henkilölle eikä controllerille olisi ollut kokopäiväistä työtä. Tarvetta yrityksessä controllerin osaamiselle oli erityisesti raportoinnin tuottamisessa rahoittajille. Toimitusjohtaja piti myös mahdollisena, että controllerin tehtäviä olisi hoitanut joku muiden tehtävien ohella:

> "Se kysymys, että olisiko sellaselle ihmiselle olisi ollut tossa firmassa tarvetta tai täyspäivästä duunia niin ei, mutta jos sitten otetaan sellanen rooli että olisi vaikka tämmönen controlleri ja pystys tekemään vaikka myyntiä tai vaikka markkinointia tai vaikka koodaamista, mä en tiiä löytyykö sellaista ihmistä mistään, mutta sillä lailla että ei käynyt mielessäkään että pitäs olla täyspäivänen työntekijä, että ei sitä työmäärää niin paljoa ollut." Yritys X

Yritys Y:n talousjohtaja totesi, että heidän tilanteessaan ulkoistetulla ratkaisulla on haettu kevyttä ja nopeaa liikkeelle lähtöä controller-toiminnon osalta. Yrityksessä ei ollut aiemmin ollut business controllerin roolia ja vähäinen talousosaaminen oli tunnistettu yrityksessä. Tähän puutteeseen haluttiin lisää resursseja, mutta kuitenkaan business controllerin roolia ei nähty tilanteessa vielä kokopäiväisenä roolina. Yrityksessä seurattiin kiinteitä kuluja tarkkaan ja palkkakulujen ei haluttu ylittävän tiettyä prosenttia liikevaihdosta. Talousjohtajan mukaan heillä oli paljon pohjatyötä esimerkiksi raportoinnin kehittämisessä ja tulevaisuuden osalta oli epävarmaa, mihin controllerin rooli tulee asettumaan. Talousjohtaja mainitsi, että esimerkiksi liiketoimintojen taloustiedon parantuminen raportoinnin kehityttyä on mahdollista, että yrityksessä pärjätään myös ilman varsinaista controllerin roolia. Talousjohtaja vertasi tilannetta rekrytointiin, jossa sopivanlaisen osaajan löytymien voi viedä aikaa ja toimenpiteiden aloittaminen viivästyy, joten he kääntyivät tarpeessaan taloushallinnon kumppanin puoleen:

> "…haluttiin semmonen analyyttinen ja luvut osaava henkilö, joka pystyis tukemaan meijän bisneksiä ja auttamaan raportoinnissa ja raportoinnin kehittämisessä, selvit-

> telmään eri kustannuksia ja miettimään sitten tämmöstä tehokkuuden, kannattavuuden parantamista, tarkistusasioita ja muita, että onko kaikki kirjaukset mennyt oikein, ja semmoseen ei ole oikeastaan kenelläkään aikaa ja eikä välttämättä sitten osaamistakaan…sillon lähettiin luonnollisesti keskustelemaan Yritys C:n kanssa, että löytyisikö heiltä semmosta osaamista ja henkilöä, jota voitaisiin sitten kasvattaa ja opettaa tähän meijän eri liiketoimintaprosesseihin ja liiketoimintoihin ja päästä sitä kautta sitten vähän paremmin, saamaan ymmärrystä siitä meijän bisneksestä ja siitä, että miltä se näyttäytyy lukujen valossa ja miten sitä voitaisiin sitten kehittää." Yritys Y

Controller oli hoitanut yrityksen kirjanpitoa sekä muita taloushallinnon töitä ja hänen tehtävänkuvaansa syvennettiin käsittämään controllerin tehtäviä. Talousjohtaja totesi, että yhtiö oli controllerille tuttu, mutta liiketoimintojen kanssa hän ei ollut työskennellyt ennen uutta roolia. Muina vaihtoehtoina ulkoistamiselle Yritys Y:ssä mietittiin business controllerin työtehtävien liittäminen jonkin toisen työkuvan osaksi.

5.3 Ulkoistetun controllerin rooli ja tehtävät

Ulkoistetut controllerit toimivat monenlaisissa rooleissa yrityksissä. Yrityksessä AB tarjotut väliaikaiset toimeksiannot olivat pääasiassa talousjohtajan tuurauksia, joissa CFO:t toimivat kuin yrityksen omana työntekijänä yrityksen välineillä ja yrityksen tiloissa. Toimeksiannot sisälsivät usein myös esimiestyötä. Yleisemmässä palvelussa, eli osa-aikaisissa ja jatkuvissa toimeksiannoissa controllerin rooli vaihteli toimeksiannoittain riippuen esimerkiksi yrityksen omasta talousosastosta:

> "…se jatkuva palvelu voi olla vähimmillään sitä että se muutama tunti kuukaudessa teen heille johtoryhmän tai hallituksen käyttöön talousraportin, miten heillä viime kuussa meni…tai sitten laajimmillaan, justiin tänä aamuna olin asiakasyrityksen johtoryhmän kokouksessa, se oli puolentoista tunnin, kahen viikon välein toistuva johtoryhmän kokous, jossa mää kerroin oman osa-alueen, eli talouden…että se alkaa se tuntimäärä olemaan sellanen, että teen enemmän kuin yhen neljäsosan ehkä yhen kolmasosan yhen täyspäiväsen henkilön työstä…"Controller A

> "Joo, siis tehtävänkuva on niinku hyvinkin sekalainen, niinku varmaan meillä monella, joka työskentelee tuossa CFO/controller-osastolla, teen ihan laidasta laitaan niinkun, projekti saattaa kestää kaks tuntia tai puoli vuotta, että joko sellasia pieniä kehityshankkeita, tai yksittäistä konsultointia, asiakkuuksien hoitoa on mulla jonkin verran, oikeastaan nyt sitten isoin uran isoin toimeksianto on ollut vähän yli puolen vuoden kokoaikainen CFO-keikka asiakkaalla, se oli helmikuusta syyskuulle nyt tänä vuonna." Controller B

Yleisesti controllerin roolia kuvattiin linkiksi talouden ja liiketoiminnan, tai talouden ja johdon välillä. Controllerin vastuulle saattoi kuulua myös huolehtiminen it-järjestelmien toimivuudesta ja tarkoituksenmukaisuudesta sekä uusien it-hankkeiden valmistelusta. Toimenkuva yrityksissä erosi toimeksiannoittain riippuen asiakasyrityksen liiketoiminnasta tai toimialasta. Kaikki controllerit korostivat controllerin toimenkuvan laaja-alaisuutta ja tehtävien kirjoa:

> …controller on vähän semmonen yleis-elukka, joka sitten koordinoi sitä hommaa, hommaa siinä talouden ja bisneksen välillä, mutta välillä myöskin sitten niinku sidosryhmien välillä, onko se sillon sitten rahoittajaa vai tilintarkastajaa, tai jotakin muuta. Mutta toimenkuva voi olla hyvin, hyvinkin laaja, ja liiketoiminnasta tai yhtiöstä riippuen." Controller B

> "…controllerin tehtäväkenttä on hyvin laaja, se on oikeastaan niin laaja kuin oma mielikuvitus." Controller C

Yritys X:n kohdalla controllerin rooli oli pääosin reaktiivinen ja controllerin osaamista hyödynnettiin aina uusien tilanteiden tullessa vastaan. Toimitusjohtaja kuvasi, että heidän liiketoimintansa alkuvaiheessa talouteen liittyvät päivittäiset tehtävät olivat lähinnä laskutusta ja sen hoitamista. Liiketoiminnan kasvaessa ja erilaisten projektien, kuten Business Finland-projektien käynnistyessä, tarvittiin taloudellista tukea ja raportoinnin hoitamista. Varsinaisesti controllerille ei ollut määritelty tiettyä tehtävänkuvaa, vaan controller hoiti taloudellisiin asioihin liittyviä kysymyksiä, joihin toimitusjohtajalla ei ollut osaamista.

Yritys Y oli laatinut controllerille selkeät tavoitteet, joita yrityksessä haluttiin kehittää. Controllerin yleistoimeksianto oli toimia toimintojen taloudellisena tukihenkilönä. Controller oli aloittanut työnsä toiminnoista, joissa toiminnon vetäjä koki tarvitsevansa eniten apua taloudellisessa tiedon hyödyntämisessä. Controllerin yhtenä keskeisenä tehtäväalueena oli tuotekehitysprojektien seurannan järjestäminen. Toisena kokonaisuutena oli raportoinnin kehittäminen uuden ohjelman avulla sekä toimintojen taloudellisen tiedon saatavuuden parantaminen. Myös yrityksen kassavirta- ja seurantaraporttien kehittäminen manuaalisista raporteista automaattisemmaksi kuului controllerin tehtävän kehittämiskohteisiin. Kolmantena osa-alueena oli konserniraportoinnin ja sisäisien prosessien kehittäminen. Tytäryhtiö ja konserniyhtiön käyttivät toista toiminnanohjausjärjestelmää kuin liiketoimintayhtiö ja konserniraportoinnin sujuvuutta pyrittiin parantamaan tältä osin. Yrityksen yhtiöjärjestely oli noin vuoden vanha, ja yhtenä osa-alueena controllerin tehtävälistalla oli konsernipalveluveloituksien ja sisäisten laskutusten järjestäminen ja kehittäminen. Neljänneksi tehtäväalueeksi controllerille oli kirjattu sisäisen valvonnan kehittäminen ja koulutus. Tämä sisälsi esimerkiksi maksurajojen lisäämisen ohjelmistoihin sekä liiketoiminnan prosessien tarkastamista ja kehittämistä niin, että prosessit tukisivat sisäistä valvontaa parhaalla mahdollisella tavalla. Tulevan tilikauden suunnittelussa talousjohtajan ajatuksena oli, että controller voisi hoitaa budjetointia keskitetysti yhdessä liiketoimintojen vetäjien kanssa. Tulevaisuudessa business controllerin roolin tavoitteena oli osallistua kehittämään liiketoimintojen prosessien tehokkuutta ja haastamaan liiketoimintojen vetäjiä taloudellisissa asioissa. Tavoitteena oli, että business controllerin roolissa toimiva henkilö pystyisi arvioida, mitä liiketoimintojen tehokkuus voisi parhaillaan olla sekä voisi verrata prosessien tehokkuutta alan parhaisiin käytäntöihin tai kilpailijoihin:

> "…kohta kolmisen kuukautta tätä mallia eletty, ja pääpaino on ollu vielä tässä perehdytyksessä, raportoinnin kehittämisessä, on oikeastaan menty siinä järjestyksessä, kenellä on ollut se suurin tarve päästä paremmin perille niistä taloudellisista kustannuksista, ja sitten varmasti päästään siirtymään muihin…niin se on vielä enemmän teknistä suorittamista tässä vaiheessa, kun ei oo sitä taustaa eikä sitä osaamista niin

pitkältä ajalta vielä meistä, että osais haastaa ja kyseenalaistaa niitä asioita, että se vie tosi pitkän aikaan, että pääsee niinku sille tasolle." Yritys Y

Tehtävien osalta ulkoistettujen controllereiden työssä kuukausitasolla korostuneessa roolissa oli raportoinnin valmistelu sekä raportoinnin viestiminen eteenpäin. Raportointiin kuului aina oleellisena osana lukujen oikeellisuuden varmistaminen sekä niiden läpikäynti ja analysointi. Raportin viestintätavoissa controllerit korostivat asiakkaan tarpeita ja se pyrittiin järjestämään siten, että asiakas saa siitä mahdollisimman paljon irti:

"Kyllä ne tyypillisimmät työtehtävät liittyy niinku ilman muuta siihen kuukauden katkoon, tuloksen validointiin ja raportointiin, eli kyllä se käytännössä on sitä, hyvin tyypillisesti yritys haluaa sitä, että tämmönen osa-aikainen controller pyöräyttää sen kuun katkon, ja tekee sitten niinku raportointipaketin yhtiön hallitusta varten, tai johtoryhmää varten, se on se ihan niinku ykkösjuttu." Controller B

Raportin erilaisia viestintätapoja oli monenlaisia ja toteutettiin asiakasyrityksen haluamalla tavalla: pääosin raportti toimitettiin sähköpostin liitetiedostona, johon oli kirjattu oleellisimmat nostot kuukaudelta, esimerkiksi omavaraisuusasteen kehittyminen suhteessa lainakovenantteihin. Raportointipaketti käytiin läpi puhelimen tai skype-yhteyden välityksellä tai controller saattoi esitellä kuukausiraportoinnin johtoryhmän tai hallituksen kokouksessa. Controller saattoi myös käydä raportin läpi jonkin asiakasyrityksen henkilön kanssa ja hän vastasi raportin viestimisestä organisaatiossa eteenpäin. Läpikäyntiä pidettiin erittäin tärkeänä ja sillä tavoin pystyttiin varmistamaan, että vastaanottaja oli ymmärtänyt esitetyt asiat oikein ja oleellisimmat asiat tulivat huomioiduksi:

"…harvon pystyt tuottamaan semmosta raporttia, että vaikka viikon tekisit sitä, että joku sen lukemalla hoksaa tai että siitä pystys lukemalla muodostamaan täydellisen käsityksen. Vaikka se raportti on hyvä, mutta kyllä se yleensä vaatii keskustelua tueksi, vähän niinku siinä pohditaan, mitä sä olit tässä miettinyt ja miks tämä on tämmönen, ja ootko huomioinu tätä, että ei se, se on oikeastaan turvallisempi puolin ja toisin, että keskustellaan siitä vielä. Että varmasti ymmärrettiin asia oikein ensinnäkin, ja toinen se, mitä halutaan sanoa. Ihmisissä on nimittäin ihan merkittäviä eroja, miten ymmärretään numeroesitystä, toiset vaikka samoja numeroita kattoo, toiset ei oikein saa niistä mitään johtopäätöstä kiinni, ja toiset ymmärtää melko hyvin. Ja se on ihan inhimillistä, niin vain on." Controller C

Raportti saatettiin lähettää myös ainoastaan sähköpostin liitetiedostona asiakkaalle. Controllerit kuitenkin korostivat, että näissä tilanteissa controller tietää ja on varmistunut, että vastaanottava henkilö osaa lukea raporttia ja viestii sitä eteenpäin. Useissa asiakassuhteissa ulkoistettu controller haluttiin juuri tuomaan organisaatioon taloudellista näkökulmaa ja parantamaan taloudellista tietoutta. Raportoinnin osalta controllerit totesivat, että lukujen analysoiminen on mahdollista ylätasolla myös ilman, että ymmärtää lainkaan asiakasyrityksen liiketoimintaa. Lukuja voitiin verrata esimerkiksi edelliseen kuukauteen, edelliseen vuoden samaan ajankohtaan tai budjetoituun lukuun. Lisäksi kirjanpito-ohjelmissa päästään porautumaan tositteille asti ja mahdolliset poikkeamat on näin vaivatonta selvittää ja viestittää johdolle:

" on niitäkin, ihan sellaisia, jossa teen pelkän kuukausiraportoinnin, joissa teen pelkän kuukausiraportoinnin, enkä sen kummemmin oo siellä sisällä…meijän tehtävä ei

> oo lähettää jotakin automaattiraporttia asiakkaalle, vaan tehä niitä omia tulkintoja, varsinkin että huomaa jonkun joka on todella erilailla kuin edellisessä kuussa, niin kyllä sitä pitää silmäillä ja laittaa siihen sähköpostiin, millä sen asiakkaalle lähettää, että hei, että onks teillä oikeasti vaikka myynti romahtanut nuin paljon viime kuusta tai kysyä, että onko siihen joku tietty syy, onks nyt kaikki laskutettu varmasti." Controller B

Raportoinnin ohella ennustamisen ja budjetoinnin tehtävät olivat tyypillisä ulkoistetun controllerin tehtäviä. Riippuen asiakasyrityksen budjetointi- tai ennustamistavasta, kuukausitasolla controllerin tehtäviin kuului usein päivittää ennusteet tuleville kuukausille ja loppuvuodelle:

> "… Ennusteita tyypillisemmin, skenarioita vähemmän, että ihan kuukausiraportointia ja sitten ennusteiden päivitys, semmonen ihan simppeli, jossa en sotkeudu sitten sen syvemmälle sinne firmaan." Controller A

Controllerit luettelivat muiksi tyypillisiksi työtehtäviksi johdon tukeminen erilaisissa tilanteissa, erilaiset ad hoc-laskelmat sekä liiketoiminnan ja prosessien kehittämiseen liittyviä tehtäviä. Tehtäväpyynnöt tulivat pääosin johdolta tai hallitukselta, riippuen hallituksen ja johdon rooleista. Myös yritysjärjestelyihin, investointeihin ja divestointeihin sekä verotukseen liittyviä selvityksiä ja tehtävät kuuluivat kiinteästi controllerin työtehtäviin:

> "…ylipäänsä kaikisissa tämmösissä niin kyllähän se controller siihen matkaan hyppään, hän kuitenkin edustaa sitä talouspuolta siinä bisneksessä ja tietää sitten, että mikä muutos tavallaan mihinkin vaikuttaa ja mitä pittää ottaa huomioon." Controller B

Controller C:n mukaan talousasioiden controller-tehtävät painottuvat ulkoistetun controllerin työssä, sillä talouden controller-tehtäviä on helpointa hoitaa etänä. Muiden osa-alueiden, esimerkiksi tuotannon controller-tehtäviä oli vähemmän, sillä liiketoiminnan näkökulmasta niiden menestyksekäs hoitaminen edellyttää usein paikan päällä oloa:

> "…Joo, kyllä se ehkä meillä painottuu siihen taloudellisen puolen controllerina toimimiseen…talouspuolen controller -juttua pystyy tekemään paremmin etänä, kuin tuotannon, jossa sun olisi oltava aika paljon läsnä ja siellä, tuotannon mittarit pitää monesti olla aika reaaliaikaisia ja seurattavia, niin sitten siellä pitäs olla hyvin paljon livenä, mutta kyllä talousmies ja -nainen kyllä sinnekkin taipuu.

Yritys X:n kohdalla controller vastuulla oli hoitaa pääasiassa Business Finland- rahoitukseen liittyvää raportointia sekä rahoitushakua. Lisäksi controller hoiti tilinpäätökseen liittyvät kirjaukset aktivointien ja hankkeiden osalta. Yhtenä tehtävänä controllerilla oli tuottaa taloudellista arviointia budjettimaisen ennusteen muodossa. Lisäksi controller oli hoitanut käsillä olleen yritysfuusion osalta selvittely- ja taustatyötä. Muita pienempiä tehtäviä oli kirjanpidon ja verotuksen asianmukaisuuden varmistaminen sekä tarvittavat taloushallinnon järjestelyt laajennettaessa liiketoimintaa uusiin maihin:

> "Controller A niin ku ehdotti että kirjattasko tää näin ja tehtäskö tää näin ja eipä tosiaan mulla ku ei ollut mitään osaamista tai ymmärrystä niin luotin siinä sitten control-

> ler A:han että jos se kuulostaa hyvältä niin mennään sillä…controller osaa sen asiansa silleen niinku, niitten asioiden tekeminen on helppoa ja lasten leikkiä, sitten kun mulle lyödään se sama, teeppä tästä tämmönen homma, niin mulla menee samantien sormi suuhun." Yritys X

Yritys Y:ssä controller osallistui raportointiin ja vastasi raportoinnin valmistelusta tytäryhtiössä ja raportoinnin esittelemisestä tytäryhtiön hallitukselle. Osana kuukausittaista työtä kuului myös kirjanpidon henkilöstön perehdyttäminen, kouluttaminen ja ohjeistaminen, kuukausittaisen kirjanpidon tarkastamista sekä toteutuneiden lukujen vertaaminen budjettiin sekä niiden läpikäyminen yhdessä liiketoimintojen vetäjien kanssa. Vuosittaisen budjetoinnin ja toimintojen vetäjien tukemisen lisäksi tulevaisuudessa controller nähtiin osallistuvan mahdollisiin liiketoiminta- tai yrityskauppaprojekteihin:

> "…meillä on aika kovatkin kasvutavoitteet tuleville vuosille, ja haluttais ostaa uusia tuotteita ja jopa uusia yrityksiä, niin semmosissakin kyllä täytys viimestään miettiä, että tarvitsisi siihen tämmösen kokopäiväisen niinkun taloustuen, jolloin se olisi niinkun luontevaa yhistää siihen business controllerin rooliin tällaisiakin projekteja. Mutta joo, kaikenlaisia asioita niihin sitten vaikuttaa, että jatkanko ulkoistetussa mallissa, vai lähdetkö sitten hakemaan sisäisesti sitä." Yritys Y

5.4 Ulkoistetun controllerin vuorovaikutus

Toimeksiannot toteutettiin väliaikaisten toimeksiantojen osalta pääasiassa asiakkaan tiloissa ja osa-aikaset toimeksiannot toteutettiin toimeksiannosta riippuen joko asiakkaalla tai etänä. Kokoaikaisissa toimeksiannoissa oli yleensä alaisia ja työn luonteen ja vastuiden myötä controller B mukaan tämä edellyttää paikan päällä oloa. Lähtökohtaisesti asiakkaat halusivat controllerin paikan päälle varsinkin asiakassuhteen alkuvaiheessa. Toimeksiannon vakiintuessa asioiden hoitaminen oli mahdollista etänä skypen tai sähköpostin välityksellä. Osa-aikaisissa toimeksiannoissa controller B ja C korostivat läsnäoloa asiakkaalla, kun puolestaan controller A hoiti asiakkuuksia paljon etänä. Controller A oli tehnyt uransa ulkoistettuna controllerina, kun puolestaan B ja C olivat toimineet sisäisinä controllereina:

> "…parashan ois aina semmonen live-kohtaaminen. Mutta paljonhan nykyisin hoidetaan asioita Teamsin välityksellä tai näittein pilvipalveluiden kautta, mutta monestihan nämä controllerin tehtävät on siinä määrin kompleksisia, että niitä pitää vähän yhdessä pohtia, että mitä lähetään ylipäänsä selvittää, niin siinä semmonen palaveripohtiminen on kyllä paras. Niin sitten tämmösessä rutiiniraportoinnissa pärjätään jo aika hyvin etäyhteyksillä… sitten ku sä oot siellä, niin ihmiset tulee kysymään ja sää voit jututtaa ja onhan se paljon helpompaa…ainakin alussa varsinkin." Controller C

> "…sillon alotuksessa on varmaan hyvä olla siellä asiakkaalla, varsinkin jos asiakas haluaa, käyään tutustumassa ja ylipäänsä, mutta yleensä se on näin, että mitä tutummaksi tullaan ja homma alkaa rullaamaan, niin sitten se voi olla että käydään skypessä läpi se raportointipaketti jonkun kanssa ja se on sitten siinä…kyllä niinku kokenut controller tai CFO näkee äkkiä sen homman, voiko ylipäänsä olla etänä, kannattaako olla etänä, arvioidaan vaan käytännössä sitä, miten se homma tehokkaimmin hoituu…ehkä sen niinku vois kärjistää tai nyrkkisääntönä se, että mitä enemmän on viikkotunteja, tietenkin sen enemmän ollaan siellä läsnä." Controller B

> ”Näissä jatkuvissa asiakkuuksissakin itseasiassa tapaan asiakkaita aika vähän face to face asiakkaita, oon kyllä teamsin, zoomin tai skype kautta paljon palavereita voi olla… Ihan kuukausittain, tässä aamusessa asiakkaassa ihan viikottain. Että niinkö fyysisesti tapaan niinkö aika harvoin, sitten on jotain asiakkaita, yks asiakas jolle oon tehny viis vuotta hommia ja mä oon kerran tavannu sen heidän Suomen toimiston vetäjän…tosi hyvin homma hoituu niinkö meilillä ja puhelimella, jos on vähemmän akuuttia asiaa, niin se menee meilillä ja jos on akuutimpaa asiaa niin puhelua tai tekstari perään. Släkki on aika hyvä kun sillä voi kohdistaa sen suoraan niinkö jollekkin asiakkaalle tai inffota joku juttu vaan tai follow upata joku vaan niin släkki tai skype toimii vaan…” Controller A

Controller B painotti fyysisen läsnäolon ja tapaamisen merkitystä. Fyysisesti tiloissa työskennellessä tapaa koko asiakasorganisaation työntekijöitä väkeä ympäri organisaation, eri toiminnoista ja esimerkiksi yhteiset kahvitteluhetket ovat hyviä tiedon jakamiseen ja näin helpottaa controllerin omaa työtä:

> ”…jos on vaan niinku mahdollista, että pienemmissä yrityksissä se organisaatio on siinä kahvilla, niin mikäs sen parempi paikka on kuulla ja imeä sitä tietoa itteensä, että se että on eristyksissä, kotona etätöissä, niin se ei ei oikein taho tommosissa toimia…kyllä ne on niinkö lukemattomat kerrat yrityselämän puolella, että on oikeasti kahvipöyässä kuullu jotakin semmosta, että on kahvitauon jälkeen painunut koneelle ja lähettänyt jollekkin sähköpostin että, hei että kuulin että teillä on tämmönen asiakas täällä kiikarissa, että mites ootte aatellut muuten varastoinnin hoitaa, että tarkottaako tää sitä että…Eli älyttömän arvokasta tietoa, sitä ei kannata koskaan niinkun, koskaan sen tiedon merkitystä aliarvioida.” Controller B

Oman työn helpottumisen lisäksi controller B toi esiin näkökulman, että asiakkaalla oleminen antaa kuvaa, että on aidosti kiinnostunut yrityksen asioista. Controller B ja C korostivat fyysistä läsnäoloa myös asiakasyrityksen näkökulmasta: paikalla ollessa controllerilta asioiden kysymisen kynnys madaltuu ja controller pystyy näin antamaan asiakkaalleen enemmän lisäarvoa. Puolestaan controller A totesi, että oman osaamisen ja persoonan tuominen onnistuu myös etäyhteyden avulla:

> ”Sillä (läsnäololla) myöskin herättää sitä luottamusta ja aitoa vuorovaikutusta ja siinä on niinkö helppo, on helposti lähestyttävissä itsekkin, jos joku haluaa jotakin kysyä siinä, niin se aina niinku madaltuu. Tavallaan siinä pystyy palvelemaan enemmän kuin miten se toimeksianto oli sinne paperille kuvattu.” Controller B

> ”Niin ja oman persoonan kauttahan sitä työtä tehdään, oli sitten konsulttina tai työsuhteessa, etänä tai on fyysisesti toimistolla. Oman persoonan kautta hommaa niinkö kuitenkin tehään ja just että, huumori niin kyllähän sitä välittyy tuommosen skypen tai puhelimen kautta, että ei sitä tarvi olla ees kasvojen näkemistä. Kyllä sen persoonan, sen oman osaamisen pystyy kyllä tuomaan muutenkin kuin fyysisesti.” Controller A

Yritys X:ssä organisaation jäsenet työskentelivät paljon kotoa ja etäyhteyksillä. Controllerin ja yrityksen toimitusjohtajan sijaintipaikat olivat eri kaupungeissa ja toimitusjohtajan mukaan heidän tilanteessa vuorovaikutus toimi hyvin etänä. Pääasiallisesti vuorovaikutus tapahtui puhelimitse, jonka toimitusjohtaja totesi itselleen miellyttävämmäksi tavakseen kommunikoida. Niissä tilanteissa, joissa controller hoiti muita asiakassuhteitaan eikä pystynyt vastaamaan, hoidettiin asioita sähköpostin välityksellä. Toisinaan osapuolet tapasivat joko toimis-

tolla tai vapaamuotoisemmin kaupungilla. Erityisesti ennusteita tai muita sellaisia tehtäviä tehdessä, mitkä vaativat paljon keskustelua tueksi, videoyhteys näytön jaolla oli toimitusjohtajan mukaan erinomainen ratkaisu:

> ”…henkilökohtaisesti niin mä en kokenut tarvetta, että vaikka mielellää olisin ottanut hänet istumaan meijän toimistolle, niin en kokenut että siitä olisi ollut mitään hyötyä, et eiköhän tuo mene vähän firmakohtaisesti…että tämmönen ulkoistettu osaaminen olisi sitten siellä fyysisesti läsnä, jolloin jos tulee sitten niitä kysymyksiä ja muuta niin sit se interaktio kävis helpommin. Mutta tota meijän keississä en nähny mitään tarvetta siihen ja meillä muutenkin oli aika remote-työskentelyä ja ihmiset teki kotoo, meillä oli toimisto keskustassa ihan hyvällä paikalla, ja meillä oli yksi tiimi myös ulkomailla…” Yritys X

Yritys Y:ssä controllerilla oli lähtökohtaisesi kaksi lähipäivää viikossa, jolloin hän oli fyysisesti asiakasyritysten tiloissa. Muina aikoina hän oli tavoitettavissa puhelimitse ja sähköpostitse. Talousjohtaja oli tyytyväinen tilanteeseen ja oli saanut omalta henkilöstöltä positiivista palautetta järjestelystä. Paikan päällä ollessa controller pystyi kouluttamaan muun muassa toiminnanohjausjärjestelmään, tilikarttaan ja kustannuspaikkoihin liittyviä asioita yrityksen henkilöstölle:

> ”…jostain syystä ihmisluonne on sellainen, että on helpompi kysyä asioita, kun näkee ihmisen täällä toimistolla, niin kysyy sitten pienimmätkin asiat, joita ei viitti laittaa sähköpostilla…”Yritys Y

Sellaista tilannetta, jossa controller olisi ollut tavoittamattomissa, ei ollut tullut vastaan. Talousjohtaja puolestaan totesi, että usein heillä on se tilanne, että controller ei saa heidän päästään liiketoimintojen vetäjiä kiinni ja tarvittavia vastauksia heidän työkuormansa takia. Controllerin joustavuutta ja yhteydenpitoa talousjohtaja kehui toimivaksi.

Controllerin toimeksianto oli kuvattu toimeksiantosopimuksessa usein hyvin lyhyesti. Controllereiden mukaan oli huono lähtökohta, jos toimeksiantoa lähdettiin toteuttamaan kirjaimellisesti, vaan täytyi katsoa laajemmasta perspektiivistä ja ehdottaa johdolle mahdollisia huomioon kiinnitettäviä asioita. Controller A ja B korostivat useissa yhteydessä, että lähtökohtaisesti he pyrkivät antamaan enemmän asiakkaalle, kuin asiakas osaa palvelusuhteeltaan odottaa. Kokoaikaisissa talousjohtajan toimeksiannoissa tehtävä on kuvattu usein toimintojen ylläpitäminen. Controller B piti itsestäänselvyytenä, että esimerkiksi puolen vuoden mittaisissa toimeksiannoissa tehdään myös prosessikehitystä taloushallinnon osalta. Hänellä on tapana laatia toimeksiannon aikana prosessikuvauksia ja ohjeistuksia taloushallinnon osastolle sekä seuraavalle talousjohtajalle ja näin uuden talousjohtajan on helpompi aloittaa työtään ja jatkaa prosessien kehittämistä.

> ”…musta on huono lähtökohta, että jos meiltä aina lähtee toteuttamaan henkilö eksakt sitä toimeksiantoa, mikä siinä toimeksiantosopimuksessa lukee, että jos niinkun nähdään tai näen että voisin tehdä paljon muutakin ja auttaa paljon muussakin, niin kyl mä sitten sen siellä asiakkaalla sanon…toimeksiantohan on kuvattu aika lyhyestikin, ja se voi käytännössä olla näin, että asiakas vaan haluaa että joku ylläpitää niitä toimintoja siinä niin pitkään, kunnes sitten saavat rekryttyä oman henkilön…ite taas aattelen niin, että puoli vuotta jonkun toimintojen ylläpitäminen, no se antaa asiakkaalle sen, että ne toiminnot ylläpidetään, mutta puolessa vuodessa kerkiää hirveästi

> tehä esimerkiksi semmosta prosessikehitystä ja saaha hommia niinku sujuvammaksi, kun kaikissa yrityksissä on aina parannettavaa." Controller B

Yleisesti controllerit kokivat, että controllerin rooliin kuuluu olla aktiivinen ja ehdottaa asioita johdolle. Erityisesti ulkoistettujen controllereiden tilanteessa tämä nähtiin tärkeäksi:

> "Helpostihan se käy niin, että ku yrittäjät ja johto painaa niskat kyyryssä ja yrittää selviytyä, niin siinä on vaikea ottaa semmosta lintuperspektiiviä, että hei, mitäs meijän pitäs penkasta. Niin siinä mielessä controllerilla on myös iso rooli ehdottaa." Controller C

Yritys X:ssä controllerin aktiivisuus liittyi muuttuneisiin lakeihin tai uuteen maahaan laajentumiseen liittyneisiin verotuksen tai kirjanpidon asioihin. Toimitusjohtaja näki liiketoiminnan kannalta haastavaksi tuoda lisää liiketoimintaan uusia ehdotuksia liiketoiminnan stabiiliuden kannalta. Controllerin tehtävä oli pääasiassa hoitaa operatiivisia talouteen liittyviä asioita:

> "kyllä mää sanosin että tuon asiakasyrityksen pyynnöt varmasti niinku oli enemmän painoarvoa siinä, että se oma-aloitteisuus siinä, ku se bisness oli siinä niinku enemmän samaa kaavaa olevaa, eikä siinä hirveästi ollut mitään semmosta mitä olisi pystynyt niinku controllerin näkökulmasta tuomaan." Yritys X

Yritys Y:n kohdalla oli lähdetty liikkeelle asiakasyrityksen tarpeista ja joiden parissa controllerin työaika oli pääasiassa kulunut. Tulevaisuudessa talousjohtaja näki business controllerin rooli myös aktiivisena ideoiden ehdottajana:

> " Joo, eli aika pitkälle on tietysti lähdetty siitä, että mitkä on ne meidän tarpeet on, ja mistä lähtee ensimmäisenä liikkeelle ja hakee sitten niiltä eri vetäjiltä toiveita ja tarpeita, mutta kyllä mun mielestä hyvä business controller osaa tuoda niitä ideoita taikka kattoa asioita ja haastaa…" Yritys Y

Muunlainen johdon konsultointi ja sparraaminen tuli controllereiden mukaan monesti ilmi raportoitiin ja ennustamiseen liittyvissä tilanteissa. Raportointia käydessä läpi monien laskentateknisten asioiden selventäminen oli tavallista. Controller A:n mukaan ennusteita muodostaessa oli hyvä tilanne haastaa johtoa myynnin ja kulujen realistisuudesta sekä kassan riittävyydestä. Syvällisempi sparrailu esimerkiksi tuotteen tai palvelun ominaisuuksista oli controller A:n mukaan tavallisesti haastavampaa ja vaatii yleensä suuren viikkotuntimäärän sekä asiakkaan tuntemisen hyvin. Controller C:n mukaan yritykseen integroitumisen ja yrityksestä oppimisen myötä asiakkaita oli helpompaa auttaa enemmän. Talousasioiden osalta controllerin ja johdon välinen vuorovaikutus oli paljon kiinni asiakkaan omasta talousosaamisesta:

> "…controller tai CFO tekee niinkun sitä, tavallaan vähän niinkun huomaamattaan samalla, johdon konsultointi voi olla ihan semmosta perusasioitten selittämistä toimitusjohtajalle, meillähän voi olla asiakkaana hyvin tyypillisesti tämmönen alotteleva yritys ja se toimitusjohtaja on jonkun vaikka teknologian asiantuntija, tai tuottamansa palvelun asiantuntija, mutta hän ei ole talousihminen, jolloin se konsultointi voi olla jopa sillä tasolla, että asiakkaalle kerrotaan että hei, vaikka tää sun myynti on tämmöstä projektiluontoista, niin sulla kannattas asiakassopimukset tehä niin, että sää pystyt laskuttaa asiakasta joka kuukausi, että sulla on aina kassassa rahaa." Controller B

Yritys X:n toimitusjohtaja totesi hänen talousosaamisensa olevan ohuempaa ja totesi controllerin opettaneen hänelle paljon perusasioita liittyen controllerin tekemiin työtehtäviin. Yrityksessä oli kehitetty palvelusuhteen aikana uusi liiketoimintamalli, jonka kehittämiseen controller osallistui taloudellisesta näkökulmasta. Keskustelua käytiin esimerkiksi ennustamiseen liittyvistä asioista, miten esitetään uusi liiketoimintamalli rahoittajille sekä keskustelua lisenssimaksun ja kuukausiveloituksen suuruuksien suhteesta:

> ”…se bisnesmallikehitys oli enemmän että mietittiin firman sisällä, sitten oltiin saatu joku malli itse aikaseksi, niin sitten juteltiin siitä sitten controllerin kanssa, hei mites, mitä mieltä oisit tästä ja voisko tätä ennustaa, ja oisko tää järkevä ja niin poispäin, ja siinä vaiheessa alko se dialogi enemmänkin.” Yritys X

Yritys X:n toimitusjohtaja korosti luottamuksen ja henkilökohtaisen suhteen muodostumista ja merkitystä vuorovaikutuksessa controllerin kanssa. Toisen ajatusmallin ja -tapojen ymmärtämisen myötä työskentely oli vaivatonta ja tehokasta:

> ”Joo, kyllä mää sanosin että myös vaati sen, että controller A:n kanssa opittiin tuntemaan myös toisemme, et siinä myös se luottamus, ja tavallaan pääsi pikkasen siihen toiseen kaveriin…että hänen piti päästä myös mun pään sisälle, että miten mä asioista ajattelen…että mä voin kertoa ihan mitä haluan ja ne jää niinku tämän suhteen sisälle…että se vaatii sen luottamuksen ja suhteen syntymisen, että se homma toimii oikein, niin ku se on kaikessa kanssakäymisessä.” Yritys X

Kokonaisuudessaan controllerit korostivat asiakkaan ja controllerin välistä vuorovaikutusta luottamukselliseksi suhteeksi ja toivat esiin suhteen osapuolten henkilökemioiden merkityksen ja toimivuuden. Palvelusuhteen alkuvaiheessa tästä haluttiin varmistua molemmin puolin vuorovaikutuksen toimivuudesta sekä ammatillisen osaamisen tasosta. Parhaimmillaan controller voi toimia johdon keskustelukumppanina:

> ”Joo eli eka, se niinku myyntivaiheessa tavataan se asiakas, tämä on tosi paljon kemiaa, tämä on ennenkaikkea luottamusta, tavataan se ja saahaan kuva minkälainen tyyppi, kenen kans tullaa töitä tekee…hyvin avoimesti käydään kaikki sensitiivinen asia, ihan että jos asiakas vaikka on miettynyt rekrytointia, onko ookoo, se voi siitä multa kysellä, jos se on miettinyt jotain koeaikapurkua, niin se voi sen mulle kertoa, mää annan mielipiteen siitä, jos joku on tarjoutunut ostamaan niitten firman, niin se kertoo siitä mulle, mää kerron onko se hinta kohillaan, sparrailen sitä että kannattaaksen myyä, ihan siis paljonhan siellä tulee kaikenlaista, kaikenlaista vastaan.” Controller A

> ”…eihän asiakas koskaan osta sikaa säkissä vaan mehän ikään kuin käydään työhaastattelussa asiakkaalla aina, ja siinä vielä varmistutaan sitä, että suunnilleen että persoonana ookoo, kemiat toimii, ja että varsinkin se ammatillinen osaaminen on varmasti sillä tasolla ku se asiakas haluaa, niin asiakas kyllä haastattelee.” Controller B

5.5 Ulkoistamisen tuomat erityispiirteet

Controllereiden mukaan edellytys toimia ulkoistettuna controllerina on olla kiinnostunut asiakkaan liiketoiminnasta sekä lähtökohtaisesti utelias ja kyvykäs omaksumaan uusia asioita nopeasti. Työn luonteen vuoksi on tarpeellista hahmottaa asiakkaan liiketoimintaa myös muiden kuin taloudellisten näkökulmien kautta. Liiketoiminnassa on paljon elementtejä, joista ei pelkkien lukujen perusteella pääse selville ja controllerin täytyy ottaa erilaisissa tilanteissa huomioon liiketoiminta esimerkiksi myös asiakkaan markkinatilanteen näkökulmasta. Controller A totesi, että asiakkaan auttaminen ilman liiketoiminnan tuntemista on myös mahdollista, esimerkiksi lukujen analysointi on mahdollista ylätasolla verraten toteutuneita lukuja budjetoituihin ja aiempiin vertailukausiin. Kuitenkin lähes aina on muodostettava syvällisempi käsitys asiakkaan liiketoiminnasta ja siihen vaikuttavista asioista:

> ”Siitähän on niinkun päästävä kärryille, et tuota varsinkin kun työskentelee controllerina ja business controllerina ja siellä sisäisessä laskennassa, niin sitä työtä ei voi tehdä jos ei tunne sitä bisnestä…että ymmärtää se, että mistä raha tulee, mihin raha menee ja mikä on se yrityksen ansaintalogiikka, mitkä vaikutusmahdollisuudet on niinkun omissa käsissä ja mitkä on ulkoisia asioita, joihin ei voi vaikuttaa tai vaikutusmahdollisuudet on vähäset. Semmonnen niinku ansaintalogiikka pitää niinku pystyä mallintamaan ihan niinku muutamassa päivässä.” Controller B

Perehtyminen voi viedä paljon aikaa, mutta toimiessa ulkoistettuna controllerina ja työskennellessä useiden asiakkaiden kanssa muodostuu controllereille rutiinia ottaa haltuun oleellisimmat kysymykset erilaisista yritystoiminnoista. Controller C kuvasi, että joissakin tilanteissa perehtymiseen riittää puoli päivää, toisella asiakkaalla perehtyminen saattaa ottaa viikon riippuen asiakkaan liiketoiminnan haastavuudesta. Yleensä liiketoimintaan perehtyminen alkaa lukujen tutkailulla, josta edetään sitten palvelusuhteen kannalta oleellisiin kysymyksiin:

> ”…tottakai ensi pitää, me ruoditaan ja murskataan ne luvut että ymmärretään ne. Mutta siihen bisnekseen ei pääse perehtymään muuta kuin ihmisiä jututtamalla ja olemalla siellä, ja kysymällä. Ja nöyrästi vaan ihmettelemään ja kysymään ja oppimaan.” Controller C

> ” …tietysti näin ihan niinku tämmösessä ulkoistetussa roolissa riippuen kuinka pitkä se toimeksinanto on, niin ei ehkä ihan joka asiassa ei voi ja ehikkään mennä sinne detaljeihin, mutta just se, että kokenut controller hyvin äkkiä poimii sieltä sen, mikä on olennaista ja epäolennaista oman työn kannalta, niin että pystyy sen oman tonttinsa hoitamaan mahollisimman hyvin.” Controller B

Liiketoimintaprosessien yksityiskohtaisempi tunteminen riippui toimeksiannon tarkoituksesta ja tavoitteesta. Controllerin tehtävien keskittyessä raportoinnin tuottamiseen, ei liiketoiminnan prosessien yksityiskohdista ole olennaista olla selvillä. Tehtävien liittyessä puolestaan liiketoimintaprosessien kehittämiseen ja eri osa-alueiden mittareiden luomiseen, on toiminnon osa-alueet välttämätöntä tuntea hyvin. Controllereiden mukaan yleensä taloushallinnon prosesseissa riittää asiakasyrityksissä kehitettävää. Niiden kehittäminen on luontevinta ulkoistetulle controllerille, sillä taloushallinnon prosesseihin controllereilla

on paras osaaminen ja prosessit sisältävät samat elementtejä yrityksestä ja toimialasta riippumatta:

> ”No riippuu tietenki siitä controllerin fokuksesta, mutta ei sun välttämättä sitä tuotantoprosessia tarvitse viimestä myöten tietää jos sä et oo tekemässä jotain tuotannon mittareita. Jos sää oot niitä rakentamassa, sittenhän se pitää tuntea pirun hyvin. Mutta sitten jos sä oot vaikka koko yritykselle tekemässä, sanotaan nyt vaikka kassavirtaennusteita tai tämmösiä tulosennusteita eteenpäin, niin ne tuotannon nyanssit ei ehkä niin isossa roolissa sitten ole.” Controller C

Yritys X:n toimitusjohtaja totesi, että controllerin on olennaista ymmärtää asiakkaan liiketoiminnan logiikka sekä toimialan lainalaisuudet ja erityispiirteet. Esimerkiksi hän nostaa heidän tapauksessaan ohjelmistoliiketoiminnan, jossa tietyn projektin kannattavaksi tuleminen vaatii tietyn mittaista jatkuvaa kuukausilaskutusta. Toimitusjohtajan näkemyksen mukaan yksityiskohtainen liiketoimintaprosessien ymmärtäminen ei ole välttämätöntä. Puolestaan hän totesi, että molempien täytyi ymmärtää mitä liiketoiminnassa tapahtuu ja ymmärtää, mitä tapahtuneet tarkoittavat liiketoiminnan kannalta:

> ”…me muodostettiin tavallaan controller A:n kanssa, sanotaanko oma kieli millä me puhuttiin, et puhuttiin niinku saas-laskutuksesta ja lisenssikaupasta ja niitten alla oli erilaisia professional service ja muuta et ku otettiin puhelin käteen että näyttää siltä että myydään vielä niinku kaks lisenssiä ja toiseen pannaan niinkun kunnon professional service ja toinen menee ihan perussapluunalla ja niin, sillon oli niinku molemmat kärryillä, että mitä tässä tapahtuu.” Yritys X

Yritys Y:ssä business controllerin roolin pitkän aikavälin tavoitteena oli osallistua liiketoimintaprosessien kehittämiseen. Haastatteluhetkellä controllerilla oli käynnissä perehdystysjakso, jonka osalta oli sovittu pienempi tuntiveloitus. Kahden päivän viikkotyöaika asettaa tietyt rajoitteet controllerin liiketoimintaan perehtymiseen. Talousjohtajan mielestä heidän asiakasorganisaationa pitää osallistua ja mahdollistaa controllerin liiketoimintaan perehtyminen. Talousjohtajan mukaan muun muassa raportoinnin valmistelussa ja selvittelyssä, yhteistyössä liiketoimintojen vetäjien kanssa sekä osallistumalla tytäryrityksen hallituksen kokouksiin controller pääsee sisälle yrityksen liiketoimintaan ja kartuttaa näkemystä liiketoiminnasta:

> ”…että ajatellaan että se tavallaan osa ajasta menee tähän opetteluun ja ei ehkä oo niinku tehokkaimmillaan sitten, sovittiin, että kun perehdytysjakso on ohitse, niin se tuntihinta on normaali Yritys C:n normaalilaskutustuntihinta, että sillain se on huomioitu…business controller, jos halutaan tuoda sitä tukea, että miten sitä liiketoimintoa voitas parantaa ja kehittää, niin sillon se ymmärrys pitäs olla vähän laaja-alaisempi niitten numeroittein lisäksi, että oppis ymmärtämään sitä bisnestä ja niitä lainalaisuuksia sillä puolella.” Yritys Y

Monissa toimeksiannoissa controllerit osallistuivat asiakasyrityksissä hallituksen tai johtoryhmän kokouksiin. Controllerit näkivät roolin luonnollisena osana controllerin työtä ja pitivät tärkeänä, että talousnäkökulma on edustettuna johtoryhmän kokouksissa, erityisesti jos yrityksessä ei ole muuta laskentatoimen osaajaa. Tyypillisesti controllerin rooliin kuului raportoida hallitukselle ja johtoryhmälle taloudellisista asioista. Controller A:n mukaan strategiakeskustelu ja strategiset päätökset menevät yhtiön perustajien ja muiden hallituksen jäsenten

kautta. Pienemmissä yrityksissä hallituksella on paljon myös operatiivisia asioita esillä, esimerkiksi rekrytointeja. Liiketoiminnan tapahtumien seuraaminen ja niistä ajan tasalla pysyminen korostui:

> ”… on joitain osa-alueita, joissa sä et oo niin perillä, kuin muut johtoryhmän jäsenet, mutta sitten toisaalta sä voit tuoda näkemystä siihen ulkomaailmalta ja aitojen ulkopuolelta, joka taas on monesti arvokasta, uusia, hyviä malleja...”Controller C

Johtoryhmä- ja hallitustyöskentelyssä tehtävän päätöksenteossa controllerin rooli on kartoittaa vaihtoehtoja ja antaa oman perustellun näkemyksensä tilanteesta. Tyypillinen työ on tehdä selvityksiä, raportteja ja analyysejä päätöksenteon tueksi. Controller A totesi, että ulkoistettu controller osallistuu päätöksentekokeskusteluun, jossa päästään yhdessä johonkin lopputulokseen ja tehdään konsensuksen vallitessa päätös. Controller B toi esiin, että controllerin pitää olla myös valmis haastamaan ja jopa argumentoimaan muuta johtoryhmää vastaan. Päätöksentekotilanteet ovat usein monimutkaisia, jossa harvoin on selkeää ja yhtä oikeaa vastausta. Tällaisissa tilanteissa taloudellisen näkökulman esiintuominen on controllereiden mielestä tärkeää. Vaikka ulkoistetut controllerit osallistuvat aktiivisesti päätöksentekoon eri muodoissa, controllerien mukaan varsinainen päätöksenteko kuuluu asiakasyritykselle, joka on myös siitä viime kädessä vastuussa. Tyypillisesti asiakkaat juuri haluavat controllereilta näkökulmia ja ehdotuksia:

> ”business controller ei ole varsinainen päättäjä, ellei sitten häntä niin kun aseteta siihen asemaan, että tietenkin niin kun voi mielipidettä kysyä, toki, mutta tämä onkin ihan mielenkiintonen, sitten niin kun riippuu ihan mitä päätetään, että tietynlaisia vastuujuttuja voi tulla, että on niin kun helppo päättää semmosesta, että tilataanko toimistolle kaks uutta nitojaa, vai olla päättämässä sitä, että ostetaanko tuo yritys nyt mistä ollaan kiinnostuneita tai ei osteta, se päätöksen suurusluokka voi olla niin kun niin valtava…pääsääntösesti sanosin näin, että business controlleri kartottaa vaihtoehtoja ja tuo ne pöydälle, esittelee ne johtoryhmälle, johtoryhmä tekkee päätöksen, joka sitten vielä niinku riippuen valtuutuksista, niin hallitus sen sitten siunaa.” Controller B

> ”…sitähän meiltä loppupeleissä halutaan. Ei niinkään, että tuottakaa meille oikeen hitokseen numeroita, että päästään ite tulkitsemaan, ei se oo se pointti, mutta numeroita pitää tuottaa, että voi tehdä johtopäätöksen, mutta kyllä se on se johtopäätökset ja suositukset, mitä haetaan. Ja sillon me on parhaiten täytetty roolimme. Se on eri asia sitten mitä noudatetaan ja mitä kukin päättää tehdä, se on sitten pois meidän käsistä, mutta me annetaan tämmönen talousmiesten ja naisten näkökulma.” Controller C

Yritys X:n kohdalla controllerin työnkuvaan ei lähtökohtaisesti kuulunut osallistua hallituksen kokouksiin, mutta muutamissa tilanteissa toimitusjohtaja oli pyytänyt controlleria mukaan kokouksiin. Päätöksenteon osalta toimitusjohtaja totesi sen kuuluvan yritykselle itselleen ja olevan ulkopuolella ulkoistetun controllerin tehtävistä:

> ”…päätöksenteko sinänsä sanana kuulostaa mulla niinku enemmän sitä mitä firma itse tekee, toimitusjohtajana tai hallituksena tai mikä ikinä se elin näitä tekee…oli pari keissiä, missä mää pyysin controller A:ta advisorin roolissa tulemaan meijän hallituksen kokoukseen, siellä oli näitä fuusiokeissejä ja muuta, niinku mä huomasin että siinä meijän hallitusympäristössä mä oon se kaikista vähiten niinku kokemusta

> omaava, että se on turhaa mun yrittää selittää niitä asioita joita mä en itsekkään ymmärrä semmosille, jotka on itseäni kokeneempia, niin pyysin sitten controller A:n siihen, koska hän osaa puhua oikealla kielellä ja pystyy antaa suoraan ne vastaukset… oisko niitä ollut yks tai kaks missä A:ta tuolla tavalla käytettiin, että nyt jälkeenpäin kun ajattelee niin olis voinu ollu järkevää käyttää vähän useamminkin." Yritys X

Yritys Y:n osalta controller osallistui hallitustyöskentelyyn tytäryhtiön hallituksessa, jossa hänen roolinsa oli toimia taloudellisena asiantuntijana. Hallituksen kokouksissa hän esitteli valmistelemansa taloudelliset raportit. Päätöksen teon osalta controllerin roolina oli valmistella ja olla tukemassa päätöksentekoprosessia laskelmien, tiedon haun ja analysoinnin muodossa. Controllerin osallistumisen päätöksentekoon talousjohtaja näki tarpeellisena asiana: controller pystyy tuomaan taloudellisen näkökulman ja kommentit päätöksen vaikutuksista kirjanpidon menettelyihin sekä olla linkkinä taloushallinnon osastolle viestimään, mikäli päätöksillä oli vaikutusta käytännön työhön:

> "Ei suoranaisesti osallistu päätöksentekoon, mutta on enemmän on sitten valmistelemassa niitä että, kuinka paljon sä tarvitset päätöksenteon tueksi erilaista historiatietoa tai materiaalia ja miten on jotkut kustannukset tähän saakka mennyt tai muuta, niin tuota business controllerin tehtävä on mun mielestä tukea ikään kuin siihen päätöksentekoon tarvittavilla tiedolla, onko ne sitten tiedonhakua tai selvityksiä tai analysointia ja toki mun oletus olis, että pystys niinkun antaa näkemyksiään ja ehdotuksiaan mikä olis järkevää..." Yritys Y

Suurimpana näkyvänä erona sisäiseen toimijaan controllerit totesivat sen, osa-aikainen ulkoistettu controller ole paikalla samalla tavoin kuin sisäinen toimija. Controllerit totesivat, että asiakasyrityksen liiketoimintaan ja tapahtumien seurantaan täytyy kiinnittää huomiota, jotta pysyy ajan tasalla asiakasyritysten meneillään olevissa tapahtumissa. Ulkoistetun controllerin täytyy myös huolehtia, että virallinen tieto, esimerkiksi sähköpostit tavoittavat ulkoistetun resurssin samalla tavoin kuin yrityksen varsinaiset työntekijät. Työn sisältöön liittyen controllerit totesivat sen olevan vastaavaa ja tulevan hoidetuksi yhtä hyvin kuin sisäisen tekijän toimesta. Controller A mukaan nykyisten etäyhteyksien ja teknisten ratkaisujen myötä työtä on helppoa tehdä myös etänä, mutta ihmisten työkuorma, kiireellisyys, väsyneisyys tai stressaantuneisuus välittyy huonommin etäyhteyksien kautta:

> "En eroa kyllä muuten kuin että en istu fyysisesti siellä paikan päällä. Muuten niin, mitä teen niin käytännössä teen ihan samaa juttua, että en vaa oo siellä fyysisesti paikan päällä enkä yrityksen palkkalistoilla, mutta tuotos on sama." Controller A

> "No onhan siinä toki sitten semmosia haasteita, että ulkoistettu ihminen, niin ei se välttämättä ihan niin hyvin oo perillä siitä bisneksestä kuin semmonen, joka istuu siellä kaheksan tuntia joka päivä. Että se on se haaste, mihin meillä pittää koko ajan kiinnittää huomiota, että me ymmärretään riittävästi sitä mitä se asiakas tekee, pystytään sitten toimimaan niin kuin oma." Controller C

Controller B toi esille näkökulman, että ulkoistetulla toimijalla on korkeampi vastuun työn tuottavuudesta: kun ulkoistetun controllerin tuntihinta on korkeampi, asettaa controller oman työn vaatimustaso korkeammalle työn tuottavuuden osalta. Controller C totesi, että usein ulkoistettu controller otetaan mu-

kaan tiettyyn tarpeeseen ja controller saa keskittyä yrityksessä aidosti arvoa tuottaviin töihin. Korkeampi tuntihinta verrattuna sisäiseen controlleriin kannustaa myös asiakasyritystä priorisoimaan controllerin tehtäviä ja asettamaan tekemiselle tavoitteita:

> ”…valitettavasti kun otetaan oma controller, niin hetken päästä hänkin on oma ostolaskun käsittelijä tai oma joku muu, tekemässä semmosta rutiinia, ja kun aikaa on, niin täytyyhän se jollakin täyttää. Että sitten monesti käy niin, että se alkaa eriytymään pois siitä controllerin roolista. Mutta tuota, ulkoistettu tulee aina tekemään just sen controllerin työn, että siinä mielessä se on paljon tavallaan tehokkaampaa.” Controller C

Ulkoistamisen eduiksi controllerit esittelivät sen, että molemmissa controller-palveluita tarjoavassa yrityksessä oli useita controller- tai CFO-osaajia. Controllerien välinen yhteistyö, ammatillinen tuki ja palveluntarjoajien sisäiset koulutukset pitävät huolen, että controllerit ovat ammattitaitoisia ja ajan tasalla ammatillisissa asioissa. Lisäksi usealle asiakkaalle tehtävä työ tuo näkökulmia asiakasyritysten päätöksentekotilanteisiin ja liiketoiminnallisiin kysymyksiin sekä mahdollistaa yrityksen katsomisen myös ulkopuolisin silmin:

> ”…kun omalla on tasan yksi yritys siinä vahdittavana, ja sitä kautta hän on monesti yksin, hän on siellä samojen aitojen sisäpuolella kuin se muu johto. Nyt kun tulee ulkoistettu, meillä on täällä hirveä liuta yrityksiä, eri toimialoilta, eri ratkasuja, me keksitään niitä ratkaisuja kokoajan, niin meillä on vähän erilainen perspektiivi, ja sitten me ollaan pikkusen niinku kauempana niin, me tiedetään tuohon paljon parempi ratkasu, ku me ollaan kokeiltu tuolla ja tälleen.” Controller C

Yritys X:n toimitusjohtajan mukaan controllerin ollessa sisäinen yrityksen taloudellinen seuranta olisi ollut täsmällisempää raportointien ja KPI-mittareien myötä. Controller oli yrityksen käytössä tilapäisesti erilaisissa projekteissa ja kuukausitasolla varsinaista controllerin tekemään talousseurantaa ei ollut:

> ”…minä toimarina näytin sitten tilannekatsauksessa näytin NetVisorista tiettyjä näkymiä, että tältä nyt näyttää ja näin on niinkun toteutunut ja näin on mennyt, ett se oli semmosta mutta ei ollut ehkä sellasta syvää analyysiä, miksi näin on mennyt tai muuta.” Yritys X

Työskentelyn osalta toimitusjohtaja toi esiin, että joissakin tilanteissa saattoi joutua odottelemaan joitakin päiviä controllerin työskennellessä muiden asiakkuuksien parissa. Toimitusjohtaja kuitenkin korosti, että tilanteen eivät kuitenkaan olleet ongelmallisia ja harvoin sellaisia tilanteita, joissa asioita olisi tarvinnut saada välittömästi eteenpäin. Lisäksi tilanteissa, joissa oli kiireellisiä asioita käsillä, toimitusjohtajan totesi controllerin laittaneen likoon itsensä myös työajan ulkopuolella. Yhtenä näkökulmana toimitusjohtaja nosti esille, ettei tiennyt kuinka kiinnostunut ulkoistettu controller oli heidän ohjelmistoliiketoiminnasta ja sen kehittämisestä. Yritys X:n toimitusjohtajat arvosti myös controllerin kokemusta erilaisista yrityksistä ja tietotaitoa toisten yritysten ratkaisuista ja vaihtoehdoista ja näki tilanteen selkeänä etuna ulkoistamisessa:

> ”Kyllä mää arvostin sitä…joku kysymys johon oli montaa eri vaihtoehtoa, niin häneltä löyty että mulla on yks firma missä asioita on tehty vähän tähän suuntaan ja sitten on ollut tämmöset hyödyt ja haitat, ja sitten on taas tavallaan toinen malli ajatella,

> mikä ratkasee noi ongelmat, mutta tuo tämmöstä lisähaastetta, niin tottakai mä arvostan sitä kokemusta, sillä sä saat hyvän summan niistä proosta ja consseista tähän kysymykseen, mihin sä itse et osaa vastata." Yritys X

Yritys Y:n kohdalla pohdittiin jatkuvasti, pitäisikö business controllerin olla sisäinen toimija ja roolin kehittyessä tärkeäksi ja kriittiseksi liiketoimintojen kannalta pitäisi varmistaa, että se olisi talon sisäinen resurssi. Talousjohtaja toi esille, että ulkoistetussa mallissa on ongelmana osaamispääoman kertyminen ulkoiselle resurssille ja hänen vaihtaessa työpaikkaa osaaminen menetetään. Sama haaste olisi sisäisessä resurssissa, mutta talousjohtaja näkee tilanteen johtamiskysymyksenä, johon itsellä voisi olla paremmat mahdollisuudet vaikuttaa. Muina eroja talousjohtaja toi esille, että ulkoinen tekijä ei välttämättä ole yhtä sitoutunut asiakasyrityksen tavoitteisiin ja toimintaan kuin sisäinen toimija. Lisäksi osa-aikaisen controllerin tuntimäärää ei välttämättä ole mahdollista lisätä asiakasyrityksen tarpeiden lisääntyessä ja rajallinen viikkotuntimäärä asettaa omat rajoitteet liiketoiminnan oppimiseen ja omaksumiseen:

> "…sitä voi spekuloija miten päin vaan, että tavallaan jos sä et pysty työllistää sitä järkevällä tekemisellä täyspäiväsesti, niin sittenhän se olisi mielekkäämpää sen henkilön kannalta, että olisi niinkun muitakin asiakasorganisaatioita, mistä vois sitten tuoda mahollisesti jotakin uusia ideoita ja niin kun myöskin meille, niin siinä mielessä se voisi olla ikään kuin myös meidän etu, että on ulkoistettu toimija, joka pystyy sitten hakemaan sitä osaamista ja kokemuksia muualtakin, mutta sitten taas jos on niin, että on nähtävissä se, että on enemmän kokopäivätoimiselle resurssille käyttöä, että sitä kautta voitaisiin viedä meidän liiketoimintojen kehitystä nopeammin ja tehokkaammin eteenpäin, niin sillon se mun mielestä pitäs ehottomasti olla talon sisällä…Toki voihan se olla niinkin, että ei viihtyisi vaikka meillä, että sanoisi esimiehelle, että mä en ainakaan tonne halua enää mennä, että hanki mulle joku muu paikka tai muuta, että onhan sekin tietenkin mahollista." Yritys Y

Ulkoistamisen etuna talousjohtaja toi esille sen, että esimerkiksi verotuksen ja kirjanpidon lainsäädäntöjen muutoksien osalta controllerin työnantaja huolehtii koulutuksesta ja vähentää heidän taakkaansa näiden asioiden osalta. Lisäksi tiedonvaihto kirjanpitäjien kanssa on sujuvampaa, kun controller ja kirjanpitäjä työskentelevät saman yrityksen palveluksessa.

Suoriutumisen osalta controllerit A ja B vertasivat omaa suoriutumistaan asiakkaalle annettuun aika-arvioihin ja toteutuneisiin tunteihin. Controller B piti tärkeänä mittarina asiakastyytyväisyyttä sekä asiakkailta saatua palautetta varsinaisen asiakkaan tarpeen täyttymisen lisäksi. Controller B ja C nostivat esille jatkuvien ja toistuvien tilauksisen olevan yksi hyvä mittari onnistuneesta työstä:

> "…semmosta absoluuttistahan, että tulkitaanpa yhdessä mittareita, että kyllähän se meni hienosti, koska eihän sellaselle ole tarvetta, kun se on kuitenkin mielipidekysymys. Että jos johtaja kokee, että mää sain tästä apua, että oli hiton hyvä, niin se on hyvä, ja taas toisaalta, ihan sama mitä se mittari sanoo, jos se tuntuu huonolta, niin se on huono…" Controller C

Yritys X:ssä controllerille ei ollut laadittu tiettyä tehtävälistaa ja tavoitteita, vaan controller hoiti vastaantulevia talouteen liittyviä tehtäviä. Toimitusjohtajan mukaan tulokset ja tehty työ osoitti sen, että controller onnistui työssään. Toimitusjohtaja totesi, ettei hänellä olisi vähäisen taloudellisen osaamisen myötä välttämättä edes osaamista haastatella controlleria rekrytointitilanteessa tällaiseen

rooliin. Hänen näkökulmastaan controllerin suoritumista pystyi arvioimaan siitä, ettei tilinpäätöksissä ollut tilintarkastajilla huomautettavaa, asiat tulivat hoidetuksi ja rahoitushakemukset menevät ongelmitta läpi. Toimitusjohtaja kertoo esimerkin rahoituksen hausta, jossa rahoituskäsittelijä oli kommentoinut, ettei ollut nähnyt pitkään aikaan niin hyvää ja tarkkaa analyysia yrityksen toteutuneista ja ennustetuista luvuista:

> ”…niin ihan turha mulla on lähteä sieltä kysymään sellasta, jotain sellasta substanssikysymystä, kun mä hädin tuskin ymmärrän niitä itsekkään. Sitten taas näin, että pitäs saada viikon päätteeksi aikaan niinkun tekes-hakemukset ja mihin tarvitaan ennusteet ja hässäkät ja muut, niin ehkä sitten se homma lähtee rullaamaan hyvin ja sieltä tulee semmoset paperit jotka menee heittämällä läpi, niin sillon on ainakin tehty hommia oikein…Että kyllähän tollanen keissi, että jos sä tommosen viestin saat niin kyllähän sä tajuut, että sulla on hyvä tyyppi tekemässä niitä asioita.” Yritys X

Yritys Y:ssä oli laadittu controllerille tavoitteet ja tehtävälista, joita controller oli lähtenyt viemään eteenpäin. Talousjohtaja oli tyytyväinen controllerin työpanokseen ja toimiin raportoinnin kehittämisessä ja muissa tähän mennessä tehdyissä työtehtävissä ja toimissa. Suurempana kysymyksenä yrityksessä controllerin suoriutumisen arvioinnissa oli, voidaanko heidän tilanteessaan jatkaa osaaikaisella ulkoistetulla resurssilla jatkossakin, vai ajatellaanko yrityksessä business controllerin rooli sen verran tärkeäksi liiketoiminnan kannalta, että rooli täytyisi järjestää yrityksessä sisäisesti:

> ”…mä oon ollu kauhea tyytyväinen siihen, että hän on tosi aktiivinen, ja ottaa helposti ihmisiin yhteyttä ja varailee palavereita ja on niinku tehokas ja tekee nopeasti asioita, että on niinku nuori ja innokas kaveri vielä, niin silleen on tosi reippaasti lähtenyt liikkeelle…ja se mietintä tulee siitä, onko se ulkoistettuna järkevintä hoitaa, vai onko se sitten niin kriittinen rooli, että se pitäisi varmistaa omalla resurssilla, niin se on se, mitä joutuu itsekkin kokoaikakin pohtimaan ja josta käydään toimitusjohtajankin kanssa niitä keskusteluja aika-ajoin, että miltä se näyttää.” Yritys Y

5.6 Controller-palveluiden tulevaisuus

Ulkoistetun controller-palveluiden tulevaisuuden controllerit näkivät valoisana. Haastatteluissa nousi esille sekä taloushallinnon digitalisaation että yleisen ulkoistamisen trendin lisäävän ulkoistettujen palveluiden hyödyntämistä. Digitalisaation myötä esimerkiksi raportoinnin automatisoituessa taloushallinnossa controller pääsee keskittymään enemmän analysointeihin ja rutiininomaiset työt jäävät vähemmälle. Ulkoistamisen osalta nähtiin trendinä erilaisten palveluiden kysynnän lisääntyminen sekä muutokset työelämässä freelancer- ja osaaikatyön suuntaan:

> ”…semmonenhan yleistyy kokoajan, että sitä osaamista ostetaan sieltä sun täältä, se osaaminen ei ole oma työntekijäporukka pelkästään, vaan sitä voidaan ostaa joltakin freelancerilta, joka tulee tekemään palkkatyöläisenä tai voijaan ostaa asianajotoimistosta tai taloushallinnon palveluita tarjoavasta organisaatiosta, se niinkö se kehitys siihen, että sitä osaamista hankitaan sieltä sun täältä…” Controller A

> ”Minä uskon, että taivas on rajana, että se on todellakin siinäkin suunta se, että sitäkin ostetaan ennemmin palveluna. Ja ohjelmathan kehittyy kovaa vauhtia automaattisemmaksi ja taloushallintoprosessi automatisoituu kovaa vauhtia, se mahdollistaa sen, että päästään käyttämään sitä älyä, siihen fiksuun johtopäätösten tekoon.” Controller C

Myös asiakasyritykset uskoivat ulkoistamisen trendin jatkuvan tulevaisuudessa. Yritys X:n toimitusjohtaja toteaa asiantuntemuksen ja osaamisen ulkoa ostamisen olevan normaali ja yleistyvä käytäntö yritysmaailmassa:

> ”Joo kyllä mä oon itseasiassa tuossa yhelle start upille oon just puhunutkin että, kertonut näitä samoja kokemuksia, jotka on ollu positiivisia, että ihan turhaa te taistelette, siinä on kans tämmönen keissi, että siinä on tosi kaupallinen toimari, mutta hänellä menee hirveästi aikaa, mikä on pois siitä myynnistä ja johtamisesta ja kaikesta muusta, että oisko se nyt järkevämpää ostaa parilla tonnilla ulkoa, jolloin se kustannus on mun mielestä aika pieni.” Yritys X

Controller-palveluiden kehittämisen osalta Yritys X:n toimitusjohtaja kaipasi controller-palveluiden osalta tuotteistamista ja controllerin tyypillisten työtehtävien listausta palveluntarjoajien verkkosivuille. Esimerkkinä hän mainitsee raportointiin ja tilinpäätökseen liittyvistä työtehtävistä sekä suosituksia ja esimerkkejä, jossa on kuvattu esimerkiksi talouden seurantaan tai hallitusraportointiin liittyviä työtehtäviä. Näin verkkosivuille päätynyt henkilö voisi katsoa ja huomata, olisiko palveluista heidän yritykselleen jotain hyötyä. Toisena ajatuksena hän mainitsee esimerkiksi vuosittain pidettävän asiakassuhteen tilannekatsauksen, jonka kohdalla controller voisi ehdottaa uusia palveluita tai asioita, joihin asiakasyrityksen kannattaisi kiinnittää huomiota tulevaisuudessa. Heidän yrityksen tilanteessa ja toimitusjohtajan arvion mukaan monen muun yrityksen kohdalla voi olla haastavaa ostaa controller-palveluita, jos itsellä ei ole asiantuntemusta aiheeseen ja tietoisuutta ulkoistetun controllerin hyödyistä:

> ”Mä luulen että kun se on monessa keississä se, että kun ei ole osaamista, ei osaa kysyä sitä, että pitäskö tämmösiä juttuja tehdä…niin jos controller olis soittanu mulle että, hei nyt näyttää siltä että teijän taloutta seurataan niinku aivan päin takapuolta, mitä jos tehtäs niin että hän tulee käymään hallituksen kokouksessa tai hän tuottaa sulle materiaalin, mitä voit esittää hallituksen kokouksessa, niin mä olisin sanonut varmaan siltä istumalta että joo…että tässä nyt kun jälkeenpäin miettii, niin controller ei kyllä hirveästi myyny lisäpalveluita meille, ei oikeastaan, en muista että ollenkaan, ja varmasti olis ollu hedelmällistä maaperää ottaa pikkasen lisää laskutusta…että hän ois pystynyt osallistumaan halutessaan paljon enemmänkin tuohon firman talouteen liittyviin asioihin.” Yritys X

Yritys Y:n talousjohtaja uskoo taloushallintoalan toimijoiden kehittyvän controller-palveluiden suuntaan ja hakevan sellaisia työntekijöitä tulevaisuudessa, jotka pystyvät toimimaan laajemmin asiakkaiden tukena erilaisissa tilanteissa sekä hyödyntämään ulkoista toimijaa väliaikaisissa tarpeissa:

> ”…nykyään kun musta tuntuu että yritykset ei rekrytoi muuta kuin että sulla pyörii se normaali operatiivinen toiminta, että tuntuu että kaikki on kauhean kiireellisiä, ja sit ku jos sä alotat jotain ERP-projektia tai isoa kehityshanketta, niin sun pitäs jostain löytää ne resurssit joko tekemään sitä sun operatiivista työtä ja sitten tuota siihen kehitysprojekteihin resursseja, että on vaikea aina niin kun yhistää näitä asioita sen resurssien niukkuuden ja kehitystarpeen välillä, että varmaan niitä ulkoistuksia tulee

> sitäkin kautta, niin kun väliaikaisiin tarpeisiin pystyy hyödyntään ulkoisia resursseja.” Yritys Y

Controllereiden ammattitaidon tarpeen yrityksissä Yritys Y:n talousjohtaja näkee tulevaisuudessa lisääntyvän ja toteaa liiketoimintaorientoituneille business controllereille olevan paljon ja koko ajan enemmän kysyntää työmarkkinoilla. Tähän kysyntää olisi hyvä vastata hän mukaan myös koulutuksen osalta:

> ”…sitä osaamista on yrityksistä keskimäärin liian vähän, että mun mielestä siihen pitäs niinkun panostaa jo koulutuksesta lähtien paljon enemmän, toki en tiedä miten paljon nykyään oppilaitoksissa kuinka paljon sitä on esillä ja kuinka paljon se on sitä, mitä omassa opiskelussa oli niinkun kustannuslaskentaa ja kirjanpitoo ja vähemmän mun mielestä semmosta niin kuin muuta taloudellista ajattelua ja liiketoiminnallista ajattelua, niin mun mielestä business controller roolia ja sen korostamista ja vaikutusta yritysmaailmaan, niin sitä saisi olla enemmän.” Yritys Y

6 POHDINTA JA JOHTOPÄÄTÖKSET

6.1 Pohdinta

6.1.1 Syyt ulkoistamiseen

Controllerin ulkoistamisella saadaan joustavuutta liiketoimintoihin ja asiakasyritys voi keskittää resurssit toimintoihin, joilla on asiakasyrityksen näkökulmasta korkea arvonlisäys. Joustavuus oli keskeisin syy controller-toiminnon ulkoistamiseen: controller-toiminnon tarpeiden vaihdellessa ja työkuorman ollessa vielä vähäistä voidaan ulkoistamisella optimoida yrityksen henkilöstömäärää (Bustinza ym. 2010).

Pajarisen (2001) mukaan ulkoistamispäätöstä tehdessä tulee verrata ulkoistamisen kustannuksia suhteessa omaan tuotantoon, huomioida ulkoistamisen transaktiokustannukset sekä organisaation muutokset, jotka vaikuttavat muun muassa tiedon kulkuun. Aineistosta ilmeni kustannusvertailu oman tuotannon ja markkinaehtoisen toteutustavan välillä. Erityisesti tilanteessa, jossa työtä ei ole kokoaikaiselle työntekijälle, tulee markkinaehtoinen toteutustapa kokonaiskustannuksiltaan edullisemmaksi. Controllerien ulkoistaminen ei juuri aiheuta transaktiokustannuksia: asiantuntijatyön vuoksi ulkoistamissuhteen ylläpito ei aiheuta kustannuksia juurikaan eikä vaadi erityisiä investointeja, sekä ulkoistamissuhteen lopettaminen on yksinkertaista. Ulkoistamissuhteessa asiakas maksaa ainoastaan tehdyistä tunneista, eikä velvoittavaa tuntimäärää ole.

Transaktiokustannusteorian mukaisten varojen erityisyys (Williamson 1981 & 1985, Joskow 1988) controller-toiminnon ulkoistamisessa liittyy asiakasyrityksen liiketoimintaan ja yritystoiminnan erityispiirteisiin perehtymiseen. Tästä perehtymisestä aiheutuu kustannuksia, mutta kustannusvaikutukset eivät kuitenkaan ole merkittäviä. Muiden yritysten erityispiirteiden omaksuminen lisää ulkoistettujen controllereiden ammattitaitoa ja kokemukset erilaisista yrityksistä ovat tällä tavoin hyödynnettävissä toisissa asiakassuhteissa.

Ulkoistettujen controllerien tilanteessa ulkoistamistransaktion tuntiperusteinen hinnoittelu ratkaisee transaktion epävarmuudesta johtuvia tilanteita, kuten ympäristön ja käyttäytymisen epävarmuutta (Geyskens ym. 2006) tai epävarmuutta ulkoistamissuhteen tavoitteista (Ellram ym. 2008). Tuntiperusteinen hinnoittelu vastaa Blomqvistin ym. (2002) havaintojen haasteisiin, jonka mukaan toimi pitäisi järjestää sisäisesti, mikäli transaktiolla on korkea epävarmuus, opportunismin vaara, kompleksisuus sekä varojen erityisyys, sekä transaktion määrittelyn vaikeus (Fernandez-Olmos 2011). Ulkoistettujen controllerien tapaisissa ulkoistamissuhteissa palveluntarjoajayrityksen käyttäytymisen seurantaan tarvitaan vähän toimenpiteitä, sillä palveluntarjoajan intressi on palvella asiakasta mahdollisimman hyvin ja pitää näin yllä jatkuvaa asiakassuhdetta.

Williamsonin (1981) mukaan transaktioteorian tekijöiden ilmeneminen johtuu kahdesta syystä: rajoitetusta rationaalisuudesta sekä opportunistisesta käyttäytymisestä. Rajoitetun rationaalisuuden aiheuttamia riskejä voidaan hallita pit-

källe ulkoistamissuhteen tuntiperusteisella hinnoittelulla. Controllerin opportunistinen käyttäytyminen puolestaan voidaan ajatella olevan asiakasyrityksen palvelemista hyvin, että palvelusuhde jatkuu tulevaisuudessa ja asiakas suosittelee palvelua myös toisille yrityksille. Sisäisen tuotannon etujen, varojen alioptimoinnin, ristiriitatilanteiden ratkomisen sekä tiedon kulun joustavuuden (Williamson 1981) osalta ulkoistettujen controllereiden tapauksissa asiantuntijuuden ollessa pääasiallinen controllereiden vara, on varoja vaikea alioptimoida. Toisaalta perehtyminen asiakasyrityksen liiketoimintaan ja ulkoistetun toimijan löyhempi sitoutuminen asiakkaan liiketoiminnan tavoitteisiin voi olla ulkoistettujen controllereiden kohdalla alioptimointia. Sekä controllereiden että asiakasyritysten molempien on kiinnitettävä tiedon kulun jouhevuuteen ulkoistamistilanteessa.

Aineisto tukee Kamayabin ja Devin (2011) havaintoja, jonka mukaan laskentatoimen tuotannon varojen korkea erityisyys johtaa niiden vähäiseen ulkoistamiseen. Mikäli yrityksen kilpailuetu nojaa laskentatoimen osaamiseen, jossa yrityksen liiketoimintaprosessien ja liiketoiminnan tunteminen on keskiössä, controller-toimintoa on yrityksen näkökulmasta haastavaa ulkoistaa. Tämä tuli ilmi esimerkiks yritys Y:ssä tilanteessa, missä pohdittiin controller-toiminnon toteuttamisen tapaa jatkossa.

Controller-toiminnon järjestämisen sisäisesti tulee markkinaehtoista toteutustapaa kustannuksiltaan suuremmaksi tilanteissa, joissa kokopäiväiselle controllerille ei vielä ole tarvetta yrityksessä tai tarvitaan controlleria tilapäisesti lisäapuna yrityksen projektin läpivientiin. Transaktiokustannusteorian mukaisesti controllerin ulkoistamisen kokonaiskustannukset ovat alhaisemmat ja yksi syy controller-toiminnon ulkoistamiseen. Resurssiperusteisen teorian mukaan ulkoistamalla yritys pääsee käsiksi resursseihin, joita heillä itsellä ei ole. Tämä puute voi olla osaamisen tai kapasiteetin puutetta (McIvor 2009). Yritykset ulkoistivat controllerin tehtäviä näistä syistä. Controller-toiminnon ulkoistamisen syihin vaikuttavat siis sekä kokonaiskustannukset että resurssien puuttuminen. Tutkielma tukee aiempien tutkimusten havaintoja ulkoistamispäätöksestä, että siihen vaikuttavat transaktiokustannusnäkökulman tarjoama kustannuslähestysmistapa sekä resurssiperusteisen näkökulman tarjoamat havainnot (Gottschalk & Solli-Sæther 2006, McIvor 2009). Kustannusnäkökulma painottui erityisesti controllerien haastatteluissa, mutta asiakasyritykset nostivat ulkoistamisen syyksi ennemmin resurssin, osaamisen tai kapasiteetin puutteen.

6.1.2 Ulkoistetun controllerin rooli

Wolfin ym. (2015) mukaan controller on synonyymi johdon laskentatoimen ammattilaiselle. Malmin ym. (2001) ja Grahamin ym. (2012) tutkimuksissa controllereiden vastuulla oli myös talousosaston ulkopuolisia vastuita tai muita kuin johdon laskentatoimen tehtäviä. Ulkoistetut controllerit toteuttivat kuitenkin pääasiassa johdon laskentatoimen tehtäviä. Tämä johtunee kahdesta syystä: toimija on ulkoinen resurssi ja käytössä tietyn ajan, resurssin hyödyntäminen tulee

keskitettyä arvoa tuottaviin töihin ja sellaisiin, joihin ei yrityksellä itsellä ole osaamista tai resursseja. Ulkoistettua resurssia ei oteta yritykseen tekemään rutiinia, vaan avuksi täsmälliseen tarpeeseen, koska on omaa tekijää kalliimpi.

Järvenpään (2001 & 2007) sekä Vaivion ja Kokon (2006) tutkimuksissa laskentatoimen rutiinityö oli keskitetty palvelukeskuksiin ja controller oli sijoittunut liiketoimintayksikköön. Hyvösen ym. (2015) tutkimuksessa pavunlaskija-controllerin tehtävät olivat jo ulkoistettu ja johdon laskentatoimi oli sijoittunut liiketoiminta-alueisiin ja liiketoimintaan integroituneelle controllerille nähtiin tulevaisuudessa kysyntää. Ulkoistetun controllerin kohdalla järjestely oli vastaava: yrityksen kirjanpitoa hoidettiin toisaalla controllereiden toimiessa yhdessä liiketoimintajohdon kanssa. Kyseinen järjestely lisää myös controllerin tehtävien keskittymistä arvoa tuottaviin tehtäviin rutiininomaisten töiden sijaan. Controllerit hoitivat työtään paljon etänä, mutta työskentelivät toimitusjohtajien, liiketoiminta- tai osa-alueiden johtajien kanssa. Controllerien liiketoimintaorientoituneisuus liitettiin vuorovaikutukseen johdon ja controllerin välillä (Byrne & Pierce 2007, Järvenpää 2007, Wolf ym. 2015). Työskentely liikkeenjohdon kanssa kuvastaa ulkoistetun controllerin liiketoimintaorientoitunutta roolia.

Controllerin ominaisuuksista vuorovaikutus- ja viestintäosaaminen mainittiin aikaisemmissa tutkimuksissa (Pierce & O`Dea 2003, Järvenpää 2007, Král ym. 2017, Lepistö & Ihantola 2018). Ulkoistettujen controllereiden kohdalla osaaminen korostui, sillä työtehtävät sisälsivät paljon kommunikointia ja esimerkiksi johdon konsultointia eri tilanteissa omien resurssien tai osaamisen puutteen vuoksi. Lisäksi ulkoistettujen controllereiden toimiminen asiakaspalvelijoina itsessään korostaa controllereiden vuorovaikutus- ja viestintäosaamista.

Sen sijaan syvällisempi liiketoimintaosaaminen (mm. Järvenpää 2001 ja Yazdifar & Tsameneyj 2005) ei ollut niin korostuneessa roolissa. Ulkoistettujen controllerien työtehtävät liittyvät yrityksissä useasti sisäisen raportoinnin toteuttamiseen tai muihin operatiivisiin hoidettaviin asioihin. Lähtökohtaisesti controllerit oli otettu toteuttamaan operatiivisen osa-alueen tehtäviä. Osaltaan osa-aikainen työskentely loi haastetta controllereille omaksua yrityksen liiketoimintoja syvällisesti ja sen myötä toi oman haasteensa osallistumiseen liiketoiminnan kehittämiseen. Aineiston perusteella ulkoistettu controller oli harvemmin otettu pelkästään kehittämään asiakasyrityksen liiketoimintaprosesseja.

Havaintoa jaosta liiketoimintaorientoituneihin ja tuloksen laskennan controllereihin (Granlund & Lukka 1997) ei tutkimuksessa löytynyt. Toisaalta controllerin tehtävät saattoivat käsittää vain tuloksen laskennan controllerin tehtäviä raportoinnin muodossa, mutta näissäkin tilanteissa controllerit toivat liiketoiminnan kannalta olennaiset huomiot johdon tietoisuuteen.

Ulkoistetun controllerin rooli Granlundin ja Lukan (1997, 1998) kehyksen sisällä vaihteli riippuen controllerin toimeksiannosta: toisaalta ulkoistetun controllerin tehtävät olivat ainoastaan historoitsija-roolin mukaisia tehtäviä, jossa painottui taloudellisen tiedon raportointi. Vahtikoiran roolin elementtejä sisälsi Yritys Y:n controllerin rooli: hän osallistui budjettierojen selvittelyyn liiketoimintojen vetäjien kanssa sekä oli kehittämässä sisäistä valvontaa. Neuvoja- tai konsulttirooli oli myös hyvin tyypillinen ulkoistetun controllerin rooli: controller neuvoi taloudellisissa asioissa johtoa aktiivisesti sekä osallistui johtoryhmien tai

hallituksen kokouksiin neuvonantajan roolissa. Johtoryhmätyöskentelyssä controllerin rooli painottui asiantuntijan rooliin ja liiketoimintojen kehittäjänä toimittiin pääasiassa asiakasyritysten pyynnöistä. Controllerit olivat kuitenkin aktiivisia toimijoita kehittämään asiakasyritysten taloushallinnon prosesseja. Täysivaltaisen johtoryhmän jäsenyys ei kuitenkaan täyttynyt: syynä lienee se, että controllerit olivat yrityksen ulkopuolisia toimijoita.

Ulkoistettujen controllereiden työntehtävissä nousi esille konsultaatioiden ja analyysien valmistelu (Malmi ym. 2001, Järvenpää 2001) ja erityistietämyksen tuominen päätöksentekoon (Granlund & Lukka, 1997). Päätöksenteossa ulkoistetulla controllerilla oli tehtävänä tiedon tuottaminen (Pierce & O`Dea 2003) sekä päätöksenteon vaikutusten tulkkaaminen (Järvenpää 2001).

Puolestaan liiketoiminnan suoriutumisen arviointi (Lukka ja Granlund 1998, Malmi ym. 2001, Yazdifar & Tsamenyi 2005) ei korostunut controllereiden työtehtävissä. Yritys Y:n kohdalla sen nähtiin kuuluvan business controllerin rooliin tulevaisuudessa. Liiketoiminnan suorituksen mittaaminen liittyy yrityksen oman suorituksen mittaamiseen. Mittareiden kehittäminen eri toimintoihin nähtiin kuitenkin yhtenä ulkoistetun controllerin mahdollisina työtehtävinä toimeksiannoissa.

Vaivion ja Kokon (2006) mukaan controller etsii empiirisiä todisteita ja tulkintoja luvuille organisaatiossa vuorovaikutuksen avulla. Controllerit B ja C korostivat asiakassuhteissa asiakkaan tiloissa työskentelyä: heidän mukaansa se helpottaa omaa työtä, kun tietää paremmin, mitä yrityksessä on meneillään. Controller A toimi pääosin etäyhteyksien välityksellä ja erot controllereiden välillä johtunevat siitä, että controllerit B ja C ovat työskennelleet aiemmissa rooleissa sisäisinä controllereina.

Controller-palveluiden sisältö oli asiakaskohtaisesti räätälöityjä ulkoistettujen controllereiden työtehtävät vaihtelivat toimeksiannoittain (Verstegen ym. 2007 sekä De Loo, Verstegen & Swagerman 2011): tehtävät vaihtelivat yrityksen liiketoimintaympäristöstä, organisaation sisäisistä asioista sekä controllerista itsestään johtuvista tekijöistä. Byrnen ja Piercen (2007) havainto oli, että suurimmat vaikuttajat controllerin tekemiin tehtäviin ovat controller itse sekä ylin johto sekä liiketoimintakumppaniroolin muodostumiseen vaikuttavat ylin johto (Windeck ym. 2015). Ulkoistetun controllerin tehtävät muotoutuivat juuri ylimmän johdon tarpeiden mukaan. Controllerit itse näkivät roolinsa ehdotuksen tekijöinä ja yritys X:n toimitusjohtajan mukaan controllerin ehdotukset olisi toteutettu lähtökohtaisesti suoralta kädeltä.

Kipuilua tuplaroolin välisten tehtävien välillä (Maas & Matejka 2009) tai paineita liiketoimintaorientoituneisuudesta (Morales & Lambert 2013) ei ilmennyt. Ulkoistettujen controllerien raportointi oli pääasiassa sisäistä raportointia ja toisaalta ohjaustoimenpiteet eivät kuuluneet ulkoistetun controllerin vastuisiin. Myöskään ulkoistettujen controllereiden tapauksissa ristikkäistä vastuuta ei ollut ja controllerit toimivat pääosin suoraan toimitusjohtajan työpareina. Ulkoistamissuhteen luonteen vuoksi controller tekee asiakasyrityksen tarpeista työtään, eikä Graham ym. (2012) tutkimuksen mukaista ajan vapauttamiselle liiketoiminnan kannalta lisäarvoa tuottaviin tehtäviin ollut tarvetta. Työtehtävät olivat lähtökohtaisesti asiakkaan liiketoiminnalle tarpeellisia ja lisäarvoa tuottavia.

Lambertin ja Sponemin (2012) tutkimuksessa löytämä johtamisongelma ei tavoittanut ulkoistettujen controllereiden tilannetta. Controllereilla ei ole kannusteita toimia omien intressien mukaan, vaan omien intressien mukaan toimiminen on asiakasyrityksen edun mukaisesti toimista. Myöskin haastateltujen asiakasyritysten tapauksissa johdon laskentatoimi ei ollut kriittisessä roolissa: rooli oli lähinnä Lambertin ja Sponemin (2012) erillistä tai turvaavaa roolia. Joissakin tapauksissa ulkoistamalla controller voidaan estää Lambertin ja Sponemin (2012) tutkimuksen mukainen johdon laskentatoimen roolin kehittyminen kaikkivaltiaan rooliksi.

Yritys Y:n ja X:n tapauksissa controllerin osallistumisella oli kustannustietoisuuden ja taloudellisen tiedon lisääntymisen vaikutus (Wolf ym. 2015). Sen sijaan haasteita controllerin osallistumisesta ja taloudellisen objektiivisuuden sekä johdon vastuiden yhteensovittamisesta ei tullut esille (Wolf ym. 2015). Tämä kuvastaa ulkoistetun controllerin roolia, jossa hän on päätöksenteossa tiedon tuottajan roolissa ja mahdollisesti suhtautuu objektiivisemmin päätöksentekoon, kuin sisäinen controller. Controllerit ja asiakasyritykset näkivät controllerin roolin päätöksenteossa samanlaiseksi: controller valmistelee päätöksiä ja antaa perusteltuja ehdotuksia, eikä Byrnen ja Piercen (2007) kaltaista havaintoa näkemyseroista ollut. Toimiminen ulkoistettuna toimijana korostaa controllerin roolia päätöksenteossa vain valmistelijana ja ehdotusten antajana.

Král ym. (2017) mukaan taloudellisen vastuun kantaminen ei kuulunut controllerille ensisijaisesti. Ulkoistettujen controllereiden kohdalla taloudellista vastuuta muulta kuin oman työn osalta ei ollut. Muista tutkimuksen mukaisista controllerin tehtävistä tuloksen tulkinta oli keskeisin ulkoistettujen controllereiden tehtävä. Controllerin tehtävien toteuttaminen strategisella, taktisella ja operativisella tasolla painottui ulkoistettujen controllereiden kohdalla asiakasyrityksissä operatiivisen tason työskentelyyn. Sama havainto oli Riegin ym. (2018) tutkimuksessa, jonka mukaan johdon laskentatoimen tehtävien painotus oli operatiivisissa tehtävissä. Kuten Riegin ym. (2018) tutkimuksessa, kokivat ulkoistetut controllerit roolinsa johdon tukemiseksi ja konsultoivaksi. Konsultointi korostui ulkoistettujen controllereiden kohdalla, sillä controllerit saattoivat toimia ainoina laskentatoimen osaajina asiakasyrityksissä.

Viitteitä Byrnen ja Piercen (2018) alikuormitettuihin odotuksiin löytyi yritys X:n kohdalta: halutessaan controller olisi voinut osallistua enemmän yrityksen taloudellisiin asioihin eikä toimitusjohtaja välttämättä osannut pyytää controlleria osallistumaan enemmän yrityksen liiketoimintaan. Byrnen ja Piercen (2018) mukaan tällaisissa tilanteissa controller kuuluisi myydä osaamistaan johdolle, mitä yritys X:ssä toimitusjohtaja kaipasikin. Toimitusjohtaja oli halukas työskentelemään controllerin kanssa ja hyödyntäminen liittyi toimitusjohtajan johdon laskentatoimen osaamisen vähäisyyteen. Toisille asiakkaille samanaikaisesti tehtävä työ voi ajankäytännön haasteiden sekä controllerin oman kiinnostuksen vuoksi haastaa ulkoistetun controllerin osallistumista asiakasyrityksen liiketoiminnan tukemiseen.

Verrattuna aiempiin aiheesta tehtyihin tutkielmiin (Topp 2010, Nikarmaa 2019) controllerin rooli on tämän tutkielman tulosten perusteella myös syvempi ja tiiviimmin mukana yrityksen liiketoiminnassa. Ulkoistetut controllerit osallis-

tuivat asiakasyrityksissä esimerkiksi hallitus- ja johtoryhmätyöskentelyyn. Päätöksenteon osalta ulkoistetun controllerin rooli oli selkeä: hallitus- ja johtoryhmätyöskentelyssä controllerit toimivat taloudellisena asiantuntijana esimerkiksi selvitysten tekijöinä ja ehdotusten antajina, mutta varsinaisina päättäjinä he eivät olleet.

6.2 Johtopäätökset

Tutkielman tavoitteena oli selvittää ulkoistetun controllerin roolia asiakasyrityksissä sekä controller-toiminnon ulkoistamisen syitä. Tutkielman tavoitteen mukaisesti käsiteltiin controller-palveluiden sisältöä ja muotoa sekä ulkoistamisesta johtuvia erityispiirteitä. Tutkielman päätutkimuskysymys oli:

1. Missä roolissa ulkoistettu controller toimii asiakasyrityksissä?

Sekä täydentävänä kysymyksenä:

2. Mistä syistä hyödynnetään ulkoistettua controlleria?

Tulosten perusteella controller-palveluita oli kahdenlaisia: kokoaikaisia sekä osa-aikaisia palveluita. Kokoaikaista controlleria hyödynnettiin tilanteissa, joissa tarvittiin korvaavaa henkilöä tai lisäresurssia tilapäisissä tarpeissa, esimerkiksi projektien läpiviennissä tai rekrytointien ja erilaisten vapaiden aikana. Osa-aikaiset controller-palvelut olivat yleisempiä, ja osa-aikaisten controllereiden työskentelymäärä vaihteli kuukausitasolla muutamasta tunnista yhteen kolmasosaan kokoaikaisen henkilön työstä. Osa-aikaista ulkoistettua controlleria hyödynnettiin tilanteissa, joissa controllerin osaamiselle oli yrityksessä tarvetta, mutta controllerin osaamiselle ei ollut tarvetta kokoaikaisesti.

Ulkoistettujen controllereiden tehtävät sisälsivät samanlaisia tehtäviä kuin sisäisten controllerien tehtävät. Kuukausitasolla tehtävät painottuivat raportoinnin tuottamiseen: raportoinnin validointiin, poikkeamien käsittelyyn sekä raportoinnin esittämiseen. Controllerit toteuttivat ennustamiseen, budjetointiin ja rahoitukseen liittyvät tehtäviä. Controllerin tehtävät sisälsivät myös laskentajärjestelmien, raportoinnin sekä sisäisten prosessien kehittämistä. Controllerit osallistuivat myös johtoryhmä- tai hallitustyöskentelyyn, jossa he toimivat taloudellisen asiantuntijan roolissa. Päätöksentekotilanteissa controllerit toimivat tiedon tuottajina ja selvitysten tekijöinä, mutta varsinaisina päättäjinä he eivät toimineet.

Tehtävien osalta controllerin rooli oli toimeenpanna ja toteuttaa tehtäviä. Tuloksissa viitattiin päätöksenteon ja strategiakeskustelun kuuluvan yritykselle itselleen, mutta ulkoistettu controller voi avustaa prosessissa eri tavoin, esimerkiksi tiedon haun tai selvitysten muodossa.

Tuloksissa nousi esille, että ulkoistettu controller keskittyy yrityksen kannalta välttämättömiin ja lisäarvoa tuoviin tehtäviin. Controllerin ollessa osa-aikainen, controller saa keskittyä aidosti johdon laskentatoimen tehtäviin eikä rutiininomaisia tuloksen laskennan tai muita controller-toiminnon ulkopuolisia

tehtäviä ole asiakasyrityksen järkevää suorittaa controllerilla korkean tuntihinnan vuoksi. Tulokset toivat esiin, että ulkoistetulla controllerilla täytyy kiinnittää huomiota asiakasyrityksen liiketoiminnan omaksumiseen sekä asiakasyrityksen tapahtumissa mukana pysymiseen. Esille nousi ulkoistetun controllerin mahdollisuus tuoda asiakasyrityksen tilanteisiin ideoita yrityksen ulkopuolelta sekä toisista asiakasyrityksistä. Lisäksi ulkoistetun controllerin eduksi nähtiin laaja kollegiaalinen tuki sekä osaamisen ylläpitäminen palveluntarjoajan puolelta.

Ulkoistetut controllerit toimivat kiinteästi yhteistyössä yritysjohdon kanssa ja parhaimmillaan ulkoistetut controllerit toimivat asiakasyrityksissä johdon keskustelukumppaneina. Controllerit osoittivat työtehtävissään liiketoimintaorientoituneisuutta ja esimerkiksi raportoinnin osalta controllerit nostivat liiketoiminnan kannalta oleellisimmat asiat esiin ja viestivät huomiot johdolle. Ulkoistetut controllerit näyttävät tulosten perusteella olevan liiketoimintaorientoituneita toimijoita, joiden tehtävien painopiste on operatiivisissa tehtävissä.

6.3 Tutkielman arviointia

Tuomen ja Sarajärven (2018, 19) toteamuksen mukaan ei ole olemassa puhtaan objektiivista tietoa, vaan kaikki tieto on subjektiivista johtuen tutkijan päätöksistä tutkimusprosessin aikana. Eskolan ja Suorannan (2014, 211-212) mukaan laadullisen tutkimuksen lähtökohtana on tutkijan subjektiivisuuden myöntäminen sekä sen, että tutkija on laadullisessa tutkimuksessa keskeinen tutkimusväline. Tutkimusprosessissa tutkija tekee päätöksiä tutkimusasetelmaan, aineiston analyysiin ja johtopäätösten tulkintoihin liittyen. On siis huomattava, että tutkija on tässä tutkielmassa tehnyt useita päätöksiä edellä mainituissa tilanteissa tutkimusprosessin aikana.

Aineiston osalta voidaan tehdä seuraavia havaintoja: aineisto on kerätty ja kertoo rajallisesta määrästä tapauksia (Eskola & Suoranta 2014, 216). Tutkielmassa haastateltiin kolmea ulkoistettua controlleria ja kahta asiakasyrityksen edustajaa, joissa hyödynnettiin ulkoistettua controlleria. Haastattelut keskittyivät kahteen alan toimijaan sekä heidän asiakkaihinsa. Haastatellut asiakasyritykset saatiin controllereiden kautta, mikä voi vaikuttaa haastateltujen asiakkaiden valikoitumiseen. Rajallinen haastateltujen toimijoiden määrä sekä rajalliset haasteltavat tuovat omat rajoitteet tutkielman johtopäätöksiin. Lisäksi on muistettava, että tutkimuksen johtopäätöksillä ei tavoitella yleistettävyyttä.

6.3.1 Reliabiliteetti ja validiteetti

Arvioitaessa laadullisen tutkimuksen luotettavuutta on olemassa erilaisia käsityksiä siitä, soveltuvatko reliabiliteetti ja validiteetti laadullisen tutkimuksen arviointiin. Validiteetilla viitataan tutkimuksen pätevyyteen ja reliabiliteetilla tutkimuksen luotettavuuteen. Tutkimuskentällä on kolmenlaista suhtautumista näihin perinteisiin tutkimuksen luotettavuuden käsitteisiin: ensimmäiset soveltavat niitä sellaisenaan, toiset ovat muokanneet niiden sisältöä ja kolmannet ovat hylänneet ja luoneet kokonaan uudet laadullisen tutkimuksen arvioinnin termit.

Kuitenkaan tutkimuksen arvioinnissa ei ole oleellista käytetyt termit, vaan niiden sisältö. (Eskola & Suoranta 2014, 212-220.) Uusia termejä ja niiden sisältöjä tarkasteltaessa voidaan huomata, että ne pohjaavat monelta osin reliabiliteetin ja validiteetin käsitteisiin. Tästä syystä käytetään näitä käsitteitä tämän tutkielman arvioinnissa.

Reliabiliteettia voidaan tarkastella laadullisen tutkimuksen arvioinnissa kolmesta näkökulmasta: menetelmän reliaabelius, tutkimuksen ajallinen reliaabelius sekä tutkimustulosten johdonmukaisuus (Kirk & Miller 1986, 41-42).

Menetelmän luotettavuudella viitataan menetelmän ja tutkittavan ilmiön johdonmukaisuuteen samoissa olosuhteissa (Kirk & Miller 1986, 41-42). Toisin sanoen menetelmällä saadaan johdonmukaisesti samanlaisia vastauksia. Voidaan todeta, että esimerkiksi haastatteluteemojen kohdalla controllereiden vastaukset olivat pääosin yhtenäisiä ja saman sisältöisiä. Ajallinen reliabiliteetti viittaa tutkimuksen havaintojen pysyvyyteen eri ajanjaksoina (Kirk & Miller 1986, 41-42). Tutkielman ilmiö on jatkuvassa muutoksessa, joten eri ajanjaksoina tehdyissä tutkimuksissa voidaan päätyä tämän tutkielman tuloksista poikkeaviin havaintoihin. Jatkuvasta muutoksesta johtuen päätyminen erilaisiin tuloksiin ei tarkoita tämän tutkimuksen luotettavuuden vaarantumista. Tulosten johdonmukaisuus viittaa samaan aikaan tehtyjen tutkimusten tulosten samansuuntaisiin havaintoihin (Kirk & Miller 1986, 41-42). Tutkielman tulokset ovat samansuuntaisia Nikarmaan (2019) tuloksien kanssa, mutta eroavat johtopäätöksiltään. Erot johtopäätöksissä johtunevat tutkimuskohteena olleiden palveluntarjoajayritysten rajallisuudesta. Nikarmaan (2019) tutkielma käsitteli yhtä controller-palveluita tuottavaa yritystä ja tässä tutkielmassa käsiteltiin kahta toimijaa: erot palveluntarjoajien kesken voivat olla merkittäviä.

Validiteettia voidaan tarkastella kahdesta näkökulmasta: sisäisestä validiteetista sekä ulkoisesta validiteetista. Sisäinen validiteetti viittaa tutkimuksen teoreettisen perustan, käsitteellisten määritteiden ja menetelmällisten ratkaisujen loogisuuteen (Eskola & Suoranta 2014, 214). Sisäiseen validiuteen on pyritty tutkielmassa tutustumalla tieteellisiin artikkeleihin laajasti sekä esittelemällä niitä teoriaosuudessa. Toteutettu tutkimusprosessi menetelmineen on pyritty avaamaan lukijalla mahdollisimman tarkasti ja ratkaisut perustuen menetelmäoppaisiin. Tutkielmassa esiintyy kuitenkin tulkinnallisia käsitteitä, esimerkiksi ”liiketoimintaorientoituneisuus” sekä ”operatiivinen ja strateginen”, joita käsiteltäessä tutkielman tekijä on tehnyt tulkintaa. Ulkoinen validiteetti viittaa aineistosta tehtyjen tulkintojen ja johtopäätösten pätevyyteen (Grönfors 1982, 174, viitattu lähteessä Eskola & Suoranta 2014, 214). Ulkoista validiteettia on pyritty edistämään esittämällä runsaasti autenttisia lainauksia haastateltavien puheista tutkimuksen tulososiossa.

6.4 Jatkotutkimusehdotukset

Tutkielman tulokset antavat vastaukset syihin, miksi controller-toiminto ulkoistetaan: matalammat kokonaiskustannukset sekä resurssien puute. Puolestaan tutkimusta ulkoistettujen controllereiden roolista tarvitaan lisää muun muassa

ilmiön uutuuden vuoksi. Tulevat vuodet näyttävät, mihin tällaisten palveluiden rooli muotoutuu ja vakiintuu yritysmaailmassa.

Ilmiötä voisi esimerkiksi tutkia laajemmin ulottaen tutkimus useisiin controller-palveluita tarjoaviin yrityksiin. Näin päästäisiin laajempaan käsitykseen ulkoistettujen controllereiden rooleista asiakasyrityksissä. Ulkoistetun controllerin roolin kehittymistä voisi tutkia myös pitkittäistutkimuksella eri yritysten kohdalla. Itsessään controllereiden rooli on kiehtonut tutkijoita viime vuosikymmenet ja uudet muutokset, kuten ulkoistetut controller-palvelut lisäävät ilmiön kiinnostavuutta edelleen.

LÄHTEET

Accountor. (17.1.2020). Accountor verkkosivut. Haettu osoitteesta https://www.accountor.com/fi/finland/palvelu/vuokratalouspaallikko

Administer. (17.1.2020). Administer Oy:n verkkosivut. Haettu osoitteesta https://www.administer.fi/palvelut/talousjohtopalvelut/

Alvarez-Suescun, E. 2010. Combining transaction cost and resource-based insight to explain IT implementation outsourcing. Information Systems Frontiers 12(5), 631-645.

Azets. (30.1.2020). Azets verkkosivut. Haettu osoitteesta https://www.azets.fi/taloushallinto/konsultointi/talousjohtaja/

Barney, J. 1991. Firm Resources and Sustained Competitive Advantage. Journal of Management 17 (1), 99-120.

Barthélemy, J. & Quélin, B. 2006. Complexity of Outsourcing Contracts and Ex Post Transaction Costs: An Emprical Investigation. Journal of Management Studies 43 (8), 1775-1797.

Blomqvist, K., Kyläheiko, K. and Virolainen, V.-M. (2002) Filling a gap in traditional transaction cost economics: Towards transaction benefits-based analysis. International Journal of Production Economics 79, 1-14.

Bragg, S. M. & Roehl-Anderson, J. M. 2011. The Controller`s Function: The Work of the Managerial Accountant: John Wiley & Sons, New Jersey.

Bustinza, O. F., Arias-Aranda, D. & Gutierrez-Gutierrez, L. 2010. Outsourcing, competitive capabilities and performance: an empirical study in service firms. International Journal of Production Economics 126, 276-288.

Byrne, S. & Pierce, B. 2007. Towards a More Comprehensive Understanding of the Roles of Management Accountants. European Accounting Review, 16 (3), 469-498.

Byrne, S. & Pierce, B. 2018. Exploring management accountants` role conflicts and ambiguities and how they cope with them. Qualitive Research in Accounting & Management 15 (4), 410-436.

De Loo, I., Verstegen, B. & Swagerman D. 2011. Understanding the roles of management accountants. European Business Review 23 (3), 287-313.

Ellram, L. M., Tate, W. L., Billington, C. 2008. Offshore outsourcing of professional services: A transaction cost economics perspective. Journal of Operations Management 26, 148-163.

Eqvitia. (17.1.2020). Eqvitia Oy:n verkkosivut. Haettu osoitteesta https://eqvitia.fi/ulkoistettu-controller-tehostaa-yrityksen-toimintaa/

Eskola, J. & Suoranta, J. 2014. Johdatus laadulliseen tutkimukseen. Vastapaino, Tampere.

Fernandez-Olmos, M. 2011. The moderating role of trust in contractual choice. British Food Journal. Vol. 113, No. 3, pp. 373-390

Geyskens, I., Steenkamp, J. & Kumar, N. 2006. Make, Buy, or Ally: a Transaction Cost Theory Meta-analysis. Academy of Management Journal 49 (3).

Gooderham, P., Tobiassen, A., Døving, E. & Nordhaug, O. 2004. Accountants as Source of Business Advice for Small Firms. International Small Business Journal 22 (1), 5-22.

Gottschalk, P. & Solli-Sæther, H. 2006. Maturity model for IT outsourcing relationships. Industrial Management & Data Systems 106 (2), 200-212.

Graham, A., Davey-Evans, S. & Toon, I. 2012. The developing role of the finanancial controller:evidence from the UK. Journal of Applied Accounting Research 13 (1), 71-88.

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 accoutants in a changing cultural context. Management Accounting Research 9 (2), 185-211.

Greenstep. (17.1.2020). Greenstep Oy:n verkkosivut. Haettu osoitteesta https://greenstep.fi/talousjohto

Hirsjärvi, S. & Hurme, H. 2008. Tutkimushaastattelu: teemahaastatelun teoria ja käytäntö. Gaudeamus Helsinki University Press, Helsinki.

Hyvönen, T., Järvinen, J. & Pellinen, J. 2015. Dynamics of Creating a New Role for Business Controllers. Nordic Journal of Business 64, 21-39.

Joskow, P. (1988) Asset specificity and the structure of vertical relationships: empirical evidence. Journal of Law, Economics & Organization. Vol. 4, No. 1, pp. 95-117

Järvenpää, M. 2001. Connecting Management Accoutants`s Changing Roles, Competencies and Personalities into the Wider Managerial Discussion – A Longitudinal Case Evidence from the Modern Business Environment. Liiketaloudellinen Aikakauskirja 4/01, 431-458.

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

Kamayabi, Y. & Devi, S. 2011. An Empirival Investigation of Accounting Outsourcing in Iranian SMEs: Transaction Cost Economics and Resource-Based Views. International Journal of Business and Management 6 (3), 81-94.

Karlsson, B., Hersinger, A. & Kurkkio, M. 2019. Hybrid accountants in the age of the business partner: exploring institutional drivers in a mining company. Journal of Management Control 30, 185-211.

Kirk, J. & Miller M. L. 1986. Reliability and validity in qualitive research. Qualitive research methods, Volume 1. Beverly Hills: SAGE.

Kiviniemi, K. (2018). Laadullinen tutkimus prosessina. Teoksessa R. Valli (toim.), Ikkunoita tutkimusmetodoihin 2: Näkökulmia aloittelevalla tutkijalle tutkimuksen teoreettisiin *lähtökohtiin ja analyysimenetelmiin* (s. 62-74). PS-kustannus, Jyväskylä.

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.

Lambert, C. & Sponem, S. 2012. Roles, Authority and Involvement of the Management Accounting Fuction: A Multiple Case-study Perspective, European Accounting Review 21 (3), 565-589.

Lepistö, L. & Ihantola, EM. 2018. Understanding the recruitment and selection processes of management accountants. Qualitive Research in Accounting & Management 15 (1), 104-123.

Lukka, K. & Järvenpää, M. 2017. The dynamics of the academic discourse on the role change of management accountants – A Finnish perspective. Teoksessa L. Goretzki & E. Strauss (toim.), *The Role of the Management Accountant: Local Variations and Global Influences* (s. 306-319). Routledge, Taylor and Francis, Oxfordshire

Maas, V. S. & Matejka, M. 2009. Balancing the Dual Responsibilities of business Unit Controllers: Field and Survey Evidence. The Accounting Review 84 (4), 1233-1253.

Mahmoodzadeh, E., Jalalinia, S. & Yazdi, F. 2009. A business process outsourcing framework based on business process management and knowledge management. Business Process Management Journal 15 (6), 845-864.

Malmi, T., Seppälä, T. & Rantanen, M. 2001. The Practice of Management Accounting in Finland – A Change? Liiketaoudellinen Aikakauskirja 4/01, 480-501.

McIvor, R. 2009. How the transaction cost and resource-based theories of the firm inform outsourcing evalution. Journal of Operations Management 27, 45-63.

Metsämuuronen, J. 2011. Tutkimuksen tekemisen perusteet ihmistieteissä. Gummerus ja Booky.fi. Jyväskylän yliopisto, e-kirja, opiskelijalaitos, https://jykdok.linneanet.fi/vwebv/holdingsInfo?bibId=1183030.

Morales, J. & Lambert, C. 2013. Dirty work and the construction of identity. An ethnographic study of management accounting practices. Accounting, Organizations and Society 38, 228-244.

Nikarmaa, S. 2019. Voiko controller-toiminnon ulkoistaa? Pro gradu -tutkielma, Turun yliopisto.

Pajarinen, M. 2001. Ulkoistaa vai ei – Outsourcing teollisuudessa. Elinkeinoelämän tutkimuslaitos.

Pierce, B. & O`Dea, T. 2003. Management accounting information and the needs of managers Perception of managers and accountants compared. The British Accounting Review 35, 257-290.

Rieg, R. 2018. Task, interaction and role perception of management accountants: evidence from Germany. Journal of Management Control 29, 183-220.

Suomala, P., Manninen, O. & Lyly-Yrjänäinen, J. 2011. Laskentatoimi johtamisen tukena. Edita Publishing, Helsinki.

Taloushallintaan.fi. (17.1.2020). Taloushallintaan fi Oy:n verkkosivut. Haettu osoitteesta https://www.taloushallintaan.fi

Topp, J. 2010. Controller-palvelun kehittäminen pk-yrityksille ulkoistetussa taloushallinnossa. Pro gradu -tutkielma, Aalto-yliopisto.

Tuomi, J. & Sarajärvi, A. 2018. Laadullinen tutkimus ja sisällönanalyysi. Kustannusosakeyhtiö Tammi, Helsinki.

Vaivio, J. & Kokko, T. 2006. Counting Big Re-examining the Concept of the Bean Counter Controller. Liiketaloudellinen Aikakauskirja 1/06, 49-74.

Vaxevanous, A. & Konstantopoulos, N. 2015. Models referring to outsourcing theory. Procedia – Social and Behavioral Sciences 175, 572-578.

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.

Williamson, O. 1981. The Economics of Organization: The Transaction Cost Approach. American Journal of Sociology 87 (3), 548-577.

Williamson, O. 1985. The economic institutions of capitalism. New York: The Free Press.

Windeck, D., Weber, J., Strauss, E. 2015. Enrolling managers to accept the business partner: the role of boundary objects. Journal of Management & Governance 19 (3), 617-653.

Wolf, S., Weißenberger, B. E., Wehner, M. C., Kabst, R. 2015. Controllers as business partners in managerial decision-making – Attitude, subjective norm, and internal improvements. Journal of Accounting & Organizational Change 11 (1), 24-46.

Yazdifar, H. & Tsamenyi, M. 2005. Management accounting change and the changing roles of management accountants: a comparative analysis between dependent and independent organizations. Journal of Accounting & Organizational Change 1 (2), 180-198.

LIITTEET

Haastattelurunko controllereille

1.Perustiedot

- tausta: koulutus ja ura
- tehtävä yrityksessä

2. Controller-palvelun sisältö

- peruspaketti vai räätälöity palvelu
- asiakkaat
- palvelun/palveluiden sisältö
- CFO ja controller-palvelun erot
- sopimukset ja hinnoittelu

3. Controllerin tehtävät ja rooli asiakasyrityksessä

- kuvaile roolia/erilaisia rooleja asiakasyrityksessä
- controllerin työtehtävät
    - toistuvat
    - projektiluonteiset
- yhteistyö/vuorovaikutus asiakkaan kanssa
    - etänä/paikan päällä
- yhteyshenkilö/esimies asiakasyrityksessä
- osallistuminen päätöksentekoon
- johdon konsultointi ja sparraus
- controllerin oma-aloitteisuus vs. asiakasyrityksen pyynnöt
- controllerin osaaminen/erityisosaaminen
- erot sisäiseen controlleriin

4**. Ulkoistamisen erityispiirteet**

- asiakkaan liiketoiminnan tunteminen
    - perehtyminen
    - yrityksen prosessien tunteminen
- toimiminen johtoryhmässä/osallistuminen hallituksen kokouksiin
- tiedonkulun haasteet
- suoriutumisen arviointi

5. Controller palveluiden tulevaisuus ja kehittäminen

- controller-palvelun kehittäminen
- controller-palveluiden tulevaisuus

Haastattelurunko asiakasyrityksille

1. Perustiedot

- tausta: koulutus ja ura
- tehtävä yrityksessä

2. Controller-palvelu

- syyt controllerin ulkoistamiseen
- muut vaihtoehtoiset ratkaisut ulkoistetulle controllerille

3. Controllerin tehtävät ja rooli asiakasyrityksessä

- kuvaile controllerin roolia
- controllerin työtehtävät
    - toistuvat
    - projektiluonteiset
- vuorovaikutus/yhteistyö asiakkaan kanssa
    - etänä/paikan päällä
- osallistuminen päätöksentekoon
- johdon konsultointi ja sparraus
    - taloudelliset kysymykset
    - liiketoiminnalliset kysymykset
- controllerin oma-aloitteisuus vs. asiakasyrityksen pyynnöt
- controllerin osaaminen/erityisosaaminen
- erot sisäiseen controlleriin

4. Ulkoistamisen erityispiirteet

- varmistuminen controllerin osaamisesta
- controller ja liiketoiminnan tunteminen
- toimiminen johtoryhmässä/osallistuminen hallituksen kokouksiin
- tiedonkulun haasteet
- controllerin suoriutumisen arviointi
- sopiminen

5. Controller palveluiden tulevaisuus ja kehittäminen

- controller-palvelun kehittäminen
- controller-palveluiden tulevaisuus