

**ULKOISTETUT CONTROLLER-PALVELUT
PANDEMIAN AIKAISESSA
TOIMINTAYMPÄRISTÖSSÄ**

**Jyväskylän yliopisto
Kauppakorkeakoulu**

Pro gradu -tutkielma

2022

**Tekijä: Jere Simola
Oppiaine: Laskentatoimi
Ohjaaja: Jukka Pellinen**



JYVÄSKYLÄN YLIOPISTO

TIIVISTELMÄ

Tekijä <i>Jere Petteri Simola</i>	
Työn nimi <i>Ulkoistetut Controller-palvelut pandemian aikaisessa toimintaympäristössä</i>	
Oppiaine <i>Laskentatoimi</i>	Työn laji <i>Pro gradu -tutkielma</i>
Aika (pvm.) <i>17.5.2022</i>	Sivumäärä <i>90</i>
Tiivistelmä-Abstract	
<p><i>Tässä tutkielmassa syvennyttään ulkoistetun controllerin toimenkuvaan ja sen muutokseen Covid-19-pandemian aikaisessa toimintaympäristössä pk-yritysten osalta. Tutkielman empiirinen aineisto koostuu seitsemästä ulkoisen controller-palvelun asiantuntijan haastattelusta. Kaikki haastatellut asiantuntijat työskentelevät eri palvelutarjoajayrityksissä. Asiantuntijahaastattelut toteutettiin anonyymisti puolistrukturoitujen teema-haastatteluiden avulla.</i></p> <p><i>Tutkielman keskeisin tavoite on löytää ulkoisten controllereiden työnkuvassa, asemassa ja roolissa tapahtuneita muutoksia, jotka voidaan yhdistää pandemian aikaisiin liiketoimintaympäristön muutoksiin. Tutkielmassa käsitellään lisäksi asiakasyrityksen eli ulkoistajan ja ulkoisen controllerin välistä talousviestintää, jonka on nähty olevan kriittisessä asemassa puhuttaessa ulkoiselta palveluntarjoajalta hankitun controllerin toimenkuvasta.</i></p> <p><i>Tutkielman teoreettinen viitekehys muodostuu kahdesta luvusta, joista ensimmäisessä esitellään taloushallinnon ja ulkoistamisen käsitteitä. Toisessa teorialuvussa käsitellään laajasti johdon laskentatoimen ammattilaisena toimivan controllerin toimenkuvaa, ammatillisia osaamisvaatimuksia, talousviestintää controller-toiminnossa, sekä controller-toimintojen ulkoistamista ja markkinoilla saatavilla olevia controller-palveluita.</i></p> <p><i>Tutkielman tulosten perusteella pandemia on lisännyt erilaisten liiketoimintaa ennustavien laskelmien, kuten kassavirtaennusteiden tuottamisen tarvetta. Tukea on tarvittu myös pandemian aikaisten liiketoimintatukien hakemisessa. Pandemian osittain vauhdittama digitalisaatio on kasvattanut ulkoisen controllerin roolia niin järjestelmätuen kuin -kehityksen osalta. Pandemian aikaisen etätyöskentelyn yleisyyden voidaan katsoa kaventaneen kynnystä hankkia ulkoisia controller-palveluita ja lähentäneen toimintoa sisäiseen controlleriin verraten. Etäviestintä on kuitenkin vaikeuttanut luottamussuhteen rakentamista asiakasyritykseen ja talousviestinnässä tulee olla aiempaa huolellisempi, varmistaen, että välitetty informaatio on varmasti ymmärretty. Tutkielman tulosten mukaan talousinformaation arvoisuus on kasvanut etenkin pienemmissä pk-yrityksissä, josta kertoo ohjaustarpeen kasvu toimenkuvassa.</i></p>	
Asiasanat: <i>Interim Controller, ulkoinen controller, controller-palvelut</i>	
Säilytyspaikka	<i>Jyväskylän yliopiston kirjasto</i>

SISÄLLYS

TIIVISTELMÄ	2
1 JOHDANTO.....	5
1.1 Aihealueen tausta ja merkitys.....	5
1.2 Tutkimusongelma, -tavoitteet ja tutkimuksen keskeiset rajaukset	9
1.3 Aikaisemmat tutkimukset ja kirjallisuuskatsaus	12
1.4 Tutkielman rakenne	14
2 TUTKIELMAN KESKEISET KÄSITTEET.....	16
2.1 Taloushallinto.....	16
2.1.1 Digitaalinen taloushallinto	17
2.2 Ulkoistaminen	18
2.2.1 Onshore-, Offshore- ja Nearshore-ulkoistus	20
2.2.2 Liiketoimintaprosessin ulkoistaminen (BPO)	21
2.2.3 Taloushallinnon ulkoistaminen (FAO)	22
3 JOHDON LASKENTATOIMI JA ULKOISTETTU CONTROLLER	25
3.1 Johdon laskentatoimi	25
3.1.1 Johdon laskentatoimi pk-yrityksissä.....	26
3.1.2 Johdon laskentatoimen menetelmät.....	27
3.2 Controller – Johdon laskentatoimen ammattilainen	29
3.2.1 Controllerin päätehtävät ja rooli organisaatiossa.....	30
3.3 Controllerin ammatilliset vaatimukset ja ominaisuudet	32
3.4 Talousviestinnän rooli controller-toiminnoissa	35
3.5 Controller toimintojen ulkoistaminen pk-yrityksissä	36
3.5.1 Motiivit ja hyödyt controller-toimintojen ulkoistamiselle pk-yrityksissä	39
3.5.2 Syyt controller-toimintojen ulkoistamatta jättämisen taustalla	40
3.5.3 Ulkoistetut controller-palvelut markkinoilla.....	42
4 EMPIIRINEN TUTKIMUSASETELMA	45
4.1 Tutkimusmenetelmä ja aineisto.....	45
4.2 Tutkimusprosessin kuvaus	47
4.3 Asiantuntijahaastattelut ja haastateltavien taustatiedot	48
5 EMPIIRINEN ANALYYSI	50
5.1 Ulkoistetun controllerin tehtävänkuva, rooli ja asema asiakasyrityksessä.....	50
5.1.1 Asiakasyritysten toimeksiannot.....	53
5.2 Asiakasyritysten palvelutarve	55
5.2.1 Ulkoisen controllerin työtehtävät	56
5.3 Ulkoisen controllerin ja asiakasyrityksen välinen vuorovaikutus	59

5.3.1	Talousviestinnän ja tiedonkulun haasteet	60
5.3.2	Liiketoimintatuntemuksen rooli talousviestinnässä.....	63
5.3.3	Ulkoisen controllerin rooli asiakasyrityksen päätöksenteossa	64
5.4	Ulkoisten controller-palveluiden arviointi ja kehittämistarpeet	66
5.4.1	Ulkoisten controller-palveluiden vahvuudet	67
5.4.2	Ulkoisten controller-palveluiden haasteet	69
5.4.3	Ulkoisten controller-palveluiden tulevaisuus	72
6	YHTEENVETO JA JOHTOPÄÄTÖKSET	74
6.1	Yhteenveto	74
6.2	Johtopäätökset.....	78
6.3	Tutkimuksen validiteetti ja reliabiliteetti	80
6.4	Tutkimuksen rajoitukset ja jatkotutkimusmahdollisuudet	81
	LÄHTEET	83
	LIITE 1 HAASTATTELURUNKO ULKOISILLE CONTROLLER- ASiantuntijoille	90
KUVIOT		
	Kuvio 1 Sähköisen taloushallinnon kehitys Suomessa. (Mukaihen Lahti & Salminen, 2014, 27).	18
	Kuvio 2 Controllerin kehitys historioitsijasta liikejohdon kumppaniksi (Grandlund & Lukka, 1997)	31
	Kuvio 3 Ulkoisen controllerin rooliin vaikuttavat tekijät.	51
TAULUKOT		
	Taulukko 1 Tutkielmaan haastatellut asiantuntijat	48
	Taulukko 2 Haastateltavien taustatietoja.....	49

1 JOHDANTO

1.1 Aihealueen tausta ja merkitys

Tässä tutkielmassa tarkastellaan ulkoistettuja controllereita ajankohtaisesta näkökulmasta. Tutkielman keskiössä on Covid-19-pandemian aikainen liiketoimintaympäristö ja sen vaikutus ulkoistetun controllerin työnkuvaan. Tutkielmassa tarkastellaan lisäksi myös ulkoisen controllerin, sekä asiakasyrityksen välistä vuorovaikutusta ja talousviestintää. Tutkimusaineisto kerätään haastatteleamalla ulkoisia controller-asiantuntijoita selvittäen heidän omakohtaisia havaintojansa ja kokemuspohjaisia näkemyksiä. Tutkielmassa päästään tutustumaan hyvin tuoreisiin tutkimusaiheisiin, Covid-19-pandemiaan ja ulkoistettuun controller-toimintoon. Mainitsemisen arvoista on myös se, että johdon laskentatoimea ja controllereita on tutkittu etenkin 2000-luvulla runsaasti. Vain harvassa tutkimuksessa on kuitenkin selvitetty controllereiden tuntemuksia ja näkemyksiä omasta toimenkuvastaan.

Controlleria pidetään nykyisellään synonyyminä johdon laskentatoimen ammattilaiselle. Controller vastaa yleisesti yrityksen johdon laskentatoimen toiminnosta (Vaivio & Kokko, 2006). Viimeisten vuosien aikana tehdyissä pro gradu-tutkielmissa on saatu tietoa siitä, voiko controller-toimintoja ylipäänsä ulkoistaa, ja mitkä ovat keskeisimpiä syitä ulkoistaa johdon laskentatoimen palveluita (Nikarmaa, 2019; Puranen, 2021). Aiemmissä tutkielmissa on selvitetty ulkoisen controllerin työtehtäviä, roolia ja organisaationallista asemaa, joita on sitten vertailtu yrityksen sisäisen controllerin toimenkuvaan. Ulkoisen controllerin roolin ja aseman on havaittu olevan sisäisestä controller-toiminnosta poiketen keskittynyt yrityksen operatiivisiin toimintoihin. Samalla Nikarman (2019) ja Tynin (2020) tutkimukset ovat tarjonneet osittain ristiriitaisia näkemyksiä ulkoisten controllereiden päätöksenteollisesta roolista. Tutkielman keskiössä on erityisesti se, miten pandemia on vaikuttanut asiakasyritysten palvelutarpeeseen ja se, onko ulkoiset controllerit siirtyneet epävarmuuden kasvaessa lähemmäs yritysten johtoa ja päätöksentekoa.

Kirjanpidon ulkoistamisen suuntaus on yleisesti voitu nähdä viimeisten vuosikymmenten aikana kasvavana (Sjögrén, Syrjä & Puumalainen, 2014). Ulkoistaminen on kuitenkin keskittynyt pääsääntöisesti lakisääteiseen kirjanpitoon eli kirjanpitoon, joka on liiketoimintaa harjoittavien yritysten osalta velvoittavaa. Lakisääteinen kirjanpito tuo kuitenkin pk-yrityksille vain vähän hyötyjä. Lisäksi näiden yritysten johdolla on usein vaikeuksia ymmärtää talousinformaatiota, jota ei ole konkreettisesti havainnollistettu. Tämä johtuu siitä, että talousosaaminen ja taloudellisen informaation ymmärtämisen on havaittu olevan puutteellista. (Marriott & Marriott, 2000; Sjögrén, Syrjä & Puumalainen, 2014). Johdon

laskentatoimen palveluiden on kuitenkin nähty olevan hyödyllisiä nykyistä useammalle yritykselle (Ahvenniemi, 2008).

Johdon laskentatoimen palveluiden on yleisesti ajateltu olevan organisaation sisäisiä toimintoja, mutta etenkin pienten yritysten organisaationallisten resurssien vähyys on tuonut esiin kysymyksen siitä, voisiko myös johdon laskentatoimen palveluita hankkia ulkoiselta palvelun tuottajalta. (Ahvenniemi, 2008; Marriott & Marriott, 2000; Ikäheimo, 2011.) Sjögrén, Syrjä ja Puumalainen (2014) havaitsivat tutkimuksessaan kuitenkin, että suomalaisten pk-yritysten tyytyväisyys ulkoistettuja kirjanpito- ja palveluita kohtaan, tukee heidän mielenkiintoaan, sekä tarveharkintaa ostaa myös johdon laskentatoimen palveluita. Ahvenniemi (2008) ja Sjögrén, Syrjä ja Puumalainen (2014) tuovat esille, että talousinformaation rooli nousee pk-yrityksissä keskiöön etenkin, kun yritys tavoittelee kasvua. Johdon laskentatoimen voidaan nähdä tukevan etenkin pienempien yritysten kykyjä ja tarpeita. Eritoten sen voidaan nähdä tukevan usein puutteellisena pidettyä pk-yritysten sisäistä talousosaamisen taitoa. Pienempien yritysten johto tiedostaa yleisesti oman liiketoimintansa tuote- ja palvelumarkkinat, mutta eivät tiedosta johdon laskentatoimen arvoa, eikä sitä osata tällöin nähdä myöskään päätöksenteon välineenä. (Marriott & Marriott, 2000; Sjögrén, Syrjä & Puumalainen, 2014).

Sjögrén, Syrjä ja Puumalainen (2014) tunnistavat lisäksi ulkoistettuja taloushallinnon palveluita tarjoavien yritysten merkittävän hyödyntämättömän potentiaalisen liiketoiminnan proaktiivisessa eli ennakoivassa tukemisessa. Ikäheimo (2011) on nostanut artikkelissaan esille, että etenkin pk-yritysten kohdalla ulkoistettu asiantuntija voisi olla laadukas vaihtoehto yritykselle, jonka strateginen suuntaviiva on hukassa. Johdon laskentatoimen tukemalla strategisella liiketoiminnan suunnitellulla on ratkaiseva rooli, kun puhutaan liiketoiminnan kehityksestä, kasvusta ja selviytymisestä. Myös Carey (2015) tuo esiin tutkimusartikkelissaan ulkoisten kirjanpitäjien tuottamien liiketoiminnan neuvontapalveluiden positiivisen vaikutuksen pk-yritysten liiketoiminnan kehitykseen.

Sjögrénin, Syrjän ja Puumalaisen (2014) mukaan ulkoistettuihin kirjanpito- ja palveluihin tarvitaan muutoksia, jotta ne pystyvät vastaamaan kattavammin ja monipuolisemmin yksittäisten pk-yritysten tarpeisiin. Samalla palveluiden lisäarvoa tulee osata perustella selkeämmin. Ulkoistettuja controller-palveluita ovat Suomessa alkaneet tarjoamaan niin suuret tilitoimistot, kuin myös liikkeenjohdon konsultointiin keskittyvät toimijat (kt. esim. Azets, 2022; Administer, 2022).

Sjögrén, Syrjä ja Puumalainen (2014) esittelivät tutkimuksessaan, ettei lakisääteisen kirjanpidon ulkoistaminen tai ulkoistamatta jättäminen ja sisäisesti toimintoja tuottaminen vaikuta suoraan siihen, kuinka tärkeäksi yritys johdon laskentatoimen roolin ja aseman organisaatiossaan kokee. Tämä näkökulma tukee tutkielman tarkastelukulmaa, jossa varsinaisten tilitoimistojen lisäksi käsittelyssä ovat myös liikkeenjohdon konsultointiin keskittyvät toimijat, joiden ei voida suoranaisesti nähdä kuuluvan jo aikaisemmin esitellyn hyödyntämättömän potentiaalisen määritelmiin.

Johdon laskentatoimen tärkein tehtävä on tuottaa taloudellista informaatiota liiketoiminnan johdolle, joka tuon tiedon perusteella pystyy tekemään

organisaation kannalta perusteltavissa olevia muutoksia, suunnittelemaan yrityksen toimintaa ja tekemään tarvittaessa toiminnan jatkuvuuden kannalta tärkeitä strategisia päätöksiä. (Ikäheimo et al., 2014, 81). Näitä päätöksiä voivat olla esimerkiksi tuotemäärän karsiminen tai jonkin tuotantolaitoksen tilapäinen tai kokoaikainen sulkeminen. Tarkan ja laadukkaan liiketoiminnan talousinformaation rooli on korostunut korona-aikaisessa liiketoiminnan suunnittelussa, mutta tukeeko erityisesti ulkoistetun palveluntuottajan tarjoamat johdon laskentatoimen palvelut yrityksen strategista toimintaa ja auttavatko ne tukemaan yrityksen liiketoiminnan kehitystä nykyisen kaltaisessa kriisitilanteessa ja alati muuttuvassa, epävarmassa toimintaympäristössä?

Ennen pandemiaa laskentatoimen yksi suurimmista muutosajureista oli järjestelmien ja digitalisaation nopea kehittyminen kohti älykästä taloushallintoa. Laskentatoimen arvo määriteltiin sen tuoman lisäarvon ja joustavuuden mukaan. Tiedon määrä on kasvanut valtavasti ja yritysten johdolla on yhä enemmän tietoa yrityksen liiketoiminnan prosesseista. Tuon tiedon hyödyntämisen sisäistäminen ja hyödyntäminen liiketoiminnassa voi olla kriittinen tekijä yrityksen tulevaisuuden ja kilpailukyvyn suhteen. (Ikäheimo, 2011.) Sähköistymisen ja automatisaation voidaan nähdä vapauttaneen kirjanpidon palveluntarjoajayrityksiä tuottamaan ja keskittymään enemmän lisäarvopalveluihin, joihin myös johdon laskentatoimen palvelut voidaan nähdä kuuluvan. Kriittinen tekijä palveluntarjoajan kannalta on kuitenkin se, miten näitä lisäarvopalveluita osataan perustella ja markkinoida niin uusasiakkaille kuin myös jo olemassa oleville asiakkaille. (Ahvenniemi, 2008).

Taluskriiseillä on yleisesti havaittu olevan vahva vaikutus yritysten toimintaan (Endenich, 2014). Vuoden 2020 helmikuussa, laskentatoimen menetelmien vaatimukset ja hyödyntäminen sai modernia ajanjaksoa tarkastellen ennennäkemättömän toimintaympäristöllisen haasteen. Tuolloin tapahtui, alun perin Kiinan Wuhanista liikkeelle lähteneen, Covid-19-pandemian ensikosketus suomalaisen yhteiskuntaan. Pandemioita on esiintynyt vaihtelevin väliajoin koko ihmiskunnan historian ajan. Samalla niiden ilmaantuvuuden uskotaan tihentyvän eläinperäisten virustautien ilmaantumisen lisääntyessä maailmalla. Tuoreimmat vertailukohdat Covid-19-pandemialle ja toimintaympäristön muutokselle ovat vuonna 2003 puhjennut SARS ja vuonna 2009 leviämään alkanut Influenssa A (H1N1), jota kutsuttiin myös nimellä ”lintuinfluenssa” sen alkuperän johdosta (Leoni, Lai, Stacchezzini, Steccolini, ...et.al. 2021). Tämä toistuvuuden riski lisää omalta osaltaan myös tutkimuksen relevanttiutta ja tutkielman avulla voidaan saada esiin kriittisiä näkemyksiä yritysten palvelu -ja laskennallisen informaation tarpeen muutoksesta.

Käsitteenä pandemia tarkoittaa infektioita, joka on levinnyt maailmanlaajuisesti tai vaihtoehtoisesti epidemiaa, joka esiintyy hyvin laajalla alueella. Pandemiat vaikuttavat yhteiskuntaan terveydellisten tekijöiden lisäksi esimerkiksi juuri taloudellisten tekijöiden kautta. (Mascie & Moji, 2021). Ensimmäinen Covid-19-virukseen liittynyt viranomaislausunto julkaistiin 7.2.2020 (Sosiaali- ja terveystieteiden ministeriö, 2021). Tiedotteessa vastattiin jo maailmalta kantautuneeseen huoleen tuntemattoman ja vaarallisen viruksen leviämisestä, aiheuttaen vakavan

kansanterveydellisen uhkan. Tautitilanne on sekä Suomessa, että globaalisti vaihdellut ja luonut jatkuvaa epäluottamusta markkinoita kohtaan. Pitkittynyt ja ainutlaatuinen maailmanlaajuinen pandemia on kuormittanut kansallista terveydenhuoltoa. Samalla yritykset ovat ajautuneet tilanteeseen, jossa liiketoiminnan ennustaminen on ollut pidemmän aikaa, monimutkaista ja paikoin jopa mahdotonta. Tilanne on asettanut erityisen mittapuun laskentatoimen osajien tiedon tuottamiselle ja laskennan tiedon hyödyntämiselle yrityksissä. Ikäheimon (2011) mukaan pk-yritys tarvitseekin usein ulkopuolisen asiantuntijan apua, jotta se pärjää ja kehittyä toimintaympäristön muuttuessa.

Pandemian uskotaan jäävän vaikuttamaan yritysten liiketoimintaympäristöön pysyvästi ja pk-yrityksien yhdeksi keskeisimmiksi valteiksi odotetaan muodostuvan ketteryys ja mukautuminen (Suomen yrittäjät, Finnvera & Suomen työ- ja elinkeinoministeriö, 2021). Vuoden 2020 syksyn pk-yritysbarometrissa esille nousee pandemian poikkeuksellisuus ja epävarmuus. Tässä vaiheessa saatiin ensimmäiset konkreettiset mittaukset siitä, miten pandemia vaikuttaa pk-yritysten toimintaympäristössä. Pk-yritysten odotukset niin liikevaihdon, kannattavuuden kuin maksuvalmiuden kehityksen odotuksista lähtivät selkeästi alaspäin. Samalla investointeja alettiin siirtämään tulevaisuuteen. Myös yritysten rahoituksessa tapahtui muutos, kun pankkilainojen tilalle on noussut erilaiset valtion kriisituet. (Suomen yrittäjät, Finnvera ja Suomen työ- ja elinkeinoministeriö 2020.)

Suomen yrittäjät, Finnvera ja Suomen työ- ja elinkeinoministeriö julkaisivat elokuussa 2020 pk-yritysbarometria tukevan erillisen katsauksen pandemian aikaisesta muutoksesta pk-yritysten liiketoimintaan ja toimintaympäristöön. Kyseilyn mukaan liiketoiminta oli kokonaan pysähdyksissä neljänneksellä pk-yrityksistä, erityisesti palvelu- ja rakentamissectoreilla. Pandemian luomia liiketoiminnallisia haasteita lähdettiin korjaamaan kehittämällä työn organisointia, sekä kehittämällä uusia tuotteita ja palveluita, eturintamassa teollisuusalan pk-yritykset. Kaupan alalla lähdettiin kehittämään verkkokauppaa ja palvelualoilla pyrittiin mukauttamaan toimintatapoja muuttuneeseen ympäristöön. Yllättäen kuitenkin samainen neljännes yrityksistä koki vuoden 2020 syksyllä, että toimintaympäristön muutos edisti yrityksen tilannetta, mutta samalla vajaa neljännes pk-yrityksistä uskoi, ettei paluuta pandemiaa edeltävän ajan liiketoiminnan tasoon ole saatavuttavissa. (Suomen yrittäjät, Finnvera & Suomen työ- ja elinkeinoministeriö, 2020.)

Pandemia on horjuttanut pk-yritysten maksuvalmiutta, mutta pk-yritysbarometrissa II/2021 maksuvalmiuden on havaittu lähteneen lievään kasvuun. Samalla yritykset ovat mukautuneet toimintaympäristön muutokseen, joka tarkoittaa uusien tuotteiden ja palveluiden kehityksen, sekä toimintatapojen kehityksen suosion kasvua. Lisäksi digitaalisuus on ottanut merkittävän loikan eteenpäin, luoden samalla merkittävän kilpailuvaatimuksen yrityksen selviytymisen kannalta. Tulokset ovat erityisen mielenkiitaisia siksi, että pk-yritysbarometrissa II/2020 eli tasan vuotta aikaisemmin, koronakriisin ei ollut havaittu vaikuttaneen kovinkaan paljoa yleiseen digitalisaation kehitykseen. Uusilla teknologisilla ratkaisuilla, työprosessien muutoksilla ja työkaluilla on merkittävä vaikutus yritysten markkinanäkyvyyden, tuotteiden ja palveluiden saatavuuteen

parantamiseen, sekä prosessien ja toimintatapojen tehostamisen osalta. (Suomen yrittäjät, Finnvera & Suomen työ- ja elinkeinoministeriö, 2021.)

Polinkevych, Khovrak, Trynchuk, Klapkiv ja Volynets (2021) kirjoittavat pandemian ja kriisin aikaiseen yritysten riskienhallintaan pohjautuvassa Montenegrin *Journal of Economics*-tiedelehdessä julkaistussa artikkelissaan erityisesti toimintaympäristön odotusarvoisesti heikon kehityksen tuottavan yrityksille ongelmia. Artikkelissa Polinkevych et al. (2021) esittävät yrityksen kykyä ylläpitää ja kasvattaa liiketoimintaa riskienhallinnan avulla. Artikkelissa nousee pk-yritysbarometrissakin (2021) esille noussut huomio siitä, miten avoin ja liiketoimintakulttuurisesti vahva organisaatio pystyy vastaamaan muuttuviin liiketoimintaympäristön muutoksiin nopeasti ja ottamaan tiedostettuja riskejä (Polinkevych et al. 2021). Toimintaympäristön muutoksiin vastaaminen vaatii yrityksen johdolta oman liiketoimintaprosessien tuntemista ja selkeää tunnettavaa strategiaa. Tämä aiheuttaa myös painetta ulkoistetuille controllereille, sekä johdon laskentatoimen palveluita tarjoaville yrityksille. Samalla sen voidaan kuitenkin nähdä avaavan ulkoiselle controllerille mahdollisuuden päästä syvemmälle osaksi asiakasyrityksen päätöksentekoa, laadukkaasti talousinformaation kasvattaessa merkitystään kriisiolosuhteissa.

1.2 Tutkimusongelma, -tavoitteet ja tutkimuksen keskeiset rajaukset

Laadukkaasti toteutettu taloushallinto tukee kilpailuedun saavuttamista ja liiketoiminnan kehitystä. Puutteellisen talousohjauksen ja vajavaisen kustannuslaskennan hyödyntäminen voidaan nähdä heikentävän yrityksen kykyä saavuttaa taloudellista menestystä (Järvenpää, Länsiluoto, Partanen & Pellinen, 2013, 3). Polinkevych et al. (2021) esittävät tutkimuksessaan, että pandemian- ja kriisinajan liiketoimintaympäristössä yritysten tärkeimmiksi selviytymisominaisuuksiksi joustavuuden, sekä selvän ja yksinkertaisen toimintarakenteen. Artikkelissa tuodaan esille myös pandemian ja kriisien keskeinen ominaisuus, jossa markkinoiden kasvuodotus palautuu hitaasti. Tämä samainen havainto on tehtävissä myös vuoden 2021 toisen pk-yritysbarometrin tuloksista. Pandemiatilanteen epävarma kehitys ohjailee odotuksia heikommiksi, mutta verrattuna edeltävään vuoteen, ovat odotusten saldoluvut alkaneet nousta voimakkaasti etenkin suurempien yritysten joukossa. (Suomen yrittäjät, Finnvera ja Suomen työ- ja elinkeinoministeriö 2021.)

Ulkoistetun taloushallinnon pyrkimys on siirtää yrityksen sisäisiä resursseja yrityksen ydinliiketoimintaan. Tällöin toiminta keskittyy strategiaan ja toimiin. Ulkoistetun kirjanpidon palveluita tarjoavat tilitoimistot, tuottavat lakisääteisen kirjanpidon lisäksi johdon laskentatoimen, eli sisäisen laskentatoimen palveluita. Näitä sisäisen laskentatoimen palveluita voivat olla esimerkiksi kassavirtalaskelmien ja tuotekohtaiseen kannattavuuteen liittyvät laskennan palvelut. Sisäisen

laskentatoimen tarkoitus on tuottaa informaatiota yrityksen johdolle, joka tukee liiketoiminnan johdon päätöksentekoa, suunnittelua ja sisäistä valvontaa. Samalla johdon laskentatoimi tukee yritystä saavuttamaan määritellyt liiketoiminnan tavoitteet (Ikäheimo, Laitinen, E., Laitinen, K. & Puttonen, 2014, 81.) Tutkielman viitekehyyksessä tarkastelun alla ovat ulkoistettu taloushallinto, johdon laskentatoimi ja ulkoistetut controllerit. Ulkoistetun controllerin ollessa vielä vähäisesti tutkittu käsite, pohjustetaan controllerin tehtävää roolin ja keskeisten tehtävien osalta myös yleisellä tasolla.

Kilpailukyky edellyttää yrityksiltä strategisten tavoitteiden selkeyttä ja toiminnan joustavuutta, etenkin nykyaikaisessa, muuttuvassa toimintaympäristössä. Tämä johtuu osittain kriisien ja pandemioiden pidentyneestä ajallisesta vaikutuksesta ja niiden ilmaantumisen lyhentyneestä syklistä. Kriiseille ominaista on niiden tapa luoda negatiivisten odotusten kierteen, joka heikentää liiketoimintaa ja kaventaa samalla kilpailuedun rakentamisen mahdollisuutta (Polinkevych et al. 2021).

Taloushallinnon ulkoistamisen palveluissa johdon laskentatoimen osuus on ollut ulkoista laskentatoimea pienempi. Samalla on kuitenkin tunnistettu mahdollisuudet, joita johdon laskentatoimen palvelut voivat ulkoistettuina tarjota (Suomala, Manninen & Lyly-Yrjänäinen, 2011, 85). Ulkoistetun taloushallinnon yritysten palveluita tarkastelemalla voidaankin havaita tuon kasvun toteutuneen. Johdon laskentatoimen palveluista on tarjolla muun muassa kassavirtaanalyysseja, ennusteita, budjetointia, erilaisia kustannuslaskennan palveluita esimerkiksi kustannuspaikkalaskentaa ja projektilaskentaa. Tilitoimistojen lisäksi johdon laskentatoimen palveluita ovat alkaneet tarjoamaan myös liiketoiminnan johdon konsultointipalveluun keskittyvät yritykset, kuten Northern Interim Services (NIS) ja Gallant. Onkin mielenkiintoista tutkia, kuinka vielä useimmiten sisäisesti tuotettavat palvelut saadaan tuotettua asiakasyritysten tarpeisiin sopiviksi, tarjoten laadukasta ja kustannustehokasta informaatiota liiketoiminnan johdolle.

Johdon laskentatoimen roolia ja ulkoistettuja controller-toimintoja on alettu tutkimaan viime vuosina laajemmin. Controller-toiminnot on nähty laskentatoimen tutkimuksissa yrityksen sisäisenä toimena. Ulkoistetuista controller- ja CFO-palveluista on tehty joitakin pro graduja viimeisten vuosien aikana. Näissä tutkielmissa on tarkasteltu ulkoisten controllereiden asemaa ja syitä palveluiden hyödyntämiselle. Lisäksi niissä on käsitelty sitä, miten ulkoistetun controllerin rooli ja asema erosi yrityksen sisäisen controllerin toimenkuvasta. Vaikka nämä aikaisemmat tutkimukset eivät tarjoakaan akateemisesti täysin luotettavaa tutkimustietoa lainattavaksi, luovat ne kuitenkin hyvän mahdollisuuden jatkotutkimuksen perusteluille ja ovat omalta osaltaan vaikuttamassa tutkimuksen rajaukseen ja näkökulmiin. Tutkielmissa on noussut esille muun muassa vuorovaikutus ja tarve olla lähellä yrityksen liiketoimintoja, joka edesauttaa kommunikointia ja asiakasyrityksen liiketoimintojen ymmärtämisessä. Tutkielmissa on havaittu myös, että ulkoistetut controllerit toimivat usein hyvin tarkasti määritellyissä tehtävissä, mutta heillä ei ole useinkaan roolia yrityksen päätöksenteossa. Tässä tutkielmassa lähdetäänkin tutkimaan, miten Covid-19- pandemia on vaikuttanut

ulkoistettujen controllereiden toimenkuvaan ja asiakasyritysten tarpeisiin. Lisäksi tutkielmassa keskitytään ulkoistetun controllerin ja asiakasyritysten väliseen vuorovaikutukseen ja talousviestintään. Mielenkiintoista on myös tarkastella, onko vallitseva pandemia lähentänyt asiakasyritysten johtoa ja ulkoistettuja controller-asiantuntijoita. Tutkimuksen tutkimuskysymykset ovat:

- Miten asiakasyritysten palvelutarve on muuttunut pandemian aikana?
- Miten Covid-19-pandemia on vaikuttanut ulkoisen controller-ammattilaisen ja asiakasyrityksen väliseen vuorovaikutukseen?
- Onko Covid-19-pandemia kasvattanut ulkoistetun controllerin strategisen konsultin roolia asiakasyrityksissä?

Tutkielma on rajattu asiantuntijoihin, jotka toimivat *Interim Controller / Interim CFO* tehtävissä. Asiantuntijuus ja sen vaadittava taso tämän tutkielman osalta on määritelty, esitetään tutkielman luvussa 4.3. Termiä *Interim* käytetään controller ja talousjohdon vuokrauspalveluista. *Interim Controller* ja *Interim CFO* palveluita tarjoavat useimmiten taloushallinnon ulkoistamispalveluita tarjoavat yritykset, sekä yrityksen talouspalveluihin erikoistuneet konsulttitoimistot. Tutkielman teorian ja haastatteluiden osalta *Interim Controller* ja *Interim CFO* palveluiden analysoitavat asiakasyritykset on rajattu pieniin ja keskisuuriin yrityksiin. Liiketoimintasegmenttiin keskittyvää rajausta ei toteuteta, sillä se rajaisi tutkimuksen otannan liian suppeaksi.

Niin pk-yritysbarometrissa, kuin myös Polinkevych et al. (2021) artikkelissa on noussut esiin yritysten toiminnan joustavuus, tehokkuus ja strateginen selkeys. Nämä piirteet kuvastavat lisäksi myös johdon laskentatoimen roolia organisaatioissa. Samalla on kuitenkin ollut havaittavissa, että etenkin pienissä pk-yrityksissä johdon kyky ymmärtää ja tehdä päätöksiä taloudellisen informaation pohjalta on vajavainen. Tämä korostaa myös ulkoistetun controllerin ammatillista ja etenkin vuorovaikutuksellista osaamista. (Marriott & Marriott, 2000; Sjögren, Syrjä & Puumalainen, 2014). Tutkielman lähtökohtana on tarkastella, kuinka hyvin *Interim Controller* ja *Interim CFO* palvelut tukevat kyseisiä toimintoja ulkoistaneiden yritysten palvelutarpeita muuttuneessa toimintaympäristössä. Pk-yritysten toimintaympäristössä tapahtuneita muutoksia esiteltiin laajasti luvussa 1.1.

Aikaisemmissa aihetta koskevissa tutkimuksissa tutkimusaineistot ovat koostuneet sekä ulkoistuspalveluita tuottavien yritysten, että asiakasyritysten edustajien haastatteluista. Tässä tutkielmassa painopiste on kuitenkin nimenomaisesti ulkoisten controller-asiantuntijoiden kokemuksien ja havaintojen kartoittamisessa pandemian ajalta. Tutkielman osalta myös asiantuntijoiden organisaatioiden rooli on pyritty rajaamaan mahdollisimman tarkasti pois, jotta haastateltavien asiantuntijoiden kokemukset ja vastausten luotettavuus korostuvat. Tutkielman kannalta onkin mielenkiintoista kuulla ulkoistettuja controller-toimintoja tarjoavilta ja päivittäin tekevilta asiantuntijoilta näkemyksiään siitä, miten heidän ammattitaitonsa kysyntä ja tarve on muuttunut pandemian aikana. Lisäksi on mielenkiintoista tutkia sitä, millaisia haasteita pandemia on

aiheuttanut ulkoistetuille controllereille ja onko esille noussut uusia, pandemian esille tuomia kehityskohteita.

1.3 Aikaisemmat tutkimukset ja kirjallisuuskatsaus

Aikaisemman tutkimustiedon ja kirjallisuuden määrä vaihtelee hyvin laajasti tutkimuksen eri osa-alueiden välillä. Ulkoistetusta taloushallinnosta ja johdon laskentatoimesta löytyy kauttaaltaan tuoretta ja laadukasta kirjallisuutta ja artikkeleita. Ulkoistetun taloushallinnon tehokkuusvaatimuksista, soveltumisesta eri kokoisille ja tietyn toimialan yritysorganisaatioille on tutkittu kauttaaltaan laajasti. Huolimatta kasvaneesta strategisesta yhteydestä, yrityksen johdon ohjausjärjestelmien roolia ole tutkittu kovinkaan laajalti ulkoistamistapauksissa.

Yleisesti ulkoistamista koskevat tutkimukset pohjautuvat pääsääntöisesti transaktiokustannusteoriaan niin, kuin myös Bharadwaj ja Saxenan (2009) tietohallintojärjestelmien ulkoistuksiin (TPO) pohjautuva tutkimusartikkeli. Tutkimuksessa korostuu ymmärrys siitä, ettei onnistuneessa ulkoistamishankkeessa ole kyse vain prosessien nopeasta siirtämisestä palveluntarjoajalle, vaan jatkuvasta vuorovaikutuksesta sekä palvelulaadun, että -tarpeen arvioimisesta. Bharadwaj, Saxena ja Halemane (2010) tutkimusartikkelissa keskitytään IT-alan liiketoiminnan prosessien ulkoistamiseen sekä palveluntarjoajan, että ulkoistajan näkökulmasta. Kyselytutkimuksessa nousee esille useita kriittisiä tekijöitä onnistuneen yhteistyösuhteen muodostamisen taustalta, joista keskeisimmät ovat sopimuskauden aikainen toimintoja kehittävä vuorovaikutus ja pidempiaikainen yhteistyö. Tämä prosessien kehitykseen liittyvä vuorovaikutus toimii myös osana palveluiden valvontaa. Myös sopimussuhteen kestolla ja liiketoimintaprosessien hallinnan määrällä havaitaan olevan vaikutusta ulkoistamissuhteen laatuun. (Bharadwaj, Saxena & Halemane, 2010). Handley ja Benton Jr.:n (2009) mukaan ulkoistamisen suosio on yleisesti selvästi kasvussa. Landisin, Mishran ja Porrellon (2005) mukaan ulkoistuksesta saadun hyödyn koetaan etenkin kustannustehokkuuden osalta olevan kuitenkin usein odotuksia heikompi ja ulkoistettujen toimintojen takaisinviennin on yli puolilla vastanneista harkinnassa. Negatiivista reaktiota selittää myös osiltaan se, että tutkimuksessa on havaittu ulkoistaneiden yritysten olleen huonosti valmistautuneita ja ilman hyvin valmisteltua ulkoistamisstrategiaa, sekä ulkoistamisymmärrystä.

Johdon laskentatoimi ja johdon laskentatoimen ammattilaiset ovat olleet tiedeyhteisön pinnalla viimeiset vuosikymmenet. Tutkimuksissa on käsitelty johdon laskentatoimen muutosta kohti organisaation päätöksentekoa, jonka lisäksi johdon laskentatoimen ammattilaisen, controllerin rooli ja asema organisaatioissa on kiinnostanut tiedeyhteisöä laajasti. (kt. esim. Hyvönen, Järvinen & Pellinen, 2015; Järvenpää, 2007.) Vaivio ja Kokko (2006) tuovat kuitenkin esille, että controllerille on ollut vaikeaa sovittaa yksittäistä oikeaa määritelmää, vaan se käsittää roolina ja toiminnollisena tekijänä hyvin monenlaisia kokonaisuuksia.

Suomala, Manninen ja Lyly-Yrjänäinen (2011, 85) tuovat esille johdon laskentatoimen potentiaalin puhuttaessa ulkoistetusta taloushallinnosta. Tutkimuksen aihepiiri on hyvin tuore, mutta sen tutkimuksen teoriassa on monia asioita, jotka ovat toisiinsa konkreettisesti yhteydessä. Tällaisia toisiinsa sidoksissa olevia tekijöitä ovat esimerkiksi tietotekniikan kehitys ja johdon laskentatoimi tai tietotekniikan kehitys ja ulkoistamispalveluiden suosion kasvu (esim. Lehikoinen & Töyrylä, 2013; Lahti & Salminen, 2014; Granlund & Malmi, 2004).

Sjögrén, Syrjä ja Puumalainen (2014) tutkivat johdon laskentatoimen asemaa pienissä yrityksissä. Tutkimuksessa vertailussa olivat lakisääteisen kirjanpitoinsa ulkoistaneet yritykset ja yritykset, jotka tuottivat kirjanpitoinsa sisäisesti. Lisäksi Sjögrén, Syrjä ja Puumalainen (2014) tutkivat ulkoistamispalveluiden roolia talousinformaation hyödyntämisen suhteen. Marriott ja Marriott (2000) selvittävät puolestaan kirjanpitäjien mahdollisuutta tarjota johdon laskentatoimen palveluita pienemmille yrityksille. Laadullisen tutkimuksen haastatteluotanta pitää sisällään 15 pienen yrityksen johtajaa. Marriott ja Marriott (2000) esittelevät yleisen laskentatoimen ja johdon laskentatoimen ongelmaksi on etenkin pienissä pk-yrityksissä havaittu etenkin niiden johdon heikko kyky ymmärtää ja analysoida taloudellista informaatiota. Tämä tarkoittaa sitä, että controllerin tuottaman tiedon tulee olla hyvin selkää ja helppolukuista. Samassa kuitenkin controllerin arvoa ja tärkeyttä yrityksen liiketoiminnalle ei ymmärretä tarpeeksi.

Ulkoistetut controller- ja CFO-palvelut ovat nostattaneet keskustelua myös varsinaisten tutkimusartikkelien ulkopuolella. Ahvenniemi (2008) esittelee Tilisanomissa julkaistussa artikkelissaan, että tilitoimistojen kohtaama kritiikki on liittynyt juuri niiden toimintojen ja palveluiden pohjautumisesta liiaksi historia-tietoihin. Hänen mukaansa johdon laskentatoimen palveluissa olisi etenkin tilitoimistoille tarjolla merkittävä liiketoiminnallinen potentiaali ja osaajapohja. Ikäheimo (2011) puolestaan esittelee Tilisanomissa, kuinka ulkopuolinen asiantuntija esimerkiksi ulkoisessa controller-roolissa auttaa pk-yritystä mukautumaan paremmin muuttuvaan toimintaympäristöön ja parantaa yrityksen kilpailuasemaa. Samalla hän esittelee myös syitä, miksi ulkopuolinen controller ja talouspäällikkö tai -johtaja voi olla erityisesti pk-yrityksen strategiselle toiminnalle ja toiminnan kehitykselle laadukas vaihtoehto. Myös Suomalainen, Manninen ja Lyly-Yrjänäinen (2011, 85) mukaan johdon laskentatoimessa on monta osa-aluetta, joiden pohjalta tuottavuuden voimakaskin kasvu voi olla mahdollinen ulkoistamisen avulla. Ikäheimo (2011) mukaan tilitoimistojen tuottamille johdon laskentatoimen palveluille voidaan nähdä olevan kasvavaa kysyntää.

Fleischman, Walker ja Johnson (2010) tuovat tutkimuksessaan esiin, että harvassa johdon laskentatoimea käsiteltävässä tutkimuksessa on keskitytty tutkimaan johdon laskentatoimen ammattilaisten tyytyväisyyttä tuottamiensa palveluiden osalta. Walker, Johnson ja Fleischman (2018) esittelevät tutkimuksessaan johdon laskentatoimen palveluita tuottavien ammattilaisten näkemyksiä tärkeimmiksi koetuista palveluiden osa-alueista. Tutkimuksen mukaan johdon laskentatoimen ammattilaiset kuvailevat johdon laskelmien ja raporttien teknisen laadun olevan toimintojensa osalta kriittisimpiä onnistuneen palvelun tekijöitä.

Tässä tutkielmassa keskiössä ovat johdon laskentatoimen ulkoistettujen palveluiden ammattilaiset ja heidän kokemuksensa pandemian aikaisesta liiketoiminnasta. Tutkielman aihepiirin ollessa hyvin tuore ja kehittyvä, taustoitetaan tutkimusta myös aikaisemmilla pro gradu -tutkielmilla, jotka tukevat aihepiiritään tutkielmaani. Tyni (2020) tutki ulkoistettujen controllereiden roolia ja syitä, jotka ovat johtaneet controller-toimintojen ulkoistukseen. Nikarmaa (2019) puolestaan tutkii ”*Voiko controller-toiminnon ulkoistaa*” syitä sille, miksi yritykset ulkoistavat controller-toimintojaan, mitä palveluilta odotetaan ja sitä, miten palvelut ovat vastanneet odotuksia. Myös Puranen (2021) tutkii puolestaan pro gradussaan ”*Voiko jo digiajan controllerin ulkoistaa*”. Tutkielmassa nousee esille erityisesti ulkoisen controllerin hyöty start-up ja kasvuyrityksille. Hyödyn nähdään Purasen (2021) mukaan heikkenevän, kun yritys kasvaa ja talousinformaation tuottaminen suuremmasta massasta vaikeutuu.

Piippo (2019) tutkii pro gradussaan taloushallinnon ulkoistamisen syitä ja tavoitteita pk-yrityksissä. Tutkielma pyrkii laajentamaan Bagieńskan (2016) Puolassa tutkimia taloushallinnon ulkoistamisen syitä ja sille asetettuja tavoitteita. Taloushallinnon ulkoistamisen syiksi esitettiin resurssien kohdentamista ja osaa-mispulaa. Piippo (2019) ja Nikarmaa (2019) esittävät tutkielmissaan ulkoisten controllereiden olevan hyvin prosessorientoituneita, eikä heillä ollut keskeistä roolia yrityksen päätöksenteossa. Tämä roolikuvaus sopii yhteen Riegin (2018) controllerin roolia ja asemaa käsittelevän tutkimuksen kanssa, jossa controllereiden vuorovaikutus liiketoiminnan johdon kanssa painottui päivittäisiin prosesseihin eikä varsinaista liikkeenjohdon kumppanin roolia tunnistettu. Toisaalta esimerkiksi Partanen (2007,67–68) korostaa controllerin painottumista liikkeenjohdon strategiseksi kumppaniksi. Tynin (2020) tutkielmassa controllerin päätöksenteollisesta roolista saatiin kuitenkin aiempaa enemmän viitteitä. Puranen (2021) kuvailee tutkielmassaan, että etenkin kasvuyritykset tarvitsevat tuekseen tulevaisuuteen katsova ja rohkaisevaa strategista sparrailukumppania.

1.4 Tutkielman rakenne

Tämä tutkielma koostuu kuudesta kappaleesta. Jokaisen yksittäisen kappaleen tavoitteena on luoda laajamittainen teoreettinen viitekehys, jotta tutkimuskysymykset olisivat niiden taustatekijöiden ja lopputuloksen kanssa mahdollisimman ymmärrettäviä ja johdonmukaisia. Tutkielman ensimmäisessä vaiheessa esitellään tutkielman aihepiiri ja -rajaukset, aikaisemmat tutkimukset aihepiiriä koskien, sekä tutkimusongelman perusta. Työn toinen ja kolmas luku muodostavat tutkielman teoreettisen viitekehäksen, joissa syvennyttään ulkoistettuun taloushallintoon, sekä johdon laskentatoimeen controller-toimenkuvan avulla.

Tutkielman toisessa luvussa esitellään tutkielman osalta keskeisiä käsitteitä. Esiteltävät käsitteet pohjautuvat taloushallintoon ja ulkoistamiseen. Myös tutkielman seuraavissa vaiheissa ulkoistamista käsitellään nimenomaan taloushallinnon ulkoistamisen näkökulmasta. Ulkoistaminen voidaan jakaa vakiintuneesti

kolmeen termiin: *Onshore-*, *Nearshore-* ja *Offshore-ulkoistukseen*. Tässä tutkielmassa pääpaino on *onshore-ulkoistamisessa*. Taloushallinnon ulkoistamisen osalta ei ole yhtä vakiintunutta termiä, mutta kansainvälisissä tutkimuksissa käytetään pääsääntöisesti termiä *accounting outsourcing*, sekä *finance and accounting outsourcing*. Lisäksi ulkoistetuista laskentatoimen palveluista voidaan käyttää nimitystä *accounting services* tai *management accounting services*.

Tutkielman kolmannessa luvussa esitellään lyhyesti johdon laskentatoimen käsitettä ja roolia pk-yrityksissä. Tämän jälkeen pääpaino siirtyy johdon laskentatoimen ammattilaisen, controllerin toimintaan. Kappaleessa käydään läpi controller-toiminnon kehitystä, roolia, osaamisvaatimuksia ja controller-toiminnon ulkoistamisen syitä, hyötyjä ja ongelmia. Lisäksi kappaleessa esitellään jo markkinoilla olevia ulkoistettuja controller-palveluita.

Tutkielma neljäs ja viides luku muodostavat tutkimuksen empiirisen osan. Neljännessä luvussa käydään lävitse tutkielman empiirinen tutkimusasetelma ja esitellään tarkasti tutkimusprosessi ja -menetelmät. Lisäksi kappaleessa esitellään haastateltavien asiantuntijoiden taustaa ja sitä, miten juuri he ovat valikoituneet tutkimusaineistoon. Tutkielman viides luku pohjautuu asiantuntijahaastatteluiden empiiriseen analyysiin. Luvun viisi kappaleet seuraavat haastatteluteemoja ja tutkimusongelman aihiota.

Tutkielman viimeisessä luvussa kuusi, esitellään tutkimuksen yhteenveto ja keskeiset johtopäätökset. Tämän lisäksi otetaan kantaa tutkimuksen luotettavuuden osalta ja esitellään mahdollisia jatkotutkimusmahdollisuuksia, joita tutkielman aihepiirin tuoreuden osalta voidaan nähdä olevan runsaasti.

2.1 Taloushallinto

Sekä suomalaisessa, että ulkomaisessa laskentatoimen kirjallisuudessa on havaittavissa, että vaikka taloushallinto-termi on yleisesti tunnistettu ja käytetty, ei taloushallinnolle ole esitelty useinkaan selkeää määritelmää. (Lahti & Salminen, 2014, 15–16). Lahti ja Salminen (2014, 16) esittävät taloushallinnon olevan *”järjestelmä, jolla organisaatio seuraa taloudellisia tapahtumia siten, että se voi raportoida toiminnastaan sidosryhmilleen”*. Sidosryhmien perusteella taloushallinto voidaan jakaa kahteen osa-alueeseen, sisäiseen ja ulkoiseen laskentatoimeen. Ulkoisen eli rahoituksen laskentatoimen ja sisäisen eli johdon laskentatoimen määritelmiä käsiteltiin jo aiemmin kappaleessa 4.1. Nykyaikaisessa taloushallinnossa ulkoisen ja sisäisen laskentatoimen välille ei pyritä tekemään suurta rajausta, vaan ne ovat nykyisellään hyvinkin integroituneet toisiinsa. Tämä kasvattaa osaltaan sovellettavien laskentatoimen tekniikoiden ja johtamisjärjestelmän roolia. (Lahti & Salminen, 2014, 16.)

Yrityksen taloushallinto tuottaa ja on vastuussa organisaation laskentatoimen järjestämisestä. Taloushallinnon keskeisimpänä vaatimuksena on tuottaa luotettavaa informaatiota nopeasti, täsmällisesti ja ennen kaikkea virheettömästi. Rekisteröintitehtävä ja hyväksikäyttötehtävä ovat laskentatoimen päätehtäviä. Näitä rekisteröintitehtäviä ovat arvo- ja määrälukujen kerääminen kaikista yrityksen toiminnoista, kuten kustannuslaskennasta ja palkkalaskennasta. (Puolamäki, 2007, 57; Riistama & Jyrkkiö, 1991, 35). Yrityksissä on jo pidemmän aikaa ollut nähtävissä kehitys, jossa taloushallinnon henkilöstön rooli on muuttunut entistä enemmän analyttisemmäksi. Samalla taloushallinnon tulisi olla mahdollisimman kustannustehokas. Tähän muutokseen on vaikuttanut erityisesti teknologian ja taloushallinnon järjestelmien kehittyminen, joka on edesauttanut taloushallinnon rutiinien automatisoinnissa. Taloushallinnon voidaan tietojärjestelmänäkökulmasta katsottuna olevan järjestelmä, joka koostuu monista eri palasista, joiden yhdistämisellä pyritään saavuttamaan halutunlainen lopputulos (Granlund & Malmi, 2004, 16; Lahti & Salminen, 2014, 16). Kirjassaan Lahti ja Salminen (2014, 16–18) jakavat taloushallinnon osa-alueet seuraavasti:

- Ostolaskuprosessi
- Myyntilaskuprosessi
- Matka- ja kululaskuprosessi
- Maksuliikenne ja kassanhallinta
- Käyttöomaisuuskirjanpito
- Palkkakirjanpito
- Pääkirjanpito

- Raportointiprosessi
- Arkistointi
- Kontrollit

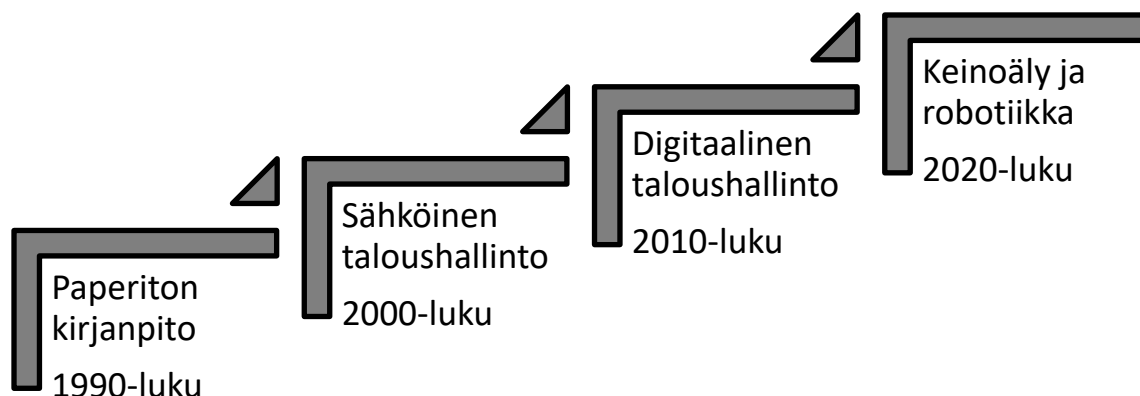
Taloushallinnon muutos on kehittänyt sen roolia ja asemaa yrityksissä. Taloushallinnon roolista on kehkeytynyt strategisen kumppanin rooli liikkeenjohdolle, joka vastaa omalta osaltaan jo johdantokappaleessa esitettyyn Johnsonin ja Kaplanin (1987) näkemykseen, että laskentatoimen informaation on kyettävä tarjoamaan yleisen laskentatoimen lisäksi lisäarvoa yrityksen strategiseen liiketoimintaan (Granlund & Malmi, 2004, 13–15.) Taloushallintoa voidaan pitää strategiselta tasolta katsottuna joko liiketoimintaprosessina tai vaihtoehtoisesti yrityksen tukitoimintona (Lahti & Salminen, 2014, 16). Kirjassaan Lahti ja Salminen (2014,16) jakavat taloushallinnon osa-alueet seuraavasti:

2.1.1 Digitaalinen taloushallinto

Digitaalisuus muuttaa olennaisesti taloushallinto-käsitettä ja asemaa organisaatiossa. Digitaalisuudella tarkoitetaan tiedon käsittelyä, varastointia, liikuttamista, sekä esittämistä sähköisessä muodossa olevan pohjalta. Digitaalinen informaatio sijaitsee tietokannoissa ja sen rakenne määritetään tietokantaohjelmilla. Sovellukset ja ohjelmistot, jotka ovat jo itsessään rakennettuina ohjelmistokielten mukaan, mahdollistavat digitaalisen aineiston käsittelyn ja siirtämisen. (Lahti & Salminen, 2014, 19)

Suomi oli ensimmäinen maa, joka avasi mahdollisuuden taloushallinnon siirtymisestä paperista sähköiseen muotoon. Tästä vuonna 1997 syntyneestä päätöksestä on kulunut nyt noin 25 vuotta ja digitalisaation kehityksen voidaan nähdä räjähtäneen kotimaisissa taloushallinnon organisaatioissa, etenkin viimeisen vajaan kymmenen vuoden aikana. (Kaarlejärvi & Salminen, 2018, 11). Digitaalinen taloushallinto pitää käsitteenä sisällään taloushallinnon, jonka kaikki toiminnot ovat tietovirtojen ja käsittelyn osalta, joko automatisoitu tai tuotettu digitaalisesti. Digitaalisessa taloushallinnossa lähtökohtaisena tavoitteena on, että kaikki kirjanpidon prosessit ja osaprosessit ovat mahdollisimman automatisoituja. Tästä syystä digitaalista taloushallintoa kutsutaan myös *automaattiseksi taloushallinnoksi* ja *integroiduksi taloushallinnoksi*. (Lahti & Salminen, 2014, 24.)

Määritelmä *integroidu taloushallinto* syntyy siitä, että digitaalinen taloushallinto asettaa velvoitteita myös organisaation yritys- ja sidosryhmille. Kaiken kirjanpidon materiaalin ja sen osaprosessien digitalisoiminen onnistuu vain siten, että digitalisaatio ulottuu myös yritys- ja sidosryhmien toimintaan. Digitaalisen taloushallinnon päätavoite on poistaa päällekkäisiä käsittelyvaiheita (Lahti & Salminen, 2014, 25–26.)



Kuvio 1 Sähköisen taloushallinnon kehitys Suomessa. (Mukaiillen Lahti & Salminen, 2014, 27).

Kaarlejärven ja Salmisen (2018, 11) mukaan Suomen voidaan nähdä menettäneen asemansa sähköisen taloushallinnon edelläkävijän aseman sen monilla osa-alueilla. Esimerkiksi verkkolaskutukseen siirtyminen on edennyt Suomessa verrattain hitaasti. Taloushallinto on siirtymässä yhä enemmän määri kuviossa 1. esiteltyyn Lahden ja Salmisen (2014) esittelemän 2020-luvun taloushallinnon maailmaan, jossa keskiössä on ohjelmistorobotiikka ja tekoäly, sekä niiden avulla mahdollistettava taloushallinnon automatisointi. Tekoäly ja ohjelmistorobotiikka ovat tekijöitä, joita voidaan kutsua modernin taloushallinnon muutoksen ajureiksi. Samalla kehittyneet teknologiat näkyvät kustannusten yleisenä alentumisena. Älykäs taloushallinto tukee parhaimmillaan kasvua ja kykyä mukauttaa liiketoimintaa. (Kaarlejärvi & Salminen, 2018, 11-12; Lahti & Salminen, 2014, 27)

2.2 Ulkoistaminen

Ulkoistaminen on vakiinnuttanut paikkansa Suomen markkinoilla ja tervettä kilpailua edistävät uudet yritykset haastavat jo paikkansa vakiinnuttaneita yrityksiä. Tarkkaa akateemista, tunnistettavissa olevaa määritelmää ulkoistamispalveluille ei kuitenkaan ole esitetty, vaan määritelmät poikkeavat toisistaan. Kirjassaan *"Ulkoistamisen käsikirja"* Lehikoinen ja Töyrylä (2013, 17) rajaavat ulkoistamisen käsittämään "kaiken sellaisen toiminnan, jossa ulkoistava yritys siirtää osan tai kaiken toiminnoistaan ulkoistuspalveluiden tarjoajalle". Lisäksi

Lehikoinen ja Töyrylä (2013,17) sisällyttävät ulkoistamiseen myös tilanteet, joissa ulkoistamispalveluita kilpailutetaan uudelleen.

Vaikka Suomessa termi *ulkoistaminen* on vakiinnuttanut paikkansa mediassa ja arkikielessä, ei akateemisessa kirjallisuudessa ole esitelty yleisesti tunnustettua määritelmää. Journal of managementissa vuonna 2000 julkaistussa artikkelissaan Gilley ja Rasheed esittävät ulkoistamisesta käytettävän englanninkielisen vastineen *outsourcing* ongelmaksi sen, että termi ohjaa ajattelemaan ulkoistamista hankintatoimina. Kirjaimellisesti ajateltuna tämä pitäisi sisällään kaikki liiketoimintaelementit, jotka yritys hankkii ulkopuolelta. Esimerkiksi kahviliiketoiminnassa tällainen suoraviivainen tulkinta tarkoittaisi sitä, että *outsourcing* käsitteen menisi, sekä yritys, joka hankkii raakakahvipapunsa Etiopiasta oman hankintatiiminsä kautta, kuten myös tapaus, jossa yritys hankkii kahvipapunsa ulkoistetun hankintaorganisaation kautta. Tällöin ulkoistamistoiminnon syvempi, strateginen merkitys jää monesti taustalle. (Gilley & Rasheed, 2000.)

Dolgui ja Proth (2013) ovat määritelleet ulkoistamisen tarkoittavan tilannetta, jossa ulkoistava yritys hankkii ulkopuoliselta palveluntarjoajalta valmiita tuotteita, puolivalmisteita tai palveluita. Määritelmä rinnastaa tuotteen ja palvelun käsitteet, jotka voivat molemmat olla ulkoistamisen kohteina. Myös Pajarinen (2001) esittää ulkoistuksen tarkoittavan toimintaa, jossa yritys hankkii tuotteita ja palveluita ulkopuoliselta toimittajalta eikä kyseisiä palveluita tai tuotteita tehdä yrityksen itsensä toimesta. Maelah, Aman, Amirruddin, Sofiah & Hamzah (2012) puolestaan tarkastelevat ulkoistamista juuri strategian kautta ja ulkoistamisen kuvaillaankin olevan yrityksen resurssien strategista alihankintaa organisaation ulkopuolelta sen sisäisten operatiivisten tehtävien suorittamiseen. Ulkoistaminen nähdään mahdollisuutena kasvattaa liiketoiminnan tulosta ja kannattavuutta. Perinteinen ulkoistamispalvelu on alkanut muodostua syvemmäksi ja aktiivisemmaksi liiketoimintakumppanuudeksi (Pajarinen, 2001).

Ulkoistamisen suosio on kasvanut tasaisesti 1980-luvun loppupuolelta asti. Aluksi ulkoistetut palvelut keskittyivät yritysten rutiininomaisiin tukitoimintoihin, kuten siivouspalveluihin. Vähitellen 1990-luvun aikana ulkoistuksen suosio alkoi kasvaa myös erityistä asiantuntijuutta vaativissa organisaation toimintaa ylläpitävissä toiminnoissa, esimerkiksi IT-tuessa ja palkkahallinnossa (Raiborn, Butler & Massoud, 2009.) Ajan myötä ulkoistamistarpeet ovat laajentuneet ja erityisen vahvaksi ulkoistamispalveluita tarjoavien yritysten asema on noussut tilitoimitoimisto- ja palkkapalveluyrityksillä, IT-alan infrastruktuuri- ja työasemapalvelu tarjoajilla, varastointi- ja kuljetuspalveluita tarjoavilla yrityksillä, sekä siivous- ja ruokapalveluita tarjoavilla organisaatioilla (Lehikoinen & Töyrylä, 2013, 18.)

Ulkoistaminen on kokonaisprosessina hyvin moniulotteinen prosessi eikä ulkoistamistoiminnot käynnisty sormia napsauttamalla. Ulkoistusprosessiin kuuluu normaalisti ulkoistamisstrategian laatiminen, esiselvitys, kilpailutus, transitio, palveluvaihe ja mahdollisesti jossain vaiheessa palvelun päättäminen (Töyrylä & Lehikoinen, 2013, 43–47). Ulkoistamisen motiiveina ovat yleisesti kustannussäästöt, keskittyminen liiketoiminnan ydintoimintoihin, organisaation ulkopuolisen osaamisen hankkiminen tai esimerkiksi kiinteiden kustannusten

välttämisen. Päätös ulkoistamisen hyödyntämisestä vaikuttaa etenkin yrityksen pitkän aikavälin kilpailukykyyn ja muuttaa samalla esimerkiksi yrityksen riskiympäristöä. (Lehikoinen & Töyrylä, 2013, 17,21–23; Raiborn et al., 2009)

Ulkoistamispalveluita tarjoava yritys pystyy useimmiten tuottamaan palveluita tehokkaammin ja yksilöidyn osaamisen myötä myös laadukkaammin. Palveluiden tuottamisen tehokkuus syntyy mittakaavaedusta, jolloin muun muassa tietojärjestelmien ylläpitokustannukset ja henkilöstön palkat jakautuvat useamman yrityksen toimintojen kesken. Lisäksi ulkoistamista tarjoava yritys pystyy lisäämään omaa kilpailuasemaansa ja palveluiden tuottavuutta laadukkaaseen johtamiseen, vakiintuneiden, sekä viimeiseen asti hiottujen palveluiden, ajantasaisten tietojärjestelmien ja jatkuvan tuotekehityksen avulla. Mikäli palvelut tuotettaisiin sisäisesti, joutuisi liiketoimintaa harjoittava organisaatio vastaamaan itse osaavan henkilökunnan kouluttamisesta ja työntekijöiden palkoista, mutta myös tietojärjestelmä investoinneista sekä niiden ylläpitokustannuksista. (Lehikoinen & Töyrylä, 2013, 17,21–23; Raiborn et al., 2009) Tietojärjestelmien laadukkuus korostuu taloushallinnon ulkoistetuissa palveluissa, joita käsitellään luvussa 2.2.2.

2.2.1 Onshore-, Offshore- ja Nearshore-ulkoistus

Ulkoistamis päätöksen osalta keskeistä on ulkoistamiselle asetetut tavoitteet sekä toimintojen luonteesta. Toimintojen luonteella voidaan ulkoistamistapauksessa puhua esimerkiksi paikkasidonnaisuudesta, joka on hyvin vahvasti esillä ja vaikuttamassa esimerkiksi huolto-, korjaus- ja ylläpitopalveluiden ulkoistamiseen. Tuotannon ulkoistukset ovat puolestaan keskittyneet vahvasti halvan valmistuskustannuksen maihin, joista yleisin on Kiina. Myös esimerkiksi Vietnam on kuitenkin alkanut kasvattaa omaa osuuttaan tuotantoulkoistuksissa, samalla kun Kiinan kustannustaso on noussut. Kasvanut digitalisaatio on kasvattanut mahdollisuuksia siirtää paikkaan sitoutumattomien liiketoimintaprosessien ulkoistusta, jolloin prosesseja voidaan tuottaa oikeastaan mistäpäin maailmaa tahansa. Ulkoistusta ja sen kohdetta miettiessä on kuitenkin syytä varmistaa myös niiden lainmukaisuus, joka tulee, nousee esille esimerkiksi henkilötietojen käsittelyä sisältävässä liiketoimintaprosessi (Lehikoinen & Töyrylä, 2013, 29–32).

Huomioitaessa kaikki liiketoiminta-alat, merkittävä osa ulkoistetuista palveluista toteutetaan Suomen rajojen ulkopuolella. Suuret yritykset ovat ulkoistaneet palveluita selvästi pienempiä yrityksiä enemmän. Ulkoistamisen osalta *onshore-*, *offshore-* ja *nearshore-ulkoistuksen* käsitteet ovat jo vakiinnuttaneet paikkansa niin kirjallisuudessa kuin ulkoistamismaailmassa. Keskeisin eroavaisuus näillä kolmella ulkoistuskäsitteellä on se, että ne määrittelevät sen, missä ulkoistamispalveluita tuotetaan. Vaikka käsitteet ulkoistamisen muotoineen ovat toisiinsa nähden eriävät, monesti ulkoistuspalveluista osa toteutetaan Suomessa ja osa puolestaan nearshore- ja offshore-palvelukeskuksissa. (Lehikoinen & Töyrylä, 2013, 29–30.) Kyseistä luokittelua käytetään erityisesti, kun puhutaan nimenomaan liiketoimintaprosessien ulkoistuksista.

Onshore-ulkoistuksessa ulkoistuspalvelut tuotetaan sen maan rajojen sisällä, jossa myös palveluita ulkoistanut ja aikaisemmin tuottanut yritys toimii. Esimerkiksi Suomessa toimiva ulkoistamispalveluita tarjoava yritys voi tuottaa palveluita Suomessa toimivalle yritykselle. *Nearshore-ulkoistuksella* tarkoitetaan tilannetta, jossa ulkoistettuja palveluita tuotetaan eri maassa kuin missä ulkoistaneen yrityksen toiminta tapahtuu. Kuitenkin siten, että ulkoistamispalvelut tuotetaan maantieteellisesti suhteellisen lähellä. Suomen osalta yleisesti Euroopan maat, erityisesti Baltian maat ja Itä-Euroopan maat. Suomen tärkeimmät ulkoistamispalvelukeskukset sijaitsevat Tšekin tasavallassa, Virossa, Latviassa, Puolassa, Unkarissa ja Romaniassa. (Lehikoinen & Töyrylä, 2013, 29–32).

Offshore-ulkoistuksessa palvelut tuotetaan edullisemman kustannustason maissa Euroopan ulkopuolella. Offshore-ulkoistamisella yritykset pyrkivät tavoittelemaan erityisesti kustannussäästöjä ja osaavan työvoiman tavoittamista. Lisäksi kyseisillä mailla on usein myös laadukkaat tietoliikenneyhteydet. Offshore-ulkoistusmaita ovat usein Intia ja Kiina, mutta mahdollisesti myös esimerkiksi Malesia, Vietnam, Indonesia ja Filippiinit. Länsimaiset isot yritykset ovat Offshore -ulkoistuksen osalta epäröivimpiä kuin vastaavasti pienemmät yritykset. Tämä johtuu isojen yritysten pelosta menettää toiminnan jatkuvuuden kannalta tärkeiden strategisten osa-alueiden resursseja, esimerkiksi järjestelmäosaamisen osalta. (Lehikoinen & Töyrylä, 2013, 30; Munjal, Requejo & Kundu, 2019.)

2.2.2 Liiketoimintaprosessin ulkoistaminen (BPO)

Liiketoimintaprosessin ulkoistuksella tarkoitetaan sitä, että yritys ulkoistaa kohtaisen liiketoimintaprosessin tai vaikka yksittäisen prosessitoiminnon. Tällöin puhutaan yleisestä ja vakiintuneesta ulkoistuksen alakäsitteestä, josta käytetään englannin kielessä nimitystä *Business Process Outsourcing* (BPO). Liiketoimintaprosessien ulkoistaminen on varsin tavanomaista monilla liiketoimintaloilla, joista hyvänä esimerkkinä toimii tämän pro gradu -tutkielman keskiössä oleva taloushallinto. Yritys voi pitää itsellään osan prosessikokonaisuudestaan ulkoistamisesta huolimatta. Esimerkiksi markkinoinnin ulkoistettuja palveluita tarjoava yritys voi tuottaa ulkoistaneelle yritykselle markkinointianalyysseja, soittaa asiakkaille ja sopia tapaamisia, joiden perusteella yrityksen sisäiset myyjät vastaavat myynnin ja sopimusten loppuun viemisestä. (Lehikoinen & Töyrylä, 2013, 35; Bharadwaj, Saxena & Halemane, 2010.)

Liiketoimintaprosessien ulkoistamisen käsite (BPO) on muuttanut olennaisesti myös ulkoistamiselle aiemmin määriteltyjä tavoitteita ja luonnetta. Puhuttaessa liiketoimintaprosessien ulkoistamisesta ei keskitytä vain ulkoistamisen tuomiin kustannusleikkauksiin, vaan luovat itsessään lisäarvoa organisaatiolle ja sen asiakkaille. Palveluntuottaja toimii osana ulkoistajan organisaationmuutosta ja on mukana rakentamassa kilpailuetua. Viimeisten vuosikymmenten aikana liiketoimintaprosessien ulkoistuksesta on muodostunut taloudellisten ja liiketoiminnallisten tekijöiden lisäksi osa liiketoiminnan strategista päätöksentekoa.

(Stauss & Jedrasszyk, 2008; Bharadwaj, Saxena & Halemane, 2010.) Tavanomaisia ulkoistettavia liiketoimintaprosesseja ovat:

- Henkilöstöhallinto
- Taloushallinto / kirjanpito
- Osto-/hankintatoimi
- Logistiikka
- Tutkimus- ja kehitystoiminta
- Lakipalvelut
- IT-Palvelut
- Datankäsittely
- Myynti / markkinointi ja asiakaspalvelu
- Tuotanto ja valmistus

(Brown & Wilson, 2005, 89; Lehikoinen & Töyrylä, 2013, 27)

Yrityksen liiketoiminnan kokonaisuuden ja sen prosessien kehityksessä myös ulkoistettuun toimintoon kohdistuu kehityspaineita. Tämä korostaa ulkoisen palveluntarjoajan ja ulkoistavan yrityksen välistä laadukasta vuoropuhelua (Lehikoinen & Töyrylä, 2013, 37). Hyvä viestintä ulkoistavan yrityksen ja palveluntarjoajan välillä parantaa yhteistyösuhdetta. Samalla se mahdollistaa mahdollisuuden tehtävien ajantasaiselle koordinoimiselle, sekä ongelmanratkaisuille. (Gomez-Conde, 2015)

2.2.3 Taloushallinnon ulkoistaminen (FAO)

Liiketoimintakustannukset ovat kasvussa ja niiden vaikutus ulottuu yhä vahvemmin yrityksen kilpailukykyyn. Tämän johdosta useat yritykset ovat päätyneet ulkoistamaan toimintoja, jotka eivät ole yrityksen ydinosan piirissä tai niiden nähdään kuluttavan liikaa toiminnalle keskeisiä resursseja. Ulkoistetut kirjanpitopalvelut antavat taloushallinnon prosesseja ulkoistaneelle yritykselle mahdollisuuden päästä hyödyntämään edistyneintä teknologiaa ja samalla myös teknistä asiantuntijuutta. Taloushallinnon ulkoistamisesta käytetään englanninkielistä nimitystä *Finance and Accounting Outsourcing*). Taloushallinnon palvelukeskukset ovat jo pidemmän aikaa kasvattaneet suosiotaan yritysten taloushallinnon organisoimisen toteutuksessa. (Caruso, 2016; Suomala, Manninen & Lyly-Yrjänäinen, 2011, 83.) Kirjanpidon ulkoistuksen voidaan nähdä olevan kasvava trendi. (Sjögrén, Syrjä & Puumalainen, 2014).

Taloushallintonsa ulkoistava yritys voi ulkoistaa kokonaisen liiketoimintaprosessin tai pitää itsellään osan prosessikokonaisuudestaan ulkoistamisesta huolimatta. Taloushallinnon osalta ulkoistava yritys voi hankkia osto- ja myyntireskontran palvelut taloushallinnon ulkoistamispalveluita tarjoavalta yritykseltä, mutta pitää itsellään esimerkiksi sisäisen ja ulkoisen laskennan kokonaisuudet. (Lehikoinen & Töyrylä, 2013, 35.) Useimmiten taloushallinnon palveluista ulkoistettavia ovat:

- Käyttöomaisuuskirjanpito
 - Osto- ja myyntireskontra
 - Palkanlaskenta
 - Sisäiset kontrollit ja niiden seuraaminen
 - Taloudellinen raportointi
 - Tilien täsmäytykset
 - Tilinpäätöksen laatiminen
 - Varastonhallinta
 - Verotus
 - Yleinen kirjanpito ja kirjanpidon prosessit
- (Maelah et al., 2012; Quinn, 1999; Reddy & Ramachandran, 2008)

Kuten mitä tahansa muutakin toimintoa ulkoistaessa, tulee ulkoistavan yrityksen pitää ennen ulkoistamispäätöstä käydä lävitse ja arvioida mahdolliset siitä syntyvät riskit, sekä ulkoistamisesta saatavat oletetut hyödyt. Näitä riskejä ovat muun muassa ydintoimintojen muuttuminen, toimittajien hyödyntäminen, liiketoiminnan strategisen joustavuuden menetys, toimintakatkokset, toimitusten laatuongelmat, työntekijöiden moraalinalenema, organisaation sisäisen johdonmukaisuuden menetys, luottamuksellisuuteen ja immateriaalioikeuksiin liittyvät riskit. Taloushallinnon ulkoistamiseen liittyy usein halu varmistua kirjanpidon oikeellisuudesta erityisesti tilinpäätösten ja verotuksen osalta. (Maelah et al. 2012.)

Suuri osa pk-yrityksistä yrityksistä on ulkoistanut taloushallinnon tehtäviään ulkoistamispalveluita tarjoaville tilitoimistoille. Johdon laskentatoimen osamisen vaatimus on kuitenkin kasvanut tilitoimistoyritysten ja taloushallinnon ammattilaisten keskuudessa. Kirjanpidon dataa tulee osata käsitellä ja mallintaa. Niistä on osattava tuottaa myös reaaliaikaisia raportteja, pitäen sisällään myös ennusteita, kuten kassavirtalaskelmia. (Jormakka, Koivusalo, Lappalainen & Niskanen, 2021, 4, 264–265.) Talous- ja toiminnanohjausjärjestelmien nopea kehittyminen ja toimintaympäristön kansainvälistyminen Kirjanpitäjän rooli korostuu, jos osataan tuottaa johdolle ymmärrettäviä palveluita. Johdon laskentatoimen palveluiden informaation laadukkuus on tärkeää, sillä se on omiaan tukemaan tehokkaampaa päätöksentekoa ja mahdollistaa kasvua. (Fleischman, Walker & Johnson, 2010)

Caruso (2016) tuo artikkelissaan esille, että etenkin pilvipalveluiden ja tietojärjestelmien kehitys on vienyt taloushallinnon ulkoistamisen mahdollisuudet uudelle ja avanneet uusia mahdollisuuksia. Aikaisemmin ulkoistettu taloushallinto on keskittynyt mekaanisten kirjanpidon prosessien tuottamiseen. Ulkoistettu taloushallinto on kuitenkin alkanut kehittymään yhä enemmissä määrin analyttiseen asiantuntijapalveluun. Muuttamalla painotusta rutiinimaisista prosesseista analyttisempiin toimintoihin, taloushallinnon ulkoistamisella on mahdollisuus tuottaa lisäarvoa yrityksen liiketoiminnan suunniteluun ja organisaation analytiikkaan. (Bagieńska, 2016; Caruso, 2016). Ulkoistamispalveluita tuottavilla yrityksillä voidaan nähdä olevan merkittävä dataan perustuva tietopohja ulkoistaneen yrityksen liiketoimintojen ennustamiseen. Taloushallinto

onkin nykyään yhä enemmän suuntautumassa yritysten ulkoisen toimintaympäristön analysointiin, joka näkyy esimerkiksi BI (*Business Intelligence*) -järjestelmien ja kilpailijaseurannan voimakkaana kasvuna. (Sjögrén, Syrjä & Puumalainen, 2014). Jo markkinoilla tarjolla olevia johdon laskentatoimen palveluita esitellään seuraavissa kappalaissa tarkemmin (kts. kappale 3.4).

3 JOHDON LASKENTATOIMI JA ULKOIS- TETTU CONTROLLER

3.1 Johdon laskentatoimi

Yrityksen laskentatoimi määritellään useimmiten kahteen eri pääalueeseen: ulkoiseen laskentatoimeen (*financial accounting*), josta käytetään myös nimitystä rahoituksen laskentatoimi ja sisäiseen laskentatoimeen, eli johdon laskentatoimeen (*management accounting*). Tämä jaottelu pohjautuu näiden kahden pääalueen toisistaan poikkeaviin pääteemoihin. Ulkoisen laskentatoimen keskeisin tarkoitus on tuottaa yrityksen sidosryhmille, kuten sijoittajille ja verottajalle, luotettavaa ja todennettavissa olevaa tietoa yrityksen taloudellisesta tilanteesta. Ulkoista laskentatoimea ohjailee vahvasti monenlaiset säädökset, ohjeet, suositukset ja sekä kansalliset, että kansainväliset normit. Johdon laskentatoimesta voidaan käyttää myös nimityksiä *sisäinen laskentatoimi* ja *operatiivinen laskentatoimi*. Tässä tutkielmassa aihetta käsitellään *johdon laskentatoimen* nimityksellä. Johdon laskentatoimen keskeisin tehtävä on tuottaa tietoa yrityksen johdolle ja se keskittyy tukemaan yrityksen liiketoiminnan suunnittelua, päätöksentekoa ja valvontaa. Samalla se auttaa liikekirjanpidon tietoa tuottamalla organisaation johtoa saavuttamaan liiketoiminnan strategiset tavoitteet. (Ikäheimo et al., 2014, 81; Neilimo & Uusi-Rauva, 2005, 13–14).

Ulkoisen laskentatoimen prosesseja on totuttu ulkoistamaan palvelukeskuksiin suomalaisissa yrityksissä. Johdon laskentatoimen prosessit voidaan keskittää yrityksessä operatiivisiin yksiköihin, mutta yleisesti johdon laskentatoimi ymmärretään yrityksen sisäisenä, eräänlaisena palvelutoimintona. (Granlund & Lukka, 1997). Sen keskeisin rooli on tukea johdon liiketoiminnallisia päätöksiä. Yritysten arkinen liiketoiminta pohjautuu tunnistettujen ja valittujen tavoitteiden saavuttamiseen. Johdon laskentatoimi auttaa suunnittelemaan ja arvioimaan tarvittavat toimenpiteet tavoitteiden saavuttamiseksi. Johdon laskentatoimen tuottamisen osalta yrityksiä ei sido samalla tavalla lait tai muut pakottavat tekijät, vaan sen laajuus ja hyödynnettävät menetelmät ovat toteuttamisen osalta täysin yrityksestä ja sen päättäjistä itsestään riippuvaisia. Johdon laskentatoimi muodostuu kokonaisuutena laskentatekniikoista, resurssoinnista ja läsnäolosta yrityksen johdon päätöksentekoon. (Puolamäki 1998; Suomala, Manninen & Lyly-Yrjänäinen, 2011,11–15.) Laskentatoimen ohjausjärjestelmien hyödyntämisen keskeisimpiä perusteita on liiketoimintamallin ymmärtäminen. Laskentatoimen ohjausjärjestelmien täydellinen hyödyntäminen yhdessä strategisen hyödyntämiskyvyn kanssa parantavat organisaation joustavuutta ja kannattavuutta. (Macintosh & Quattrone, 2010.)

3.1.1 Johdon laskentatoimi pk-yrityksissä

Johdon laskentatoimen tutkimusten osalta pk-yrityksiä on pidetty yleisesti hie- man tylsänä ja yksityiskohtaisia tutkimuksia, johdon kirjanpitojärjestelmien käy- töstä ja vaikutuksesta on tehty vähäisesti (Lopez & Hiebl, 2015; Shields & Shelle- man, 2016). Yhtenä syynä pk-yritysten johdon laskentatoimen tutkimuksen ha- vaitulle vajaavaisuudelle voidaan nähdä pk-yrityksiä koskevan tutkimuspiirin pirstaleisuus. Pk-yrityksiä ja niiden toteuttamaa johdon laskentatoimen roolia, sekä asemaa on kuitenkin alettu 2000-luvun puolella tutkia entistä laajemmin. (Lopez & Hiebl, 2015; Mitchell & Reid, 2000.)

Kirjanpitäjillä on pk-yrityksissä merkittävä rooli taloudellisen informaation tuottamisessa liiketoiminnan johdolle. Liiketoiminnan taloudellisen tiedon tuot- tamisen lisäksi myös taloudellisen informaation lukutaidon ja ymmärryksen ke- hittäminen yrityksen johdon osalta kuuluu etenkin johdon laskentatoimen am- mattilaisen toimenkuvaan. Kuten jo tutkielmassa aiemmin on todettu, pohjautuu pienempien yritysten kirjanpito hyvin vahvasti vain lakisääteisten kirjanpidon velvoitteiden täyttämiseen. (Sjögrén, Syrjä, Puumalainen, 2014.) Monissa pk-yri- tyksissä johtamisvastuun ottaa yksi henkilö, pääomistaja, joka muodostaa myös yrityksen johtoryhmän (Ikäheimo, 2011). Johdon laskentatoimen menetelmien hyödyntämisen ja soveltamisen on havaittu tukevan pk-yritysten asiakastyty- väisyyteen ja prosessien laatua, eivätkö yritykset ole niin yksilökeskeisiä (Ahmad, 2013).

Tieto, jonka varassa yrityksen johto toimii ja tekee päätöksiä, on liiketoimin- nan menestymisen kannalta ehdottoman tärkeää (Ikäheimo, 2011). Maksuval- miuden, kannattavuuden ja vakavaraisuuden analysointi muodostavat yritysten taloudellisen toimintaedellytyksen. Analysointi tapahtuu monesti reaktiivisesti, mutta parhaimmillaan nopeasti muuttuvassa maailmassa analysointi on enna- koivaa ja tulevaisuuteen katsovaa (Ikäheimo, 2011; Koski, 2017, 15.) Elinkeinoelä- män Keskusliiton EK:n (2020) mukaan pk-yrityksiä on sen rekisteröityneistä jä- senistä peräti 96 prosenttia. Tämä kuvastaa pk-yritysten tärkeyttä Suomen yh- teiskunnalle talouskasvun ja työllistämisen osalta. Johdon laskentatoimen järjes- telmät ovat kuitenkin monesti kehittymättömiä ja niiden käyttö vaatimatonta. Johdon laskentatoimen järjestelmät eivät monesti tue pk-yrityksen strategiaa ja käytössä korostuvat pitkän aikavälin, strategian ja toiminnallisuuden sijaan ope- ratiiviset asiat, taloudelliset mittarit ja lyhytjänteisyys. Voidaankin sanoa, että pk-yritysten johtamista varjostaa yleensä toiminnan suunnittelemattomuus, epä- muodollisuus ja konservatiivisuus. (Ikäheimo, 2011; Lopez & Hiebl, 2015.)

Yksi merkittävimmistä syistä pk-yrityksien vähäiselle johdon laskentatoi- men hyödyntämiselle ja pelkälle lakisääteisen kirjanpidon toteuttamiselle on osaavan henkilöstön puute. Osaamisen puutteen lisäksi johdon laskentatoimi nähdään todistetusta hyödyistä huolimatta pk-yritysten johdossa monesti lä- hinnä kalliina ja liiketoiminnan kannalta eikä sen nähdä tuottavan tarpeeksi lisä- arvoa. Tämä johtuu usein myös puutteellisesta laskennallisesta osaamisesta ja ta- loudellisen ymmärryksen puutteellisuudesta pk-yritysten sisällä. Tulee kuiten- kin huomioida, että pk-yrityksillä ovat usein organisaatorakenteeltaan

yksinkertaisempia kuin suuret yritykset, joka parantaa vähemmistä resursseista huolimatta yritysten kykyä sopeutua muutoksiin ja näyttäytyy toimintojen jous-
tavuutena. (Ikäheimo, 2011; Lopez & Hiebl, 2015.)

Resurssien vähyys näkyy, myös Shieldsin ja Shellemanin (2016) mukaan siinä, etteivät pienimmät pk-yritykset voi rakentaa omasta johdon laskentatoimen prosesseistaan ikään kuin lainattua pienoismallia suurten yritysten käytännöistä. Johdon laskentamenetelmien hyödyntämisellä ja suorituskyvyllä on havaittu olevan myös pk-yrityksissä positiivinen vaikutus yrityksen suorituskykyyn. Silti sen hyödyntäminen liiketoiminnan päätöksenteossa ja tavoitteiden määrittämisessä on puutteellista. Pk-yritysten tulisivat optimoida vähäisemmät resurssinsa siten, että sen soveltamat johdon laskentamenetelmät olisivat pk-yritysten osalta helposti ymmärrettäviä ja keskittyisivät yrityksestä riippuen kaikista keskeisimpiin liiketoiminnallisiin osa-alueisiin. (Shields & Shelleman, 2016.)

Resurssien aiheuttamat rajoitteet heijastuvat pk-yritysten toimintaan siten, ettei yrityksillä ole varaa palkata osaavaa, johdon laskentatoimeen erikoistunutta kirjanpitäjää eikä välttämättä myöskään yrityksen yleistä kirjanpitoa tuottavaa kirjanpitäjää. Kirjanpidon resurssien päätös heijastuu usein yritysten päätöksentekoon. Pk-yritysten henkilöstöllä ja johtoryhmän jäsenillä ei useinkaan ole tarvittavaa talousosaamista. (Mitchell & Reid, 2000; Lopez & Hiebl, 2015). Tämä aiheuttaa puolestaan sen, ettei pk-yrityksen taloudelliset talous- ja toiminnanohjausjärjestelmät ole tarpeeksi kehittyneitä tai niitä ei osata hyödyntää (Lopez & Hiebl, 2015.) Resurssivaje ja yritysten heikko kyky tuottaa taloudellista informaatiota päätösten tueksi, ohjaavat yrityksiä hakemaan tukea ulkopuolisilta talousosaajilta ja -toimijoilta (ks. luku 3.5. Controller-toimintojen ulkoistaminen)

3.1.2 Johdon laskentatoimen menetelmät

Kokonaisuutena johdon laskentatoimi muodostuu joukosta laskutekniikoita, joilla yrityksen liiketoiminnan käsittelemätön numeraalinen data tallennetaan, jalostetaan ja käsitellään yrityksen johdolle raportoitavaan muotoon. Samalla johdon laskentatoimen käsite pitää sisällään laskentatoimen tekniikoita, järjestelmistä, resurssoinnista ja läsnä olevasta roolista yrityksen päätöksenteossa (Suomala, Manninen ja Lyly-Yrjänäinen 2011, 11–13.) Toisinkuin ulkoista laskentatoimea, sisäistä laskentatoimea ei olla säädetty laissa, vaan se on vapaamuotoista ja täysin liiketoimintaorganisaation päätäntävällässä laajuutensa osalta. Lisäksi sisäisen laskentatoimen tuottama liiketoiminnan informaatio ei ole yleensä organisaation ulkopuolisille tahoille saatavilla. Sisäisen laskentatoimen tuottaman kirjanpito tiedon ja raporttien keskeinen tarkoitus on ohjata ja suunnitella tulevaisuuden liiketoimintaa. (Jormakka et. al., 2015, 13–14.)

Tarkasteltaessa johdon laskentatoimen tieto- ja informaatiojärjestelmiä tavanomaisten laskelmien mukaan, voidaan johdon laskentatoimen menetelmät koota yleisesti kustannuslaskenta-, investointilaskenta-, hinnoittelulaskenta- ja taloudenohjausmenetelmistä koostuviin pääluokkiin (Neilimo & Uusi-Rauva, 2005, 36–39).

Kustannuslaskennan tarkoituksena on tuottaa ensisijaisesti informaatiota, joka tukee tuotteiden ja palveluiden suunnittelua. Kustannuslaskennan avulla selvitetään konkreettisesti palvelun tai tuotteen valmistamiskustannukset. Kustannuslaskennan avulla tarkastellaan muun muassa kustannuslaji ja -paikka, toiminto, sekä tuote- ja palvelukohtaisia kustannuksia. Onnistunut taloudenhallinta vaatii yritykseltä toimivaa ja riittävän laajaa kustannuslaskentaa (Neilimo & Uusi-Rauva, 2005, 37; Järvenpää et al., 2013, 72). Kustannuslajeittain osoitetut kustannukset kohdistetaan kustannuslajilaskelman mukaisesti suoritteille aiheuttamisperiaatteen mukaisesti. Kustannuslajeja voi olla yrityksen toiminnassa ja tilijärjestelmissä jopa satoja erilaisia. (Järvenpää et al., 2013, 72, 90–92).

Yritys asettaa suoritteelleen tavoitehinnan. Tavoitehinnan tärkein tehtävä on kattaa organisaation taloudelliset ja muut asetetut tavoitteet. *Hinnoittelulaskenta* liittyy omalta osaltaan kustannuslaskennan käsitteeseen. Hinnoittelussa on kuitenkin otettava lisäksi huomioon markkina- ja kilpailutilanteen erityispiirteet, sekä yrityksen omiin asetettuihin strategisiin tavoitteisiin liittyvät vaikuttavuudet. Hinnoittelulaskelmien lähtökohtana voidaan pitää tuotantoprosessin mahdollisimman tarkkaa tuntemista. Tunnistetut prosessit ehkäisevät virheellisiä ja epätodennukaisia kustannuksia, jotka vaikuttavat hinnoitteluun, joko ala- tai yläkanttiin. (Neilimo & Uusi-Rauva, 2005, 38, 185–186.)

Budjetointi on yksi talouden ohjauksen päävälineistä. Budjetoinnin avulla yritys määrittää tavoitteensa ja toteuttaa budjetissa määriteltyjä toimenpiteitä. Budjetin avulla yritys pystyy syventymään myös liiketoimintaympäristön muutoksiin, taloudelliseen kehitykseen ja mahdollisten normien muutokseen. Tämän lisäksi yritys tarkkailee budjetin mukaisen liiketoiminnan tavoitteiden toteutumista. Budjetointi koostuu suunnittelusta, toteutuksesta ja tarkkailusta. Budjetin laadinta edellyttää yritykseltä organisaation sisäistä avointa keskusteluympäristöä, jonka avulla käydään läpi niin organisaation, tulosityksiköiden kuin yksittäisen toiminnon tavoitteet ja ennen kaikkea keinot näiden määriteltyjen tavoitteiden saavuttamiseksi. (Neilimo ja Uusi-Rauva, 2005, 39, 230–231.)

Yrityksen pääbudjetteja ovat rahoitus- ja tulosbudjetit. Tulosbudjetin avulla esitetään organisaation tulevan liiketoimintajakson kannattavuustavoitetta ja rahoitusbudjetti puolestaan pyrkii tasapainoiseen likviditeetin hallintaan. Budjetti on yleisesti rahamääräinen, mutta tietyissä tapauksissa se voi pitää sisällään myös ei-rahamääräisiä tavoitteita. Budjetointi liittyy vahvasti myös henkilöstön palkitsemiseen. (Neilimo ja Uusi-Rauva, 2005, 39, 230–232.)

Investointilaskennan käsitteeseen kuuluvat liiketoiminnan tulevia investointeja koskevat ennakoivat vaihtoehtolaskelmat. Investointilaskelmien avulla voidaan verrata vaihtoehtoisia investointimahdollisuuksia toisiinsa ja investointilaskelman keskeinen käyttötarkoitus onkin pyrkiä investointia tekeväille tai suunnittelevalle yritykselle tarpeisiin nähden edullisimman päätöksen. Vertailu suoritetaan useimmiten takaisinmaksukriteerin tai kannattavuuskriteeriä hyödyntäen. Investointilaskelmat pohjautuvat markkinoista, investointiin sidoksissa olevista kustannuksista ja tuotoista, sekä lisäksi yrityksen pääomantarpeen arviointeihin ja mitattuihin lukuihin. (Neilimo & Uusi-Rauva, 2005, 39, 213.)

3.2 Controller – Johdon laskentatoimen ammattilainen

Englanninkielisestä nimityksestä, controller on muodostunut jo eräänlainen synonyymi johdon laskentatoimen ammattilaiselle. (Puolamäki, 1998; Wolf, Weißenberger, Wehner & Kabst, 2015) Controller-nimike on vakiinnuttanut paikansa myös Suomen tiede- ja työyhteisöissä. Johdon laskentatoimen ammattilaisesta käytetään englannin kielessä myös termiä *management accountant*, joka muodostuu suoraan johdon laskentatoimen englannin kielisestä nimityksestä *management accounting*. Tässä tutkielmassa johdon laskentatoimen ammattilaista käytetään vakiintunutta muotoa *controller*, joka on ollut yleisesti käytössä myös suomalaisissa tutkimuksissa (ks. esim. Pellinen, 2017; Järvenpää, 2007.) Yksittäistä määritelmää controllereille on vaikea esittää, sillä controllerit toimivat hyvin monella toiminnallisella alueella ja ovat myös vastuussa monista erilaisista liiketoiminnan osa-alueista. Controller-toiminnot koostuvatkin siis hyvin monenlaisista toimenkuvista ja tehtävistä. Pääasiallisesti controller-ammattilainen on vastuussa johdon laskentatoimesta organisaatiossa. (Bragg & Roehl-Anderson 2011, 2; Vaivio & Kokko, 2006.)

Controllereiden organisaationallinen asema ja muutokset työnkuvassa ovat kiinnostaneet tiedeyhteisöä laajasti viimeisten vuosikymmenten aikana. (ks. esim. Hyvönen, Järvinen & Pellinen, 2015; Wolf et al., 2020; Järvenpää, 2007.) Controllerit toimivat läheisessä suhteessa liikkeenjohtoon ja yrityksen operatiiviseen toimintaan. Tästä syystä controllerin tehtävänkuvaa vastaavaksi on esitetty Suomessa talousjohtajaa ja laskentapäällikköä (Pellinen, 2017).

Laskentatoimen ammattilaiselle kuuluu tietotaidon, kuten kirjanpitolain tunteminen, sekä laskentateknisen osaamisen harjoittaminen ja ylläpito. Laskentatoimeen perustuvaa liikkeenjohtamista on historian valossa moitittu kapeakatseisuudesta. Tämä ”kapeakatseisuuden” leima on sidottu vahvasti laskentatoimen tietojärjestelmien ylläpitämiseen toiminnassaan keskittyvien rekisteröinnin ja raportoinnin, pavnulaskijoiksikin haukuttujen laskentatoimen ammattilaisten työhön. Laskentatoimen ammattilaisen asema organisaatioissa on kuitenkin siirtynyt ajansaatossa yhä lähemmäs yrityksen päätöksentekoa eräänlaiseen liikekumppanin rooliin. (Järvenpää, 2007; Pellinen, 2017, 173.) Yrityksen kannalta olisi erinomaista tarkastella todellisissa tilanteissa, miten johdo laskentatoimen ja muiden toimintojen yhteistyötä voitaisiin kasvattaa (Suomala, Manninen & Lyly-Yrjänäinen, 2011, 19).

Pk-yrityksissä halukkuus riskienottamiseen on usein alhainen. Samalla yrityksen strategia polkee paikallaan, eikä organisaatio tiedä, miten ja mihin suuntaan liiketoimintaa tulisi viedä. Johdon laskentatoimen osalta tulisi keskittyä pitkän aikavälin kilpailukyky tekijöihin. (Ikäheimo, 2011) Uyarin (2019) mukaan johdon laskentatoimi auttaa yritystä kehittämään rakentamaan oikeita strategisia päätöksiä muuttuvilla ja kilpailluilla markkinoilla. Pk-yrityksissä johdon laskentajärjestelmät ovat usein puutteellisia ja tämä aiheuttaa osittain niiden puutteellisen hyödyntämisen. (Ikäheimo, 2011).

3.2.1 Controllerin päätehtävät ja rooli organisaatiossa

Controller-nimike on yrityksissä käytössä monissa tarkoituksissa ja vaihtelu on havaittavissa myös controllereiden tehtäväkuvassa (Järvenpää et al., 2013, 27). Aiemmin controllerin voitiin nähdä olevan aivan tavanomainen kirjanpitäjä. Yhä kansainvälistyvä liiketoimintaympäristö yhdessä nopean teknologisen kehityksen kanssa ohjaavat etenkin johdon laskentatoimen kirjanpito-tekniikoiden kehitystä. Nykyään Controller-toimintojen yhtenä keskeisimmistä tarkoituksista on tukea yrityksen johtoa ja tuottaa ajantasaista tietoa muun muassa myynnin ja toimintayksiköiden kehityksestä, tuotoista ja kustannuksista. (Bragg & Roehl-Anderson, 2011, 1-2).

Granlundin ja Lukan (1997) mukaan controllerin vastuulla on, myös johdon laskentatoimen esille tuominen organisaatiossa. Tällä tarkoitetaan sitä, että controller osaa tuoda omat näkemyksensä ja huomionsa esille yrityksen strategiasta päätettäessä. Controllerin tehtävistä voimakkaimmin ovat kasvussa asiakas- ja tuotekannattavuuden laskenta, prosessikehitys, suorituksen mittaaminen ja pitkän aikavälin strateginen suunnittelu. Neilimon ja Uusi-Rauvan (2005, 16) mukaan controller-toiminnasta voidaan puhua, kun perinteisen tiedontuottamisen sijaan taloushallinnon asiantuntijan tehtävässä painottuvat liikkeenjohdon avustavat tehtävät. Samalla Neilimo ja Uusi-Rauva (2005, 29) listaavat controllereiden ydintehtäviksi seuraavat asiat:

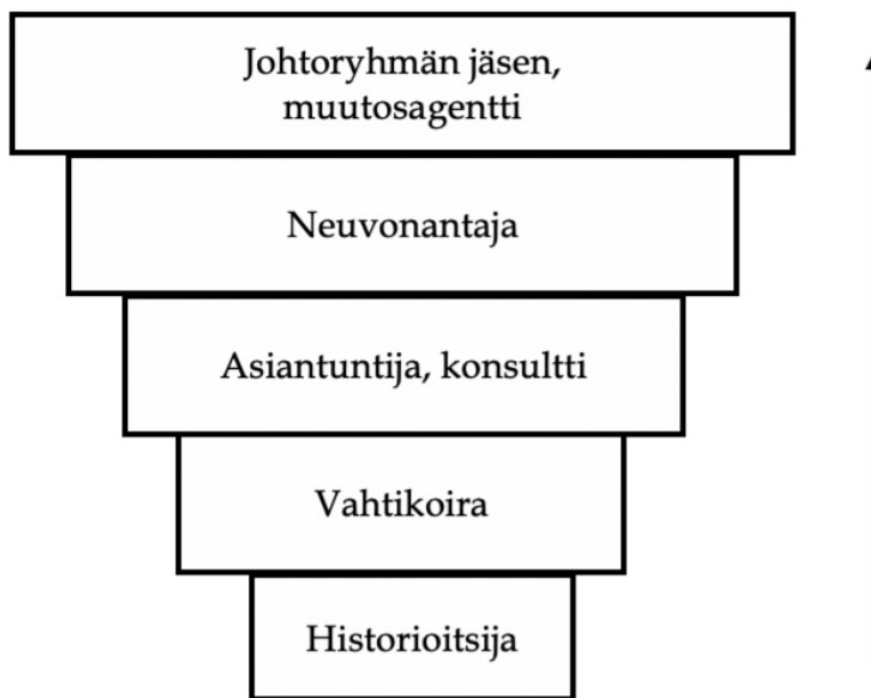
- Laskentatoimen tiedontuottaminen (*accounting-reporter*)
- Konsultointi ja ongelmanratkaisun (*chief of controllership function*)
- Liiketoiminnan puutteiden laadinta (*early warner, predictor*)

Nykyaikaisten talous- ja toiminnanohjausjärjestelmien kehitys on edesauttanut roolin kehittymistä tehostunein rutiininomaisten prosessien, suurien tietokantojen käsittelyn ja raportoinnin joustavuuden, sekä tehokkuuden kasvamisen johdosta. Myös muutokset liiketoiminnan suunnittelu ja valvontaprosesseissa ovat omalta osaltaan vaikuttamassa johdon laskentatoimen prosessien liiketoimintasuuntautuneisuuteen. (Burns & Vaivio, 2001; Järvenpää, 2007.) Samaan aikaan controllereiden tehtäväkuva organisaatioissa muuttui ja roolin muutos alkoi näkyä lisäksi myös controllerin osaamisvaatimuksissa, kuten järjestelmätuntemuksessa ja -osaamisessa. (Bragg & Roehl-Anderson 2011, 1-2). Malmin, Sepälän ja Rantasen (2001) tutkimuksessa johdon laskentatoimen ammattilaisen tärkeimmiksi prosesseiksi kuvattiin laskenta- ja johtamisjärjestelmien kehittäminen. Partasen (2007) mukaan controllerin tehtäväkuvaan kuuluu yleisesti alla olevat osa-alueet:

- Liiketoiminnallisen päätöksenteon tuki ja päätöksiin osallistuminen
- Ajantasaisen taloudellisen informaation tuottaminen ja tiedon analysointi
- Ennusteiden tuottaminen
- Liiketoiminnan analysointi ja ongelmien, sekä keskeisten tekijöiden esille tuominen

- Taloudellisen asiantuntijuuden välittäminen organisaatioissa
- Talousprosessin johtaminen tulosityksiköissä ja sen toimivuuden valvonta
- Läsnäolo toiminnan kehityshankkeissa. Mielellään koordinoinnin ja johtamisen tehtävissä
- Osallistuminen strategiseen suunnitteluun

Controllerit ovat siirtyneet kirjanpidon kehityksen myötä organisaatioissa keskitetyistä yksiköistä yhä enemmän määrin hajautetusti eri liiketoimintayksiköihin. Tämä selittyy osaltaan myös yleisellä johtamisfilosofian muutoksella (Granlund & Lukka, 1997; Järvenpää, 2007). Controllerin roolin ja organisaationallisen aseman kehitystä tarkastellaan alla olevassa kuviossa 2.



Kuvio 2 Controllerin kehitys historioitsijasta liikejohdon kumppaniksi (Granlund & Lukka, 1997)

Järvenpään (2007) mukaan johdon laskentatoimen liiketoimintalähtöisyys tarkoittaa johdon laskentatoimen halua ja kykyä tuottaa lisäarvoa yrityksen päätöksentekoon ja valvontaa, eli tukea organisaation johtamista monipuolisesti. Kyvyllä tuottaa edellä mainittua lisäarvoa tarkoitetaan johdon laskentatoimen ammattilaisen ammatillista pätevyyttä, kirjanpitojärjestelmien laatua ja yleistä

liiketoiminnan tuntemusta johdon laskentatoimen osalta. Halulla puolestaan tar-koitetaan sekä laskentatoimen ammattilaisen henkilökohtaista, että yrityksen asennetta ja intoa saavuttaa johdon laskentatoimen tavoitteet ja osallistua tavoit-teiden saavuttamiseen. (Järvenpää, 2007.) Controllereiden on ymmärrettävä ja hallittava organisaation ansaintalogiikka kokonaisuudessaan ja varmistettava lii-ketoiminnan kustannustehokkuus. (Jormakka et al., 2021).

Controllerin roolille ei ole yrityksissä vain yhtä muotoa, vaan rooli voi vaih-delle organisaatioiden välillä hyvin paljon. Partanen (2007, 66–67) toteaa control-lereiden tehtävien olevan hyvin sidottu johtamisen ja päätöksenteon tukemiseen, mutta erityisesti yritysten välillä toimenkuvassa voi olla isojaikin muutoksia. Joh-don haastaminen ja nyrkkeilystä tuttu termi sparraaminen (*sparring partner*) on havaittu olevan controller-toimenkuvan keskiössä. Taloushallinnon ammattilai-set ovat pyrkineet aktiivisesti pois niin sanotusta ”pavunlaskijan” mielikuvasta. Tässäkin suhteessa osaamisen monipuolisuus on tärkeä osa uskottavuuden ja nä-kemysten, sekä mielipiteiden painoarvon kasvattamisessa. Controllereiden liike-toiminnallinen vahvuus ja rooli päätöksenteossa riippuu osiltaan myös johdon talousosaamisen tasosta. (Partanen 2007, 67–68)

Rieg (2018) puolestaan tuo esille hyvin erilaisen näkökulman controllerin rooliin. Controllerit kuvastavat omaa rooliaan ja asemaan usein liiketoiminnalli-sen konsultin rooliin. Käytännössä he kuitenkin ovat enemmän tuloksenlaski-joita. Controllereiden työnkuvan voidaankin nähdä olevan enemmän operatiivi-siin tehtäviin painottuva. (Rieg, 2018.) Controllerin roolin ollessa murroksessa, edellytetään controller-ammattilaiselta konkreettista ja vahvaa liiketoiminta-osaamista, analyttistä otetta ongelmanratkaisuun, sekä hyvä kommunikointi ja viestintätaitoja. Talousviestintää ja vuorovaikutusta, jotka ovat nousseet esille ul-koistettuja controller-palveluita ja ulkoisia controllereita koskevissa tutkielmissa, käsitellään lisää luvussa 3.4.

3.3 Controllerin ammatilliset vaatimukset ja ominaisuudet

Laskentatoimessa ammattilaisen määritelmä on yleisesti hankala asettaa tiettyyn yksittäiseen muottiin, sillä oman ammattitaidon kehittäminen vaatii oman tieto-aidon päivittämistä niin säädösten, laskentamenetelmien, kuin myös järjestel-mäteknisesti. Controllereiden roolissa itsensä jatkuva kehittäminen on osa omaa ammattitaitoa. Laskentatoimen ammattilaisten tehtävät ja osaamishaasteet ovat kasvaneet viime vuosina. Tehtäväkenttää voidaankin hyvällä omatunnolla kut-sua haastavaksi, tarjoten samalla kasvanutta vaihtelevuutta ja rikkautta, josta voidaan käyttää myös sanaa monipuolinen. (Järvenpää et al. 2013, 31.) Tutkiel-man empiirisen vaiheen asiantuntijahaastattelut teemoineen pohjautuvat hyvin vahvasti aikaisempiin ulkoistettuja controller-toimintoja käsitteleviin tutkimuk-siin. Controllereiden kompetenssitekijät ovat kuitenkin hyvä ymmärtää tutkiel-man taustalla, sillä ne näyttäytyvät hieman erilaisella painotuksella ulkoistetun controllerin toimenkuvassa ja työympäristössä. Ulkoistetun controllerin tulee

esimerkiksi osata paikata mahdollisesti vajaa ymmärrys organisaation sisäisistä prosesseista ja toimintaympäristöstä, muilla osaamisen keinoin.

Byrne ja Pierce (2007) toteavat tutkimuksessaan, että controllereiden tehtävät tarjoavat runsaasti mahdollisuuksia uuden oppimiselle, joka myös itsessään voi kasvattaa controllereiden tehtävänkuvan laajuutta. Bragg ja Roehl-Andersonin (2011) mukaan controller on talouden ammattilainen, jonka menestyminen ja rooli vaativat hyvin monen osa-alueen osaamista. Näitä osa-alueita ovat esimerkiksi talous- ja tietojärjestelmätaidot, liiketoimintaymmärrys ja vuorovaikutustaidot. Controllerin työn keskiössä on kuitenkin taloushallinnon ja kirjanpidon laaja-alainen ymmärrys ja osaaminen, jotka asettavat perusedellytykset toiminnalle. (Bragg & Roehl-Anderson, 2011.)

IMA eli *Institution of Management Accountants* (2019) on rakentanut johdon laskentatoimen ammattilaisen ”osaamisen viitekehyksen”. Viitekehyksen tarkoitus on kannustaa ja tukea johdon laskentatoimen ammattilaisia ylläpitämään taitojaan, sekä kehittymään ammattilaisena. Viitekehyyksessä osaamisen teemoiksi on nostettu: 1. Strategia, suunnittelu ja suoriutuminen 2. Raportointi ja valvonta 3. Analytiikka ja teknologia 4. Liiketoiminnallinen vaisto ja operatiivinen toiminta 5. Johtajuus 6. Ammattietiikka ja arvot.

Controller-ammattilaiselta tulee pystyä visioimaan ja johtamaan liiketoiminnan strategista suunnitteluprosessia, liiketoiminnallisten päätösten ohjaaminen, riskienhallinta ja yrityksen suoritusten mittaaminen ja tarkastelu. ”Strategia, suunnittelu ja suoriutuminen” osaamisalueeseen kuuluvat strateginen ja taktinen suunnittelu, päätösanalyysit, strateginen kustannusjohtaminen, pääomasi-joituspäätökset, yrittäjyysriskinhallinta, budjetointi ja ennusteet, yritysrahoitus ja suoritusjohtaminen. Osaamisalueen arviointiin kuuluu muun muassa keskeisten kriteerien tunnistaminen tavoitteiden saavuttamisen kannalta, riskienhallintaosaaminen ja (IMA, 2019.)

Myös Granlund ja Lukka (1997) esittävät controllerin vastuulla olevan strategian vahvempi vaikutus organisaation toimintaan. Controllerin tulee osata perustellusti tuoda ajatuksia ja näkemyksiään johdon tietoon strategisen päätöksenteon yhteydessä. (Granlund & Lukka, 1997.) Kehittyneiden johdon laskentatoimen menetelmien, kuten kilpailija-analyysin, asiakaskohtaisen kannattavuusanalyysin ja tavoitekustannuslaskennan nähdään vieneen johdon laskentatoimen ammattilaista yhä enemmän liiketoimintaorientoituneisuuden piiriin ja monipuolistanut toimenkuvaa, sekä sen vaatimuksia (Järvenpää, 2007). Rouwelaar, Schaepkens ja Widener (2020) mukaan yrityksen päätöksenteon tulee olla toimintaympäristön ja strategian kautta perusteltavissa. Tällöin Järvenpään (2007) mainitsema johdon laskentatoimen ammattilaisen liiketoimintalähtöisyys nousee esiin.

Controller-ammattilaisella tulee olla tarvittava pätevyys tuottaa todellisuuden mukaisia raportteja yrityksen suorituskyvystä toimintaa sitovien standardien ja määräysten mukaisesti. ”Raportointi ja valvonta” osaamisalueeseen kuuluvat sisäinen valvonta, rekisterinpitäjän rooli, kustannuslaskenta, tuloslaskelman tekeminen ja analysoiminen, verotukselliset asiat, kuten verosuunnittelu ja verosäädösten noudattaminen, sekä integroitu raportointi. (IMA, 2019.)

Partasen (2007, 76) mukaan controllerin viestintätaidoissa korostuvat kyky tuoda esiin omia toiminta ja kehitysehdotuksia, sekä ymmärtää liiketoiminnan johdon tietotarve. Puutteellinen vuorovaikutuksellinen taito voi pahimmillaan aiheuttaa sen, ettei controllerin näkemykset ja toimintaehdotukset näy yrityksen päätöksenteossa (Partanen, 76).

Teknologian ja analysointimenetelmien hyödyntäminen yrityksen menestyksen, sekä suorituskyvyn kasvun osalta on controllerin keskeisimpiä tehtäviä. ”Analytiikka ja teknologia”-osaamisalue pitää sisällään informaatiojärjestelmät, tietohallinnon, tiedon analysoimisen, sekä tiedon esittämisen. Johdon laskentatoimen rooli on muuttunut yhä järjestelmäpainotteisemmaksi, joka johtuu talous- ja toiminnanohjausjärjestelmien parantuneesta kyvystä käsitellä suuria tietomassoja nopeasti. Johdon laskentatoimen ammattilaisen tulisikin pystyä esimerkiksi osallistumaan toiminnanohjausjärjestelmien (ERP) kehitystä ja implementointia, kehittää tiedonhallinnan prosesseja ja esimerkiksi arvioida tietojärjestelmien tarvetta yrityksen toiminnan kannalta. (IMA, 2019; Järvenpää, 2007.) Myös Bragg ja Roehl-Anderson (2011) esittävät tietotekniset vaatimukset yhdeksi keskeisimmäksi controllerin osaamisvaatimukseksi.

Controller toimii yrityksessä nykyään yhä enemmän yrityksen johdon liikekumppanin roolissa. Samalla controllerin tulee olla valmis ohjaamaan koko organisaation liiketoiminnallista suuntaa ja yksittäisiä prosesseja. ”Liiketoiminnallisen vaiston ja operatiivisen toiminnan” osaamisalueeseen kuuluvat toimialatuntemus, operatiivisten toimintojen tuntemus, jatkuva kehitys ja laadunvalvonta, sekä projektijohtaminen. (IMA, 2019.) Käsitteenä ”kumppani” voidaan nähdä tarkoittavan myös hyvää ja ideaalista johdon laskentatoimen organisaationallista asemaa. Laskentatoimen asiantuntija voidaan kumppanuuden näkökulmasta nähdä myös aktiivisena toimintana, joka jalkautuu syvälle organisaation eri haaroihin ja prosesseihin ja on läsnä, sekä tarjoaa muille organisaation jäsenille työkaluja toimia. (Suomala, Manninen & Lyly-Yrjänäinen, 2011, 19).

Taito johtaa ja toimia vuorovaikutuksessa yrityksen muiden työntekijöiden kanssa voidaan laskea controllerin ominaisuusvaatimukseksi. Yhteistyötaitoja vaaditaan myös johtamisen kautta tapahtuvaan sisäisten sidosryhmien innostamiseen, joka edesauttaa organisaatiota asetettujen tavoitteiden saavuttamisessa. Johtajuuden teemoissa nousee vahvasti esiin myös vuorovaikutus. ”Johtajuus” osaamisalueeseen kuuluu vuorovaikutustaitojen lisäksi toisten motivointi ja innostaminen, yhteistyötaidot, muutosjohtaminen ja niin sanottu kriisijohtaminen. (IMA, 2019.) Controllereiden liiketoimintasuuntautuneisuus, voidaan nähdä myös yleisenä johtamisfilosofian muutoksena. (Järvenpää, 2007)

Controllerilla tulee olla kyky osoittaa ammatillisia arvoja ja toimia eettisten ohjeiden mukaisesti. Controllerin tulee yksilönä tukea yrityksen toiminnan lainmukaisuutta. Ammattietiikan osaamiskenttä on hyvin laaja-alainen ja vaikeasti yksilöitävissä, mutta IMA (2019) nostaa esille ammatillisen käytöksen, epäammattilliseen käytökseen puuttumisen, sekä lain ja säädösten mukaisen toiminnan. (IMA, 2019.) Lisähaasteensa tuo lisäksi se, että esimerkiksi kirjanpidon lainsäädännöt kehittyvät jatkuvasti, joten controllerin on päivitettävä jatkuvasti omaa osaamistaan.

3.4 Talousviestinnän rooli controller-toiminnoissa

Sisäisen talousviestinnän käsitettä käytetään, kun johdon laskentatoimea tarkasteltaessa viestinnällisestä näkökulmasta Sisäisellä talousviestinnällä on keskeinen rooli yrityksen tuloksenteon, jatkuvan toiminnallisen kehityksen ja kannattavan kasvun tukemisessa. (Partanen, 2007b, 19.) Yhteistyö- ja viestintätaidot ovat controllerille hyvin tärkeitä taitoja ja painottuvat yhä enemmän roolinkuvassa. Controllerin keskeinen tehtävä onkin tuoda yrityksen toiminnan kannalta keskeisiä faktoja, sekä perusteltuja mielipiteitä päätöksentekotilanteisiin. (Lepistö, S., Dobroszek, Lepistö, L. & Zarzycka, 2020; Partanen, 2007b, 11, 29).

Mielikuvan perusteella talousviestinnän voitaisiin tulkita vain lukujen raportoinniksi ja laskelmien tuottamiseksi. Pohjimmiltaan talousviestintä on kuitenkin vaikuttamista. (Partanen, 2007b, 27.) Talousviestintä korostuu, kun taloushallinnon asiantuntijoiden työaika painottuu yhä enemmissä määrin taloudellisen informaation analysointiin, tulevaisuuden ennakointiin ja päätöksenteon tukeen. Digitaalisuus ja teknologian kehitys ovat kehittäneet viestinnän tehokkuutta, joka on samalla edesauttanut ja laajentanut mahdollisuutta siirtää organisaation sisäisiä toimintoja ulkoistetulle palveluntarjoajalle. Viestinnän tehokkuus mahdollistaa myös sen, ettei tiedon välitykseen tarvita fyysistä tapaamista ja monilla aloilla. (Partanen, 2007a)

Laskentatoimen informaation oikeellisuuden lisäksi laskentatoimen ammattilaisen tulee osata esittää tieto siten, että se on ymmärrettävää ja hyödynnettävissä huolimatta informaation vastaanottajan taidosta sisäistää ja hyödyntää taitoa. (Mitchell & Reid, 2000). Hyvä talousinformaatio vaatii ymmärrettävyyttä, luotettavuutta, ajankohtaisuutta relevanttiutta ja sen on oltava esitystavaltaan selkeää. Samalla siinä korostuvat tarve tiedon luotettavuudelle. Controllerin onkin osattava viestiä siten, että organisaation johto ymmärtää, milloin kyse on tulkinnallisesta tiedosta ja milloin puolestaan varmaan tietoon (Partanen, 2007b, 29). Juuri laskennallisen informaation ymmärtämättömyyden on osoitettu olevan yksi keskeisistä syistä olla hyödyntämättä johdon laskentatoimen osaamista ja laskentamenetelmiä etenkin pk-yrityksissä. Osittain myös tästä johdon laskentatoimen hyödyntäminen onkin vähäisempää pienissä yrityksissä, vaikka tutkimusten mukaan johdon laskentatoimen informaatio on toiminnan kannalta tärkeää niin isommissa kuin pienemmissä yrityksissä. (Marriott & Marriott, 2000; Sjögren, Syrjä & Puumalainen, 2014.)

Controllereiden roolia, jota esiteltiin tutkielmassa aiemmin kappaleessa 3.2.1 edellyttää vahvaa liiketoimintaosaamista, analyttistä otetta ongelmanratkaisuun, mutta myös hyviä kommunikointitaitoja, jotka näkyvät niin muiden ihmisten käsittelyssä kuin, myös johdon tietotarpeiden ymmärtämisessä. Controllereiden tulee pystyä tuottamaan laadukasta taloudellista informaatiota. Heiltä odotetaan kuitenkin lisäksi osana toimenkuvaa, kannanottoja ja näkemyksiä liiketoiminnallisten ongelmien, sekä epäselvyyksien ratkaisemiseksi taloudelliseen

näkökulmaan pohjautuen. Laadukkaaseen talousviestintään kuuluu sen pyrkimys haastaa yrityksen johtoa ja avainhenkilöitä miettimään omia näkemyksiään ja mielipiteitään (Partanen, 2007b, 27–30).

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

Ikäheimon (2011) mukaan yritysorganisaation sisäisen talousviestinnän kehitystrendit ja talousviestintään kohdistuvat haasteet pitävät sisällään; tulevaisuusnäkökulman kasvun, yrityksen ulkoisen toimintaympäristön analysoinnin, kokonaisvaltaisen talousjohtamisen, taloushallinto-organisaation kehittämisen ja uudistamisen, sekä tietojohdamisen ja henkisen pääoman hallinnan. Tulevaisuusnäkökulma on vaikuttanut erityisesti uusien taloushallinnon työvälineiden kasvavana käyttöasteena, joiden hallitseminen korostuu controllerin tehtävänkurossa ja osaamisvaatimuksissa tänä päivänä.

Talousviestinnän roolin on havaittu olevan ulkoistettujen controllereiden roolia ja ulkoistamisen syitä koskevissa opinnäytetöissä korostuneessa asemassa. Tutkimuksissa on havaittu, että sisäisiin controllereihin verrattuna, työaika suuntautuu enemmän tiedon tuottamiseen. Vaikka resurssit relevantin ja luotettavan taloudellisen informaation tuottamiseen on ajallisesti olemassa, asettaa yrityksen liiketoiminnan ja sen prosessien syväymmärryksen puute haasteita yrityksen ulkopuolelta tulevalle controller-asiantuntijalle.

3.5 Controller toimintojen ulkoistaminen pk-yrityksissä

Tilitoimistoalan murroksen voidaan nähdä alkaneen 1977–1997 välisenä aikana (Greenwood, Suddab ja Hinings, 2002). Aikaisemmin tilitoimistot tuottivat yrityksille kirjanpidon lakisääteisiä palveluita ja niitä johdettiin eräänlaisina ammattikumppanuuksina. Lakisääteisiä palveluita ovat muun muassa juokseva kirjanpito, palkanlaskenta, veroasiat. Tilitoimistojen rooli alkoi kuitenkin muuttua etenkin toimintojen palvelunäkökulman kasvun johdosta. Lakisääteisen kirjanpidon lisäksi tilitoimistoalan yritykset alkoivat tarjota muun muassa rahoitusneuvontaa, liikkeenjohton konsultointia ja lakipalveluita. Nykyisellään tilitoimistojen palveluissa keskiössä on vieläkin ulkoinen laskenta ja veropalvelut, mutta palveluissa alkaa olla yhä enemmän hajontaa toimistojen tuottamien lisäpalveluiden osalta. (Ahvenniemi, 2008; Greenwoodin, Suddabyn ja Hiningsin, 2002.) Ahvenniemen (2008) mukaan yli 90 prosenttia pk-yrityksistä on ulkoistanut kirjanpidon prosessejaan tilitoimistoille. Everaartin, Sarensin ja Rommelin (2007) mukaan pk-yrityksien kohdalla on havaittavissa, että taloushallinnon

ulkoistamisen laajuus mukailee yrityksen kokoa. Tutkimushavaintojen mukaisesti pienimmät yritykset ulkoistavat suurempia prosessikonaisuuksia kuin suuremmat pk-yritykset.

Johdon laskentatoimen ja etenkin controller-toimintojen ulkoistaminen on aihe, joka on nostanut päätään viime vuosina julkaistuissa pro gradu-tutkielmissa. Aiheeseen nojautuvien ja sitä tutkivien tieteellisten tutkimusten vähyys on kuitenkin huomattavaa. Ikäheimo (2011) ja Ahvenniemi (2008) ovat tuoneet Tilisanomissa julkaistuissa artikkeleissa esiin tilitoimistojen roolin johdon laskentatoimen palveluiden tuottamisessa. Tilitoimistojen tuottamien johdon laskentatoimen palveluiden on havaittu herättävän yhä enemmän kiinnostusta ja näille palveluille nähdään oleva tilausta. (Ahvenniemi, 2008; Ikäheimo, 2011).

Ahvenniemen (2008) mukaan tilitoimistojen ja niiden tuottamia palveluita koskeva kritiikki pohjautuu useimmiten liiallisesta historiatietoihin nojaamisesta ja rekisteröintitehtäviin. Tilanne palveluiden suhteen on kuitenkin muuttumassa siten, että palvelut ovat siirtymässä tukemaan asiakasyritysten proaktiivista, tulevaisuuteen katsovaa toimintaa. Johdon laskentatoimen keskeisin tehtävä on auttaa yrityksiä ja niiden johtoa liiketoimintojen ohjauksessa. Johdon laskentatoimen ohjausjärjestelmiä pidetään kuitenkin monesti kalliina toteuttaa ja lisäksi riittämätön talousosaaminen saa johdon laskentatoimen hyödyntämisen organisaatiossa näyttämään tarpeettomalta. (Ahvenniemi, 2008; Ikäheimo, 2011.)

Huomioitavaa on myös se, että johdon laskentatoimen osalta etenkin pk-yrityksissä, ongelmaksi muodostuu usein yrityksen johdon puutteellinen taloudellisen informaation ymmärryksen taso (Marriott & Marriott, 2000). Ulkoistamisen keskeinen tekijä onkin ulkoistetun ammattilaisen kyky tuottaa selkeää ja johtoa tukevaa, helposti sisäistettävää informaatiota. Etenkin lakisääteisiä kirjanpidon toimintoja ulkoistaneen yrityksen osalta voidaan palveluntarjoajalla nähdä olevan merkittävä hyödyntämätön potentiaali myös proaktiivisen tiedon tuottamiseen. Controller-palveluiden tuottaminen ulkoistuspalveluita tarjoavan tili- tai konsulttitoimiston asiantuntijoiden avulla vaatii taloudellisten tietojen lisäksi tietenkin myös toiminnallista informaatiota liiketoiminnan taloudellisen informaation lisäksi. (Ikäheimo, 2011; Sjögrén, Syrjä & Puumalainen, 2014.)

Yksittäin jo toiminnallisten tietojen luovuttaminen ja käsittely Controller-toimintojen ulkoistamispalveluiden muuttuessa vie palveluntarjoajan ja ulkoistajan liiketoiminnallisen kumppanuuden ja luottamuksen uudelle tasolle. Johdon laskentatoimen palveluiden ulkoistaminen vaatii asiakasyrityksen liiketoimintaan tutustumista ja ulkoistetut laskentatoimen ammattilaiset ovat yksittäin mukana vastaamassa asiakasyritysten kontrollien toiminnasta. (Ikäheimo, 2011; Lepistö et al., 2020.) Samalla ne myös ovat mahdollistamassa pk-yritysten hallinnointiin ja taloudelliseen ohjaukseen liittyviä puutteita.

Ahvenniemi (2008) esittelee artikkelissaan viisi keskeisintä toimintaympäristön muutoksellista, jotka ovat edesauttamassa johdon laskentatoimen kehitystä etenkin tilitoimistojen tarjoamien palveluiden osalta:

- Teknologian kehitys
- Asiakastarpeiden ja -odotusten muutos

- Asiakasyritysten toimintoympäristön muutostahti ja toimintojen reaktiivisuus
- Kilpailu tilitoimistomarkkinoille
- Tietotaidon merkityksen kasvu

Jo tutkielmassa aiemmin kappaleessa 2.1.1 esitelty digitalisaatio on tehostanut ja parantanut tilitoimistojen kykyä kehittää ja tarjota asiakasyrityksille erilaisia lisäpalveluita. Ahvenniemi (2008) esittää, että asiakasyritysten keskeisin tilitoimistopalveluita tuottavan yrityksen valintaa koskeva vaatimus on toimiston kyky tuottaa peruspalveluiden lisäksi liiketoiminnan neuvonta- ja konsultointipalveluita, joiden avulla asiakas saa tarvitsemaansa tukea liiketoiminnan kehitykselle. Neuvonannon osalta kriittisimpiä yksittäisiä osa-alueita ovat ongelmien analysointi- ja ratkaisuvalmiudet, vuorovaikutustaidot, sekä palveluiden tuottamiseen ja hinnoitteluun kuuluva osaaminen. (Ahvenniemi, 2008).

Muutostahti yritysten toimintaympäristössä on nykyisellään hyvin voimakas. Tämä aiheuttaa sen, että tilitoimistojen asiakasyritykset kohtaavat toimintaympäristöllisiä muutoksia yhä lyhyemmin väliajoin ja samalla toimintaympäristöä koskevat muutokset ovat yhä suurempia. Tämä asettaa myös johdon laskentatoimen palveluille suurempaa tarvetta ja lisää palvelukokonaisuuden vaatimuksia. Ulkoistettu laskentatoimen asiantuntija tuottaa talouspalveluita parhaimmillaan kymmenille asiakasyrityksille, joten monipuolisen osaamisen tarjoama potentiaali voidaan nähdä hyvin vahvana. Palveluiden kehitystarve lähtee useimmiten asiakastarpeen. Tilitoimistoalan kilpailu, jossa mukaan on tullut myös ketterämpiä liiketoiminnan konsulttiyrityksiä, saa aikaan sen, että aktiivisesti palveluitaan kehittävien ja modernisoivien toimijoiden määrä kasvaa jatkuvasti. Lisäpalvelut tarjoavat niitä tarjoaville yrityksille, myös mahdollisuuden joustavammalle laskutukselle pelkkien peruspalveluiden sijaan. (Ahvenniemi, 2008)

Pk-yritysten johdon osalta olisi tärkeää, että raportointi olisi kokonaisuus, joka keskittyy vain toiminnalle keskeisimpiin osa-alueisiin ja kilpailukyvyn kannalta relevantteihin tekijöihin. Useissa pk-yrityksessä ollaan tilanteessa, jossa yrityksen oma laskentajärjestelmä ei tue edellä esitettyjä vaatimuksia. Tieto, jota esitetään, on usein helposti mitattavaa, sen sijaan, että se olisi vaikeammin mitattavissa, mutta informatiivisempaa. Tällöin johdon laskentatoimen palveluita voitaisiin ostaa ulkoistettuna palveluina esimerkiksi tilitoimistolta, joka tarjoaa myös johdon laskentatoimen palveluita. Keskeistä johdon laskentatoimen palveluissa on luottamus ja asiantuntemus. Pk-yrityksen laajentaessa tilitoimistojen kautta tuottamiensa palveluiden määrää, keskittää omat sisäiset resurssinsa muuhun liiketoimintaan täysimääräisesti ja luottaa talouspalveluiden asiantuntijuuteen. (Ahvenniemi, 2008; Ikäheimo, 2011.)

Johdon laskentatoimenpalveluiden, ulkoistetut controller-palvelut mukaan lukien, tarjoamisen voidaan nähdä olevan riippuvainen yrityksen sisäisestä talousosaamisesta. Samalla etenkin pienten yritysten osalta sillä voi olla käänteentekevä merkitys niiden liiketoiminnallisen kehityksen ja suorituskyvyn osalta. (Marriott & Marriott, 2000; Sjögrén, Syrjä & Puumalainen, 2014). Johdon

laskentatoimen palveluiden tarjoaminen vaatii ulkoistamispalveluita tarjoavilta yrityksiltä uudenlaista osaamista ja valmiuksia, etenkin asiakasyritysten liiketoiminnan tunnistamisen ja erityisten lainalaisuuksien osalta. Tämä korostuu etenkin kustannus- ja kannattavuuslaskennan, kassavirran hallinnan ja asiakasvies-tinnän osalta (Ahvenniemi, 2008). Seuraavissa kappaleessa käsittelemmekin controller-toimintojen ulkoistamisen motiiveja ja hyötyjä, sekä haittoja pk-yri-tysten näkökulmasta. Samalla esitellään myös jo markkinoilla olevia ulkoistettuja controller-palveluita.

3.5.1 Motiivit ja hyödyt controller-toimintojen ulkoistamiselle pk-yrityk-sissä

Syyt johdon laskentatoimen palveluiden ulkoistamiselle ovat eriäväiset peruskir-janpitoon nähden. Marriott ja Marriott (2000) esittelevätkin tutkimuksessaan, että joka kolmannes kirjanpidon palveluita ulkoistaneista yrityksistä on päätynt ul-koistamiseen kolmannen osapuolen vaatimuksesta. Keskiössä ei siis ole yrityk-sen liiketoiminnalliseen kehitykseen pohjautuvat syyt. Kirjanpidon prosessien ulkoistaminen, erityisesti sellaiset, joissa vaaditaan kirjanpidon erityisosaamista, ovat pienten yritysten parissa suosittua. Pk-yritykset ovat innokkaita ulkoista-maan taloushallinnon prosessejaan, mutta samalla yrityksiltä puuttuu ymmär-rystä ja osaamista sisäistää laskentatoimen ammattilaisten tuottamaa informaa-tiota. (Marriott & Marriott, 2000; Sjögrén, Syrjä & Puumalainen, 2014.)

Erytyisesti johdon laskentatoimen ratkaisuja pidetään kalliina toteuttaa ja edellä mainittu talousosaamisen vajaavaisuus aiheuttaa sen, että yrityksen johto ei ymmärrä laskentatoimen arvoa, eli sen ei koeta tuottavan vastinetta rahoille. Johdon laskentatoimen palveluiden peruspalveluiden tarjoaminen edesauttaisi johtoa ymmärtämään laskentatoimen roolin liiketoiminnan kehityksen ja suori-tuskyvyn kannalta. Mikäli johdon laskentatoimen keskeisimpiä hyötyjä ei tun-nisteta, ei siitä myöskään olla valmiita maksamaan. (Marriott & Marriott, 2000.)

Pk-yritykselle on menestymisen kannalta hyvin tärkeää se, että yritys osaa mukautua ja kehittyä muuttuvan toimintaympäristön mukana. Liiketoiminnan suunnittelulla ja tietojärjestelmien hyödyntämisellä keskeinen rooli pk-yritysten toiminnan haasteissa. Menestymisen kannalta on tärkeää, että yritys pystyy ole-maan liikkeessä ja kehittymään toimintaympäristön muutoksen mukana. Tämä mahdollistaisi laskentatoimen palveluiden suuremman hyödyntämisen. Ulkois-tamispalveluita tuottavilla yrityksillä merkittävä hyödyntämätön tieto esimer-kiksi liiketoiminnan ennustamiseen liiketoiminnan datan pohjalta. Useat pk-yri-tykset tarvitsevat kuitenkin ulkopuolisten asiantuntijoiden apua, jotta ne pysyvät toimintaympäristön muutoksen ja kehitysaallon mukana. Ulkoistaminen mah-dollistaa pienille organisaatioille kirjanpidon ammattilaisten tietämyksen ja saa-tavuuden yrityksen liiketoiminnan käyttöön. (Ikäheimo, 2011; Walker, Johnson & Fleischman, 2018.)

Korkean kilpailukyvyn johdosta ulkoistettuihin kirjanpitopalveluihin vai-kuttavat eniten mahdollisuus saada yrityksen tueksi yksilöllistä ammatillista

osaamista sen sijaan, että palveluiden hinta muodostuisi keskeisimmäksi tekijäksi (Bagieńska, 2016). Ulkoistettu controller-toiminnosta voidaan puhua organisaatorakenteellisena muutoksena, joka tukee yrityksen kilpailukykyä ja vaikuttaa sen arkipäiväiseen toimintaan. Samalla se mahdollistaisi sen, että yrityksen kilpailukyky ja strategia pystyttäisiin toteuttamaan entistä tiedonvaraisemmin ja tehokkaammin. (Ikäheimo, 2011.)

Lehikoisen ja Töyrylän (2013, 36) mukaan useamman ulkoistamispalveluita tarjoavan yrityksen hyödyntäminen eri prosesseissa vaatii liikkeenjohdolta ylimääräisiä työtunteja, sekä vahvaa prosessijohtamisen osaamista. Tämän johdosta onkin suositeltavaa, että mikäli yritys on siirtänyt jo alun perin ulkoisen laskentatoimen ulkoiselle palveluntarjoajalle ja on aikeissa ulkoistaa johdon laskentatoimen toimintoja, tuotettaisiin ne saman organisaation kautta. Toiminnallisen liiketoimintatiedon myötä yrityksen arvoketjutoimintaa voidaan koordinoida tehokkaammaksi ja joustavammaksi. Samalla ulkoistettu controller mahdollistaa yrityksen strategiaa ja kilpailukykyä tukevan toiminnan. Strategiaa ja kilpailukykyä tukevat asiat liittyvät organisaation kykyyn muuttua ja toteuttaa prosessejaan niin rakenteellisesti kuin toiminnallisestikin aiempaa joustavammin ja tehokkaammin. Tämä vastaa myös Polinkevych et al (2021) näkemystä siitä, että toimintaympäristön muutoksessa, yrityksen pärjäämisen osalta keskeistä on organisaatiollinen keveys, kyky nopeisiin liiketoiminnallisiin muutoksiin ja selkeää liiketoiminnallinen strategia. (Ikäheimo, 2011; Polinkevych et al., 2021).

3.5.2 Syyt controller-toimintojen ulkoistamatta jättämisen taustalla

Johdon laskentatoimen toimintojen ulkoistaminen herättää pk-yrityksissä useita kysymysmerkkejä. Marriott ja Marriott (2000) tuovat tutkimuksessaan esille pk-yritysten vajaavaisen talousosaamisen ja sen vaikutuksen ulkoistamatta jättämiseen. Talousosaamattomuus ilmenee siten, ettei johdon laskentatoimen palveluiden hyötyä osata nähdä, mutta samalla myös yleisen kirjanpitäjän tuottamaa työtä ja sen arvoa ei tunnisteta. Mitä pienempi organisaation sisäinen taloudellinen ymmärrys on, sitä haluttomampia yritykset ovat usein myös maksamaan ulkoistetuista palveluista. (Marriott & Marriott, 2000). Ulkoistamiskauden aikaisen vuorovaikutus on koettu olevan onnistuneen ulkoistamissuhteen osalta hyvin kriittisessä roolissa tapauksissa, joissa yritykset ovat ulkoistaneet tietohallintoon (Bharadwaj, 2010).

Laskentatoimen ulkoistuksessa edellä mainittu kauden aikainen vuorovaikutus ja sen rooli nousee esiin, sillä kaikki kirjanpidon tieto ei ole saatavilla heti eikä raportointi ulkoisen kirjanpidon peruspalveluissa ole päivittäistä. Tämä voi aiheuttaa ulkoistaneille yrityksille huolta siitä, että talouden prosessien ulkoistamisen myötä ne menettävät myös kontrollin oman taloudellisen tilanteensa seurantaan ja kehitystä koskien. (Everaert, Sarens & Rommel, 2007.) Kirjanpidon läpinäkyvyys, ulkoistaneen yrityksen johdon talousymmärrys ja myös se, kuinka usein heidän kanssaan käydään lävitse taloudellista informaatiota, vaikuttaa kahdenväliseen luottamuksen rakentamiseen. On havaittu, että pk-yritysten johtajat, joilla on laadukas vuorovaikutus ja hyvä ymmärryksen taso kirjanpitäjän kanssa

molempiin suuntiin, saa pk-yritykset hyödyntämään liiketoiminnan neuvontaa useammin. Samalla se heijastuu positiivisesti pk-yrityksen liiketoiminnan kehitykseen. (De Bruyckere, Verplancke, Everaert & Sarens, 2020.)

Ikäheimo (2011) esittää artikkelissaan, että ihanteellisessa tilanteessa pk-yritykset kehittävät toimintaansa aktiivisesti, investoivat ja kasvavat, sekä luovat samalla yhteiskuntaan lisää työpaikkoja. Ikäheimo (2011) on kuitenkin havainnut, ettei hänen esittelemä ihanteellinen tilanne kuitenkaan useimmiten toteudu. Pk-yritykset eivät ole monesti halukkaita kehittämään toimintaansa ja investoimaan, vaan tyytyvät jo aiemmin saavutettuun liiketoiminnan laajuuteen. Lisäksi on mielenkiintoista, että Ikäheimon (2011) mainitsema kasvuyritykset on havaittu Careyn ja Tanewskin (2016) tutkimusartikkelissa olevan niitä yrityksiä, jotka harvimminkin vastaanottavat liiketoimintaa koskevia neuvoja ulkoistetuilta kirjanpitäjiltä. Tätä voidaan selittää jo tutkielmassa aiemmin esitetyllä huomiolla siitä, että etenkin pienimmät pk-yrityksistä ovat hyvin tarkkoja resursseistaan, myös rahallisista. Tällöin ulkoistaminen, mikäli se on pakko toteuttaa, suoritetaan esimerkiksi tilinpäätöksen laadinnan osalta, joka vaatii hyvin yksityiskohtaista asiantuntijuutta. (Everaert, Sarens & Rommel, 2007)

Ulkoistamisesta syntyvät todelliset kustannukset ja niihin liittyvät epäselvyydet luovat painetta sekä palveluntarjoajalle, että ulkoistavalle yritykselle itselleen. Ulkoistaminen vaatiikin laajaa kustannusarviointia, sekä vaihtoehtokustannusten mallintamista (Maelah et al. 2012.) Lehikoinen ja Töyrylä (2013, 34) nostavat kuitenkin esiin myös ”hinta edellä” ulkoistamisen, jossa ulkoistava yritys ei keskity palveluiden laatuvaatimuksiin, vaan keskeistä ulkoistamisen kilpailutuksessa on toimintojen hinta. Tämä tietenkin vaikeuttaa osaltaan tutkielmassa aiemmin jo aiemmin kriittiseksi havaittua ulkoistamiskauden aikaista keskinäistä vuorovaikutusta ja palveluiden kehittämistä. Kaplan (1984, 414) kuvaili johdon laskentatoimea ja sen perusteltavuutta kriittisesti ja vaatii keskittymistä lisäarvon tuottamiseen. Ulkoistuspalveluita tarjoavan yrityksen tulee myös osata ja kyetä esittelemään tuomansa lisäarvo. Miksi johdon laskentatoimen kaltainen yrityksen kehityksen ja sen strategisiin tavoitteisiin pääseminen vaatii ulkopuolista apua tai vaihtoehtoisesti, miten palvelut vastaavat jo havaittuun puutteen organisaatiossa. (Maelah et al., 2012.)

Ulkoistettuun controller-toimintoon liittyy vahvasti kysymys siitä, miten ulkoistettu controller kykenee toimimaan suhteessa sisäisesti toimimaan controlleriin. Kutuzovin ja Kotsiuban (2015) mukaan ulkopuolisen kirjanpitäjän on suhteessa sisäiseen kirjanpitäjään vaikeampi arvioida oman raportointinsa hyödyllisyyttä, mutta samalla myös liiketoimintojen kehittäminen vaikeutuu. Tämä korostuu varsinkin, jos yrityksen liiketoiminta on kokonaisuudessaan keskimääräistä monimutkaisempi tai toimiala sellainen, joka vaatii erityistä ymmärrystä. (Kutuzov & Kotsiuba, 2015)

Jo ulkoistamispäätöstä tehdessään yrityksen tulee ottaa huomioon nämä kaikki edellä mainitut ulkoistamiseen liittyvät negatiivisemmat puolet. Ulkoistavan yrityksen tulee tunnistaa strategiset tekijät ulkoistamispäätöksen taustalla, arvioida ja vertailla ulkoistamisvaihtoehtoja niin palveluntuottajien, kuin myös palveluiden laajuuden osalta. Yrityksen hallittu ulkoistamisprosessi on avain

onnistuneeseen ulkoistamiskokemukseen. (Maelah et al., 2012.) Myös Handley ja Benton (2009) tuovat esille tutkimuksessaan ulkoistamisen suorituskykyyn vaikuttavat vahvasti tarkka strateginen arviointi ja ulkoistamiseen liittyvän hallinnollisen vuorovaikutuksen ennalta sopiminen.

Ulkoisia controller-palveluita potentiaalisesti hankkivan yrityksen sisäiset, luottamukseen ja työntekijän valvontaan liittyvät tekijät muodostavat myös mahdollisia perusteita ulkoistamatta jättämisille. Controller-palveluita toteutettava ulkoinen controller on työsuhteessa palveluntarjoaja organisaatioon, ei itse ulkoistavaan yritykseen. Tässä tutkielmassa esiteltiin aiemmin Bhradwaj ja Saxenan (2009) näkemyksiä ulkoistavan yrityksen ja palveluntarjoajayrityksen välisen ulkoistamissopimuksen tärkeydestä ja kriittisyydestä koskien onnistunutta ulkoistamiskokemusta.

Ulkoistamatta jättämistä voidaan perustella Michael Jensenin ja William Mecklingin vuonna 1976 esittelemän *Agenttiteorian* avulla. Agenttiteorian esittelee päämies-agentti-ongelmaa, jossa esimiehellä on rajoittunut kyky tarkastella työntekijän eli tässä tapauksessa ulkoisen controllerin tehokkuutta ja yleistä työn laatua. Päämies-agenttiteoriassa keskiössä on se, että molemmat osapuolet haluavat asettaa oman etunsa ja hyötynsä. Tässä tilanteessa ulkoinen controller ei siis pyrkisi välttämättä toimimaan päämiehen eli asiakasyrityksen johdon haluamalla tavalla. Ulkoinen controllerin voidaan agenttina laskuttavan kiinteään sopimushintaan kuuluvien palveluiden lisäksi lisäpalveluista, joiden tarvetta päämies ei välttämättä pysty valvomaan. (Jensen & Meckling, 1976.)

3.5.3 Ulkoistetut controller-palvelut markkinoilla

Johdon laskentatoimen järjestelmät ovat pk-yrityksissä ovat monin paikoin kehittymättömiä, eivätkä tuota toiminnalle olennaista informaatiota, jonka avulla yritys voisi kehittää toimintaansa. Tämä on omiaan aiheuttamaan sen, ettei niitä hyödynnetä toiminnassa. Yrityksen johdon käyttämä informaatio onkin usein taaksepäin katsovia ja reaktiivisia ennakoivan sijaan. Pk-yrityksissä ei useinkaan ole riittävästi osaavaa työvoimaa, johtamiskykyä tai pääomaresursseja johdon laskentatoimen järjestelmien hyödyntämiseen. (Ikäheimo, 2011.) Asiantuntevan henkilöstön ja nykyaikaisten kirjanpidon järjestelmien tuoma liiketoiminnallinen lisäarvo on mahdollista saavuttaa ulkoistetun taloushallinnon palveluntarjoajan kautta.

Ulkoistetun taloushallinnon avulla yritys saa käyttöönsä palveluyritysten kirjanpidon asiantuntijuuden kustannustehokkaasti. Johdon laskentatoimen ulkoistettujen palveluiden hankkiminen mahdollistaisi samalla laskentatoimen siirtymisen reaktiivisesta toiminnasta proaktiiviseen, eli ennakoivaan toimintaan. Kotimaisilla taloushallinnon ulkoistamismarkkinoilla johdon laskentatoimen palveluita tarjotaan pääosin controller- ja talousjohtopalveluin. Seuraavissa kappaleissa esitellään muutaman eri ulkoistetun taloushallinnon palveluntarjoajan tuottamia johdon laskentatoimen palveluita ja niiden sisältöä. Suomalain, Mannisen ja Lyly-Yrjänäisen (2011, 85) mukaan johdon laskentatoimen ulkoistamispalveluissa on suurta kasvupotentiaalia. Ulkoistamisen avulla muun muassa

toimintojen kustannusten todellisuus nousee esiin. Vuoteen 2011 mennessä johdon laskentatoimen ulkoistaminen oli kuitenkin vielä ulkoisen laskentatoimen rutiininomaisia prosesseja ja maksuliikenteen hoitamista selvästi harvinaisempaa.

Accountorin ulkoistettujen kirjanpitolpalveluiden palvelutarjontaan kuuluu väliaikaiseen ja myös pidempiaikaiseen tarpeeseen räätälöidyt talouspäällikön ja -johdon, sekä controller-toimintojen palvelut. Yrityksen mukaan palvelut ovat ulkoistavan yrityksen liiketoimintaan mukautuvia ja niitä sovitetaan asiakkaan liiketoiminnallisten tarpeiden mukaan. Accountorin asiantuntijat ovat käytettävissä esimerkiksi, mikäli controllerin tai talouspäällikön tarve yrityksessä ei ole kokopäiväistä tai asiantuntijaa tarvitaan yksittäisessä ja erityisessä tilanteessa, kuten esimerkiksi kansainvälisten kirjanpidon tehtävien oikeellisuuden varmentamisessa. Asiantuntijoiden tehtäviin voi kuulua esimerkiksi erilaiset projektit läpivienteineen, kuukausittainen johdon raportointi ja budjettien, sekä ennusteiden laatiminen. (Accountor, 2022.)

Administer (2022) tarjoaa talousjohdon ja controller-toimintojen vuokrauspalveluita. Palveluihin sisältyy muuan muassa budjetointi, tulosennusteet, johdon raportit, tunnuslukujen ja poikkeamien analysointi, kassavirtaennusteet, kannattavuuslaskelmat ja henkilöstöraportit. Ulkoistettu controller- ja talousjohdtopalvelut auttavat yrityksiä tehokkaaseen liiketoiminnan suunnitteluun ja kehittämiseen. Lisäksi asiantuntevat ja monipuolisen osaamistaustan omaavat Administerin ammattilaiset tarjoavat yrityksille ulkopuolista näkökulmaa erilaisten taloudellisten tilanteiden johtamiseen. Myös Administer korostaa verkkosivullaan palveluidensa soveltuvan myös osa-aikaiseen asiantuntija tarpeeseen. (Administer, 2022.)

Administer on esiteltävistä kilpailijoistaan poiketen lanseerannut riskienhallinnan palvelutuotteen, Administer Sparratumin. Administer Sparratum tarjoaa liiketoiminnan mahdollisuuksien ja riskien tunnistamiseen liittyviä asiantuntijapalveluita. Palvelu keskittyy tarkastelemaan yrityksistä riippumattomia toimintaympäristön muutoksia ja niiden mukanaan tuomia haasteita esimerkiksi pääoman kehittämisen ja kassavirran tehokkaamman hallinnan avulla. Palvelu tarjoaa apua yritysten strategian, liiketoimintaympäristön ja taloudellisen tilan arviointiin, vertailemiseen ja mittaamiseen. (Administer, 2022.)

Azetsin palvelutarjonta keskittyy taloushallinnon konsultoinnin palveluihin. Talouspäällikön- ja johtajan vuokrauspalveluiden lisäksi Azets tarjoaa myös controller -toimintojen ostopalvelua yrityksen toivomassa laajuudessa. Azetsin talousjohdon asiantuntijat tarjoavat tukea budjetointiin, kassavirtaennusteisiin, rahoitukseen ja verotukseen, sekä kansainvälistymisen tarpeisiin. Lisäksi tarjolla on palveluita niin sisäisen laskentatoimen, kuin myös muiden laskennallisten toimintojen, kuten taloushallinnon prosessien, talousjärjestelmien optimointiin ja liiketoimintalähtöisen raportoinnin kehitykseen. (Azets, 2022.)

Greenstep kuvailee verkkosivuillaan talousjohdon palveluidensa olevan markkinoiden monipuolisimmat ja laadukkaat. Monipuolisuudella tarkoitetaan erityisesti palveluiden yksilöllistä ja korostettua strategista roolia, joka ohjaa yritysten ketterää ja tasapainoista kasvua. Kuten Azetsin palveluissa, myös

Greenstep korostaa palveluidensa konsultoivaa luonnetta, jossa tärkeänä osana pidetään yritysten pitkän aikavälin liiketoiminnan suunnittelua ja strategista prosessiohjausta. (Greenstep, 2021.)

Yrityksen talousjohdon palveluiden kuvaillaan olevan asiantuntijuuden ja luotettavuuden osalta omiaan tukemaan yrityksiä liiketoimintaympäristön ennakoimattomissa muutoksissa. Kuten myös aikaisemmin esiteltyt yritykset, tarjoaa Greenstep niin osa-aikaisia, kuin myös lyhyemmän ajan ulkoistettuja talousjohtoa ja controller-toimintojen vuokrauspalveluita. Palvelut pitävät sisällään erilaisia liiketoiminnan analyysejä, liiketoiminnan mallintamista, kassavirtalaskelmia, ennusteita ja johdon raportointia. Greenstep tarjoaa lisäksi Treasury nimistä palvelua, joka auttaa yrityksiä asiantuntijan avulla havaitsemaan ja ehkäisemään yrityksen rahoitusriskejä. (Greenstep, 2021.)

TietoAkselin keskeisimpiä talousjohdon ulkoistettujen palveluiden tavoitteita on tuottaa yrityksillä lisäarvoa ja kasvua. Talousjohtamisen palvelut ovat mukautettavissa yrityksen yksilöllisiin tarpeisiin. Palveluissa korostuu ennakkoiva ja tulevaisuuteen katsova palveluote. Samalla yrityksen talousjohdon palvelut, kuten muukin toiminta on vahvasti sidoksissa järjestelmien strategiseen hyödyntämiseen. Reaaliaikaisen taloudellisen informaation avulla TietoAkselin palvelut pyrkivät pureutumaan yritysten liiketoiminnan ongelmiin ja kehittämiskohtiin ennakoivasti, jolloin yritys saavuttaa varmemmin asetetut strategiset tavoitteet. (TietoAkseli, 2022.)

TietoAkseli tarjoaa controller-vuokrauspalveluita kiinteällä kuukausihinnoittelulla, jolloin asiantuntijan toimii tiiviissä yhteistyössä yrityksen kanssa. Palveluun kuuluu yrityksen liiketoiminnallisen tilanteen kartoituksen, kuukausittaisten kehityskohtien seurannan ja asiakaspalaverin. Tilinpäätöksen yhteydessä laaditaan lisäksi liiketoiminta-analyysi ja tarkastellaan asetettuja tavoitteita, jolloin määritellään samalla myös tulevat kehityskohteet ja mittarit seuraavaa tilikautta silmällä pitäen. Talousjohdon asiantuntijapalveluita tarjotaan niin päivä-, tunti- kuin projektikohtaisesti. Palveluihin voi kuulua esimerkiksi kassavirtajohtaminen, budjetointi ja suorituskykymittarit. TietoAkselin talousjohdon ja controller-toimintojen palveluissa korostuu tietojärjestelmien ja analytiikan suuri hyödyntämistä, joka osiltaan ohjaa TietoAkselin toimintaa asiakasnäkökulmasta itseohjautuvampaan suuntaan. Yrityksiä pyritään valmentamaan ja kehittämään taloudellisen informaation lukutaidon osalta. (TietoAkseli, 2022.)

Esiteltyjen johdon laskentatoimen palveluiden tarjontaa vertaillen voidaan havaita niiden olevan toisiinsa nähden niin palveluiden nimitysten, kuin myös sisällön osalta hyvin samankaltaisia. Huomattavaa on myös se, että palveluita tuottavat perinteiset tilitoimistot, mutta myös liiketoiminnan konsultointiin toimintansa pohjauttavat yritykset. Tämä tuo myös tutkimuksen empiirisen osion haastatteluihin uutta näkökulmaa, sillä haastateltavista 4 kappaletta työskentelee perinteisissä tilitoimistoissa ja puolestaan 3 haastateltavaa liiketoiminnan konsultointiyrityksissä. Haastatteluista lisää kuitenkin luvussa 4.3.

4 EMPIIRINEN TUTKIMUSASETELMA

Tutkimuksen empiirinen vaihe toteutettiin laadullisena tutkimuksena. Laadulliselle tutkimuksen ominaista on, ettei se pyri mitattavaan numeraaliseen tietoon. Samalla se kuitenkin säilyttää määrällistäkin tutkimusta koskevan vaatimuksen siitä, että tutkimuksen tulokset pitää voida perustella ja tutkimushavaintojen on oltava muodoltaan toistuvia. Laadullisessa tutkimuksessa pyrkimyksenä on säilyttää tutkittava ilmiö luonnollisena ja tutkijan aktiivisuuden vaikutus aineiston rakentumiseen pyritään minimoimaan. Tutkimustulosten osalta keskeistä on se, miten tutkija suhtautuu ja käyttäytyy yksittäisten havaintojen suhteen. (Eskola & Suoranta, 1998; Koskinen, Peltonen & Alasuutari, 2005)

4.1 Tutkimusmenetelmä ja aineisto

Tutkielman keskeisenä tavoitteena oli saada luotettava kuva ulkoisen kontrollerin asemasta ja roolista pandemian aikaisessa liiketoimintaympäristössä. Tutkielman avulla haluttiin selvittää ulkoisten controllereiden näkemystä siitä, kuinka hyvin palvelut tukevat asiakasyritysten pandemian aikaista liiketoimintaa ja millaisia muutoksia pandemia on luonut palvelutarpeisiin ja ulkoistettujen controllereiden asemaan organisaatioissa. Tutkittava ilmiö oli hyvin tuore ja siitä löytyi vain vähän aikaisempaa tutkimustietoa. Sisäisten controllereiden rooli ja tehtävät olleet kuitenkin viimeisten vuosikymmenten aikana hyvin vahvasti esillä laskentatoimen tutkimuksissa (Lukka & Järvenpää, 2017). Tutkimus tarjosikin hyvin paljon uutta ja tuoretta näkökulmaa controller-tutkimuskenttään.

Tutkielman toteutettiin kvalitatiivisena, eli laadullisena tutkimuksena. Kvalitatiivisen tutkimuksen perusajatus on tutkia ja kuvailla todellista elämää, mutta sen lähtökohtaisena tavoitteena ei ole tavoitella tutkimustulosten yleistettävyyttä. Yksinkertaisuudessaan tämä tarkoittaa sitä, että tutkittavaa aineistoa pyritään tarkastelemaan mahdollisimman laajasti, jolloin moninainen todellisuus voi tuoda esiin yllättäviäkin sidonnaisuuksia ja suhteita yksittäisten tekijöiden välillä (Hirsjärvi, Remes, Sajavaara & Sinivuori, 2009, 161.) Laadullinen tutkimus nähdään usein kvantitatiivisen, eli määrällisen tutkimuksen esitutkimusmenetelmänä, johtuen siitä, että alun perin laadullisena tuotetuista tutkimuksista rakennetaan yleisen tulkinnan mukaan tieteellisyyteen pohjautuva tilastollinen tutkimus. Alasuutarin, Koskisen ja Peltosen (2005, 24) mukaan laadullisen tutkimuksen niin sanotun esitutkimuksellisen roolin voi kääntää myös ympäri. Tällöin lähdetään tutkimaan tilastollisten havaintojen syitä. Tämän tutkimuksen osalta tämä ajatus konkretisoitui siten, että tutkielmassa tutkittiin laadullisin menetelmin organisaation strategisia valintoja, jotka ovat ohjanneet numeraalisesti päätöksentekoa, joka ohjaa erilaisten taloushallinnon lisäpalveluiden kysyntää, sekä myös tarjontaa.

Tutkimuksen empiirisessä vaiheessa korostuu tarve tulkinalliselle tutkimusotteelle. Samalla tutkimusmetodologian valinta ja sopivuus tutkittavaan asiaan asettaa tason tutkimuksen luotettavuuden arvioinnille (Tuomi ja Sarajärvi 2018, 99). Tutkimusanalyttinen ote edesauttoi havainnoimaan ja ymmärtämään ulkoistetun kirjanpidon johdon laskentatoimen palveluiden merkitystä ja tarjonnan vastaavuutta asiakasyritysten pandemianaikaisen liiketoiminnan tarpeiden ja vaatimusten osalta. Tämä havainnointi ja vuorovaikutus tapahtui alan asiantuntijoiden kautta, jotka ovat päivittäin tekemisissä asiakkaiden kanssa, nähdessä konkreettisesti oman työnsä merkityksen.

Tässä tutkimuksessa keskityttiin ulkoistettuihin controller-palveluihin ja siihen, kuinka hyvin ne ovat vastanneet pk-yritysten tarpeisiin epävarmassa pandemianaikaisessa toimintaympäristössä. Yhtenä tutkimuksen tavoitteena oli havaita selkeitä pk-yritysten johdon laskentatoimen lisäpalveluiden tarpeita ja tarve muutoksia näiden palveluiden osalta. Tutkimuksen osalta tavoiteltiin myös sitä, että ne voisivat tarjota myös jatkossa taustatietoa siitä, miten ulkoinen controller-toiminto pärjää kriisiaikaisessa toimintaympäristössä, sekä löytyykö osaluokkia, joita asiantuntijat haluisivat palveluiden osalta kehittää. Ennen empiirisen osan toteuttamista luotiin tutkielman empiirinen viitekehys. Empiirinen viitekehys pohjautui ulkoistettuun taloushallintoon, sekä johdon laskentatoimeen controller-toimintojen pohjalta. Viitekehys rakennettiin kirjallisuuskatsauksen avulla, jossa tarkasteltiin alakohtaista kirjallisuutta ja tieteellisiä artikkeleita.

Tutkimuksen empiirinen osio toteutettiin asiantuntijahaastatteluina. Haastatteluihin valittiin 7 asiantuntijaa ammattilaisista ulkoistettuja controller-palveluita tuottavista yksiköistä eri ulkoistetun taloushallinnon organisaatioista. Haastatteluissa selvitettiin puolistrukturoidun teemahaastattelun muodossa ulkoistettuja controller-palveluita tarjoavien yritysten sisäisten asiantuntijoiden näkemyksiä palveluiden laadusta, vastaavuudesta pk-yritysten yksilöllisiin, sekä pandemian aikaisiin tarpeisiin. Lisäksi kartoitettiin näkemyksiä palveluiden kehittämisestä, sekä asiakaspalautteen mahdollista pandemian aikaisista muutoksista. Aineiston keräämisessä tavoiteltiin saturaatiota, eli tilannetta, jossa haastateltavien vastaukset alkavat toistaa samaa kaavaa, eikä uusia, tutkimusongelman kannalta merkittäviä näkökulmia nouse enää esiin. Tässä tilanteessa tutkielman kerätty aineisto riittää tuottamaan teoreettisen peruskuvion, joka tutkimuksesta on mahdollista saada irti (Tuomi ja Sarajärvi, 2018, 99).

Haastatteluita varten rakennettiin kyselyrunko (kt. Liite 1), jota seurattiin pääasiallisesti. Puolistrukturoituna toteutettava haastattelu mahdollisti kuitenkin haastattelun aikaiset tarkentavat kysymykset, perusteluiden pyytämiset ja lisäksi jatkokysymysten esittämisen. Tutkimus lähti liikkeelle siten, että tarkoituksena oli löytää haastatteluista selkeitä tартtumakohtia, jotka toistuvat ja joista voidaan luoda selkeitä tutkimushavaintoja.

Tutkimukseen valitut asiantuntijat toimivat useammassa eri ulkoistettuja controller-palveluita tarjoavassa organisaatiossa. Tällä tavoin vältettiin tutkimusaineistoin yksipuolisuuden ongelmia, jotka syntyvät organisaation läheisyydestä, jolloin esimerkiksi yksittäisen organisaation palveluvalikoima olisi rajoittanut vastausten avoimuutta. Kvalitatiiviseen tutkimukseen yleisesti pätevän

teorian mukaisesti, rajoitettu ja tulkinalliset tutkimukset ovat johonkin paikkaan ja aikaan sijoittuvia ehdollisia selityksiä. Tutkimuksen luotettavuuden kasvattamiseksi, tutkielmaan hyödynnettäviä asiantuntijahaastatteluita vertailtiin ja analysoitiin, jo haastatteluprosessin ollessa kesken. Lisäksi metodologisiin rajauksiin ja keinoihin ei tehty muutoksia tutkimuksen empiirisen vaiheen ollessa käynnissä. Kvalitatiivisen tutkimuksen avulla voidaan kuitenkin saada näkyviin merkityksellisiä ja toistuvia tekijöitä ilmiön yleisemmällä tasolla. (Hirsjärvi et. al., 2009, 161,182; Koskinen, Peltonen & Alasuutari, 2005, 255–256.)

4.2 Tutkimusprosessin kuvaus

Tutkimuksen empiirin osa toteutettiin asiantuntijahaastatteluin. Haastattelu ei tarkoita vain vuoron perään ilmoille heitettäviä kysymyksiä, vaan haastattelu pohjautuu haastateltavan ja haastattelijan väliseen vuorovaikutukseen. Jouhevan ja tuloksekkaan haastattelun luo haastattelijan eteenpäin ohjaava rooli haastateltavan kautta, tutkimusaihetta käsitellen (Eskola ja Suoranta, 1998, 85–136.) Edellisessä kappaleessa käsiteltiin haastattelun toiminnallisuutta ja rakennetta. Tutkielman haastattelurunkoa arvioitiin haastattelujen aikana ja sitä myös paranneltiin tehtyjen havaintojen perusteella. Tutkimus toteutettiin puolistrukturoituna teemahaastatteluna, jolloin haastattelu perustui ennalta suunniteltuun kysymysaihiin. Huomioitavaa on kuitenkin se, että toisinkuin strukturoidussa haastattelussa, puolistrukturoidussa haastattelussa voidaan esittää tarkentavia kysymyksiä ja pyytää esimerkiksi perusteluita vastauksille. (Eskola ja Suoranta 199, 85–136.)

Asiantuntijahaastatteluun liittyi osakseen myös pohdinta siitä, miten määritellään asiantuntija. Tutkimuksen haastatteluvaiheessa selvitettiin heti aluksi haastateltavan työkokemusta niin ulkoistetun laskentatoimen, kuin myös yrityksen sisäisen laskentatoimen rooleissa. Laskentatoimen ammattilaisen määrittäminen on kuitenkin hankalaa. Laskentatoimen ammattilaisella työn vaatimukset voivat vaihdella suurestikin erilaisissa organisaatioissa työskennellessä, vaikka rooli nimellisesti olisikin vastaava. Laskentatoimen tehtävissä työskentelevä henkilö joutuu tasapainoilemaan roolissaan teorian, normien, ammattieettisten toimintojen ja itsenäisen päätöksenteon välillä. Jatkuva oman tietotaidon kehitys ja halu oppia on nykyään laskentatoimen ammattilaisen tärkeimpiä vaatimuksia. Tutkielma tarjosikin myös haastateltaville asiantunjoille mahdollisuuden tarkastella omaa toimenkuvaansa kriittisesti.

Arja Kuula käsitteli vuonna 2006 julkaistussa kirjassaan ”Tutkimusetiikka: Aineiston hankinta, käyttö ja säilytys” kvalitatiivisen tutkimuksen toteuttajan tarvetta pohtia ja käsitellä aineistonhankinnan erityiskysymyksiä. Erityiskysymysten pohdinta auttaa tutkijaa saavuttamaan eettisesti tasapainoisen ja kestävä tutkimuksen (Kuula 2006, 142–144). Tämän tutkielman kannalta olennaista oli myös haastattelusuostumuksen rajoitteellisuus. Ennen tutkimusta jokaiselta haastateltavalta selvittiin vapaaehtoinen suostumus tutkimukseen.

Tutkielman aineistonkeruun tapahtuessa useamman organisaation laskentatoimen asiantuntijoiden parissa, organisaation rooli niin sanottuna portinvartijana ei noussut kriittisesti esiin. Tutkimukseen valitut asiantuntijat oli pyydetty tutkimukseen suorakyselyin, julkisesti saatavilla olevien yhteystietojen avulla. Mikäli tutkielma olisi toteutettu vain yhden palveluntarjoajan asiantuntijoita haastatteleamalla, olisi organisaation rooli olisi voinut aiheuttaa ongelman tutkimuksen vapaaehtoisuudelle. Tämä tarkoittaa sitä, että tutkimukseen osallistuminen ei motivoi itse haastateltavaa asiantuntijaa. (Kuula 2006, 144.) Organisaatioiden läheisyys tutkimuksessa voisi aiheuttaa, portinvartijan roolin konkretisoitumisen, joka on omiaan alentamaan haastateltavien henkilökohtaista tahtotilaa ja motivaatiota tutkimukseen osallistumisen osalta. Tutkimus toteutetaan anonyymisti, jolloin asiantuntijoiden työpaikkojen vaikutus haastatteluvastauksiin minimoidaan. Aineiston analysointia on tarkoitus tehdä jatkuvasti haastatteluiden edetessä ja tarvittaessa nostaa myöhemmissä haastatteluissa esille niistä kumpuavia tarkentavia kysymyksiä.

Asiantuntijahaastatteluiden käsittelyssä ja litteroinnissa hyödynnettiin sisällönanalyysia. Sisällön analyysin avulla voidaan pelkistämällä ja tulkitsemalla löytää johdonmukaisuuksia ja selittäviä tekijöitä, jotka muodostuvat keskeisten teemojen ja rakenteen kokonaisuuden. (Tuomi & Sarjajärvi, 2018, 107.) Sisällönanalyysiin pohjautuen tutkielman haastatteluiden litteroiminen aloitettiin kirjoittamalla haastattelut sana-sanalta puhtaaksi. Tämä helpotti haastatteluvastauksien vertailua ja havainnointia.

4.3 Asiantuntijahaastattelut ja haastateltavien taustatiedot

Tutkimukseen sopivia haastateltavia etsittiin sosiaalisen median verkostoitumispalvelu, LinkedIn kautta. Tavoitteena oli löytää ulkoistettuja Controller-palveluita tehneitä laskentatoimen ammattilaisia eri organisaatioista. Yhtenä kriteereistä oli lisäksi se, että asiantuntijahaastateltava oli konkreettista asiantuntijakokemusta ulkoistamispalveluista jo ennen Covid-19-pandemian puhkeamista. Tämä siksi, että asiantuntija pystyi esittämään luotettavia näkemyksiä palveluissa ja toimenkuvassa tapahtuneista muutoksista. Kriteeri täytyikin kaikkien asiantuntijoiden kohdalla. Tutkielman asiantuntijahaastatteluiden aikataulua ja kestoja koskevat tiedot löytyvät alla olevassa taulukossa 1.

Taulukko 1 Tutkielmaan haastatellut asiantuntijat

Haastateltava	Tehtävänimike	Haastattelu	Haastattelun kesto
A	Financial Consultant	24.2.2022 / 18.15	41 min.
B	Palvelutuotannon suunnittelija / Planner	25.2.2022 / 15.45	31 min.
C	Controller	8.3.2022 / 15.00	49 min.
D	Finance Advisor & Business Controller	25.2.2022 / 12.00	54 min.
E	Interim Finance Professional	9.3.2022 / 14.00	40 min.
F	Accounting Specialist	9.3.2022 / 10.00	44 min.
G	Interim Business Controller & CFO	16.3.2022 / 13.00	38 min.

Yhtä haastateltavaa lukuun ottamatta, haastatteluotos piti sisällään asiantuntijoita, jotka tekevät konkreettisesti itse ulkoistetun controllerin-palveluita. Haastateltava B toimi taloushallinnon organisaatiossa laskentatoimen palveluiden kehityksestä vastaavassa johtoryhmässä, joten asiantuntijuus toimintaympäristön muutosta ja palvelutarpeita koskien voitiin katsoa olevan hyvin relevantti ja näkemykset tutkielman kannalta ensiarvoisen tärkeitä. Huolimatta samoista tehtäväkentistä, vaihteli asiantuntijoiden tehtävänimikkeet eri yritysten välillä. Kaikki haastateltavat toimivat toisiinsa nähden eri yrityksissä, mikä teki tutkimuksesta ja sen havainnoista luotettavampia kuin haastatteluotannan osalta, jossa haastattelussa olisi vaikuttamassa taustaorganisaatio.

Tutkimuksessa ei käsitelty henkilötietoja, eli sellaista tietoa, josta yksittäinen haastateltava olisi tunnistettavissa. Tutkimuksessa ei lisäksi käsitelty suoraan yksittäisiä asiakasyrityksiä. Tutkimuksen luotettavuuden johdosta asiantuntijahaastatteluun valikoituneilta henkilöiltä selvitettiin muutama asiantuntijuuden perusteltavuuden ja tutkimuksen luotettavuuden kannalta oleellinen taustatieto (kt. taulukko 2).

Taulukko 2 Haastateltavien taustatietoja

Haastateltava	Koulutus	Ikä	Yrityksen toimiala (Palveluntarjoaja)	Kokemusta sisäisistä controller-toiminnoista
A	KTM	29	Liikkeenjohdon konsultointi	Ei
B	KTM	40	Tilitoimisto	Kyllä
C	KTM	38	Tilitoimisto	Kyllä
D	Tradenomi, amk	36	Tilitoimisto	Kyllä
E	KTM	30	Tilitoimisto	Kyllä
F	KTM	30	Tilitoimisto	Kyllä
G	KTM	46	Liikkeenjohdon konsultointi	Kyllä

Haastateltavista suurin osa, eli 6 oli koulutukseltaan kauppatieteiden maistereita. Haastateltava C on haastatteluotannan ainoa, jonka ylin tutkintotaso oli alemmasta korkeakoulusta, tradenomiopinnoista. Haastateltavien ikä vaihteli 29 ja 46 vuoden välillä, keskiarvoian ollessa 35,60 ikävuotta. Haastateltavista kaksi työskenteli ulkoistettuja controller-palveluita tuottavissa yrityksissä, joiden pääasiallinen liiketoiminta-ala oli liikkeenjohdon konsultointi. Loput viisi työskentelee perinteisissä tilitoimistoyrityksissä. Haastateltavista kuudella oli kertynyt kokemusta sisäisestä controller-toiminnosta ja vain yhdellä haastateltavista tuo kokemus puuttuu.

5 EMPIIRINEN ANALYYSI

Teemahaastatteluiden aineistolähtöisen sisällönanalyysin keinoin ulkoisten controller-asiantuntijoiden toimintaympäristössä tapahtuneita muutoksia, joita pandemia oli aiheuttanut. Ulkoistetun controllerin-toimintoa tutkittu aikaisemmin muutamissa pro graduissa. Tällöin on keskitytty controller-toimintojen ulkoistamisen syihin ja yleisesti mahdollisuuteen ulkoistaa controller-toiminto, joka on nähty vahvasti sisäisenä, yrityksen johtoa tukevana toimintona. Lisäksi on tutkittu ulkoisen controllerin asemaa, roolia ja keskeisimpiä työtehtäviä organisaatioissa.

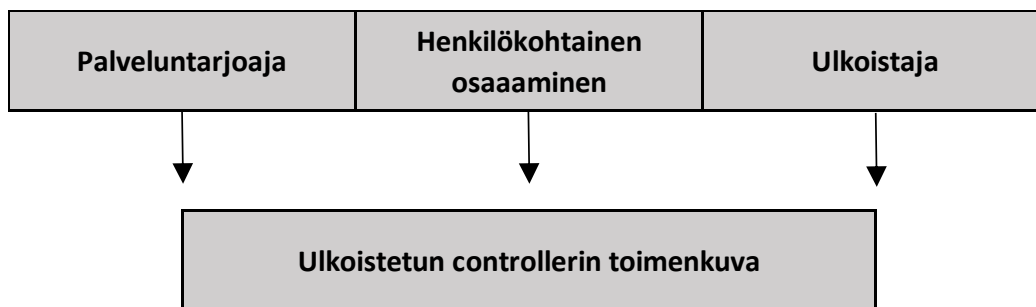
Seuraavissa alaluvuissa keskitytään Covid-19-pandemian aikaiseen toimintaympäristön muutokseen ja sen vaikutukseen ulkoistettun controller-toimintoon pk-yrityksiin keskittyen. Tutkimuksen osalta on tarve havainnollistaa tutkimusotantaan valikoituneiden asiantuntijoiden kokemaa muutosta, joten haastattelurungon avulla kartoitetaan ja varmennetaan asiantuntijoiden työnkuvaa myös ajalta ennen pandemiaa, josta johdetaan ajatuksia siihen, miten tilanne on pandemianaikaisessa liiketoimintaympäristössä muuttunut. Johtopäätöksissä näitä näkemyksiä rinnastetaan myös aikaisempaan tutkimustietoon.

Tulokset on esitetty rakentamalla johdonmukaista tekstiä, hyödyntäen suoria lainauksia ja vapaamuotoista analyysia toisiaan tukien. Aluksi tutkielman tuloksissa käsitellään ulkoistetun controllerin asemaa, roolia ja työnkuvaa, sekä siinä tapahtuneita pandemianaikaisia muutoksia. Tämän jälkeen siirrytään asiakasyritysten palvelutarpeeseen ja asiantuntijan, sekä asiakasyrityksen välisen vuorovaikutuksen muutokseen. Viimeisimmäksi esitetään asiantuntijoiden näkemyksiä ulkoisen controller-toiminnon haasteista, vahvuuksista, sekä pureudutaan lisäksi siihen, minkälaisia kehityskohteita pandemianaikainen toimintaympäristö on asiantuntijoissa työssä nostanut esiin.

5.1 Ulkoistetun controllerin tehtävänkuva, rooli ja asema asiakasyrityksessä

Ulkoistetun controller-toiminto voidaan nähdä asiantuntijahaastatteluiden perusteella hyvin monipuolisena. Verrattuna sisäiseen controller-toimintoon, ulkoinen palvelu joutuu tasapainottelemaan useamman eri toimintotekijän kanssa. Ulkoisen controllerin rooliin ja asemaan vaikuttavat vahvasti asiakasyrityksen koko ja sen sisäinen organisaatorakenne ja esimerkiksi toimiala. Lisäksi ulkoistettu controller on sidoksissa varsinaiseen työnantajaansa, jonka vaikutus toimintokuvaan on havaittavissa etenkin sen osalta, miten tarkasti ulkoistettu controller-toiminto on sidottu niin sanottuun palvelupakettiin. Kuvio 3 esittää

havaittuja ulkoisen controllerin toimenkuvaan ja sen muodostumiseen vaikuttavia tekijöitä.



Kuvio 3 Ulkoisen controllerin rooliin vaikuttavat tekijät.

Sisäiseen controller-toimintoon nähden ulkoista controlleria ei kuitenkaan varsinaisen työnkuvan osalta nähty asiantuntijoiden osalta kovinkaan erilaisena. Ulkoisen controllerin työnkuvan kuvaillaan kuitenkin olevan useimmiten hie- man tarkempi ja rajattu yksittäisiin operatiivisiin toimintoihin. Tähän on havaittu vaikuttavan esimerkiksi se, että ulkoisen controllerin laskutus tapahtuu pääasi- allisesti aikasidonnaisesti.

”No mä sanoisin, että se (toimenkuva) on aika samanlainen kuin niinku inhouse controlle- rin, mutta tuota usein ehkä on niinku vähän tarkemmin määritelty se toimenkuva. Ihan jo- sen takia, että siitä palvelusta tietysti yleensä maksetaan sen mukaan, että kuinka paljon ai- kaa sitten tällöinen interim controller käyttää” Haastateltava E

Ulkoistetun controllerin roolia kuvailtiin laajaksi ja siihen vaikuttaa myös asiakasyrityksen sisäiset talouden resurssit ja talousosaaminen, sekä lisäksi se miten tärkeässä roolissa koko talousfunktio yrityksessä on. Ulkoisen controllerin toimenkuvassa on kuitenkin muodostunut hyvin selkeä kuva siitä, että ulkoisia controller-palveluita hankkineilla yrityksillä on ollut alun alkaen hyvin tarkka käsitys siitä, mihin ulkoista controlleria tarvitsee ja millaisella allokoinnilla.

”Ulkoistetun controllerin roolihan riippuu hyvin paljon siitä, millainen se asiakasyritys on ja, mihin tarpeeseen sitä controlleria tarvitaan. No ylipäänsä controllerin toimenkuva voi olla hyvin laaja ja ulkoistettu controller voi toimia sekä sisäisen, että ulkoisen laskennan tehtävissä tai vaikka molemmissa” Haastateltava A

Ulkoisen controllerin työnkuvaan vaikuttaa hyvin vahvasti myös henkilö- kohtainen osaaminen ja kyky soveltaa toimintaa aiemman kokemuksen perus- teella. Siinä, missä sisäisen controlleri nähdään pidempiaikaisena investointina, jolle annetaan aikaa kasvaa ja antaa aikaa oppia tuntemaan liiketoimintaa ja - prosesseja, sekä sen erikoispiirteitä, ulkoisen controllerin nähdään olevan, kuten haastateltava G totesi, niin sanottu valmis paketti. Tutkielmaan haastateltujen asiantuntijoiden vastauksista voidaan havaita, että työssä onnistumisen keski- össä ovat etenkin oma-aloitteisuus ja kyky toteuttaa asioita, sekä rohkeus tuoda esiin epäkohtia. Yli puolet haastateltavista nostivat esille sanan ”proaktiivisuus”, joka kuvastaa myös yleisesti controller-toimenkuvan nykyvaatimuksia. Oma ak- tiivisuus ja kyky myötävaikuttaa yrityksessä nähtiin haastatteluissa yhdeksi

keskeiseksi tekijäksi sen osalta, että ulkoinen controller-asiantuntija voi tuntea olevansa osa asiakasyritystä ja hänen nähdään olevan osa sisäistä sidosryhmää, joka edesauttaa organisaatiota saavuttamaan asetetut tavoitteet.

”Mä oon todennut tai kokenut myös sen, että se on varmaan myöskin sitten persoona kysymys, mutta tosi nopeasti tunnen itseni osaksi sitä toimeksiantajan organisaatiosta ja myöskin he tuntuvat ajattelevan minut osaksi heidän organisaatioitansa. Että hyvin nopeasti puhutellaan etunimillä ja tuota niin niin on semmoista hyvin mutkatonta kanssakäymistä”

Haastateltava G

Ulkoisen controllerin työtehtävissä kokemus vastaavista tehtävistä ja erityisesti historia eri toimialojen ja kokoluokkien yrityksistä nähtiin tärkeänä. Kokemus auttaa myös esimerkiksi siihen, miten hyvin ulkoinen asiantuntija pystyy pääsemään sisälle uuden organisaation toimintaan ja tukemaan sekä kehittämään toimintoja huomioiden, että ulkoisen controllerin roolissa ei tunnisteta varsinaista oppimisvaihetta useinkaan. Tekijän on pystyttävä osoittamaan substanssiosaamisensa heti toimeksiannon ensimetreiltä asti.

”Se [ulkoisen controllerin toimenkuva] on sitä yksin syvään päätyyn hyppäämistä ja se on se vaan niinku, tässä hommassa, että tuota, että se, että asiakas olettaa, että mä nopeasti pääsen kiinni. Ehkä vähän niinku suoraviivaisesti, kun aletaan sitä, että mä niinkun a) opin tuntemaan heidän liiketoimintaansa. Ja b) pystyn heti soveltamaan sitä, mikä mulla on taustana”

Haastateltava G

Haastateltava C puolestaan totesi, että ulkoinen controller-asiantuntija nähdä eräänlaisena ”laskuvarjojääkäriinä”. Vastauksissa nousi esille jo aiemmissa tutkimuksissa tehty havainto siitä, että yrityksen palkatessa ulkoisen controllerin, on tämän toimenkuva hyvin selkeä ja tarkkaan mietitty tunnistetun tarpeen mukaisesti. Sisäisen controllerin koetaan tekevän enemmän varsinaiseen rooliin kuulumattomia tehtäviä ympäri organisaatiota. Tämä johtuu siitä, että tarve ulkoiselle controllerille on asiantuntijoiden mukaan useimmiten hyvin tarkkaan hahmoteltu niin vastuualueiden, kuin myös palvelutarpeiden osalta.

Ulkoiset controller-asiantuntijat eivät kuitenkaan kokeneet olevansa ulkopuolisia asiakasyrityksen sisällä, vaan asiantuntijat kokivat pääsääntöisesti, että heitä kohdellaan samanarvoisesti kuin asiakasyrityksen sisäisiä työntekijöitä.

”.. tosi nopeasti mä tunnen itseni osaksi sitä toimeksiantajan organisaatiosta ja myöskin he tuntuvat ajattelevan minut osaksi heidän organisaatioitansa, että hyvin nopeasti puhutellaan etunimillä ja tuota on semmoista hyvin mutkatonta”

Haastateltava G

Asiantuntijoiden vastauksissa korostui kuitenkin, ettei asiakasyrityksien luottamuksen saavuttaminen ole automaatio, vaan se vaatii asiantuntijalta rohkeutta olla itse aktiivinen ja halua tutustua oma-aloitteisesti asiakasyrityksen toimintoihin, sekä olla proaktiivinen.

”.. itel ainakin tuntunu siltä et on päässy hyvin mukaan ja niinkun osaksi sitä tiimiä eikä mulla ainakaan oo ollu siinä mitään ongelmia. Niin siin on ehkä just tärkeintä, että uskaltaa heittäytyä ja laittaa itensä likoon”

Haastateltava A

”.. pitäisi olla tietyllä tavalla utelias ja pitäisi kyseenalaistaa kaikkea mahdollista eikä niinku pelätä sitä, että joutuu kyseenalaistamaan jotain kriittisiä juttuja, mitkä on esimerkiksi jonkun virheitä” Haastateltava C

Pandemia on muuttanut niin yleistä, kuin myös ulkoisten controllereiden tapaa toimia merkittävästi. Työtä on pandemian aikana tehty pääsääntöisesti etänä, jonka vauhdittanut digiloikka on mahdollistanut. Jokainen haastatteluun osallistuneista asiantuntijoista on työskennellyt pandemian aikana pääsääntöisesti etänä ja paikan päällä asiakasyrityksissä on käyty vaihtelevasti. Haastateltava F ei esimerkiksi ollut käynyt pandemian aikana kertaakaan asiakasyritysten tiloissa. Samalla hän kuitenkin koki, että vierailut asiakasyritysten luona voisivat tukea hänen tuottamiaaan palveluita.

”Se on muuttunut, että asiakkaita ei ole nähty nyt kahteen vuoteen, kun ihan harvakseltaan. Asiakkaaseen liittyvät asiat on siinä mielessä muuttunut, että teams tai zoom on tullut ja hyvin paljon enemmän käyty käytetyimmäksi asiakastapaamista muodossa kuin aikaisemmin” Haastateltava B

Haastateltava G nosti esille myös sen, että pandemia ei ainoastaan nostanut esille sitä, että työtä voidaan tehdä etäyhteyksin, vaan se on myös nostanut asiakasyrityksissä esiin kysymyksen siitä, tarvitseeko ulkoisen controllerin tulla fyysisesti toimistolle edes parina päivänä.

”.. aikaisemmin oli ehkä se, että kysyttiin, että montako päivää viikossa voit olla paikan päällä. Nyt on ehkä toisinpäin niin, että sanotaan, että ei tarvitse käydä, kun vaan kerran viikossa tai et sovitaan erikseen, kun menen paikan päälle. Että kyllä yritykset näkee siinä myöskin semmoisen kustannussäästö näkökulman, että ei automaattisesti oteta paikan päälle” Haastateltava G

Voidaankin nähdä, että jos asiakasyritys havaitsee omassa toiminnassaan akuutin tukitarpeen, johon tarvitaan nopeaa reagointia ulkoisen controllerin, esimerkiksi juuri haastateltava G:n kautta, voidaan asiakasyrityksessä ajatella, että tarve on arvioitu esimerkiksi muutamalle tunnille. Tällöin asiakasyritys joutuu pohtimaan, kannattaako ulkoinen controller-kutsua toimistolle vai hoituisiko asia mahdollisesti etänä nopeammin ja ilman ylimääräisiä toimintokustannuksia.

Etätyön voidaan nähdä mahdollistaneen controller-toimintojen laajemman ulkoistamisen ja yhtä lailla palveluiden tuottamisen useammalle yritykselle samanaikaisesti. Toisaalta haastateltava D kertoo fyysisen läsnäolon vähentymisen vaikuttaneen myös yleiseen tehtäviin ja suorittamiseen liittyvään kommunikointoon vähentävästi. Samalla niin sanottu arkinen palaute toimistolla liikkeessä on vähentynyt.

5.1.1 Asiakasyritysten toimeksiannot

Toimeksiantojen keston ei sen sijaan voida yleispätevästi nähdä muuttuneen pandemian aikana, vaan haastateltavien vastaukset vaihtelivat hyvin paljon. Vaikka vastauksista ei menevät toimeksiannon keston suhteen toisiinsa nähden

ristiin, nousee vastauksista esille yksittäisiä tekijöitä, jotka selittävät toimeksianton kestoon vaikuttaneita pandemianaikaisia syitä. Haastateltavat E ja A nostavat esille pandemian aikaisen osaaajapulan, sekä rekrytointiviiveen, joka korostunut viime aikoina, joista toivottavasti voidaan käyttää nimitystä ”pandemian loppupuolella”, kuten haastateltava E kuvailee.

”.. on saattanut jopa pidentyä niinku pandemian takia koska nyt tuntuu osajista olevan pulaa ja se niinkun rekrytointi saattaa olla aika haastavaa, että löytyy joku tilalle, niin on usein jatkettu niitä projekteja. Jos on mennyt hyvin se projekti niin se on ollut sille asiakkaalle tietty helpompi, ku osaa jo hommat ja voi jatkaa sitä projektia.” Haastateltava A

”No näiden toimeksiantojen kesto vaihtelee niinku todella paljon noin niinku ihan normaalistikin, että on niinku semmosia toimeksiantoja, mitkä kestää niinku useita vuosia ja sitten on semmoisia, mitkä on niinku muutaman kuukauden juttuja. Markkinatilanne on aika kuuma, niin siitä johtuen on ollut semmoisia lyhyempiä toimeksiantoja, kun tuota työntekijöitä on irtisanoutunut ja on pitänyt saada siihen tilalle nopeasti nopeasti joku ennen kuin saadaan rekrytoitua uusi henkilö, niin ehkä siihen liittyen tällaisia lyhyitä on ollut ollut nyt pandemian tässä loppupuoliskolla niin enemmän.” Haastateltava E

Haastateltavat D ja C puolestaan kokivat, lyhytaikaisten tuuraustarpeiden kasvun. Kuten toimeksiantojen pidentymistäkin, perusteli haastateltava D lyhyempiä tuuraustarpeita nimenomaan henkilöstön vaihtuvuudella ja sen luomalla tilapäisellä tarpeella. Haastateltava C puolestaan toi esiin yritysten kokeman lisäarvon, jossa controller-toiminnon arvoa ei välttämättä ymmärretä tilanteessa, jossa talousosaaminen on organisaatiossa vaillinaista ja yrityksen kassatilanne ei ole vakaalla pohjalla. Toisinaan kuitenkin taloudellisesti heikossa tilanteessa olevat yritykset näkevät osaavan controllerin tuoman lisäarvon ja toimintojen edellytyksen liiketoiminnan kehitykselle ja tällöin controller ei ole yrityksen ensimmäinen henkilö, jonka toimenkuvaa lähdetään karsimaan kustannussäästöjen ajatellen.

”No ehkä jonkun verran enemmän on niitä semmoisia lyhytaikaisia tuuraus tarpeita esimerkiksi, että no nyt ainakin viime aikoina ehkä enemmän niinku, että ihmiset liikkuu ehkä työpaikoista. Vaihtaa työpaikkoja enemmän niin tulee semmoisia tilanteita, että yrityksessä tilapäisesti on joku tarve jollekin johonkin rooliin, mitä kenties on ollut aikaisemmin sisäinen henkilö tekemässä sitä” Haastateltava D

”.. toimeksiannot lyhenee tai sitten ne loppuu kokonaan, koska ei ole rahaa. Mutta sitten mulla on kyllä nyt konkreettisesti niitäkin, että kaikesta muusta säästetään paitsi sitten kontrolloinnista, että tota on ihan sekä, että molempia ja sitten pandemian aikana, jos miettii että mulla on niinku keskimääräisesti pysynyt asiakkaat samana lähes 4 vuotta” Haastateltava C

Haastateltavat F ja G eivät puolestaan nähneet toimeksiantojen kestossa selvää muutosta suhteessa aikaan ennen pandemiaa. Koska toimeksiantojen pituuden voidaan nähdä heijastuvan suoraan asiakasyrityksen tarpeesta, eivät asian tuntijat F ja G tunnista pandemian vaikutusta toimeksiantojen kestoon.

”En näe, että siihenkään olisi niinku suurempaa vaikutusta sen osalta” Haastateltava F

”No ei ole oikeastaan, että siinä mä en näe hirvittävästi eroa. Ainoastaan tuota...no joo ei kyllä mä sanon, että minun mielestäni siinä ei ole, sillä tavalla eroa. Ja, että se on

enemmänkin kiinni se kesto siitä yrityksen tarpeesta, mihin he haluaa sen ulkoistetun controllerin niinku edelleenkin” Haastateltava G

5.2 Asiakasyritysten palvelutarve

Controller-toimintonsa ulkoistanut yritys nähtiin asiantuntijoiden toimesta kasvavana tai monesti juuri kasvuun pyrkivänä organisaationa. Esimerkiksi haastateltava G pohti, että controller-toimintonsa ulkoistaa useimmiten pk-yritys yritys, jolla on ”kasvuhousut jalassa” ja sisäisessä osaamisessa on tunnistettu osaamisaukko, jota yritys on pyrkinyt paikkaamaan hankkimalla ulkoisen controllerin. Haastateltava C kuvaili, että controller-toimintonsa ulkoistanut yritys on useimmiten jo alun alkaen ollut aktiivinen liiketoiminnan seuraamisen suhteen ja yrityksen johdossa ymmärretään historiaan pohjautuvan kirjanpidon rajoitteet liiketoiminnan kehittämisen ja ennustamisen osalta.

Siinä, missä sisäisen controllerin rooli ja tarve nähdään vastausten perusteella pitkäjänteisenä, sekä yritystä sitovana tekijänä, ulkoistettu controller puolestaan erityisesti yrityksen akuuttiin ja tilapäiseen tarpeeseen vastaavana lisäarvotoimintona. Asiantuntijoiden vastauksissa korostui myös se, että yritykset voivat saada ulkoisen ja tehokkaan controllerin käyttöönsä myös osa-aikaisesti.

”.. ei ole välttämättä juuri niin kuin talouden osaamista ja ei ole niitä omia talouden resursseja niinku ennestään niin sitten, kun yritys kasvaa niin tuota alkaa tulla sitten tämmöiseen controller-rooliin tarvetta, mutta ei ole vielä tarve niinku palkata täysipäiväistä sinne yritykseen sisään” Haastateltava D

Siinä, missä ulkoistamatta jättämistä perustellaan usein epäselvien todellisten kustannusten tai kontrollien menettämisen kautta, itse ulkoistamista kannustetaan harkitsemaan etenkin silloin, kun yrityksellä ei ole sisäistä taloudellista osaamista tai nuo talouden resurssit olisivat konkreettisemmin hyödyksi yrityksen varsinaisessa ydinliiketoiminnassa.

”.. monesti se sitten tavallaan voisi olla tarve, mutta sitten niitä [controllerin] tehtäviä tekeekin sitten esimerkiksi yrityksen talousjohtaja tai jopa toimitusjohtaja, esimerkiksi budjetointia” Haastateltava B

Mikäli ulkoinen controller-toimii asiakasyrityksessä vain osa-aikaisesti, ei yrityksen tarvitse huolehtia siitä, riittääkö yrityksessä tarpeeksi tekemistä kohutuullisen kallispalkkaiselle tekijälle kokoaikaisesti ja näin myös hyödyt sisäisesti tuotettuun palveluun hahmottuvat. Useat haastateltavat kokivat lisäksi, että osa-aikaisena tehtävät sujuvat tehokkaammin, jolloin kokoaikaisena saavutettava työmäärä voidaan saada ainakin aika lähelle tehtyä myös osa-aikaisesti toimiessa.

”Riippuu aika paljon siitä tarpeen luonteesta, että mihin tarpeeseen tarvitaan sitä controlleria. Ja että onko se esim. joku sijaisuus, joku henkilö on irtisanoutunut tai tarvitaan johonkin tiettyyn projektiin sitä apua, et se riippuu aika paljon siitä. Pienimmissä, jos miettii sitä

niin kuin yleistä toimeksianto, niin pienimmissä se saattaa olla, että halutaan just koko talousfunktion hoitamiseen sitä [ulkoista] controlleria ja sitten se rooli ja resurssitarve saattaa tarkentua kesken toimeksiannon. Ja sitten isommissa yrityksissä saattaa liittyä pienempään osa-alueeseen” Haastateltava A

5.2.1 Ulkoisen controllerin työtehtävät

Haastatellut asiantuntijat kuvailivat omia keskeisiä työtehtäviään hyvin monipuolisesti. Erityisesti asiakasyrityksen toimiala ja koko voidaan nähdä toiminnon osalta kriittisinä tekijöinä sen suhteen, minkälaiseksi ulkoisen controllerin toimenkuva loppupeleissä asiakasyrityksessä muodostuu. Tutkielman haastateltavien osalta voidaan havaita, että ulkoisten controllereiden toimenkuva on pääsääntöisesti hyvin tarkka. Lisäksi on havaittavissa, että palveluntarjoajaorganisaation palvelumalli vaikuttaa ulkoisen controllerin työtehtäviin laajuuteen ja etenkin ulkoisen mahdollisuuteen soveltaa osaamistaan toiminnoissa.

Laskentamenetelmien ja muiden toiminnon keskeisten osa-alueiden perusteella, tehtävänkuvan ei voida nähdä poikkeavan sisäisestä controller-toiminnosta. Haastateltavat kuvailivat keskeisiksi muun muassa budjetoinnin, ennusteet, katetuottoalaskennan ja tunnuslukuanalyysit keskeisiksi tehtävikseen. Tehtävien pääpainon voidaan kuitenkin nähdä vaihtelevan hyvinkin runsaasti eri ulkoisten controller-asiantuntijoiden välillä. Haastateltava F tekee esimerkiksi toisessa asiakasyrityksessään hyvinkin laaja-alaisesti erilaisia kirjanpidon tehtäviä mukaan lukien niin johdon raportointia, kuin myös kirjanpidon alustavia tehtäviä. Haastateltava D ja G puolestaan kuvailevat olleen vahvasti ja konkreettisesti johdon päätöksenteossa mukana toimenpide ehdotuksineen, työnkuvan keskittyen selvästi johdon laskentatoimeen.

”Näen sen niin, että et mä en ainoastaan tuota jotain raporttia ja siihen joku analyysin vaan sen että että ihan sitten semmoisia konkreettisia. Niinku tekemiseen liittyviä toimenpide ehdotuksia. Aika rohkeasti teen kyllä niitäkin” Haastateltava G

Haastateltavan D osalta myös asiakasyritysten painottumisen rakennus-alalle, voidaan nähdä vaikuttaneen ulkoisen controllerin toimenkuvaan. Haastateltava D kuvaili rooliinsa kuuluvan pitkälti myös osatuloutuslaskenta, joka on yleisesti liitoksissa pitkäaikaisiin rakennusprojekteihin.

”.. kun rakennusalan yritysten kanssa toimitaan niin hyvin paljon, niin kuin liittyy näihin työmaiden ennustamisiin ja niiden ennusteiden arviointiin ja analysointiin. Ja niistä johdettuun sitten niinku yritys taseeseen ennustamiseen. Toteuma-analysointiin ja toiminnan suunnitteluun liittyviä tehtäviä on eniten” Haastateltava D

Taloushallinto on ollut yleisesti vahvassa muutostilassa erityisesti digitalisaation ja erityisesti mekaanistentoimintojen automatisoinnin johdosta, jota käytiin lävitse laajasti luvussa 2.1. Covid-19-pandemian voidaan nähdä tukeneen yleisesti tätä muutosta. Samalla tuo viimeisten vuosikymmenten talous- ja toiminnanohjausjärjestelmien kehitys on osittain myös vaikeuttanut havaitsemaan

ulkoisessa controller-toiminnossa tapahtuneita toimintaympäristöllisiä muutoksia, jotka ovat johtuneet suoraan pandemiasta. Asiantuntijoiden vastauksissa korostuu kuitenkin se, että pandemia on omalta osaltaan kaventanut yritysten kynnystä ulkoistaa controller-toimintojaan. Tämä näkyy myös ulkoisten controller-asiantuntijoiden kykyinä tuottaa palveluita samanaikaisesti useammalle yritykselle eikä fyysisen työskentelyn tarve rajoita työnkuvaa tai matkustaminen toimistojen välillä luonnollisesti kuluta aikaa.

”.. muutos on lähtenyt niinku ennen pandemiaa aikaa ja totta kai se nyt on niinku voimalle päällä tässä pandemian aikana, että tuota automaatio, tehostaminen ja tuota eri sähköisten kanavien hyödyntäminen” Haastateltava B

”.. just toi niin kuin datapohjaisuus se niinkun korostuu täs pandemian aikana, data-analytiikka ja siihen liittyvät asiat” Haastateltava A

Pandemian voidaan nähdä lisäksi vaikuttaneen monin paikoin myös ulkoistetun controllerin tuottamiin palveluihin. Vastauksissa nousee konkreettisesti esiin erityisesti liiketoiminnan ennustamiseen, kassavirtojen ennustamiseen ja yleisesti johdon raportointiin perustuva liiketoiminnan tukeminen. Tämän lisäksi useampi asiantuntija on ollut mukana ja edes auttamassa yritystä nimenomaan pandemianaikaisten erityisesti rahoitustuki ja lainapohjaisten hakemusten tuottamisessa. Kyse ei ole kuitenkaan aina pelkästään yksittäisistä laskentamenetelmistä, vaan pandemia on vaikuttanut myös siihen, että millaisella toimintasyklillä ulkoinen controller-tuottaa erilaisiapalveluita asiakasyrityksille ja millaisessa muodossa talousinformaatio tuotetaan. Muutoksien voidaan nähdä yleisesti tehostaneen johdon raportointia.

”.. osalla loppuu kokonaan se palvelutarve niinku mä sanoin, että et se voi olla, että se on kuitenkin semmoista luksusta joillekin, että saadaan talousjohto palvelua ja osalla on sitten, vaan niinku ennen muuttunut intensiivisemmin, että on enemmän läsnä ja teen viikoittaisia kanssa ennusteita ja teen viikoittain rahoitusseurantaa ja teen paljon tarkempia analyyssejä ja lasken paljon tarkemmin niinku katteita, vaikka sun mihinkä suuntaan ja henkilö kannattavuus ja että se on kyllä niillä joilla raha tiukassa” Haastateltava C

Asiantuntijoiden mukaan asiakasyrityksen liiketoiminnan ennustaminen ja analysointi ovat kasvattaneet rooliaan ulkoisen controllerin toiminnoissa. Tämä voidaan nähdä johtuva etenkin siitä, että toimintaympäristön muuttuessa, laskentatoimen rooli lisäarvon tuottamisen suhteen korostuu, vaikka myös liiketoiminnan ennustamisen suhteen onkin havaittavissa epävarmuustekijöitä.

”Nyt kun liiketoimintatilanteet muuttuu täs maailmantilanteessa aika nopeasti niin talouden ennustaminen on aika haastavaa ja sit ei historiatietoa voi kauhean laajasti ja se on hankalaa soveltaa päätöksenteossa” Haastateltava A

Ennusteista esille nousivat erityisesti budjetointiin, kassavirtaan ja myyntiin liittyvät ennusteet.

”.. ketterä ennustaminen ja niinku rullaava ennustaminen on niiku tosi tärkeätä ja sit varmasti monet asiakkaat pyytää apua sen hallitsemisessa.” Haastateltava A

".. kyllä on paljon enemmän saanut tehdä näitä ennusteita ja kassavirta laskelmia" Haastateltava C

Jo johdantokappaleessa 1. esiteltiin, kuinka erilaisten pandemioiden ja erilaisten kriisin ilmaantuvuuden odotetaan kasvavan tulevaisuudessa entisestään. Haastateltava D ottikin vastauksessaan esille, että liiketoiminnan ennustaminen etenkin kassanhallinnan osalta on noussut keskeiseksi toiminnoksi, mutta samalla hän korosti, kuinka pandemianajasta voidaan ottaa myös oppia tulevaisuutta varten ja olemalla entistä valppaampia. Helmikuussa alkaneen Venäjän hyökkäyssodan voidaan nähdä olevan turhankin osuva esimerkki globaalista toimintaympäristön muutoksesta pandemian lisäksi.

".. kyllä tuota niin kuin ollaan ihan omassakin palvelutarjonnassa painotettu entistä enemmän just nimenomaan kassaennustamista. Ja ennakoitua sen kassan osalta, että osattaisiin sitten yrityksessä olla valppaampia tällöisten kriisitilanteiden tai muutosten edessä sitten pandemian aikana tai muistakin syistä johtuen" Haastateltava D

Haastateltava F on lisäksi työssään joutunut kartoittamaan ostolaskujen tehostamista. Tämä on johtunut siitä, että asiakasyritys on yrittänyt maksimoida kassanhallinnan ja liiketoiminnan jatkuvuuden kannalta kriittisten prosessien sujuvuuden.

"Toisen yrityksen osalta, jossa on työskennellyt niin siellä oikeastaan tuohon niin kun ostolaskutukseen niin tuota sitä vähän tehostettiin, siltä kannalta oikeastaan niinku seurannan osalta" Haastateltava F

Kyse ei ole kuitenkaan ollut siitä, että ostolaskun eräpäivistä ja yrityksen maksuvelvoitteista joustettaisiin, vaan on suunniteltu tarkemmin, milloin maksut on laitettu maksuun. Ostolaskuja ei siis ole maksettu selvästi eräpäiviä ennen, vaan mahdollisimman lähelle eräpäiviä.

Pandemia on tuonut myös täysin uudenlaisia työtehtäviä ulkoistetuille controllereille. Osa haastatelluista asiantuntijoista on auttanut yrityksiä jo aiemmin esimerkiksi Tekesin kansainvälistymiseen ja yritysten kasvuun tähtäävien investointitukien kanssa. Covid-19-pandemian aikana on kuitenkin tarjottu Suomen valtion ja valtionalaisten rahoituslaitosten kautta suoria pandemiatukia niin kustannuksiin kuin investointiin tähtääviä. Haastateltavista B, D, E ja G ovat työssään huomanneet yksinomaan pandemianaikaisten tarpeen erityisten koronatukien hakemisessa esimerkiksi Business Finlandilta.

"Joo ne [koronatuet] on tosiaan nyt kyllä yks sitten. Myöskin aikaisemminkin on kyllä tällöisten Business Finland -hakemusten kanssa tekemisissä, mutta juuri niin kuin, että niihin pitää olla aika massiivinen se hakemus ja sitten ne raportoinnit, niin niiden kirjoittamista siinä, että mihin sitä rahaa on käytetty" Haastateltava G

Näiden lisäksi Hakemusten kuvailtiin olevan työläitä erityisesti niihin tarvittavan liiketoimintaa koskevien raporttien laajuuden johdosta.

".. niihin [koronatukiin] pitää olla aika massiivinen se hakemus ja sitten ne raportoinnit niin niiden kirjoittamista, että mihin sitä rahaa on käytetty" Haastateltava G

Tällä hetkellä käynnissä on jo kuudes Valtionkonttorin järjestämä kustannustukikierros. Kustannustuki on tarkoitettu yrityksille, joilla liikevaihto on pudonnut vähintään 25 prosenttia vertailukaudesta. Yrityksillä tulee olla myös vaikeuksia selvittää joustamattomista kustannuksista ja esimerkiksi palkkakuluista.

".. on ollut nää tukihakemukset. Niitä on ollut monta kierrosta niissä niinku auttaminen. Että ne on ollut pandemia aikana semmoisia selkeitä... hmm ja normaalista poikkeavia, mitä asiakkaat odottavat ja mitä asiakkaalle on pyritty tarjoamaan" Haastateltava B

Kuten jo johdantokappaleessa esiteltiin, tavallisten yrityslainojen osuus ei ole pk-yrityksissä kasvanut samalla tavalla Yritysbaremetrin kyselyn tietojen pohjalta, vaan niin sanotut pandemiatuet ovat vieneet yrityslainojen kysyntää pois. Yrityslainojen hakeminen pankista on kuitenkin näkynyt haastateltava C:n työnkuvassa.

".. ulkoisia rahoitussuunnitelmia ja eli kun raha loppuu niin sitten pitää ruveta miettimään, että mistä sitä saa ja ollaan neuvotellut. Sitten on ollut neuvottelemassa paljon enemmän pankki yhteyshenkilöiden kanssa ja enemmän miettinyt tätä rahoitusta kuin ennen" Haastateltava C

Haastateltava C on ollut lisäksi mukana taustoittamassa pandemian aikana yrityksen resurssointia ja mahdollista vähennystarvetta.

".. myöskin tehty semmoisia analyyseja siitä, että paljonko pystyisi säästämään tukitoimilla, lomautuksilla ja mahdollisesti pidempi aikaisilla niinkun...no lomautuksen lisäksi on sitten ollut ihan konkreettisia erottamista ja niitten sivukulujen laskemista ja säästämistä" Haastateltava C

5.3 Ulkoisen controllerin ja asiakasyrityksen välinen vuorovaikutus

Ulkoistetun controllerit kokivat vuorovaikutuksen hyvin keskeiseksi osaksi työntekoaan. Asiantuntijat toivat laajasti esille, kuinka tärkeää on luoda asiakasyritykseen rehellinen ja luotettava kuva itsestään, joka rakentaa molempia sekä asiakasyritystä, että ulkopuolista controlleria tukevan vuorovaikutuksellisen yhteistyön tason. Vuorovaikutukseen ja sen laatuun vaikuttavia tekijöitä voidaan nähdä olevan useampia.

".. aika paljon persoonakysymys, että miten onnistut särkeämään sen jään, tavallaan että päästään siitä, koska aika paljon tässä työssä hän nyt asioita keskustellaan niin sanotusti "off the record", että se tieto on todella arvokasta" Haastateltava G

Ulkoisen controllerin ja asiakasyrityksen osalta pandemia on vaikuttanut kaikista eniten viestinnän käytäntöihin. Etätyöskentely on huomattu asettaneen

rajoituksia asiakasyrityksen ja ulkoisen controllerin vuorovaikutuksellisen siteen luomiselle.

”.. teen mielelläni töitä ihmisten kanssa ja ihmisten kautta ja heidän avullaan. Niin sitten, kun tehdäänkin etänä työtä niin tavallaan sen niinku aidon kontaktin saavuttaminen siihen ihmiseen vie paljon enemmän aikaa verrattuna siihen, kun mennään ihan paikan päälle”
Haastateltava G

Haastateltavat B ja F tuovat esille myös haasteen, joka muodostuu tilanteissa, joissa palveluntarjoaja (tilitoimisto) tuottaa asiakasyrityksille myös muita palveluita kuin controller-toimintoja. Pandemian voidaan nähdä vaikuttaneen sisäiseen tiedonkulkuun heikentävästi, kun arkinen kommunikointi on vähentynyt.

”Palvelutarjonnan sisäinen kommunikaatio on niinku muuttunut, että kun ihmiset on etätyöissä team siihen päässä, niin se sisäinen tiedon, joka on muuttunut haastavammaksi. Että miten saadaan kaikki pidettyä ajan tasalla siitä, mitä esimerkiksi tähän yritykseen liittyy. Se sisäinen kommunikaatio aina se asiakasyrityksen asioista ei ole aina kovin helppoa. Se, että pitää kaikki ajan tasalla siitä” Haastateltava B

Haastatellut asiantuntijat kokivat palautteen määrän ja laadun olevan ulkoisen controllerin tehtävässä oikeasuhtaista, sekä hyödyllistä.

”.. ainakin just tässä pandemian aikana semmoista, niinku tavallaan juoksevaa siinä sivussa tapahtuvaa palautteenantoa on ehkä ollut vähän vähemmän” Haastateltava D

Samalla haastateltava D kuvaili koko vuorovaikutuksen omalta osaltaan keventyneen, kun päivittäistä niin sanottua käytäväkeskustelua ei ole ainakaan samoissa määrin kuin ennen pandemiaa.

5.3.1 Talousviestinnän ja tiedonkulun haasteet

Ulkoistettu controller kokee työssään monenlaisia tiedonkulkuun ja talousviestintään pohjautuvia haasteita. Haastatteluissa keskeiseksi tekijäksi asiakasyrityksen ja ulkoisen controllerin onnistuneen kahdenvälisen vuorovaikutuksen tason saavuttamiseksi nousi asiakasyrityksen sisäisen talousosaamisen arvioiminen. Suurin osa haastatelluista asiantuntijoista piti asiakasyritysten ja etenkin niiden johdon talousosaamista yleisesti varsin heikkona.

”Se [pk-yritysten sisäinen talousosaaminen] on hyvin rajallinen” Haastateltava B

Asiakasyrityksen heikko sisäinen talousymmärrys ei ainoastaan Asiakasyrityksen sisäisen talousosaamisen ja talousinformaation hyödyntäminen on havaittu olevan keskeinen tekijä sen osalta, miten ja millä tasolla ulkoinen controller tuottaa analyysiaan ja raporttejaan. Oman vuorovaikutuksen mukauttamisen voidaan nähdä nousevan erityisesti esiin silloin, kun ulkoinen controller-asiantuntija

"No se, että kun ihmisiä vastaanottaja on niin monen tasoisia, että aina pitäisi miettiä sitä, että kuka on sen niinku viestinnän vastaanottaja, minkä tasoisesti sä pystyt kertomaan niistä asioista ja kuinka paljon niitä pitää yksinkertaistaa" Haastateltava G

"Menee niinku hetki että sä pääset jyvälle siitä, että mikä on kenenkin tapa tapa niinku yli-päätään vuorovaikuttaa ja viestiä, että siinä on niinku ehkä aika paljon semmoisia asiakas-kohtaisia eroja" Haastateltava E

Haastateltava C on huomannut myös tietynlaista pelkoa osan asiakasyritysten johdossa sen suhteen, miten paljon ulkoiselle controller-asiantuntijalle voidaan jakaa organisaation sisäistä ja kriittistä tietoa.

".. joitakin arveluttaa se controllerin hakeminen juuri sen takia, että että annetaan sitä tietoa liikaa ulospäin" Haastateltava C

Asiakasyrityksen talousosaamisen tason ohella on ollut tärkeää arvioida, miten keskeisessä roolissa talousfunktiolla on asiakasyrityksessä. Vuoropuhelun ja avoimuuden on havaittu vaikuttaneen myös siihen, miten laadukkaaksi koko ulkoinen controller-toiminto koetaan. Etenkin yleisten ja yritysten talousnäkymien ollessa heikot, voidaan tämän keskinäisen luottamuksen nousevan erityisen kriittiseksi tekijäksi ulkoisen controller-palvelun jatkon arvioinnissa.

".. ulkoisen controllerin kuuluu selvittää itselleen, että onko se viesti mennyt perille, että onko ihmiset oikeasti ymmärtänyt mistä puhutaan. Mun mielestä myöskin on yksi haaste näissä myös se, että vastaanottaja, joka ei kerro että hän ei ymmärrä, että pahimmillaan se on sitä, että nyökytellään. Ja joo jutellaan ja sanotaan, että on hyvä idea tai huono idea. Ja, mutta kuitenkin ei ole oikeastaan sinä ymmärretty mistä keskustellaan" Haastateltava G

Tämä edellä mainittu talousinformaation varmistamattomuus voi pahimmillaan aiheuttaa sen, että vaikka ulkoisen controllerin esittämä tieto olisikin oikein, tehdään yrityksen toimintoa koskevat päätökset väärän olettan perusteella.

".. sitten kun ne johto on siellä pöydän ääressä tekemässä sitä lopullista päätöstä, niin niillä olisi sitten kuitenkin se oikea tieto ja ymmärrys siitä, että että tuota jos ei oikeita tietoa ole, niin sen myös sitten ymmärtää selvittää" Haastateltava D

Asiakasyrityksen sisäisen talousosaamisen tason voidaan nähdä asettavan haasteen ja vaikuttavan selvästi ulkoisen controllerin tapaan viestiä, sekä tuottaa taloudellista informaatiota. Keskeistä ulkoiselle controllerille on tuottaa tietoa, joka on ymmärrettävää ja hyödynnettävissä, myös sellaiselle yritysorganisaatiolle ja sen johdolle, jolla taloudellinen osaaminen on pk-yrityksille tyypillisen vajaavaista.

".. jos on semmoinen kohdeyleisö, joka ei ole tottunut siihen niihin sen tyyppisiin asioihin, mitä minä vaikka kerron. Niin kyllä sitä se pitää saada niinku todella yksinkertaiseksi ja konkreettiseksi se viesti. Versus sitten semmoisia nyt vaikka jotenkin toimitusjohtajia, jotka ehkä parhaimmillaan on joskus itse tehneet jotain talousraportointi tai jollain jotain muuta taustaa niinku numero puolelta niin niin sitten heidän kanssaan niinku voidaan puhua sitten jo aivan aivan eri tasolla ja hyvin yksityiskohtaisesti" Haastateltava G

”.. joillekin ihmisille on hirveän hankalaa katsoa mustavalkoisesti ruudun komission lukuja, eli sitten pitää tehdä niitä piirakoita ja diagrammeja ja siirrellä niitä sitä dataa ryhmitellä sitä ja nimenomaan luoville ihmisille pitää olla paljon semmoisia diagrammeja” Haastateltava C

Vaikka pääpuoleisesti asiantuntijat kokevatkin pandemianaikaisen etätyön tukeneen koko ulkoisen controller-toiminnon saavutettavuutta ja ketteryyttä, koki haastateltava G henkilökohtaisesti fyysisen työskentelyn puutteen vaikuttavan heikentävästi kykyyn luoda luottosuhde asiakasyrityksen ja ulkoisen controllerin välille.

”Teen mielelläni töitä ihmisten kanssa ja ihmisten kautta ja heidän avullaan. Niin sitten kun tehdäänkin että näistä työtä niin niin tavallaan sen niinku aidon kontaktin saavuttaminen siihen ihmiseen vie paljon enemmän aikaa, kun mitä se tapahtuu silloin kun mennään ihan paikan päälle ja ja niinku tunnetaan toisten kemia ja ja rupeeko synkkaamaan vai ei” Haastateltava G

Pandemian aikainen etäympäristö on havaittu aiheuttaneen sen, että niin sanottu hiljainen tieto on vähentynyt. Tiedonkulun voidaankin nähdä ainakin jossain tapauksissa hidastuneen, kun tieto ei olekaan enää saatavilla olkapäälle taputtaen.

”On ehkä ollut tiedonkulun kanssa, kun ei enää voi siellä toimistolla niinku huudella, että jos talousosastolla istuu jossain yksi kulmassa, niin niitä juttuja ei enää voi huudella eikä niitä myöskään silleen sattumalta kuule” Haastateltava E

”Se sisään pääseminen siihen asiakasyritykseen, että sä pystyt ottamaan sen suhteellisen nopeasti haltuun. Ja nyt kun sitä asiaa tapahtuu enemmän etänä kuin aikaisemmin... Mun mielestä silloin, jos on pelkästään ääni [verkkotapaamisessa], sitä jää jotain olennaista puuttamaan, jos tää hiljainen tieto ja tuota asiat, jotka ei suoraan liity siihen toimeksiintoon, mutta jotka siihen vaikuttaa niin niitä harvoin saat mistään papereista ja numeroista tieto.” Haastateltava G

Modernin controllerin koetaan olevan etenkin vuorovaikutus- ja järjestelmätaitojen hallitsija. Haastateltava D nostikin esille, kuinka etäkommunikointi eri viestintäpalveluiden kautta rajaa controllerin mahdollisuuksia vuorovaikuttaa uskottavasti ja osoittaa osaamisensa. Tämän voidaan nähdä korostuvan ulkoisen controllerin toimenkuvassa, jossa aikaisempaa mahdollisuutta syventää asiantuntijan ja asiakasyrityksen johdon luottamussuhdetta ei välttämättä ole ollut juurikaan tarjolla.

”Juuri tämä tällainen vuorovaikutus haaste tietyllä tapaa, että tulee niin kuin ymmärrettäviksi ja tuota saa muodostettua semmoisen luotettavan ja tuota uskottavan kuvan siitä omasta osaamisesta, niin se ehkä on niin kun pandemia aikana välillä ollut niinku vaikeampaa.” Haastateltava D

Myös haastateltava A kuvaili etätyön vähentävän yleistä vuorovaikutusta ja heikentävän ulkoisen asiantuntijan mahdollisuutta hahmottaa kehityskohteita asiakasyrityksen toiminnoissa.

”.. tällä hetkellä suurimmat haasteet se asiakkaan kanssa niinku se keskustelu saattaa jäädä vähemmälle. Jolloin sitten on ehkä niinku vaikeampi hahmottaakin niitä kehityskohteita. Ja

sitten myös niinku sitä kautta vaikeampi vastata niihin asiakkaan tarpeisiin” Haastateltava A

Haastateltava G puolestaan totesi, että se kuinka yksilölliseksi talousviestinnän osaa rakentaa, selittyy pitkälti juuri ulkoisen controller-asiiantuntijan omalla kokemuksella ja ammattitaidolla. Näitä ominaisuuksia ei kuitenkaan voi hyödyntää maksimaalisesti, mikäli jo aiemmin peräänkuulutettu proaktiivisuus ja henkilökohtainen asenne ei ole kunnossa.

”Kyllä nehan on aika pitkälti tällöisiä henkilökohtaisia ominaisuuksia ja sitten jo, millä sä pystyt tekemään siitä yksilöllisen alkaen siitä, miten sä niinku käyttäydyt ja kohtelet ihmisiä ja ja miten pystyt sitten sovittamaan sen esimerkiksi aiemmin puhutun talousviestinnän sen asiakasyrityksen tasolle sopivaksi” Haastateltava D

5.3.2 Liiketoimintatuntemuksen rooli talousviestinnässä

Toimivan tiedonkulun ja talousviestinnän osalta varsinaisen asiakasyrityksen ja sen liiketoiminta-alan tunteminen koettiin yleisesti hyvin tärkeäksi. Samalla se koettiin tekijäksi, joka tukee ulkoisen controllerin ja asiakasyrityksen välistä luottamusta ja sitä kautta vaikuttaa myös ulkoisen asiantuntijan asemaan ja rooliin asiakasyrityksessä.

”Kyllä se [liiketoimintatuntemus] vaikuttaa paljon” Haastateltava C

”.. mitä paremmin sen tuntee niin sitä laadukkaampaa se [talous]viestintä on ja tavallaan osuvampaa. Että, mitä vähemmän tuntee niin sitten se helposti voi jäädä semmoiseksi vähän niinku yleistason jutuksi, mistä jonkun sitten vaikeata saada kiinni, kun se ei ole niin konkreettista” Haastateltava G

Asiakasyrityksen liiketoiminnan tuntemus pitää sisällään niin ulkoisia tekijöitä, kuten yleisen kilpailuympäristön, mutta myös sisäisiä prosessitekijöitä, joita ovat esimerkiksi tuotantoympäristön tunteminen.

”.. hmm on joo tärkeä juttu [asiakasyrityksen tunteminen]. Pitää tuntea se asiakasyritys pitää tuntea sen asiakkaat pitää tuntea sen kilpailijat pitää tuntea sen toimintaympäristö. No totta kai sen niin kun talous, mistä ne luvut tulee, mikä sen bisnes on ja mitä se tekee” Haastateltava D

Haastateltavista A kuvaili erityisesti tilintarkastajataustastaan olleen hyötyä erilaisten kokonaisuuksien hallinnan ja oppimisen osalta. Haastateltava E toi lisäksi haastattelussa esille sen, että asiakasyritykset kuitenkin usein ymmärtävät ja tiedostavat, ettei ulkoisella controllerilla välttämättä ole konkreettista toimialatuntemusta tai varsinkaan taustaosaamista juuri kyseisen asiakasyrityksen prosesseista.

”No kyllä se on tietysti tärkeitä, mutta tuota usein ehkä asiakasyritykset ymmärtää niinku interim -henkilön kohdalla, että varsinkaan kyseisestä yrityksestä ei välttämättä ole kauhean kauhean syvällisiä pohjatietoja eikä välttämättä toimialastakaan” Haastateltava E

Haastateltavan B ajatukset poikkesivat muista. Kysyttäessä asiakasyrityksen liiketoiminnan tuntemuksen merkityksestä, nosti haastateltava B esille yleisen kirjanpito-osaamisen ja hyvät asiakaspalvelutaidot. Hänen mukaansa vasta tämän jälkeen tulisi konkreettinen, asiakkaan liiketoiminnan tunteminen

”Asiakkaat usein korostaa, mutta itse olen nähnyt enemmän sen merkityksellisemmäksi sen, että kuka asioita hoitaa ja, että ne asiakaspalvelutaidot ja perus kirjanpitotaidot kunnossa kuin se, että spesifi liiketoimintaosaaminen ja sitten se tulee ehkä sieltä kolmantena korostuvasti sen perus kirjanpitotaidon ja asiakaspalvelutaidon jälkeen” Haastateltava B

Haastateltava D nosti kuitenkin esille, että ulkoinen asiantuntija joutuu asennoitumaan siihen ja mukautumaan jokaisen uuden toimeksiannon kohdalla siihen, että tehtävä edellyttää paljon uuden oppimista, vaikka kokenut asiantuntija voikin jonkin verran soveltaa jo aiemmin opittua.

”.. vaatii tietenkin omaakin asennoitumista silleen, että tota tutustuu ihmisiin ja tutustuu [asiakas]yrityksen tapoihin ja pitää se tietynlainen semmoinen perehtyminen käydä. Ihan niin kuin uutena työntekijänäkin tekisi” Haastateltava D

Asiakasyrityksen aikaisemman liiketoimintatuntemuksen voidaan nähdä korostuneen pandemian aikana. Pandemia on itsessään vahvistanut ulkoisen controllerin konsulttimaista roolia. Haastateltava A totesi, että asiakasyritykset useimmiten tiedostavat, että ulkoisella controllerilla ei välttämättä ole syvällistä ja konkreettista kokempohjaista osaamista juuri kyseisen asiakasyrityksen liiketoiminnasta ja -alasta kokonaisuudessaan. Samalla kuitenkin ulkoisen controllerin ajatellaan vahvistavan asiakasyritysten taloustoimintoja ja liiketoiminnan prosesseja akuutin, sekä tilapäisen tarpeen osalta.

Haastateltavat D ja G toivat haastatteluissaan esille, että he tekevät ulkoisen controllerin tehtäviä useille eri yrityksille samanaikaisesti. Molemmilla oli kuitenkin asiakassalkuissaan selvä painotus, joka tukee asiantuntijan kykyä hahmottaa ja reagoida nopeasti. Haastateltava D:n asiakaskunta painottui vahvasti rakentamisen ja teollisuuden alalle, kun taas haastateltava G:n asiakkaan toimivat puolestaan pääosin elintarvikealalla. Vaikka toimintoa ohjaavatkin salassapitosopimukset, luo alakohtainen osaamiskokemus ulkoiselle controllerille kykyä reagoida ja tukea asiakasyritystä nopeasti muuttuvassa toimintaympäristössä. Haastateltava G totesi lisäksi, että myös yritykset ovat käyneet keskenään lävitse yksittäisiä toimintoja, jotka ovat johtaneet tilanteisiin, joissa ulkoista controlleriasiantuntijaa on pyydetty tekemään lisätoimintoja, joita muualla on havaittu toimivaksi.

5.3.3 Ulkoisen controllerin rooli asiakasyrityksen päätöksenteossa

Valtaosa haastateltavista asiantuntijoista kertoi osallistuvansa asiakasyrityksen johdon tukemiseen. Osalle vastaajista johdon tukeminen on tarkoittanut yleisesti, vain johdon raportointia ja taloudellisen informaation tuottamista ilman varsinaista liiketoimintaa ohjaavaa roolia ja yrityksen johdon haastamista. Suurin osa

haastateltavista oli kuitenkin jo ennen pandemiaa olleet konkreettisesti ohjaamassa asiakasyritysten liikkeenjohdon strategista päätöksentekoa.

”Riippuu aika paljon asiakkuudesta. Osassa asiakkuuksista on niin kuin esimerkiksi johtoryhmässä jäsenenä mukana, ihan just niin kuin olisi sisäinen controllerikin siinä tapauksessa. Mutta sitten taas joissain asiakkuuksissa en ole käytännössä siinä niinku tämmöisissä johdon kokouksissa ja siinä päätöksentekoprosessissa käytännössä oikeastaan mitenkään mukana” Haastateltava D

Pandemian voidaan nähdä vaikuttaneen ulkoisen controllerin ja asiakasyrityksen johdon väliseen vuorovaikutukseen. Haastateltava G kuvaili, että aikaisemmin asiakasyrityksien johto saattoi pyytää erilaisia raportteja ja analyyseja, joita sitten yrityksen johto on käsitellyt hallituksen kokouksessa keskenään. Pandemian myötä ulkoisen controllerin näkemyksiä on alettu pitää suuremmissa arvossa ja ulkoista controlleria on pyydetty tulemaan esittelemään aiemmin asiakasyrityksen johdossa käsiteltyjä raportteja ja muuta hänen tuottamaa talousinformaatiota. Tämän on koettu johtuvan siitä, että yrityksen johto haluaa varmistua päätöksenteon oikeellisuudesta ja asetettuihin strategisiin tavoitteisiin pääsystä.

”Toimintaympäristö on ollu nyt välillä aika turbulenssissa. Muutoksia on tapahtunut paljon. Ja päätöksenteko on pitänyt sen myötä pystyä tekemään aika paljon nopeammin kuin aikaisemmin. Ja ratkaisuja niihin toimenpiteisiin, että ryhdytäänkö vai ei, niin ehkä se just se nopeutuminen näkyy tuossakin” Haastateltava G

”.. osalla on sitten vaan niinku ennen muuttunut intensiivisemmin, että on enemmän läsnä ja teen viikoittaisia kassaennusteita ja rahoitus seurantaa, teen paljon tarkempia analyyseja ja lasken paljon tarkemmin niinku katteita” Haastateltava C

Vastauksissa nousee lisäksi esille jo controller-toimintoa ja controllereiden roolia tutkivissa tieteellisissä artikkeleissa esille noussut niin sanottu ”sparraajan” rooli. Asiantuntijat ovat monilta osin havainneet, että tämä edellä mainittu liiketoiminnan konsultin rooli on muuttunut pandemian aikaisessa liiketoimintaympäristössä, etenkin pienempien pk-yritysten kohdalla.

”.. kriisitilanteessa tarvii semmoisen sparraajan” Haastateltava C

”.. Niinku kahtena viime vuonna niin se analyysi ja toimenpide ehdotukset niin ne on niinku painottunut enemmän. Että ehkä asiakkaat ei ole niin kiinnostuneita siitä, miten mä tuun tiettyihin lukuihin tai miten mä saan ne aikaiseksi vaan se että, mitä johtopäätöksiä niiden pohjalta vedän ja suosittelen heille” Haastateltava G

Haastateltava G nostaa esille myös koko talousfunktion pandemianaikaisen korostumisen, joka on vaikuttanut myös yleisesti controller-toimintojen kysynnän kasvuun ja arvostukseen asiakasyritysten johdon keskuudessa.

”Pandemia on varmaan vaikuttanut silleen, että ne jotkut asiat on noussut ehkä johdolle enemmän sinne agendalle kuin ennen pandemiaa ja siitä johtuen esimerkiksi ylipäätään koko talousfunktio koetaan ehkä tärkeämmäksi ja niinku controllerin hoitamat tehtävät” Haastateltava G

Lisäksi haastateltava G totesi, että viimeisten parin vuoden aikana ulkoisen controllerin tukea on tarvittu yhä enemmän talous- ja toiminnanohjausjärjestelmiä koskevissa päätöksissä ja järjestelmien implemoinneissa. Myös haastateltava D on toiminut järjestelmien käyttöönottoprojekteissa.

5.4 Ulkoisten controller-palveluiden arviointi ja kehittämistarpeet

Havainnollistaakseen ulkoisten controller-toimintojen haasteita, vahvuuksia ja kehitystarpeita, sekä mahdollisia tulevaisuustekijöitä, on ensiarvoisen tärkeää, että jo edellä käsitelty vuorovaikutus on toimivaa myös palautteen muodossa. Suurin osa haastatelluista asiantuntijoista kokikin, että he saavat erityisesti asiakasyrityksistä tarpeeksi ja ennen kaikkea laadukasta palautetta.

”.. talouden kehittämiseen liittyvä niinku näkökulma ja näkemys olemassa mistä monesti tulee niinku hyvää palautetta. Sen lisäksi, että tekee niitä jotain tehtäviä, niin pystyy antamaan sitten myös kehitysideoita, että miten sitä [asiakasyrityksen] toimintaa voisi kehittää ja sujuvoittaa” Haastateltava E

Palaute ei ole myös aina ollut verbaalista ja suoraa. Haastateltava A toi haastattelussaan esille sen, että laadukas työnteko on näkynyt ensiksi suoraan yrityksen johdon antamassa palautteessa, mutta lopulta merkittävien palaute on se, että yritys on päättänyt jatkaa toimeksiantoja ja myös ottanut lisätekiäjiä kyseistä palvelutarjoaja yrityksestä. Myös haastateltava G, joka tuottaa ulkoistettuja controller-palveluita yrittäjänä, on havainnut niin sanotun puskaradion tuoneen merkittävän määrän asiakkuuksista, aikaisempien asiakkuuksien tyytyväisyyden ja suosittelujen kautta.

Pandemia on kuitenkin vaikuttanut havaittu vaikuttaneen myös palautteen siten, että niin sanottu normaali, toimistolla suoritettava spontaani palaute on hieman vähentynyt etätyöskentelyn johdosta. Tulee kuitenkin huomioida, että ulkoisen controllerin toimenkuvan keskittyessä hyvin paljon tarkkoihin prosesseihin, ei ad hoc-palautteen merkitys ole ollut kovinkaan korostuneessa asemassa aiemminkaan.

”Ainakin just tässä pandemian aikana semmoista, niinku tavallaan juoksevaa siinä sivussa tapahtuvaa palautteen antoa ehkä on vähän vähemmän” Haastateltava D

”.. voi olla, että ennen on tullut vielä vähän enemmän [palautetta], kun on nähnyt niinku vapaamuotoisemmin jossain lounaalla ja toimistolla ja näin et voi olla, että se on vähän vähentynyt, että ihmiset eivät niin paljoa jaksa kirjallisesti alkaa kirjoitella” Haastateltava E

Haastateltava F nosti esille myös hänen varsinaisen työnantajansa, eli palveluntarjoajayrityksen saaman palautteen. Asiakasyrityksiltä on tullut palautetta tarjottujen talousjärjestelmien ongelmista ja kehityskohdista, sekä siitä, miten

myös sillä saralla voidaan toimia jatkossa tehokkaammin ja eritoten asiakasyrityksen näkökulmasta entistä paremmin yksilölliseen tarpeeseen vastaten.

5.4.1 Ulkoisten controller-palveluiden vahvuudet

Haastateltujen asiantuntijoiden vastauksista huokui luotto omaan osaamiseen, sekä yleisesti ulkoistettuun controller-toimintoon kokonaisuudessaan. Osa asiantuntijoista sanoi suoraan, että ulkoistettu controller voi vastata jopa paremmin yksittäisen yrityksen tarpeeseen kuin sisäinen controller. Tätä väitettä argumentoitiin ulkoisten controllereiden yleensä varsin mittavalla kokemukselle eri toimintaympäristöistä ja myös juurtumattomuudella. Juurtuneisuudella tarkoitetaan tässä tapauksessa esimerkiksi sitä, että sisäisesti controllerina toiminut henkilö ei uskalla puuttua toimintojen ongelmiin tai tuttavallinen toimintaympäristö vaikeuttaa yksittäisten ongelmien havaitsemista. Haastateltava A koki, että yrityksen ulkoisena asiantuntijana on helpompi puuttua havaittuihin epäkohtiin ja pyrkiä kehittämään asioita.

”Ulkopuolelta tulevalle ja useita eri yrityksiä ja toimintamalleja nähneenä siihen [asiakasyrityksen liiketoimintaan] on helppo myös sitä kautta luoda lisäarvoa. Sit ehkä, kun tulee ulkopuolelta niin uskaltaa sanoa ja ottaa kantaa asioihin. Ja ehkä eri tavalla sitten sanoa asioista, joissa on kehitettävää ja tuoda sitten uusia ideoita” Haastateltava A

”.. on tullut hyvää palautetta siitä, että pystyy ottamaan hommaa haltuun tosi nopeasti ja on semmoista niinku mutkatonta viestintää siinä organisaation keskellä, että on osa organisaation, mutta kuitenkin olla sitten niinku tavallaan omaa mieltä asioista, että ei pelkää sanoa asioista” Haastateltava G

Myös yleisesti kokemus jopa samanaikaisesti eri yritysten toiminnoista nähtiin tekijänä, joka tukee ulkoisen controllerin osaamista kauttaaltaan. Tämän kuvailtiin paikkaavan omalta osaltaan sisäistä liiketoiminnan tuntemusta, joka sisäiselle toimijalle on muodostunut yksittäisestä yrityksestä.

”Usein ehkä laajempi osaaminen kuin inhouse henkilöllä, vaikka sitten kyseisen yrityksen tai toimialan tuntemus ei olisi ihan niin syvällistä kuin jollain, joka on vuosia ollut vaikka alalla” Haastateltava E

Haastateltava G toi esille myös sen, että sisäinen controller voi ajankanssa kylläntyä etenkin kehittämistyöhön ja vetäytyä mukavuusalueelle, jollaista ulkoiselle controllerille ei ole samalla tavalla tarjolla, kun työnkuva perustuu erillisiin toimeksiantoihin.

”.. valitettavasti myös semmoista laiskuutta esiintyy, että tykätään omasta työstä niin paljon, että ei huomata eikä haluta sitä enää kehittyä. Niin silloinhan se tarkoittaa, että se se kyseisen henkilön työnantajankaan asia ei kehity” Haastateltava G

Ulkoisen controller-toiminnon vahvuudeksi koettiin myös sen joustavuus ja muotoiltavuus asiakkaan oman tarpeen mukaisesti. Voidaan nähdä, että kynnys controllerin hyödyntämiselle omassa organisaatiossa laskee, kun palvelua

voi hyödyntää konkreettisen toiminnallisen ja ajallisen tarpeen mukaisesti. Pää-tös hyödyntää ulkoisen palveluntarjoajan controller-asiantuntijaa ei lisäksi sido yritystä samalla tavalla kuin sisäisen controllerin palkkaaminen sitoisi.

”Interim [controllerin] ei tarvitse aina olla niinku kokoaikainen. Osa-aikaisenakin voi saada aikaan niinku hyvin paljon ja tuota pystyä, myös kehittämään sitä toimintaa, kun on niinku laaja kokemus ja osaaminen, sekä perspektiiviä” Haastateltava E

Haastateltava D toi esille, että eräässä asiakasyrityksessä toimii myös toisiin yksiköihin sijoitettuja sisäisiä controllereita, joiden pääasiallinen toimivastuu on verrattavissa hänen tehtäväänsä. Haastateltava D kuitenkin kuvaili oman yksikönsä olevan sen verran pienempi, ettei tarvetta kokoaikaiselle controllerille ole, vaan ulkoistettu controller on koettu yrityksen kannalta kustannustehokkaammaksi.

Haastateltava A toi esille myös vahvuuden, joka nousee esiin hänen edustamassaan liikkeenjohdon konsultointipalveluita tarjoavassa yrityksessä. Verrat-tain isompiin toimijoihin, voi haastateltava A:n mukaan pienemmältä toimijalta saada nopeammin asiantuntijatukea akuuttiin tarpeeseen. Etenkin pandemian aikana nopean reagointi ja tukemiskyvyn voidaan katsoa nousseen merkittä-väksi kilpailutekijäksi ulkoisissa controller-palveluissa.

”.. jos mä vertaan, vaikka niinku meidän yritykseemme, joka on pienempi kuin sitten, vaikka jos vertaa noihin isoihin tilitoimistoihin niin meillä on varmaan etu se, että me ol-laan huomattavasti ketterämpi kuin sitten noi niinku isot toimijat... pystytään just niinku reagoimaan asioihin paljon nopeammin” Haastateltava A

Ulkoiset controller-asiantuntijat pitävät palveluiden vahvuutena sitä, että ne ovat yleensä juuri asiakkaan räätälöitävissä asiakkaan yksilölliseen tarpeeseen. Haastateltava C tuo esille lisäksi sen, että palvelutarjontaa voidaan tilanteen mu-kaan päivittää myös toimeksiannon aikana.

”.. palvelutaso voi olla sitten erilainen kuin mitä muotoiltiin, että jos käykin ilmi, että [ul-koinen] controller osaaakin tehdä tätä ja tätä muutakin, niin silloinhan sitä voidaan yksilöllis-esti räätälöidä sitä palvelua” Haastateltava C

Palveluiden yksilöllisyyden voidaan nähdä olevan erityisasemassa yrittä-jänä työskentelevän haastateltava G:n tuottamissa controller-palveluissa. Sa-malla vapaus tuottaa palveluita ilman organisaatorajoitteita, joita tämänkin tut-kielman osalta on ollut havaittavissa, tukevat kyseisten palveluiden erityislaatui-suutta.

”Mä otan sen mun työkalupakin mukaan ja menen sinne asiakkaalle katsomaan, mitä työ-kaluja me sieltä mun pakista sitten kaivetaan esiin. Että se on aina enemmän tai vähemmän räätälöity syy siten siihen asiakkaan tarpeeseen se palvelu. Samalla se on tämän työn sokeri ja suola.” Haastateltava G

Pandemian voidaan nähdä edesauttaneen ulkoisten controller-palveluiden kysynnän kasvua. Pandemianaikaisen toimintaympäristön voidaan nähdä osit-tain myös havahduttaneen toimialaa, etenkin sen suhteen, kuinka paljon tehtäviä

voidaankin suorittaa etänä, vaikka se on aiheuttanut esimerkiksi kommunikoinnin ja luottamussuhteen rakentamisen osalta ongelmia.

”Pandemian aikana on tullut siitä palautetta, että on juuri ollut hyvä tai niinku toimivaa se, että se palvelu on joustavaa. Että sitä voidaan tehdä eri päivinä eri päivinä, silloin kun asiakkaalla on tarve, eikä tota silleen, että ollaan vaan ne tietyt päivät viikosta käytettävissä. Vaikka tokihan näin olisi voinut olla ennenkin pandemiaa, mutta ei vaan syystä tai toisesta ole ollut” Haastateltava E

Haastateltava D korostaa etätyön vaikuttaneen ja vahvistaneen ulkoisen palveluntarjoajan controller-palveluiden kilpailukykyä myös sen suhteen, ettei asiakkaan luo tarvitse matkustaa eri paikkakuntien ja toimistojen välillä fyysisesti. Tämän voidaan mahdollistaneen myös palveluiden lisämyynnin, kun aikaisemmin matkoihin menetetty aika on voitu vapauttaa itse asiakastyöhön.

”On tuota sinänsä pystynyt vastaamaan paremmin niihin tarpeisiin. Että sitten taas, jos olisi ollut normaali aika, niin asiakkaan tarvekin olisi voinut olla enemmän niinkun olla läsnä, joka on sitten taas vaikeampi toteuttaa eri eri kaupunkeihin tai eri paikkakunnille vaikka. Sitten taas tälleen, poikkeusolojen aikana on niin kuin semmoisessa tapauksessa helpompi olla siellä useassa paikassa tavallaan päivän aikanakin tehdä usealle asiakasyritykselle töitä ihan niinku eri kaupunkeihin.” Haastateltava D

5.4.2 Ulkoisten controller-palveluiden haasteet

Ulkoistettujen controller-toimintojen haasteet ovat hyvin moniulotteisia ja ne vaihtelevat myös asiakkaan mukaan. Ulkoisten controller-toimintojen asiantuntijoiden vastauksissa tulee lisäksi esille se, että monet ulkoistetun controller-toiminnon piirteet voidaan nähdä samanaikaisesti sekä heikkoutena, että vahvuutena. Monesti kyse on erilaisten osa-alueiden ja tekijöiden välisestä tasapainosta, joka määrittää lopulta sen, nähdäänkö jokin asia negatiivisessa vai positiivisessa valossa. Tällaisia tekijöitä voivat olla esimerkiksi yksittäisen yrityksen prosessituntemus tai -tuntemattomuus. Kuten jo aiemmin esiteltiin, kokivat asiantuntijat asiakkaan liiketoiminnan tuntemuksen hyvin vahvasti ulkoista controlleria tukevana tekijänä. Samalla vastauksissa tuli esille tuntemukset siitä, että ulkoisena controllerina pystyy näkemään paremmin, niin sanotusti tuorein silmin kehityskohteita ja niihin on helpompi puuttua toimiessa eräänlaisena konsulttina.

Järjestelmät ja niiden vaihtelu eri asiakasyritysten välillä, huomioiden myös asiantuntijan oman järjestelmäosaamistaustan voidaan nähdä asettavan ulkoiselle controller-asiantuntijalle toiminnollisia haasteita.

”.. mullahan oli esimerkiksi niinku noi [asiakasyrityksen] järjestelmät ihan täysin tuntemattomia” Haastateltava A

”.. siinäkin [järjestelmähaasteissa] on auttanut just tää niinku toimialaerikoistuminen, että sitten taas niinku rakennusalalla ainakin tietyn tietyn kokoluokan yrityksissä on loppupeleissä muutamat ohjelmistot, mitä tyypillisesti käytetään että ei ole ehkä niin laajaa kirjoa kaikkea erilaista” Haastateltava D

Haastateltava A nosti esille myös sen, että toimeksiannon ollessa pidempi, voidaan uusia talous- ja toiminnanohjausjärjestelmiä koskevat haasteet nähdä olennaisesti pienempänä kuin lyhyissä projektimaisissa toimeksiannoissa. Lisäksi haastateltava A:n työnantaja vaatii asiakasyrityksiä järjestämään edes jonkin tasoisen koulutuksen ulkoiselle asiantuntijalleen. Yleensä tällainen koulutus pitää sisällään esimerkiksi järjestelmien läpikäyntiä.

".. meillä vaaditaan myös sitä asiakkaat [asiakasyritykset] niinku jonkun verran kouluttaa siihen tehtävään" Haastateltava A

Isompien palveluntarjoajien kohdalla, asiantuntijat näkivät yhtenä haasteena kyvyn tarjota oikeita, yksittäiselle yritykselle lisäarvoa tuottavia palveluita. Tällöin puhutaan useimmiten tilanteesta, jossa yritys on jo entuudestaan palveluntarjoajan asiakas. Ulkoiset asiantuntijat organisaatioineen ovat voineet esimerkiksi jo alun perin tuottaa asiakasyritykselle lakisääteistä kirjanpitoa palvelua, jonka avulla on havaittu selkeästi asiakasyrityksen tarve laskentatoimen lisäpalveluille, joita esimerkiksi ulkoiset controllerit pystyvät tuottamaan. Tällöin ulkoisen palveluntarjoajan tulee osata tarjota lisäpalveluita ja saada perusteltua asiakasyritykselle palveluiden tärkeys ja vaikutus asiakkaan liiketoiminnan kannalta.

"... että osataan tarjota palvelua juuri oikeisiin yrityksiin, joilla se tarve siellä sitten oikeasti on ja että osataan perustella se tarve monesti, on ehkä tilanteita, että me nähdään tunnetaan vaikka jotain yritystä, niinkun tai seurattu jonkun yrityksen toimintaa, niinku sivusta ennestään. Ja niinku huomataan selkeästi, että siellä varmasti olisi tarvetta, mutta se, että saadaan se yritys niin kuin ymmärtämään se tarve" Haastateltava D

"... [asiakas]dataa on hyvin paljon ja se, että sieltä pystytään poimimaan ne oikeat asiat oikeaan hetkeen, niin se on hyvin haastavaa. Ja samalla pitäisi olla vahva tuntemus siitä bisneksestä. Että se luo sen haasteen ulkoistetuissa controller-palvelussa" Haastateltava B

Lisäarvopalveluiden, kuten juuri ulkoinen controller-toiminto, voidaan nähdä myös palveluntarjoajan kannalta ongelmallisena laskutuksen suhteen. Siinä, missä lakisääteinen kirjanpitoa palvelu on useimmiten hyvin selkeästi rajattu ja hinnoiteltu, on toiminnollisesti vapaamuotoisemman controller-palvelun hinnoittelu haasteellisempaa. Toiminnon haasteena voidaankin nähdä se, että palvelut ovat asiakkaan osalta yksilöllisiä ja vastaavat koettuun tarpeeseen, mutta samalla palveluntarjoajan ja ulkoisen asiantuntijan tulisi osata, sekä kyetä laskuttamaan tehdyn työn mukaisesti.

".. me pyritään, että meillä olisi kuukausilaskutteisia hommia" Haastateltava C

Pienempien toimijoiden kohdalle esille nousee lisäksi se, miten erityisesti liikkeenjohdon konsultointiin perustuvissa controller-toimintoja tarjoavissa yrityksissä saadaan lisättyä yritysten tietoisuutta controller-palveluista. Voidaan puhua palveluiden myynnillistämistä. Haastateltava G kuvaili, että niin sanotulla puskaradiolla on merkittävä rooli uusasiakashankinnassa.

".. mutta, jos me kehittäisimme jotenkin, niin ehkä entistä entistäkin enemmän, niin tämän tietoisuuden lisäämistä" Haastateltava G

Ulkoistettu controller-toiminto pitää sisällään myös varsin luonnollisia ja loogisia ristiriitaisuuksia Asiantuntijoilta kysyessä ulkoisen controller-toiminnon vahvuuksista, nousivat esille jo edellä mainitut asiat, kuten toimintojen ketteryys ja tuki akuuttiin liiketoiminnan tarpeeseen. Asiantuntijoiden vastauksissa esille nousi kuitenkin esille, että asiakasyrityksissä saatava sisäinen perehdytys on usein hyvin lyhyt ja vyöryttää nopean oppimisen vastuuta itse asiantuntijalle.

”Ihan kevyimmillään on ollut tämmöisiä, että tossa on sulle tunnukset ja rupea hommiin niinku tai käytännössä niinku nolla perehdytyksellä. Oma-aloitteinen tiedonhakeminen korostuu monesti kyllä, että pitää pystyä niinku päättelemään aika paljon” Haastateltava D

Haastateltava A toi esille kuitenkin, että hänen varsinainen työnantajansa, eli palveluntarjoajayritys tuottaa säännöllisesti toimintoihin liittyviä koulutuksia asiantuntijoilleen. Näiden lisäksi hän kertoi työnantajan keskustelevan säännöllisesti asiantuntijoiden kanssa, jolloin käydään lävitse asiantuntijoiden havainnot ja tarjotuista palveluista ja niiden kehityksestä.

Jatkuvan kehittämisen vaade ei kuitenkaan kohdistu vain varsinaisiin palveluihin, vaan myös siitä vaatimuksesta osansa saavat myös asiantuntijat. Haastateltavat F ja G toivat esille ulkoisen controller-ammattilaisen tarpeen kehittää jatkuvasti omaa osaamistaan, jotta heidän tuottamat toiminnot tukisivat asiakasyrityksien liiketoimintaa vielä enemmän. Myös digitaalisen taloushallinnon ja automatisaation koettiin asettavan sekä mahdollisuuksia, että riskejä ulkoistetulle controller-toiminnoille. Oman osaamisen kehittämisen kannalta juuri jo aiemmin mainittu ulkoisen asiantuntijan proaktiivisuus voidaan nähdä ehdottoman tärkeänä henkilökohtaisen osaamisen jatkuvan kehityksen osalta.

”Asiantuntijan ominaisuuksien osalta, se positiivinen asenne on kyllä ehdottoman tärkeä. Että on kiinnostusta kehittää sitä osaamista ja sitä kautta sitten tietysti kun se osaaminen. Osaaminen tuota kasvaa ja lisääntyy niin niin tuota totta kai sitten sinne asiakkaan päähänkin näkyy sitten se ammattitaito ja pystyy sitten laajemminkin ottamaan kantaa ja antamaan asiakkaalle sitten niitä neuvoja ja vastauksia” Haastateltava F

Haastateltava G:n kohdalla oman osaamisen ajantasaisuus ja kehittäminen voidaan nähdä korostuneena, sillä hän on tehnyt ulkoistetun controllerin ja talousjohdon (CFO) tehtäviä yrittäjänä jo useiden vuosien ajan. Tällöin oman osaamisen kehittäminen on samalla kriittinen tekijä palvelujen kysynnän ja koko liiketoiminnan kannalta.

”.. mä esimerkiksi osallistun aktiivisesti webinaareihin ja koulutuksiin, jotka liittyy just esimerkiksi, vaikka raportointiin tai datan jalostamiseen. Ja sellaisiin, että mulla itsellä pyysyi se osaaminen niitten suhteessa niinku ajan kehityksen mukana, että mun mielestä se on tärkeitä, että minä myöskin koulutan itse itseäni koko ajan” Haastateltava G

2000-luku on ollut digitalisoitumisen kulta-aikaa, ja digitaalisuus on ollut vahvasti vaikuttamassa taloushallinnon kehitykseen ja omalta osaltaan myötävaikuttanut myös mahdollisuuteen ulkoistaa taloushallinnon palveluita. Kuten jo aikaisemmin esiteltiin, ovat asiantuntijat kokeneet konkreettisesti pandemian aikaisen digitaalisuuden loikan työelämässä. Kasvanut digitaalisuus ja automatisaation hyödyntäminen avaavat toiminnalle mahdollisuuksia, mutta samalla se

on kasvattanut painetta myös palveluiden yleistä laatua, sekä asiantuntijoiden osaamistasoa silmällä pitäen.

”Etätyö on varmaan vauhdittanut niinku digitalisaatiota ja sen kautta on sitten pysyttävä niinku jatkuvasti myös ajan hermoilla ja niinku siinä kehityksessä mukana. Se jatkuva kehittyminen on, niinku tärkeää, sille ulkoiselle controllerille” Haastateltava A

”Kyllä joo, että monestihan se sitten niinku, että joutuu niinku itse tavallaan oppimaan asioita silleen, että se semmoinen oma-aloitteinen tiedon hakeminen korostuu monesti kyllä, että pitää pystyä niinku päättämään aika paljon” Haastateltava D

5.4.3 Ulkoisten controller-palveluiden tulevaisuus

Pääasiallisesti ulkoisten controller-toimintojen tulevaisuus nähdään hyvinkin vahvana. Kuten ulkoistaminen yleisestikin, myös ulkoistettujen controller-palveluiden suosion voidaan nähdä asiantuntijoiden näkemysten perusteella kasvavan.

”Tämä on sellainen sellainen rooli ja ala, joka tulee kehittymään ja mä toivon, että asiakkaat oppii enemmän ostamaan juuri ulkoistetun controllerin palveluita” Haastateltava G

Haastatteluissa esille nousi kuitenkin myös niin yleisiä kuin vallitsevasta pandemiasta johtuvia haasteita. Ulkoisen controller-palvelun kehitystä hidastavista haasteista esiin nousi niin palveluiden selkeämpi ja rajaavampi hinnoittelu, sekä toiminnon selkeämpi paketoiminen palvelukokonaisuuksiin Ulkoisen controller-toiminnon osalta toimintojen tarkka paketoiminen voidaan nähdä roolia osittain rajaavana tekijänä. Samalla kuitenkin haastateltujen asiantuntijoiden vastauksissa koskien palveluiden kehittämistä, nousee esille palveluiden selkeämpi paketoiminen.

”.. entistä enemmän pitäisi pystyä niinku tekemään semmoista palvelumuotoilua ja paketoimintia tavallaan jostain osa alueesta, että sitten olisi juuri semmoisella paketeilla helpompi just niinku laajentaa sitä asiakaskoria ja niinku laajentaa sitä tekemistä” Haastateltava D

Palveluiden laajempi paketoiminen palvelukokonaisuuksiksi nousi esille etenkin niiden haastateltavien keskuudessa, jotka työskentelevät hieman isompien ja eritoten tilitoimistopalveluihin keskittyvissä organisaatioissa. Pienemmissä palveluntarjoajayrityksissä työskennelleet, kuten haastateltava A puolestaan pohjautti palveluiden kehittämistä enemmän tarjonnan laajentamisen kautta.

”.. no ehkä just toi niinku monipuolisuus siinä tarjonnassa. Että pystytään niinku, vastamaan paremmin niinku ja kokonaisvaltaisemmin siihen niinku asiakkaan haasteeseen... Että pystyy periaatteessa tarjoamaan sen niinku kokonaisratkaisun sitten asiakkaalle” Haastateltava A

Liikkeenjohdon konsultointiin toimintaan ja sitä kautta ulkoisen controllerin palveluita tarjoavat yritykset joutuvat haastateltava A:n mukaan kuitenkin

kasvaneessa palveluntarjontaa koskevassa kilpailussa lopulta erikoistumaan johonkin tiettyyn toimintoon eikä yrityksen kokonaisvaltainen ulkoistamiskumppanuus ole mahdollista. Pienen toimijan voidaan kuitenkin nähdä olevan ketterämpi ja vastaavan tehokkaammin asiakasyrityksen yksilölliseen tarpeeseen. Vahva yritysten välinen luottamussuhde on avain menestykseen tässä tapauksessa.

”.. et enemmän just on niinku kumppani sen asiakkaan kanssa ja sitten niinku aina tarpeeseen pystyy sitten auttamaan” Haastateltava A

Asiantuntijoiden vastauksissa nousi esiin myös yleinen taloushallinnon henkilöstön tarve ja selvää osaajapulaa koettiin olevan. Tällöin tihentynyt henkilöstön vaihtuvuus ja osaavan henkilöstön rekrytoiminen voi madaltaa kynnystä siirtyä ulkoisen controller-palvelun hankintaan. Esimerkiksi haastateltava D ja E toivat esille sen, että vaikka asiakasyritykselle määritelty asiantuntija olisi esimerkiksi kipeänä, on taustalla heidän palvelutarjoaja organisaatioissaan lukuisia taitavia asiantuntijoita, jotka tarttuvat heti toimeen. Osaavan henkilöstön ongelma voi kuitenkin osua myös palveluntarjoajan kohdalle.

Pandemian voidaan nähdä mahdollistaneen ulkoisen controller-toiminnan kasvun omalta osaltaan. Tämä on johtunut esimerkiksi siitä, että asiakasyrityksien siirtyessä pääosin etätöihin, on palveluntarjoajille avautunut entistä parempi mahdollisuus laajentaa yhden asiantuntijan asiakassalkkua esimerkiksi useammalla osa-aikaista tarvetta vaativalla toimeksiannolla.

”..tuota sinänsä on pystynyt vastaamaan paremmin niihin tarpeisiin, että sitten taas, jos olisi ollut normaali aika, niin asiakkaan tarvekin olisi voinut olla enemmän niinku olla läsnä” Haastateltava D

Tulevaisuuden osalta ulkoisen controller-toiminnan voidaan nähdä olevan haasteen edessä, jos pandemian aikana hieman varkain saatu kilpailuhyöty ja palveluiden parempi saatavuus hupenee pandemian ehkä jonakin päivänä väistyessä. Esimerkiksi haastateltava G ei uskonut, että niin sanottuun vanhaan normaaliin kuitenkaan koskaan täysin palattaisiin. Haastateltavan D kuvailema kaupunkien ja paikkakuntien välinen liikennöinti asiakasyritysten toimipisteiden välillä heikentäisi palveluntarjoajien tehokkuutta ja ulkoisten asiantuntijoiden saatavuutta selkeästi.

6.1 Yhteenveto

Tutkimuksen rakentamisessa hyödynnettiin aikaisempien ulkoistettuja controller-toimintoja käsittelevien tutkielmien havaintoja. Keskeisimpiä tarkastelukulmia olivat talousviestintä ja kommunikaatio, sekä aikaisemmissa tutkielmissa vaihtelevasti havaittu controllerille yleisesti tyypillinen strategisen konsultin rooli. Heti alkuun voidaan todeta, että tämän tutkielman haastatteluotanta, jossa painotettiin asiantuntijoita nimenomaan eri organisaatioista, oli varsin toimiva. Tutkielman tavoite oli havainnollistaa, miten pandemia on muuttanut ulkoisen controllerin työnkuvaa asiakasyrityksissä. Samalla tutkielman empiirisessä vaiheessa nousi esille asioita, joiden avulla voidaan tehdä tulkintoja siitä, mitkä tekijät ovat esimerkiksi palveluntarjoajan eli ulkoisen controllerin työnantajan osalta vaikuttamassa toteutuneeseen rooliin ja sen kehitykseen.

Aikaisemmissa ulkoistetun controllerin työnkuvaa, roolia ja asemaa koskevilla tutkimuksilla on havaittu, että toimenkuva on operatiivisten tehtävien osalta tarkasti rajattu. Tämä tarkoittaa sitä, että työtehtävät ovat selkeästi määriteltäviä eikä työnkuvaan kuulu sisäiselle työntekijälle tyypillisiä ad hoc-tehtäviä, ainakaan samoissa määrin. (Nikarmaa, 2019; Tyni, 2020). Myös tämän tutkielman osalta oli havaittavissa, että haastateltujen asiantuntijoiden rooli oli hyvin tarkka. Tämän voidaan nähdä johtuvan siitä, että asiakasyritykset tiedostavat tarpeensa selkeästi. Ad hoc-tehtävien määrässä ei voida havaita tapahtuneen yleistä muutosta tämän tutkielman osalta. Keskeisiksi työtehtäviksi tutkielmassa nousivat esille budjetointi ja ennusteet, katetuottoalaskenta, sekä tunnuslukujen analysoinnit. Tehtävät vaihtelivat kuitenkin runsaasti eri ulkoisten controller-asiantuntijoiden välillä.

Tämä tutkimus toi lisäksi esiin sen, ettei ulkoisten controllereiden rooli esimerkiksi päätöksenteon ja johdon tukemisen suhteen ole monin paikoin sisäistä toimijaa vähäisempi. Myös Tyni (2020) toi esiin tutkielmansa pohdinnoissa, että ulkoisen controllerin päätöksenteollinen rooli on vahvempi kuin, mitä aikaisemmissa tutkielmissa on kuvailtu. Lisäksi ulkoiselta controllerilta vaadittavan erityisosaamisen monipuolisuus ja vuorovaikutuksen tärkeys nostivat esille useita keskeisiä huomioita tämänkin tutkimuksen osalta. Puranen (2021) esitti tutkielmassaan, että hieman suuremmissa yrityksissä ulkoinen controller-voitukea sisäisiä controllereita tuottamalla manuaalisia tehtäviä ja jättäen sisäisille toimijoille aikaa analyttisille tehtävänkuvilla. Tämä tutkielma ei kuitenkaan suoraan tukenut Purasen (2021) johtopäätöstä. Haasteltavista D työskenteli yhdessä asiakasyrityksessään yrityksen sisäisiä controllereita vastaavassa asemassa, mutta tehden kuitenkin hieman pienemmän liiketoimintayksikön controller-tehtäviä.

Ulkoistaminen oli tässä tapauksessa johtunut siitä, ettei kyseinen yksikkö vaatinut kokoaikaista controller-resurssointia. Keskeistä on kuitenkin, ettei haastateltava D kuvailut toimenkuvansa poikkeavan asiakasyrityksen sisäisten controllerien vastaavasta.

Haastateltujen asiantuntijoiden osalta palveluiden keskeisimmiksi kilpailuvalteiksi verrattain sisäisen controllerin rekrytointiin nähtiin palveluiden ketteryys ja vastaaminen akuuttiin tarpeeseen. Nämä kilpailuvaltit aiheuttavat kuitenkin omalta osaltaan oletuksen siitä, että ulkoistettu asiantuntija on mallia heti valmis. Haastattelussa nousikin esille, että työhön perehdyttäminen on usein hyvin vaillinaista ja aikamääräisesti ohutta. Tämä lisää ulkoisen controllerin työnkuvan paineistavuutta. Laskuvarjojääkäri metafora kuvaa mielestäni hyvin ulkoista controller-ammattilaista, sillä kummallakin on useimmiten vahva koulutus ja konkreettinen osaamistausta pohjalla. Samalla molemmat ikään kuin tiputetaan ympäristöön, joka on yleensä lyhyesti ja pääpiirteittäin esitelty tekijälle. Syvälinen tieto toimintaympäristöstä ja sen erityispiirteistä on kuitenkin usein ainakin jonkin verran pimennossa. Asiantuntijalta odotetaan kuitenkin etenkin nopeaa kykyä omaksua uusia asioita ja kokemuserusteista ymmärrystä hahmottaa uuden toimintaympäristön erityispiirteitä.

Aikaisemmissa tieteellisissä tutkimuksissa on havaittu, että talousosaaminen ja kyky hyödyntää talousinformaatiota on pk-yrityksissä ja etenkin niiden johdossa usein puutteellista. Tämä on aiheuttanut sen, että yritys ei osaa hyödyntää talousinformaatiota päätöksenteossa tai sen arvoa ei ylipäänsä tunnusteta. (kt. esim. Marriott & Marriott, 2000; Sjögrén, Syrjä & Puumalainen, 2014.) Myös tämä tutkielma tuki edellä mainittu havaintoa ja haastateltujen asiantuntijoiden keskuudessa asiakasyrityksen sisäinen talousosaaminen nähtiin hyvin vaihtelevana, mutta useimmiten ainakin osittain vajavaisena. Tämä näkyy asiantuntijoiden työnkuvassa siten, että laadukas talousviestintä ja kommunikaatio asiakasyritysten kanssa vaatii hyvin selkeää ja yksinkertaista talousinformaation esittämismuotoa, sekä lukujen avaamista. Ulkoiset controllerit kokivat asiakasyritysten talousosaamisen arvioinnin ja sen suhteuttamisen omaan talousviestintään hyvin tärkeäksi.

Pandemia on vaikuttanut myös siihen, miten taloudellinen informaatio nähdään yrityksissä ja kasvattanut johdon mielenkiintoa ja arvostusta talousinformaatiota kohtaan. Vastauksissa oli nähtävissä, että yritysten johdon asenne ulkoisen controllerin tuottamaa talousinformaatiota kohtaan on muuttunut entistä läheisemmäksi. Tämä on näkynyt ulkoisille controller-asiantuntijoille siten, että heitä on pyydetty esittelemään asiakasyritysten johdolle tuottamia analyysejä ja toimintaehdotuksia. Lisäksi erilaisia ennusteita on pyydetty tehostetusti ja havainnollistavammassa muodossa.

Pandemian voidaan nähdä vaikuttaneen selvästi yrityksen palvelutarpeeseen, mutta samalla se on rakentanut yritysten toimintaympäristöä ulkoiselle controllerille mieleiseen ja toiminnon mahdollistamaan suuntaan. Pandemia ollut myötävaikuttamassa yritysten yleiseen taloushallinnon kehitykseen esimerkiksi digitalisaation ja dokumentoinnin osalta. Ulkoistettujen controller-palveluiden voidaan nähdä hyötyneen merkittävästi myös fyysisen läsnäolon tarpeen

muuttumisesta. Etätö on mahdollistanut sen, että asiantuntijan on mahdollista tehdä useampia asiakkuuksia samanaikaisesti ja yritysten tietojärjestelmien hallinta on onnistunut sujuvasti, joko kotitoimistolla tai sitten asiantuntijan varsinaisen työnantajan tiloissa.

Asiantuntijat eivät kuitenkaan kokeneet, että työnkuva olisi olennaisesti erilainen sisäiseen controlleriin ja -toimintoon verrattuna. Ulkoisen controllerin rooli voidaan nähdä pääosin hyvin samanlaisena kuin organisaation sisäisen controllerin. Huomionarvoista on kuitenkin se, miten paljon tehtävien pääpaino vaihtelee muun muassa asiakasyritysten tarpeen ja itse palveluntarjoajayrityksen tuotteistamisen johdosta. Hyvinä vertailukohtina tässä toimivat haastateltava D ja F. Haastateltava D:llä johdon päätöksenteon tukeminen ja toimenpide ehdotukset olivat jo ennen pandemiaa toimenkuvassa läsnä. Haastateltava F puolestaan teki asiakasyrityksissä kirjanpidon tehtäviä hyvinkin laajasti.

Pandemian voidaan nähdä vaikuttaneen positiivisesti ulkoisten controllerien rooliin johdon päätöksenteon osalta. Tätä tukevat erityisesti havainnot siitä, että erityisesti liiketoiminnan ennustamisen ja erilaisten analyysien tuottaminen ja niiden kysyntä on etenkin pienemmissä pk-yrityksissä havaittu tehostuneen. Lisäksi tutkielmassa nousi esille yritysten johdon kasvanut kiinnostus taloudellista informaatiota kohtaan. Huomioitavaa on niin kuin monet muutkin tekijät, myös koko talousfunktion rooli ja keskeisyys voidaan nähdä vaihtelevan hyvinkin paljon eri asiakasyritysten välillä. Päätöksentekoa tukevan roolin voidaan nähdä tehostuneen erityisesti niillä ulkoisilla controllereilla, joilla oli jo alun perin jonkinasteista roolia asiakasyrityksen päätöksenteossa.

Haastateltujen asiantuntijoiden osalta on varsin merkittävää, kuinka vahvasti he kaikki kokivat, että ulkoistettu controller-toiminto vastaa asiakasyrityksien yksilölliseen tarpeeseen ja kokevat oman työpanoksensa olevan asiakasyritykselle tärkeä. Palveluiden vahvuuksista eteen nousi ketteryys ja kyky tuottaa palveluita tehokkaasti myös osa-aikaisena. Myös Ikäheimon (2011) korostaman ulkopuolisen perspektiivin ja osaamisen tärkeys etenkin kasvuhaluukaille, tavoitteellisille pk-yrityksille nousi asiantuntijoiden vastauksissa esille.

Sanonnan *"kukaan ei tee työtä puolestasi"* voidaan nähdä sopivan ulkoisen controllerin toimenkuvaan hyvin. Ulkoisen controllerin tulee olla proaktiivinen ja oma-aloitteinen, sekä vahvat vuorovaikutustaidot omaava henkilö. Koska roolia voidaan pitää eräänlaisena konsultin työnä, ei ulkoinen controller voi jäädä vain taka-alalle seisomaan. Tutkimukseen haastateltujen asiantuntijoiden mukaan edelleen vellova pandemia on lähentänyt ulkoisia controllereita etenkin pienempien yritysten johdon kanssa. Pelkkien raporttien ja analyysien lisäksi on pyydetty ikään kuin *"kädestä pitämistä"*. Tämä juontuu osittain varmasti myös siitä asiantuntijoiden havainnosta, että etenkin pienemmissä pk-yrityksissä johdon talousosaaminen ja taloudellisen informaation lukutaito on kriittisellä tavalla puutteellinen.

Pk-yritysten talousosaamisen puutetta ovat käsitelleet aikaisemmin myös esimerkiksi Sjögrén, Syrjä ja Puumalainen (2014). Samalla Sjögrén, Syrjä ja Puumalainen (2014) esittelivät, että ulkoistamispalveluita tarjoavilla yrityksillä on hyvin suuri potentiaali tuottaa liiketoiminnan kehitystä ja ennustamista tukevia

kirjanpidon palveluita. Tämä potentiaali tunnistettiin myös haastateltavien asiantuntijoiden kesken. Myös haastatteluissa nousseet havainnot siitä, että asiantuntijoita on pyydetty esittelemään tuottamiaaan raportteja, sekä mielipiteitään yritysten johdolle, tukevat ajatusta siitä, että pandemia on kasvattanut taloudellisen informaation arvostusta. Tämä puolestaan kasvattaa myös ulkoisen controllerin organisaationallista asemaa asiakasyrityksissä.

Aikaisemmat ulkoistettua controlleria koskevat pro gradu-tutkielmat ovat tarjonneet osittain ristiriitaista tutkimustietoa koskien ulkoisen controllerin roolia, asemaa ja työtehtäviä organisaatioissa. Rooli on kuitenkin yleisesti nähty enemmän operatiivisena, selvät toiminto- ja roolirajaukset sisällään pitävänä toimenkuvana. (Nikarmaa, 2019; Tyni, 2020.) Tämän tutkielman lomassa on voinut havaita, että ulkoisen controllerin varsinainen työnantaja eli palveluntarjoajayritys vaikuttaa hyvin vahvasti taustalla siihen, miten ja millä laajuudella ulkoistettu controller voi soveltaa työssään omaa osaamistaan. Myös Tyni (2020) on tutkielmansa pohdinnoissa nostanut esille sekä hänen, että Nikarmaan (2019) tutkielmiensa rajoitteet, jotka ovat syntyneet haastatteluorganisaatioiden luomista rajoitteista. Nikarmaan (2019) keskittyi tutkielmassaan yhteen palveluntarjoajaan ja Tyni (2020) puolestaan kahteen palveluntarjoajaan. Myös Walker, Johnson ja Fleischman (2018) nostivat tutkimuksessaan esille organisaatioiden asettamat rajoitteet yksittäisen toimihenkilön osalta.

Tämän tutkielman osalta haastatteluihin valikoitui seitsemän asiantuntijaa eri palveluntarjoajien palkkalistoilta, joten organisaationallinen hajautus ja näkökulmien laajuutta voidaan pitää varsin vahvana. Pienemmissä palveluntarjoajorganisaatioissa työskentelevien asiantuntijoiden voidaan havaita olevan lähempänä konkreettista päätöksentekoa asiakasyrityksissä. Isompien palveluntarjoajien ulkoiset controller-asiantuntijat puolestaan ovat rajoittuneempia tuottamiensa toimintojen pakettimaisuudesta, mutta toisaalta vastauksissa korostuu asiakasyrityksien mahdollisuus saada samalta toimijalta tukea myös controller-toiminnon ulkopuolisiin asioihin. Lisäksi myös pienemmissä palveluntarjoajayrityksissä työskentelevät nostivat haastatteluiden aikana esille, että controller-palveluita tulisi osata paketoita selkeämmin. Perusteluksi esitettiin useimmiten tarjottuihin palveluihin liittyvät laskuttamishaasteet.

Pandemian voidaan nähdä mahdollistaneen ulkoistetun controller-toiminnon entistä paremman tarjonnan. Tähän on vaikuttanut erityisesti pandemian aikainen yleinen etätyösuositus, jonka voidaan nähdä mahdollistaneen controller-palveluita aiempaa tehokkaammin ja nopeammin akuuttiin tarpeeseen. Pandemia ja etätyöskentely on mahdollistanut lisäksi työskentelyn useammassa asiakasyrityksessä samanaikaisesti, kun aiemmin matkustamiseen kuluneen ajan on voinut hyödyntää itse työntekoon. Etätyö ja digitaalinen siirtymä ovat omalla tavallaan yhtenäistänyt ulkoista ja sisäistä controller-toimintoa esimerkiksi juuri tässäkin tutkielmassa laajasti käsitellyn, talousviestinnän osalta. Ulkoistetun controller-toiminnon tehostunut saatavuus on nähtävissä myös näiden palveluiden yleisellä kysynnän kasvulla. Myös Ahvenniemi (2008) tuo artikkelissaan esille tilitoimistojen tuottamien johdon laskentatoimen palveluiden kasvun.

Ulkoisten controller-palveluiden tulevaisuus voidaan nähdä vahvana. Tätä näkökulmaa ovat tukemassa olettamus siitä, että nykyinen ulkoista controller-palvelua ja sen laajempaa tarjontaa mahdollistavan etätyöskentelyn uskotaan jatkuvan tulevaisuudessa pandemian hellittäessäkin. Lisäksi Sjögrén, Syrjä & Puumalainen (2014) esittivät kirjanpidon ulkoistamisen trendin olevan yleisesti noususuhteinen, jonka voidaan nähdä ulkoistettujen controller-toimintojen osalta hyvänä asiana. Asiantuntijatkin toivat esiin, että lisäarvopalveluiden, kuten controller-palveluiden tietoisuuden kasvattamisen eteen tulisi tehdä töitä ja niitä pitäisi osata tarjota, sekä myydä kohdennetusti. Palveluiden osalta on kuitenkin tarpeen tehdä kriittistä pohdintaa siitä, kuinka pandemian mahdollistama aikaisempaa parempi toimintojen tehokkuus, voitaisiin ylläpitää myös tulevaisuudessa.

6.2 Johtopäätökset

Johtopäätösten osalta on hyvä palauttaa mieleen tutkimuskysymykset, joita käsiteltiin aiemmin luvussa 1.2:

- Miten asiakasyritysten palvelutarve on muuttunut pandemian aikana?
- Miten Covid-19-pandemia on vaikuttanut ulkoisen controller-ammattilaisen ja asiakasyrityksen väliseen vuorovaikutukseen?
- Onko Covid-19-pandemia kasvattanut ulkoistetun controllerin strategisen konsultin roolia asiakasyrityksissä?

Tämän tutkielman tarkastelukulma keskittyi pohtimaan ja havaitsemaan pandemianaikaisia muutoksia ulkoistetussa controller-toiminnoissa ja ulkoisten controllerien kokemia liiketoimintaympäristön murroksen aiheuttamia muutoksia toimenkuvassaan. Tutkimuksessa löytyi selkeitä johdonmukaisia ja yksittäisiä tekijöitä, jotka kuvaavat pandemiasta johtuvaa asiakasyritysten palvelutarpeen muutosta. Tarpeiden muutos on näkynyt niin yksittäisten laskentamenetelmien, toimintojen tehostamisen ja ohjaustarpeen muutoksena, kuin myös uusien rahoituspalveluiden kautta. Keskeisenä muutoksena on toiminut myös tapa työskennellä, joka on pandemian aikana muuttanut työn painotuksen asiakasyrityksen toimistosta ulkoisen controllerin etätoimistoon, oli se sitten kotona tai palveluntarjoajan tiloissa.

Pandemia on tukenut omalta osaltaan vahvasti jo aiemmin valloilla ollutta taloushallinnon digitaalisuutta ja automatisaation kehitystä. Toimintojen siirtyminen verkkopohjaisille alustoille fyysisen läsnäolon sijaan on vaikuttanut myös ulkoisen controller-asiantuntijan tapaan ja mahdollisuuteen viestiä asiakasyrityksessä. Siinä, missä vuorovaikutuksen voidaan nähdä omalta osaltaan tehostuneen, on se myös asettanut selkeitä haasteita ulkoiselle controller-asiantuntijalle. Vaikka asiantuntijat kokivatkin pääsääntöisesti, että heitä kohdellaan

asiakasyrityksessä samalla tavalla kuin sisäisiäkin työntekijöitä, koetaan luottamussuhteen rakentamisen olevan etätyöskentelyn lomassa haastavampaa, kuin töitä fyysisesti asiakasyrityksen tiloissa tehdessä. Kahdenvälisen luottamussuhteen rakentaminen nousi asiantuntijoiden vastauksissa hyvin keskeiseksi tekijäksi onnistuneen asiakassuhteen muodostumisen osalta ja samalla se on vaikuttamassa myös siihen, miten ulkoisen controllerin toimenkuva asiakasyrityksessä mahdollisesti kehittyy.

Etätyöskentely on aiheuttanut myös sen, että fyysisen työskentelyn vähentyessä tai loppuessa kokonaan, on toimistotyöskentelyyn kuulunut ”käytäväpaalaute” vähentynyt. Tämä on osittain johtanut siihen, että ulkoisen controller-asiantuntijan on oltava vielä entistäkin huoleellisempi siitä, että viesti menee asiakasyrityksessä perille ja se on oikeasti ymmärretty. Tämä vaikuttaa samalla koko ulkoisen controllerin asemaan ja tarpeellisuuden arviointiin asiakasyrityksessä. Huomionarvoista on kuitenkin sekin, että etätyö on vähentänyt myös kommunikoinnin osalta rajoitteita verrattuna sisäiseen controller-toimintoon.

Kuten jo aiemmin on mainittu, voidaan ulkoisen controllerin rooli asiakasyrityksen päätöksenteossa nähdä ristiriitaisena. Tämän tutkielman osalta suurin osa haastatelluista asiantuntijoista oli ollut asiakasyrityksen johdon tukena päätöksenteossa. Tutkielman vahvuutena voidaan sanoa olleen se, että haastateltavat olivat jokainen eri palvelutarjoajayritysten palkkalistoilta. Tämä johti esimerkiksi siihen, että tutkimusotannan perusteella oli selvästi havaittavissa, että isommat toimijat ovat rakentaneet palveluitaan tarkempiin palvelupaketteihin, joissa ulkoisen controller-asiantuntijan oma rooli ja vaikuttaneisuus työnkuvaan on vähäisempi kuin pienemmillä toimijoilla, joissa työnlaatu on enemmän yksilön vastuulla. Tämän yksilönvastuun ja henkilökohtaisen osaamisen hyödyntämisen mahdollistaa asiakasyrityksen ja ulkoisen controllerin välinen konkreettinen luottamuksen taso. Tuon luottamuksen kehittäminen on pandemian aikana vaikeutunut, vaikka itse kommunikointi ja työn saatavuus ovat etätyön myötä parantuneet.

Asiakasyrityksen päätöksenteon ja johdon tukemisen osalta voidaan kuitenkin havaita, että etenkin pienemmissä yrityksissä ulkoisen controllerin asema on vahvistunut. Samalla ulkoisen controller-asiantuntijan, sekä asiakasyrityksen johdon välinen yhteistyö on tiivistynyt. Tämä on näkynyt esimerkiksi siten, että erilaisia ennusteita ja analyyssejä on pyydetty tehostetusti. Ulkoista controlleria on lisäksi pyydetty avuksi myös henkilöstövähennysten tarpeen määrittelemiseen. Konkreettisimmin roolin kasvu asiakasyrityksen päätöksenteossa on näkynyt siten, että ulkoisen controllerilta on pyydetty entistä havainnollistavampaa ja analyttisempää työtä. Toimintaehdotusten kysyminen ja näkemysten kartoittaminen ovat kasvattaneet rooliaan, johon on havaittu vaikuttaneen yritysten johdon kasvanut kiinnostus ymmärtää taloudellista informaatiota. Samalla ulkoisen controllerin tuottaman liiketoiminnallisen tiedon tarpeellisuus on alettu tiedostaa liiketoiminnan osalta selkeämmin.

6.3 Tutkimuksen validiteetti ja reliabiliteetti

Tutkimus toteutettiin kvalitatiivisena, eli laadullisena tutkimuksena, joten sen lähtökohtaisena tarkoituksena ei ollut löytää pitäviä totuuksia, vaan antaa näkökulmaa havaintojen perusteella siihen, miten pandemia on vaikuttanut ulkoisten controller-asiantuntijoiden toimenkuvaan ja millaisia muutoksia asiantuntijat ovat kokemukseperusteisesti havainneet. Aikaisempi ulkoisten controllereiden roolia, asemaa ja yleistä toimenkuvaa koskeva tutkimus on ollut kauttaaltaan vähäistä, eikä selittävällä tasolla luotettavaa tieteellistä tutkimustietoa ollut tarjolla. Tämän johdosta tutkimuksen haastatteluihin pyrittiin luomaan sellainen rakenne, jossa syntyy kauttaaltaan laaja vertailu siitä, miten juuri kyseiset asiantuntijat ovat kokeneet ulkoisen controllerin toimenkuvan muuttuneen lähes tarkalleen parin viimeisen vuoden aikana.

Tutkimustoiminnassa pyritään aina välttämään virheitä. Tämä tarkoittaa sitä, että yksittäisen tutkimuksen luotettavuutta tulee aina arvioida. Laadullisen tutkimuksen osalta luotettavuuden arviointi on sen toteutuksen osalta hyvin vaihtelevaa. Tämä johtuu eri tutkimuspiirien toisistaan poikkeavista käsityksistä koskien laadullista tutkimusta ja sen luotettavuutta. Tieteellisissä tutkimuksissa luotettavuutta arvioidaan useimmiten *validiteetin* ja *reliabiliteetin* käsitteillä. Validiteetilla kuvataan perinteisesti sitä, miten tarkasti tutkimuksen johtopäätökset kuvaavat tarkasteltavaa ilmiötä. (Tuomi & Sarajärvi, 2018, 158–160.)

Validiteetti jaetaan usein sisäiseen ja ulkoiseen validiteettiin. Sisäisellä validiteetilla tarkoitetaan tehtyjen johtopäätösten loogisuutta ja ristiriidattomuutta. Ulkoinen validiteetin avulla pohditaan sitä, onko tutkielman johtopäätökset yleistettävissä myös tutkittujen tapausten lisäksi (Koskinen et al., 2005, 253–254). Reliabiliteetilla viitataan puolestaan tutkimustulosten toistettavuuteen (Tuomi & Sarajärvi, 2018, 158–160).

Validiteetin ja reliabiliteetin käsitteet ovat kuitenkin saaneet osakseen kritiikkiä laadullisen tutkimuksen piirissä. Tämä kritiikki on johtunut siitä, että validiteetti ja reliabiliteetti ovat alun perin kehitetty kvantitatiivisen eli määrällisen tutkimuksen arviointiin. (Tuomi & Sarajärvi, 2018, 160.) Validiteetin ja reliabiliteetin käsitteet ovat keskeisiä tekijöitä tutkimuksen laadun parantamisen osalta. Samalla niiden ei kuitenkaan saa antaa johdattaa tutkimusta liiallisesti, sillä ne voivat rajoittaa riskien ottamista tutkimuksen osalta ja vähentää samalla tutkimuksen ulottuvuutta. (Koskinen et al., 2005, 253–254).

Koskinen et al. (2005, 253) mukaan tutkimuksen laatua voidaan parantaa huomattavasti, kun tutkielman luotettavuuden arviointi aloitetaan tutkimuksen alkuvaiheesta lähtien. Tämän tutkielman osalta luotettavuuden arviointi aloitettiin jo tutkimuksen tutkielman suunnitteluvaiheessa. Tutkimuksen luotettavuutta pyrittiin varmentamaan siten, että asiantuntijahaastatteluihin valikoitiin ulkoisia controller-toimintoja työksensä tekeviä alan ammattilaisia eri organisaatioista. Tällä pyrittiin varmentamaan, ettei organisaationalliset tekijät esimerkiksi toimintojen palvelurajoitteiden, sisäisten koulutusten tai asiakaskunnan samankaltaisuuden osalta pelkistä vastauksia johonkin tiettyyn suuntaan ja vääristä

tutkimusaineistoa. Tutkielma oli alun perin tarkoitus toteuttaa haastattelemalla vain yhden tilitoimistoyrityksen ulkoisia controller-asiantuntijoita, mutta näin jälkikäteen tarkasteltuna tutkielman johtopäätökset ja näkemykset esimerkiksi palveluorganisaatioiden vaikutuksesta tuotettuja controller-palveluita kohtaan ei olisi saatu samalla tavalla näkemyksiä.

Myöskään asiakasyrityksiä koskevaa tunnistettavaa tietoa ei asiantuntijoilta kerätty. Tämä johtui siitä, että tutkielman perustui nimenomaan ulkoisen controller-asiantuntijan kokemusperäiseen tulkintaan, jossa keskiössä olivat asiantuntijoiden rehelliset havainnot työnkuviaan koskien. Lisäksi asiantuntijoita sitovat tiukat salassapitosopimukset, jotka eivät mahdollista yksittäisten yritysten toimintojen käsittelyä ilman erillistä lupaa.

Omalta osaltaan tutkimuksen luotettavuutta tuki haastatteluiden kohtuullisen tiheä toteutusrytmi. Ensimmäinen haastattelu toteutettiin 24.4.2022 ja viimeinen eli seitsemäs haastattelu puolestaan 16.3.2022. Lyhyttä haastatteluväliä voidaan pitää tärkeänä siitä syystä, että vaikka pandemia on kestänyt nyt yli kaksi vuotta, voi yhteiskunnallinen tilanne ja yritysten toimintaympäristö muuttua nopeasti. Tämän voidaan nähdä aiheuttavan riskin siitä, että toimintaympäristön akuutti muutos vaikuttaa asiantuntijoiden vastauksiin. Tämän riskin ei voida kuitenkaan tutkielman osalta nähdä toteutuneen.

6.4 Tutkimuksen rajoitukset ja jatkotutkimusmahdollisuudet

Ulkoistettuja controller-toimintoja on tutkittu pro graduissa laadullisen tutkimuksen menetelmin sekä ulkoistamisen syiden, että ulkoisen controllerin roolin, työnkuvan ja organisaationallisen aseman osalta. Tämän tutkielman yhteydessä ja asiantuntijoiden kokemuksellisia ajatuksia tulkittaessa, on noussut selkeästi esiin, miten paljon ulkoisen controllerin rooli voi vaihdella ja olla sidoksissa myös ulkoistamispalveluita tarjoavan, eli asiantuntijan varsinaisen työnantajan sisäisiin toimintoihin, jotka omalta osaltaan voivat rajoittaa selvästi asiantuntijan henkilökohtaisen osaamisen ja palvelukyvyyn esille tuomista. Tämä johtaa osittain siihen, että laadullinen tutkimusotanta ei riitä tarjoamaan yleistettävissä olevaa tietoa esimerkiksi ulkoisen controllerin roolista asiakasyrityksen päätöksenteossa.

Näiden näkökulmien valossa koen, että aiheen osalta on runsaasti lisätutkimuksellista potentiaalia. Tämä potentiaali pitää sisällään erityisesti määrälliseen, eli kvantitatiiviseen tutkimusotteeseen perustuvia tutkimusaihioita, joissa voitaisiin käsitellä esimerkiksi sitä, miten ulkoisen controllerin rooli, työnkuva ja päätöksenteollinen asema vaihtelevat ulkoistamispalveluita tuottavan yrityksen koon mukaa ja esimerkiksi rajoittavatko vai mahdollistavatko tiukat palvelumuotoilut laadukkaana ulkoisen controller-toiminnon.

Tutkielman käsitellessä Covid-19 aikaista toimintaympäristö ja sen vaikutusta ulkoistettuun controller-toimintoon, voidaan aihepiiri nähdä osittain vain tähän kyseiseen modernin ihmiskunnan mullistaneeseen ja sekoittaneeseen ajanjaksoon. Kuten johdantokappaleessa 1.1. esiteltiin, voidaan ihmiskuntaa

uhkaavien terveystriskien, kuten pandemioiden esiintymissyklin lyhentyvän tulevaisuudessa entisestään. Kriisisyklin kasvu yhdistettynä controller-toimintojen yleiselle suosion nousulle, voidaan myös nähdä tukevana tekijänä jatkotutkimusmahdollisuuksille. Kriisinajan ympäristön ei tarvitse olla myöskään aina pandemian aiheuttama, vaan myös esimerkiksi tutkielman tekoaikaan meneillään oleva Ukrainan sota on tuonut etenkin Eurooppaan aivan uudenlaisen toimintaympäristön, jonka on epäilty hidastavan talouskasvua niin Suomen, kuin globaalin talouden osalta. Yksittäiseen yritykseen Venäjään ja Venäjän yrityksiin sijoittuvat rajoitteet voivat vaikuttaa hyvinkin suoraan.

Tutkimuksen aihe jättää myös lukijalle mielenkiintoista pohdittavaa, sillä tieteellisessä tarkastelussa ulkoistamisen käsitteellä puhutaan yleisesti toiminnosta, jota ulkoistuspalveluita hankkinut yritys on aikaisemmin tuottanut sisäisesti. Ulkoisten controller-palveluiden osalta asiakasyritysten aikaisempi sisäinen prosessien tuottaminen ei kuitenkaan aina voida nähdä toteutuneen. Myös tässä voidaan nähdä tutkimusaiheen perustaa, etenkin määrälliselle tutkimukselle, jossa tarkastelussa olisi nimenomaan asiakasyritykset ja niiden controller-toimintojen historia.

LÄHTEET

- Accountor. 2022. Accountor verkkosivut. Haettu osoitteesta. <https://www.accountor.com/fi/finland/palvelu/interimtalousosaaja>.
- Administer. 2022. Administer verkkosivut. Haettu osoitteesta. <https://www.administer.fi/palvelut/talousjohtopalvelut>.
- Ahmad, K. 2013. The Adoption of Management Accounting Practices in Malaysian Small and Medium-Sized Enterprises. *Asian social science*, 10 (2), 236-249.
- Ahvenniemi, J. 2008. Johdon laskentatoimen palvelut tilitoimistoissa kehittyvät. *Tilisanomat*, 3/2008.
- Azets. 2022. Azets verkkosivut. Haettu osoitteesta. <https://www.azets.fi/taloushallinto/konsultointi/talousjohtaja>.
- Bagieńska, A. 2016. The demand for professional knowledge as a key factor of the development of outsourcing of financial and accounting services in Poland. *Business, Management and Education*, 14 (1), 19-33.
- Bharadwaj, S. S., Saxena, K. B. C. & Halemane, M. D. 2010. Building a successful relationship in business process outsourcing: An exploratory study. *European journal of information systems*, 19 (2), 168-180.
- Bharadwaj, S. & Saxena, K. 2009. Building winning relationships in business process outsourcing services. *Industrial management + data systems*, 109 (7), 993-1011.
- Bragg, S. M. & Roehl-Anderson, J. M. 2011. *The Controller's Function: The Work of the Managerial Accountant*. 4. Edition. Hoboken, N, J.: John Wiley & Sons.
- Brown, D. & Wilson, S. 2005. *The Black Book of Outsourcing: How to Manage the Changes, Challenges, and Opportunities*. Hoboken, N, J.: John Wiley & Sons.
- Burns, J. & Vaivio, J. 2001. Management accounting change. *Management accounting research*, 12 (4), 389-402.
- Carey, P. J. 2015. External accountants' business advice and SME performance. *Pacific accounting review*, 27 (2), 166-188.
- Carey, P. & Tanewski, G. 2016. The provision of business advice to SMEs by external accountants. *Managerial auditing journal*, 31 (3), 290-313.

- Caruso, J. J. 2016. The Opportunities of Finance and Accounting Outsourcing. *Pennsylvania CPA Journal*, 87 (1), 8.
- De Bruyckere, S., Verplancke, F., Everaert, P., Sarens, G. & Coppens, C. 2020. The Importance of Mutual Understanding Between External Accountants and Owner-Managers of SMEs. *Australian accounting review*, 30 (1), 4-21.
- Dolgui, A., & Proth, J. 2013. Outsourcing: Definitions and analysis. *International Journal of Production Research*, 51 (23), 6769-6777.
- Elinkeinoelämän keskusliitto. 2020. Yrittäjyys ja omistajuus. Haettu osoitteesta. <https://ek.fi/tavoitteemme/yrittajyys-ja-omistajuus>.
- Eskola, J. & Suoranta, J. 1998. Johdatus laadulliseen tutkimukseen. Tampere. Vastapaino.
- Everaert, P., Sarens, G. & Rommel, J. 2007. Sourcing strategy of Belgian SMEs: Empirical evidence for the accounting services. *Production planning & control*, 18 (8), 716-725.
- Fleischman, G., Walker, K. & Johnson, E. 2010. A field study of user versus provider perceptions of management accounting system services. *International journal of accounting and information management*, 18 (3), 252-285.
- Gilley, K. M. & Rasheed, A. 2000. Making More by Doing Less: An Analysis of Outsourcing and its Effects on Firm Performance. *Journal of management*, 26 (4), 763-790.
- Gómez-Conde, J. 2015. Examining the link between outsourcing and performance: The leverage effect of the interactive use of management accounting and control systems. *Revista española de financiación y contabilidad*, 44 (3), 298-325.
- Granlund, M., & Malmi, T. 2004. Tietotekniikan mahdollisuudet taloushallinnon kehittämisessä. Helsinki: WSOY.
- Granlund, M. & Lukka, K. 1997. From Bean-Counters to Change Agents: The Finnish Management Accounting Culture in Transition. *Liiketaloudellinen Aikakauskirja* 3/97, 213-255.
- Greenstep. 2022. Greenstep Oy:n verkkosivut. Haettu osoitteesta <https://greenstep.fi/cfo-palvelut>.

- Handley, S. M. & Benton, W. 2009. Unlocking the business outsourcing process model. *Journal of operations management*, 27 (5), 344-361.
- Hirsjärvi, S., Remes, P., Sajavaara, P. & Sinivuori, E. 2009. Tutki ja kirjoita. 15. uud. painos. Tammi.
- Hyvönen, T., Järvinen, J. & Pellinen, J. 2015. Dynamics of Creating a New Role for Business Controllers. *Nordic Journal of Business*, 64 (1), 21-39.
- Ikäheimo, S. 2011. PK-yrityksen hallinnointi ja johdon laskentatoimi - miten kehittää toimintaa. *Tilisanomat*, 2/2011, 30-33.
- Ikäheimo, S., Laitinen, E. K., Laitinen, T. & Puttonen, V. 2014. Yrityksen taloushallinto tänään. Sundom: Vaasan Yritysinformaatio.
- Institute of Management Accountants. 2019. IMA Management Accounting Competency Framework. Haettu osoitteesta. <https://www.imanet.org/insights-and-trends/the-future-of-management-accounting/ima-management-accounting-competency-framework?ssopc=1>.
- Jensen, M. C. & Meckling, W. H. 1976. Theory of the firm: Managerial behavior, agency costs and ownership structure. *Journal of financial economics*, 3 (4), 305-360.
- Johnson, Thomas H. & Robert S. Kaplan. 1987. *Relevance lost: The rise and fall of management accounting*. Boston: Harvard Business School Press.
- Jormakka, R., Koivusalo, K., Lappalainen, J. & Niskanen, M. 2021. *Laskentatoimi*. 7. uud. painos. Helsinki: Edita.
- Järvenpää, M. 2007. Making Business Partners: A Case Study on how Management Accounting Culture was Changed. *The European accounting review*, 16 (1), 99-142.
- Järvenpää, M. 2001. Connecting Management Accountants` Changing Roles, Competencies and Personalities into the Wider Managerial Discussion - A Longitudinal Case Evidence from the Modern Business Environment. *Liiketaloudellinen Aikakauskirja* 4/2001, 431-458.
- Järvenpää, M., Länsiluoto, A., Partanen, V. & Pellinen, J. 2013. *Talousohjaus ja kustannuslaskenta*. 2. uud. painos. Helsinki: Sanoma Pro.
- Kaarlejärvi, S. & Salminen, T. 2018. *Älykäs taloushallinto: Automaation aika*. Alma Talent.

- Kaplan, Robert S. 1984. The evolution of management accounting. *The Accounting Review*, 59 (3), 390–418.
- Koskinen, I., Peltonen, T. & Alasuutari, P. 2005. *Laadulliset menetelmät kauppatieteissä*. Tampere: Vastapaino.
- Koski, T. 2017. *Pk-yrityksen strateginen talousjohtaminen*. 2. uud. painos. Helsinki: Kauppakamari.
- 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.
- Kutuzov, M. & Kotsiuba, Y. 2015. Accounting Outsourcing in Ukraine: Use, Problems and Prospects. *Economic journal of Lesia Ukrainka Eastern European National University*, 1 (1), 83-87.
- Landis, K.M., Mishra, S., Porrello, K., 2005. Calling a change in the outsourcing market: the realities for the world's largest organizations. *Deloitte Consulting Report*.
- Lehikoinen, R. & Töyrylä, I. 2013. *Ulkoistamisen käsikirja*. Helsinki: Talentum.
- Leoni, G., Lai, A., Stacchezzini, R., Steccolini, I., Brammer, S., Linnenluecke, M. & Demirag, I. 2021. Accounting, management and accountability in times of crisis: Lessons from the COVID-19 pandemic. *Accounting, auditing, & accountability*, 34 (6), 1305-1319.
- Lepistö, S., Dobroszek, J., Lepistö, L. & Zarzycka, E. 2020. Controlling outsourced management accounting to build legitimacy. *Qualitative research in accounting and management*, 17 (3), 435-463.
- Lopez, O. L. & Hiebl, M. R. 2015. Management Accounting in Small and Medium-Sized Enterprises: Current Knowledge and Avenues for Further Research. *Journal of management accounting research*, 27 (1), 81-119.
- 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, *The Role of the Management Accountant: Local Variations and Global Influences*. Routledge, Taylor and Francis, Oxfordshire, 306-319.
- Macintosh, N. & Quattrone, P. 2010. *Management Accounting and Control Systems: An Organizational and Sociological Approach*. 2. edition. John Wiley & Sons.

- Maelah, R., Aman, A., Amirruddin, R., Sofiah & Hamzah, N. 2012. Accounting outsourcing practices in Malaysia. *Journal of Asia business studies*, 6 (1), 60-78.
- Malmi, T., Seppälä, T. & Rantanen, M. 2001. The Practice of Management Accounting in Finland - A Change? *Liiketaoudellinen Aikakauskirja* 4/2001, 480-501.
- Marriott, N. & Marriott, P. 2000. Professional accountants and the development of a management accounting service for the small firm: Barriers and possibilities. *Management accounting research*, 11 (4), 475-492.
- Mascie Taylor, N. & Moji, K. 2021. Pandemics. *Journal for peace and nuclear disarmament*, 4 (1), 47-59.
- Munjal, S., Requejo, I. & Kundu, S. K. 2019. Offshore outsourcing and firm performance: Moderating effects of size, growth and slack resources. *Journal of business research*, 103, 484-494.
- Neilimo, K. & Uusi-Rauva, E. 2005. *Johdon laskentatoimi*. 6. uud. painos. Helsinki: Edita.
- Nikarmaa, S. 2019. *Voiko controller-toiminnon ulkoistaa? Pro gradu -tutkielma*, Turun yliopisto.
- Pajarinen, M. 2001. *Ulkoistaa vai ei - Outsourcing teollisuudessa. Elinkeinoelämän tutkimuslaitos*.
- Partanen, V. 2007a. *Vaikuttava talousviestintä johtamisen tukena. Tilisanomat*, 3/2007.
- Partanen, V. 2007b. *Talousviestintä johtamisen tukena*. Helsinki: Talentum.
- Pellinen, J. 2017. *Talousjohtaminen*. 2. uud. painos. Helsinki: Alma Talent.
- Piippo, R. 2019. *Taloushallinnon ulkoistamisen laajuuteen vaikuttavat tekijät suomalaisissa pk-yrityksissä. Pro gradu -tutkielma*. Tampereen yliopisto.
- Polinkevych, O., Khovrak, I., Trynchuk, V., Klapkiv, Y. & Volynets, I. 2021. *Business Risk Management in Times of Crises and Pandemics. Montenegrin journal of economics*, 17 (3), 99-109.
- Puolamäki, E. 1998. *Strateginen johdon laskentatoimi globalisoituvassa liiketoiminnassa*. Turku: Turun kauppakorkeakoulu.

- Puranen, R. 2021. Voiko jo digiajan controllerin ulkoistaa? Pro gradu -tutkielma, Turun yliopisto.
- Quinn, J. 1999. Strategic outsourcing: Leveraging knowledge capabilities. *Sloan management review*, 40 (4), 9.
- Raiborn, C. A., Butler, J. B. & Massoud, M. F. 2009. Outsourcing support functions: Identifying and managing the good, the bad, and the ugly. *Business horizons*, 52 (4), 347–356.
- Rieg, R. 2018. Task, interaction and role perception of management accountants: evidence from Germany. *Journal of Management Control*, 29 (2), 183-220.
- Rouwelaar, H., Schaepkens, F. & Widener, S. K. 2021. Skills, Influence, and Effectiveness of Management Accountants. *Journal of management accounting research*, 33 (2), 211-235.
- Shields, J. & Shelleman, J. M. 2016. Management Accounting Systems in Micro-SMEs. *The Journal of applied management and entrepreneurship*, 21 (1), 19-31.
- Sjögrén, H., Syrjä, P. & Puumalainen, K. 2014. Use of management accounting information in SMEs – role of service provider relationships. *International Journal of Business Information Systems*, 17 (3), 340-354.
- Suomala, P., Manninen, O. & Lyly-Yrjänäinen, J. 2011. *Laskentatoimi johtamisen tukena*. Helsinki: Edita.
- Sosiaali ja terveysministeriö. 2020. Suomi on varautunut uuden koronaviruksen varalta tilanteen niin vaatiessa. Haettu osoitteesta. <https://valtioneuvosto.fi/-/1271139/suomi-on-varautunut-uuden-koronaviruksen-varalta-tilanteen-niin-vaatiessa>.
- Suomen yrittäjät, Finnvera & Suomen työ- ja elinkeinoministeriö. 2020. *Pk-yrittäjäbarometri 2/2020*. Haettu osoitteesta. <https://www.yrittajat.fi/tutkimukset/pk-yrittäjäbarometri-2-2020>.
- Suomen Yrittäjät, Finnvera & Työ- ja elinkeinoministeriö. 2021. *.PK-Yrittäjäbarometri 2/2021*. Haettu osoitteesta. <https://www.yrittajat.fi/tutkimukset/pk-yrittäjäbarometri-2-2021>.
- Stauss, B. & Jedrassczyk, M. 2008. Business Process Outsourcing (BPO): Value Creation through External Service Providers. *The Journal of applied management and entrepreneurship*, 13 (3), 20.

- TietoAkseli. 2022. TietoAkseli Oy:n verkkosivut. Haettu osoitteesta <https://www.tietoakseli.fi/talousjohtaminen>.
- Tyni, A. 2020. Controller-toiminnon ulkoistaminen: Ulkoistetun controllerin rooli sekä ulkoistamisen syyt. Pro gradu -tutkielma, Jyväskylän yliopisto Kauppakorkeakoulu.
- Lahti, S. & Salminen, T. 2014. Digitaalinen taloushallinto. Helsinki: Sanoma Pro.
- Tuomi, J. & Sarajärvi, A. 2018. Laadullinen tutkimus ja sisällönanalyysi. Helsinki: Kustannusosakeyhtiö Tammi.
- Vaivio, J. & Kokko, T. 2006. Counting Big Re-examining the Concept of the Bean Counter Controller. Liiketaloudellinen Aikakauskirja 1/2006, 49-74.
- Walker, K. B., Johnson, E. N. & Fleischman, G. M. 2018. Management Accounting Service Quality: What Is Most Important to Your Customers? Management accounting quarterly, 20 (1), 18-26.

LIITE 1 HAASTATTELURUNKO ULKOISILLE CONTROLLER-ASiantuntijoille

Haastateltavan asiantuntijan taustatiedot:

- Koulutus:
- Ikä:
- Kokemus ulkoistetuista controller-tehtävistä / Sisäisistä Controller-tehtävistä
- Tehtävänimike:
- Onko yritys erikoistunut tilitoimisto vai liikkeenjohdon konsultoinnin palveluihin:

Teema 1. Asiantuntijan tehtäväkuva, rooli ja asema asiakasyrityksessä

- Miten kuvailisit ulkoistetun controllerin roolia?
- Mitkä ovat keskeiset työtehtäväsi? Millaisia laskentamenetelmiä hyödynnät työssäsi?
- Onko työtehtävissäsi, roolissasi ja asemassasi asiakasyrityksessä tapahtunut muutoksia pandemian aikana?
- Onko toimeksiantojen kesto muuttunut ajasta ennen pandemiaa?

Teema 2. Asiakasyritysten palvelutarve (Laskentamenetelmät /pääöksenteko ja muu tukeminen)

- Millainen on useimmiten controller-toimintonsa ulkoistanutta yritystä?
- Miten ulkoistetun controllerin palvelutarve eroaa sisäisesti tuotetusta?
- Miten pandemia on vaikuttanut asiakasyritysten palvelutarpeisiin?
- Mitkä palvelut / laskentamenetelmät ovat kasvattaneet rooliaan pandemian aikana? Oletko havainnut toimialakohtaisia eroja?
- Miten ulkoistettu controller vastaa mielestäsi asiakasyritysten liiketoiminnan yksilölliseen tarpeeseen?

Teema 3. Asiantuntijan ja asiakasyrityksen vuorovaikutus

- Millaiseksi koet vuorovaikutuksen asiakasyritysten kanssa?
- Onko vuorovaikutuksessa asiakaskohtaisia eroja?
- Miten asiakasyrityksen liiketoiminnan tuntemus vaikuttaa talousviestintääsi?
- Mitkä ovat tiedonkulun ja talousviestinnän haasteet?
- Osallistutko aktiivisesti yritysten päätöksentekoon ja johdon kokouksiin?
- Miten kuvailisit pandemian vaikutusta vuorovaikutukseen tehtävissäsi?
- Onko pandemia muuttanut roolia lähemmäs asiakasyrityksen päätöksentekoa ja johtoa?

Teema 4. Controller palveluiden kehittäminen / tulevaisuus

- Mitkä ovat ulkoistetun controller-toiminnot keskeisimmät haasteet?
- Onko pandemian aikainen toimintaympäristö nostanut esille muita kehityskohteita / haasteita?
- Mitkä ovat ulkoistetun controller-toiminnon vahvuus?
- Millaista palautetta olet saanut asiakasyrityksiltä? Onko pandemia vaikuttanut palautteen määrään ja laatuun?
- Vastaavatko palvelut tarpeeksi yksilölliseen tarpeeseen poikkeusoloissa? Mitkä tekijät tukevat tätä yksilöllisyyttä?
- Millaisena näet ulkoistettujen controller tulevaisuuden? Miten kehittäisit palveluita?
- Uskotko, että ulkoistetut controller-palvelut kasvattavat kysyntää?