

Päivi Pyy

# CONTROLLER-PALVELU

## Lisäarvoa liiketoimintaan?

Opinnäytetyö

Yrittäjyyden ja liiketoimintaosaaminen koulutusohjelma


Elokuu 2014




# MAMK

University of Applied Sciences

## KUVAILULEHTI

 <b>MAMK</b> University of Applied Sciences		<b>Opinnäytetyön päivämäärä</b>  18.8.2014
<b>Tekijä(t)</b> Pyy Päivi	<b>Koulutusohjelma ja suuntautuminen</b> Yrittäjyys ja liiketoimintaosaaminen	
<b>Nimeke</b>  Controller-palvelu. Lisäarvoa liiketoimintaan?		
<b>Tiivistelmä</b>  <p>Yritykset tarvitsevat analysoitua talousinformaatiota johtamisen ja päätöksenteon tueksi. Liiketoiminnan taloudellisen näkökulman sisäistäminen ja talouden syy- ja seuraussuhteiden ymmärtäminen tukee liiketoiminnan ohjaamista ja kehittämistä strategian linjausten mukaisesti. Näin yrityksen johdolla on paremmat tiedolliset ja taidolliset mahdollisuudet liiketoiminnan muutosten vaikutusten ennakoimiseen.</p> <p>Tämän opinnäytetyön kehittämistehtävä oli luoda sisällön suuntaviivat controller-asiiantuntijapalvelulle. Palvelun tarkoituksena on syventää ja laajentaa perinteisiä taloushallinnon palveluita ja luoda lisäarvoa asiakkaan liiketoimintaan.</p> <p>Tutkimusmenetelmänä tässä opinnäytetyössä käytettiin kvalitatiivista tapaustutkimusta. Teemahaastatteluiden avulla selvitettiin Etelä-Savon alueella toimivien pk-yritysten näkemyksiä johdon raportoinnista, controllerin roolista ja tehtävistä, ulkoistamisesta ja controller-palvelusta ostopalveluna. Haastattelut toteutettiin 8 yrityksen talousjohdolle ja toimitusjohtajalle.</p> <p>Teoreettinen viitekehys muodostuu taloushallinnon roolista yrityksen päätöksenteossa ja asiiantuntijapalveluista keskittyen taloushallinnon asiiantuntijapalveluihin. Viitekehyksessä käydään läpi myös ulkoistamiseen ja palvelun laatuun liittyviä asioita sekä controllerin roolia ja asemointia yrityksessä.</p> <p>Lopputuloksena syntyi näkemys kuinka yritykset käyttävät taloushallinnon informaatiota hyväksi johtamisessa ja päätöksenteossa. Tutkimuksella saatua tietoa hyödynnettiin controller-palvelun sisällön suuntaviivojen suunnittelussa.</p>		
<b>Asiasanat (avainsanat)</b> johdon laskentatoimi, controller, ulkoistaminen, johdon päätöksenteko, raportointi, asiiantuntijapalvelut		
<b>Sivumäärä</b> 104 + 1 liite	<b>Kieli</b> suomi	<b>URN</b> URN:NBN:fi:amk-2014082613607
<b>Huomautus (huomautukset liitteistä)</b>		
<b>Ohjaavan opettajan nimi</b> Terttu Liimatainen	<b>Opinnäytetyön toimeksiantaja</b>	

## DESCRIPTION

		<b>Date of the master's thesis</b>  18 August, 2014
<b>Author(s)</b> Pyy Päivi	<b>Degree programme and option</b> Entrepreneurship and Business Operations	
<b>Name of the master's thesis</b> Controller as an outsourced service. More value-added to the business?		
<b>Abstract</b>  <p>Companies require reports from the financial administration to support their management and decision making. They need information such as analysed reports to open up the figures in the profit and loss accounts. They need estimates and forecasts so that they can see where the business is going. Nowadays the strategy of a company is linked to the economic information. Financial control is based on the company's strategy and its implementation.</p> <p>The purpose of this master's thesis was to create content for a new consultancy service. The aim of the consultancy service is to provide value-added to business by improving financial reporting and supporting internal decision-making in a company.</p> <p>This study was carried out as a case study. The semi-structured interview was chosen as the data collection tool. The interviews were made for eight CEOs and CFOs in South-Savo area to gather information how these companies use financial information to support their management and decision making. Also the role and job description of a controller was clarified and their opinions, needs and expectations about outsourcing and controller consultancy services were found out.</p> <p>The theoretical framework was formed around management accounting, reporting and decision making. Another theoretical frame work is consultancy services, especially financial consultancy services, role of controller and outsourcing.</p> <p>The result of this study is a description of how the companies use financial information and what they expect from the outsourced financial service. Based on that, content for controller consultancy service as an outsourced service was developed.</p>		
<b>Subject headings, (keywords)</b> management accounting, outsourcing, decision making, reporting, financial consultancy services		
<b>Pages</b> 104 p. + app. 1	<b>Language</b> Finnish	<b>URN</b> URN:NBN:fi:amk-2014082613607
<b>Remarks, notes on appendices</b>		
<b>Tutor</b> Terttu Liimatainen	<b>Master's thesis assigned by</b>	

## SISÄLTÖ

1	JOHDANTO .....	1
2	OPINNÄYTETYÖN TOTEUTUS .....	3
2.1	Opinnäytetyön tavoitteet, rajaus ja kehittämistehtävä .....	3
2.2	Tutkimusmenetelmät .....	4
2.2.1	Tapaustutkimus .....	4
2.2.2	Kvalitatiivinen eli laadullinen tutkimus.....	6
2.2.3	Aineiston- ja tiedonkeruumenetelmät .....	7
2.3	Opinnäytetyöprosessi.....	11
3	TALOUSHALLINNON ROOLI YRITYKSEN PÄÄTÖKSENTEOSSA.....	14
3.1	Yrityksen talousohjaus.....	14
3.2	Yrityksen laskentatoimi .....	16
3.2.1	Taloushallinnon toiminnallinen vastuu laskentatoimesta .....	17
3.2.2	Johdon laskentatoimen rooli .....	18
3.2.3	Johdon laskentatoimi päätöksenteon tukena.....	20
3.2.4	Laskentatoimen laskelmat päätöksenteon tukena .....	21
3.2.5	Tuotetun informaation perusongelmat .....	24
4	ASiantuntijapalvelut .....	26
4.1	Asiantuntijuus ja asiantuntijapalvelut.....	26
4.1.1	Asiantuntijuus .....	26
4.1.2	Asiantuntijapalvelut .....	29
4.1.3	Taloushallinnon asiantuntijapalvelut .....	31
4.2	Controller – taloushallinnon asiantuntija ja moniosaaja.....	33
4.2.1	Controllerin työtehtävät ja rooli.....	34
4.2.2	Controllerin osaaminen .....	36
4.2.3	Controller-palvelun kysyntä ja käytännön tarpeet .....	38
4.3	Palvelun laatu.....	39
4.3.1	Palvelun laadun ulottuvuudet ja kokeminen .....	39
4.3.2	Hyvän palvelun ominaisuudet.....	43
5	ULKOISTAMINEN – STRATEGINEN PÄÄTÖS VAI SÄÄSTÖKEINO?.....	45
5.1	Ulkoistaminen.....	45
5.2	Ulkoistamisen tavoitteet ja syyt.....	47
5.3	Ulkoistamisstrategia .....	49

5.4	Ulkoistamisen tasot.....	50
5.4.1	Taktinen ulkoistaminen.....	50
5.4.2	Strateginen ulkoistaminen.....	51
5.4.3	Muuntuva ulkoistaminen .....	52
5.5	Ulkoistamisprosessi .....	52
5.6	Ulkoistamisen hyödyt .....	55
5.7	Ulkoistamisen riskit ja ongelmat .....	58
5.8	Ulkoistamisen kehitys tulevaisuudessa.....	61
6	PK-YRITYSTEN TARPEET CONTROLLER -PALVELULLE .....	63
6.1	Teemahaastatteluiden toteuttaminen .....	63
6.2	Teemahaastelujen analysointi.....	66
6.3	Teemahaastatteluiden tulokset.....	67
6.3.1	Taustatiedot.....	67
6.3.2	Taloushallinnon asiantuntijapalveluiden käyttäminen.....	68
6.3.3	Johdon raportointi .....	71
6.3.4	Controller-palvelu .....	76
6.4	Johtopäätökset tutkimustuloksista .....	78
7	SUUNTAVIIVAT CONTROLLER PALVELUN SISÄLLÖLLE .....	81
7.1	Palvelun sisältö .....	81
7.1.1	Ulkoinen raportointi.....	82
7.1.2	Operatiivinen raportointi.....	82
7.1.3	Strateginen avustaminen .....	84
7.2	Suunnitelma teknisestä toteuttamisesta .....	85
7.3	Kehittäminen.....	88
8	POHDINTA .....	89
8.1	Tutkimustulosten teoriakytkennät .....	89
8.2	Tutkimuksen onnistuminen .....	91
8.3	Kvalitatiivisen tutkimuksen luotettavuus .....	92
9	LOPUKSI.....	95
	LÄHTEET.....	97
	LIITE	
	1 Teemahaastattelukysymysrunko	

## 1 JOHDANTO

Johdon laskentatoimi on muuttunut viime vuosina lyhyen tähtäimen suunnittelusta ja ohjaamisesta strategisen suunnittelun ja ohjaamisen suuntaan. Yrityksen sisäisen laskentatoimen näkökulma on muuttunut tulevaisuusorientoituneemmaksi, sillä myös yritysten toimintaympäristöt ja liiketoiminnan luonne ovat muuttuneet tähän suuntaan. Selviytyminen alati muuttuvassa ja dynaamisessa toimintaympäristössä asettaa yritysjohdolle haasteita. Kilpailu kiristyy jatkuvasti ja maailmantalouden epävakaus tuo mustia pilviä markkinoiden ylle.

Taloudellisen tiedon tuottamisesta vastaa yrityksen taloushallinto. Taloushallinnon asiantuntijan rooli on muuttunut historiaan tuijottavista pavnulaskijoista nykyhetkeen ja tulevaisuuteen katsoviksi johdon neuvonantajaksi. Yhä useammassa yrityksessä toimii controller, joka tuottaa ja analysoi talousinformaatiota johdon päätösten tueksi ja samalla tuo taloushallinnon ja yrityksen liiketoiminnan lähemmäksi toisiaan. Kiristyvässä kilpailussa liiketoiminnan analysointi taloudellisin ja ei-taloudellisin mittarein antaa yritykselle paremman mahdollisuuden ohjata ja kehittää toimintaansa.

Yrityksen talousinformaation säännöllinen seuraaminen auttaa yrityksen johtoa sisäistämään liiketoiminnan tilaa taloudellisesta näkökulmasta ja vahvistaa toiminnan ja talouden syy- ja seuraussuhteiden ymmärtämistä. Tätä kautta johdolla on paremmat tiedolliset ja taidolliset mahdollisuudet ennustaa tarkemmin liiketoiminnan muutosten vaikutusta taloudelliseen tilanteeseen ja reagoida poikkeamiin aiemmin. Jotta taloudellista informaatiota on mahdollista käyttää johtamisen ja päätöksenteon tukena, on informaation oltava luotettavaa, oikea-aikaisesti ja selkeästi ytimekkäässä muodossa esitettyä.

Osana ammattikorkeakoulun ylempää tutkintoa on kehittämistehtävänä toteutettu opinnäytetyö. Tämän opinnäytetyön kehittämistehtävä liittyy läheisesti omaan työhöni controllerina, vaikkei työtä toimeksiantona työnantajalleni tehdäkään. Oma kiinnostukseni motivoi tutkimaan yritysten sisäisen raportoinnin toteutusta ja sitä kautta kehittämään palvelua, jolla yritysten operatiivista ja strategista päätöksentekoa voidaan tukea ostopalveluna. Kehittämistehtävän tarkoitus on saada selville, kuinka yritykset hoitavat sisäistä raportointiaan ja kuinka he kokevat yhteistyön palveluntarjoajalta hankitun operatiivisen ja strategisen raportoinnin sekä mitä palvelun tarjoaminen käy-

tännössä vaatii. Näiden tulosten perusteella on tarkoitus luoda sisältö palvelulle, jota voidaan kehittää edelleen ja käyttää mahdollisesti myöhemmin aloitettaessa omaa yritystoimintaa.

Luvussa kaksi kerron opinnäytetyöni toteuttamisprosessista. Käsittelen tässä luvussa opinnäytetyöni tavoitteen, rajauksen ja kehittämistehtävän. Kerron myös valitsemastani tutkimusmenetelmästä, tapaustutkimuksesta sekä aineiston- ja tiedonkeruumenetelmistä. Luvun lopuksi kerron opinnäytetyöprosessin etenemisestä aikatauluineen.

Luvut kolmesta viiteen sisältävät opinnäytetyöni teoreettisen viitekehyksen. Luvussa kolme kerron taloushallinnon roolista yrityksen päätöksenteossa. Paneudun yrityksen talousohjaukseen sekä johdon laskentatoimen rooliin operatiivisen ja strategisen päätöksenteon tukijana. Neljännessä luvussa käsittelen asiantuntijuutta ja asiantuntijapalvelua, josta siirryn kertomaan taloushallinnon asiantuntijapalveluista ja niiden nykytilasta sekä controllerin tehtäväkuvasta taloushallinnon asiantuntijana. Luvun lopuksi käyn läpi palvelun laatua ja hyvän palvelun elementtejä. Viides luku sisältää teoriaa ulkoistamiseen liittyen. Luvussa kerron ulkoistamisen tavoitteista, strategioista ja tasoista. Käyn läpi myös ulkoistamisprosessia sekä hyötyjä, riskejä ja ongelmia.

Kuudennessa luvussa kerron kehittämistyöni empiirisestä tutkimuksesta. Kerron tutkimuksen toteuttamisesta ja analysoinnista. Luvussa käydään läpi tutkimustulokset ja niiden perusteella tehdyt johtopäätökset.

Seitsemännessä luvussa esittelen tutkimustulosten perusteella suunnitellut suuntaviivat controller-palvelun sisällölle sekä hahmotelman teknisestä toteuttamisesta hyvin yleisellä tasolla. Viimeisenä luvussa kerron ajatuksiani jatkokehittämisestä ja kehittämistoimenpiteistä.

Luvussa kahdeksan kerron havaitsemistani tutkimustulosten teoriakytkennöistä ja pohdin tutkimukseni ja kehittämistyöni onnistumista. Arvioin tekemäni tutkimuksen luotettavuutta kokonaisuutena kehittämistyöni kannalta käyttäen tapaustutkimuksen arviointikriteerejä. Pohdin myös opinnäytetyöprosessin sujuvuutta ja onnistumista. Viimeisessä luvussa tiivistän omat ajatukseni ja kokemukseni opinnäytetyöprosessista.

## 2 OPINNÄYTETYÖN TOTEUTUS

Tässä luvussa esitellään opinnäytetyön toteutus. Kuvaan opinnäytetyön tavoitteen, rajauksen ja kehittämistehtävän sekä kerron tämän opinnäytetyön tutkimusmenetelmistä eli tapaustutkimuksesta sekä käytetyistä aineiston- ja tiedon keruumenetelmistä. Lopuksi kerron opinnäytetyöprosessin aikataulusta.

### 2.1 Opinnäytetyön tavoitteet, rajaus ja kehittämistehtävä

Tämän opinnäytetyön tavoitteena on suunnitella omaan käyttöön taloushallintopalvelu, jolla voidaan laajentaa ja syventää perinteisiä taloushallinnon palveluita ja luoda lisäarvoa asiakkaan yritystoimintaan. Tämän opinnäytetyön tutkimus kohdistuu Etelä-Savon alueella toimiviin pk-yrityksiin. Komission suosituksen (2003/361/EY) mukaan pk-yritykseksi katsotaan yritys, jossa henkilöstöä on alle 250 ja liikevaihto tai taseen loppusumma alle 43 miljoonaa euroa. Tässä opinnäytetyössä on tarkoitus kartoittaa pk-yritysten tarpeita taloushallinnon informaation hyväksikäytössä yrityksen päätöksenteon tukena. Saatujen tulosten perusteella on tarkoitus suunnitella controller -toimintoa, jolla voidaan täydentää perinteisten taloushallintopalvelujen palvelutarjontaa ja on tarjottavissa omana kokonaisuutenaan. Palvelun suuntaviivojen luominen palvelee ennen kaikkea omaa tulevaisuuttani ja on askel kohti mahdollista yrittäjyyttäni.

Opinnäytetyön teoreettinen viitekehys muodostuu taloushallinnon roolista yrityksen päätöksenteossa ja asiantuntijapalveluista. Talousjohdon tehtävät voidaan jakaa talouden johtamiseen ja rahoitushallintoon, joista tässä työssä keskitytään talouden johtamiseen ja käydään läpi johdon laskentatoimen roolia neuvonantajana ja talousjohdon tiedon tarpeita. Asiantuntijuutta ja asiantuntijapalveluita käsitellään yleisellä tasolla, josta syvennytään taloushallinnon asiantuntijapalveluihin. Taloushallintoala on ollut muutosten keskellä jo pitkään, siksi käsitellään myös alan nykytilaa ja kehityssuuntia. Controllerin toimenkuvaa avataan kertomalla controllerin työtehtävistä, roolista yrityksessä, osaamisesta, controller-palvelun kysynnästä ja tarpeesta sekä asemasta yrityksessä. Lisäksi käsitellään palvelun laatua, koska se on olennainen osa asiantuntijapalvelua. Koska opinnäytetyön tavoitteena on suunnitella palvelu, jota tarjotaan yrityksen ulkopuolelta palveluntarjoajan toimesta, teoreettisessa viitekehyksessä käydään läpi ulkoistamiseen liittyviä asioita. Vaikka asiantuntijapalvelun tuotteistaminen,



markkinointi ja myynti asiakkaalle ovat tärkeää uuden palvelun rakentamisessa, ne on rajattu tämän opinnäytetyön ulkopuolelle. Myöskään hinnoitteluun ei tässä oteta kantaa.

Opinnäytetyön kehittämistehtävä on suunnitella controller-palvelun sisältö pääkohditain, jolla täydennetään perinteisten taloushallintopalvelujen palvelutarjooma. Palvelun kohderyhmä on pk-yritykset, joiden uskotaan hyötyvän controller-palvelusta liiketoiminnan kehittämisessä ja ohjaamisessa, mutta joilla ei välttämättä ole osaamista talousinformaation hyödyntämiseen nykyisillä resursseilla tai tarve controller-toiminnolle ei ole kokoaikaista. Kohderyhmään kuuluvat myös yritykset, joissa nykyisen henkilöstön osaamista controller-toiminnon osalta halutaan kehittää.

## **2.2 Tutkimusmenetelmät**

Tieto ei muodosta irrallista tai erillistä osaa elämästä. Tietoon, joka syntyy jokapäiväisestä kokemuksesta ja arkielämän toiminnasta, on monin tavoin kietoutunut myös tutkimuksilla tuotettu tieto. Kokemuksen arvoa hylkäämättä, tutkimuksen avulla saatu tieto täsmentää ongelmiin liittyviä kysymyksiä ja näin suuntaa huomion olennaisiin asioihin antamalla syvyysulottuvuutta ja ymmärrystä. Tieto auttaa vapautumaan perinteisistä ajatusmalleista ja sidonnaisuuksista. Se antaa aineksia ajattelulle rikastuttaen ja monipuolistaen arkitiedon luomaa kuvaa ja antaa uusia ideoita oman työn kehittämiseen. Tieteellinen tieto herättää kiinnostusta uusiin asioihin ja lisää harkintaa erilaisissa ratkaisuissa. Se luo uusia käsitteitä, joiden avulla avautuu uusia näkökulmia maailmaan. (Hirsjärvi ym. 2004, 21.) Tieteellisessä tutkimuksessa tutkijan täytyy keskittyä olennaiseen ja tehdä perusteltuja valintoja. Hänen on avattava oma päättelyketjunsä, osoittaa mistä lähtökohdista ja missä olosuhteissa tulokset ovat päteviä. (Kyrö 2004, 25.) Tämä opinnäytetyö toteutetaan tapaustutkimuksena, jossa käytetään kvalitatiivista eli laadullista tutkimusotetta. Tutkimusaineisto kerätään teemahaastatteluilla ja analysoidaan mm. teemoittelemalla.

### **2.2.1 Tapaustutkimus**

Tapaustutkimuksen tarkoituksena on tuottaa syvällistä ja yksityiskohtaista tietoa tutkittavasta tapauksesta. Tapaustutkimuksen avulla on mahdollista ymmärtää kehittämisen kohdetta kokonaisvaltaisesti realistisessa toimintaympäristössä, joka tuo kehittä-

mistyöhön syvällisyyttä ja moninaisuuden ymmärrystä. Tapaustutkimuksessa kysymys ei ole siitä, kuinka yleistä jokin on, vaan kuinka jokin on mahdollista tai kuinka jokin tapahtuu. Tapaustutkimuksen kohde ei ole otos isosta joukosta eikä tutkimuksen pyrkimyksenä ole tilastollinen yleistäminen vaan tapausta tutkitaan ottamalla huomioon paikalliset, ajalliset ja sosiaaliset tilanteet ja yhteydet. (Ojasalo ym. 2009, 52–53.) Tapaustutkimuksessa käytetään useaa erilaista aineistolähdettä eli triangulaatiota. Tutkijan on dokumentoitava käytetyt aineistot niin, että lukija pystyy tarkastamaan tutkimuksen päättelyketjun. (Kananen 2008, 84–85.)

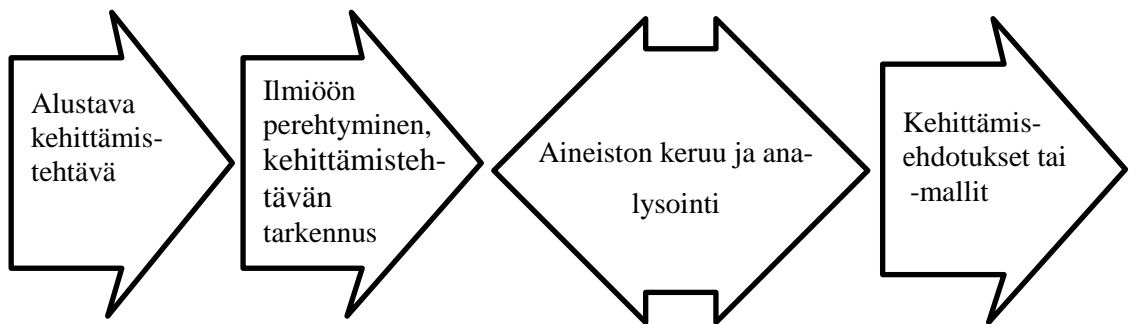
Tapaustutkimus soveltuu kehittämistyön lähestymistavaksi, koska tarkoitus on ymmärtää kohde tietynä syvällisenä kokonaisuutena ja kehittää sitä (Ojasalo ym. 2009, 53). Tapaustutkimukselle on tyypillistä, että se kuvaa ja tarkastelee ongelmia kokonaisvaltaisesti. Tutkija on vastuussa aineistonkeruusta luonnollisissa olosuhteissa. Aineistonkeruumenetelmänä on usein haastattelu tai havainnointi. Tutkimus on kuvailtavaa ja se etsii merkityksiä tutkittaville asioille. Tutkija ei voi keskittyä pelkästään nykyisyyteen, vaikka tapaustutkimus siihen perustuukin. Tutkijan on tunnettava myös menneisyys, jotta nykyisyyden ymmärtäminen kokonaisuutena on mahdollista. (Soininen 1995, 81–82.)

Tapaustutkimusta voidaan pitää syvätutkimuksena jostakin aiheesta. Kohde on suppea, mutta siinä on laaja joukko muuttujia. Tapaustutkimusta voidaan pitää sopivana, kun halutaan taustatietoa tulevasta. Sen tuloksia voidaan käyttää hyödyksi seuraavassa tutkimuksessa, jolloin voidaan arvioida, onko tutkittu asia muuttunut tutkimusten välillä. (Anttila 1996, 253.)

Kehittämistyö, kuten tapaustutkimuskin, nojautuu aina aiempiin tutkimuksiin, teorioihin ja metodeihin. Tapaustutkimus lähtee tutkittavasta kohteesta, ei ainoastaan yleisistä teorioista. Tutkijalla on usein aiempaa tietoa kehittämiskohteesta, mikä mahdollistaa alustavan kehittämistehtävän määrittelyn. Kehittämiskohteen tarkka määrittely ei ole kuitenkaan aina prosessin ensimmäinen vaihe, sillä prosessin edetessä kehittämiskohte täsmentyy ja kehittämistehtävää voidaan joutua muuttamaan. Tähän on hyvä varautua, sillä kehittämistyö elää koko prosessin ajan. (Ojasalo ym. 2009, 53–54.)

Ojasalo ym. (2009, 54) on kuvannut tapaustutkimuksen vaiheita kuvassa 1 havainnollistetulla tavalla. Alustavasta kehittämisiongelmaasta edetään ilmiöön perehtymiseen

käytännön ja teorian kautta. Kehittämisiongelmaa täsmennetään, kun tieto tutkittavasta kohteesta lisääntyy. Tämän jälkeen kerätään empiirinen aineisto esimerkiksi haastatteluin, kyselyin tai havainnoimalla. Analysoidun aineiston pohjalta palataan tarvittaessa kehittämistehtävän täsmentämiseen tai luodaan kehittämissuhteudet tai -malli. Tämä on tavanomainen tapaustutkimuksen eteneminen, joka toimii runkona myös tämän opinnäytetyön kehittämistehtävälle.



**KUVA 1. Tapaustutkimuksen vaiheet (Ojasalo ym. 2009, 54)**

Tapaustutkimuksen valintaa tutkimusmenetelmäksi tuki se, että opinnäytetyön tarkoitus on luoda sisällön suuntaviivat controller-palvelulle. Palvelun toteuttaminen käytännössä ei ole vielä ajankohtaista, joten olemassa olevan palvelun tai sen prosessien kehittäminen ja kehittämistoimien arvioiminen ei ole mahdollista.

### **2.2.2 Kvalitatiivinen eli laadullinen tutkimus**

Laadullisesta tutkimuksesta on ollut melko yleistä käyttää synonyymeina käsitteitä laadulliset, pehmeät ja kvalitatiiviset menetelmät. Termien tausta ja alkuperäinen merkitys poikkeavat jonkin verran toisistaan. Pehmeät menetelmät saatetaan nähdä myös tieteelliseltä tasoltaan pehmeämpinä ja vähemmän tieteellisinä kuin tilastolliset menetelmät. (Eskola & Suoranta 1999, 13.)

Laadullisen tutkimuksen lähtökohtana voidaan pitää todellisen elämän kuvaamista. Tähän sisältyy ajatus todellisuuden moninaisuudesta mutta tutkimuksessa on kuitenkin huomioitava, ettei todellisuutta voida pilkkoa mielivaltaisesti osiin. Tapahtumat muovaavat toinen toisiaan samanaikaisesti ja tästä johtuen on mahdollista löytää monensuuntaisia suhteita. Laadullinen tutkimus pyrkii tutkimaan kohdetta mahdollisimman kokonaisvaltaisesti. (Hirsjärvi ym. 2004, 152.)

Laadullisessa tutkimuksessa tutkija ei voi irtisanoutua arvolähtökohdista, sillä arvot vaikuttavat siihen, mitä ja miten pyrimme ymmärtämään tutkittavaa ilmiötä. Objektii-visuuden saavuttaminen perinteisessä mielessä ei ole mahdollista, sillä tutkija ja se, mitä tiedetään kietoutuvat saumattomasti yhteen. Tutkimuksen tuloksena saadaan vain ehdollisia selityksiä tiettyyn aikaan ja paikkaan rajoittuen. Yleisesti voidaan sanoa, että laadullisen tutkimuksen pyrkimyksenä on enemminkin löytää ja paljastaa tosiasioita kuin todentaa olemassa olevia väittämiä. (Hirsjärvi ym. 2004, 152.)

Laadullisen tutkimuksen tyypillisinä piirteinä voidaan Hirsjärven ym (2004, 155) mukaan pitää:

- Todellisissa tilanteissa kerätty aineisto tukee tutkimuksen kokonaisvaltaista tiedonhankintaa.
- Ihmistä suositaan tiedonkeruun instrumenttina.
- Tutkijan pyrkimys on paljastaa odottamattomia merkityksiä.
- Tutkimuksen lähtökohtana on yksityiskohtainen ja monitahoinen tarkastelu, ei ainoastaan hypoteesin tai teorian testaaminen
- Aineiston hankinnassa suositaan laadullisia metodeja, jotta varmistetaan tutkimukseen osallistuvien näkökulmien ja mielipiteiden esillepääsy.
- Kohdejoukon valinta on tarkoituksenmukaista, satunnaisotantaa ei käytetä.
- Tutkimussuunnitelma täsmentyy ja muotoutuu tutkimuksen edetessä.
- Tutkimustulokset käsitellään ainutlaatuisina ja aineiston tulkinnalla ei haeta yleistettävyyttä.

Tässä opinnäytetyössä on käytetty nimenomaan laadullista tutkimusta siksi, että suurin osa laadullisen tutkimuksen piirteistä täyttyy tutkimuksessa. Laadullisen tutkimuksen valintaa puoltaa myös se, että halutaan selvittää olemassa olevia asioita yritysten tavasta hyödyntää laskentatoimen tuottamaa informaatiota.

### **2.2.3 Aineiston- ja tiedonkeruumenetelmät**

Yksinkertaisimmillaan laadullisella aineistolla tarkoitetaan aineistoa, joka on ilmiönsul-taan tekstiä. Teksti on voinut syntyä tutkijasta riippuen tai riippumatta. (Eskola & Suoranta 1999, 15.) Yleensä laadullisen tutkimuksen aineisto kerätään haastatteluin, havainnoimalla, kyselyin tai erilaisiin dokumentteihin perustuvasta tiedosta. Näitä menetelmiä voidaan käyttää vaihtoehtoisina, rinnakkain tai monin eri tavoin yhdistel-

tynä. Tutkittava ongelma ja tutkimusresurssit määräävät menetelmien yhdistelmän. (Tuomi & Sarajärvi 2002, 73.) Kirjallisuudessa empiirisen tiedon kerääminen laadullisessa tutkimuksessa on joko primaarista tai sekundaarista, riippuen kuka aineiston on kerännyt. Tutkijan suorittamien haastatteluiden aineisto on itse kerättyä ja näin primaaria aineistoa. Sekundaarista aineistoa ovat esimerkiksi tv-ohjelmat, muistiot ja dokumentit. (Eriksson & Kovalainen 2008, 77–78.)

### *Haastattelu*

Käsitteenä haastattelusta tulee elävä ja mielekäs vasta sitten, kun sitä kuvataan todellisten tapahtumien ja inhimillisen kokemisen yhteydessä. Haastattelu tähtää tiedon keräämiseen ja siksi se on ennalta suunniteltua toimintaa, jolla on päämäärä. (Hirsjärvi & Hurme 2004, 42.) Haastattelu voidaan toteuttaa yksilö-, pari- tai ryhmähaastatteluna. Tavallisimmin haastattelut toteutetaan yksilöhaastatteluina ja varsinkin aloittelevalle haastattelijalle yksilöhaastattelun toteuttaminen voi olla mielekkäämpää. Monissa tapauksissa ryhmähaastattelu on kuitenkin käyttökelpoisempi ja siksi sen suosio on viime vuosina lisääntynyt. (Hirsjärvi & Hurme 2004, 61.)

Joustavana menetelmänä haastattelu sopii moniin erilaisiin tutkimustarkoituksiin ja siksi se onkin käytetyimpiä tiedonkeruumuotoja. Haastattelussa ollaan suorassa kielellisessä vuorovaikutuksessa ja tämä mahdollistaa tiedonhankinnan suuntaamisen itse tilanteeseen. Haastattelun aikana on mahdollista saada esiin vastausten takana olevia motiiveja ja ei-kielelliset vihjeet auttavat ymmärtämään vastauksia sekä merkityksiä. (Hirsjärvi & Hurme 2004, 34.) Haastattelijan on mahdollista toistaa kysymys, oikaista väärinkäsityksiä, selventää kysymyksiä ja käydä keskustelua tutkittavasta ilmiöstä. Haastattelussa tutkija voi kysyä kysymykset siinä järjestyksessä kuin kokee tarpeelliseksi. (Tuomi & Sarajärvi 2002, 75–76.)

Jotta haastattelussa saadaan mahdollisimman paljon informaatiota halutusta aiheesta, on järkevää ja perusteltua antaa haastattelukysymykset tai haastattelun aihe haastateltavalle jo etukäteen tutustuttavaksi (Tuomi & Sarajärvi 2002, 75). Haastattelu on aina vuorovaikutusta ja vuorovaikutuksen onnistuminen vaatii osallistujien välistä luottamusta. Siksi haastateltavalle on kerrottava kehittämistyön tarkoitus ja luottamuksellisuus. (Ojasalo ym. 2009, 97.)

Tutkimustarkoituksessa haastattelu on ymmärrettävä systemaattisena tiedonkeruun muotona. Sille on asetettu tavoitteet ja sen avulla pyritään saamaan mahdollisimman luotettavaa ja pätevää tietoa. Siksi yleensä puhutaankin tutkimushaastattelusta. Kirjallisuudessa tutkimushaastattelua on jaoteltu moniin ryhmiin erilaisin nimikkein. Tavallisesti haastattelun lajeja erotellaan haastattelutilanteen strukturoinnin ja muodollisuuden mukaan. Täysin strukturoitu haastattelu etenee ennalta laadittujen kysymyssarjojen mukaan, jotka esitetään tietyssä järjestyksessä. Strukturoimattomassa haastattelussa haastattelijalla on mielessä aihe tai alue ja keskustelu käydään vapaasti tämän aihepiirin sisällä. (Hirsjärvi ym. 2004, 196–197.)

Hirsjärvi ym. (2004, 197–198) jakaa tutkimushaastattelut kolmeen ryhmään:

- strukturoituun eli lomakehaastatteluun,
- teemahaastatteluun ja
- avoimeen haastatteluun.

Lomakehaastattelu tapahtuu lomaketta apuna käyttäen. Kysymysten ja väitteiden muoto sekä esitysjärjestys on ennalta täysin määrätty. Haastattelu on suhteellisen helppo tehdä, kunhan kysymykset on laadittu ja järjestetty huolellisesti. (Hirsjärvi ym. 2004, 197.) Tuomen ja Sarajärven (2002, 76–77) mukaan lomakehaastattelu on kvantitatiivisen eli määrällisen tutkimuksen aineistonkeruumenetelmä. Kerätyn aineiston avulla hypoteesien testaaminen on mahdollista, koska kerätty aineisto voidaan helposti kvantifioida. Lomakehaastattelu on usein vaihtoehto kyselylle, silloin kun pelätään, että kyselyn vastausprosentti jää alhaiseksi. Lomakehaastattelun tarkoituksena on saada vastaus jokaiseen kysymykseen annettujen vaihtoehtojen sisällä. Haastatteliija päättää kysymysten esitysjärjestyksen. Lomakehaastattelulla ei periaatteessa paljoakaan tekemistä kvalitatiivisen tutkimuksen kanssa, mutta sen avulla vastaajien vastaukset voidaan tyypitellä esimerkiksi laadullisiin luokkiin. Lomakehaastattelussa ei pysty kysymään mitä tahansa sellaista, mitä olisi hyödyllistä tai mukavaa tietää. Jokaisen kysymyksen takaa täytyy löytyä perustelu tutkimuksen viitekehystä eli jo aiemmin ilmiöstä tiedetystä.

Haittana lomakehaastattelussa voi olla, että ennakkoon valitut käsitteet ja vaihtoehdot heijastavat tutkijan maailmaa mutteivät vastaajien, jolloin vastausvaihtoehtoon ”muu” voi sijoittua paljon vastauksia. (Hirsjärvi & Hurme 2004, 45). Lomakehaastattelu to-

teutetaan yleensä puhelinhaastatteluna ja se liitetään usein surveytyyppiseen tutkimukseen (Hirsjärvi & Hurme 2004, 64).

Teemahaastattelu on puolistrukturoitu eli haastattelun aihepiirit eli teemat ovat tiedossa, mutta tarkka kysymysmuoto ja järjestys puuttuvat. Teemahaastattelu on hyvin yleinen ja käytetty kasvatus- ja yhteiskuntatieteellisessä tutkimuksessa, koska se vastaa suurelta osin laadullisen tutkimuksen lähtökohtia. Teemahaastattelu ei ole sekään yksinomaan laadullisen tutkimuksen menetelmä. Se on yhtä käyttökelpoinen myös määrällisessä tutkimuksessa. (Hirsjärvi ym. 2004, 197.) Yksityiskohtaisten kysymysten sijaan teemahaastattelu etenee ennalta valittujen teemojen varassa ja näin tutkijan näkökulma tutkittavaan aiheeseen ei ole määräävä ja tutkittavien ääni pääsee kuuluiin. Teemahaastattelu huomioi, että ihmisten tulkinnat asioista ja asioille antamansa merkitykset ovat keskeisiä ja että merkitykset syntyvät vuorovaikutuksessa. Koska teemahaastattelu on puolistrukturoitu menetelmä, haastattelun aihepiirit eli teemat ovat kaikille haastateltaville samat. Se ei siten ole yhtä vapaa kuin avoin haastattelu eli syvähaastattelu. (Hirsjärvi & Hurme 2004, 48.)

Avoin eli syvähaastattelu on täysin strukturoimaton. Siinä käytetään avoimia kysymyksiä ja haastattelijan tehtävä on syventää haastateltavien vastauksia ja edetä niiden pohjalta. Avoin haastattelu muistuttaa paljon keskustelua, jossa vastaus saa aikaan seuraavan kysymyksen. (Hirsjärvi & Hurme 2004, 45.) Haastattelutapa vaatii paljon aikaa, edellyttää useampia haastattelukertoja ja lisäksi kiinteän haastattelurungon puuttuminen jättää tilanteen ohjailun haastattelijan harteille. Avoin haastattelu vaatii siten haastattelijalta enemmän taitoja kuin muut haastattelun muodot. (Hirsjärvi ym. 2004, 198.)

### *Aineiston analysointi*

Kvalitatiivinen haastatteluaineisto on litteroitava tekstimuotoon ennen analysointia. Tutkimuksen tarkoitus ratkaisee, millä tarkkuudella litterointi tulee tehdä. Usein päädytään litterointiin melko yleisellä tasolla (propositiotaso), jolloin tutkija tiivistää lauseita niin, että asian ydin nousee esiin mutta ei vastaajan koko ilmaisu. Murre- ja puhekieliset ilmaisut jätetään pois kun litteroidaan yleiskielelle. Sanatarkassa litteroinnissa kirjataan ylös kaikki, mitä haastateltava sanoo, myös äännähdykset. Teemahaas-

tattelun aineisto kirjoitetaan niin sanatarkasti kuin mahdollista. (Kananen 2010. 58–59.)

Kvalitatiivisen aineiston analyysin ensimmäinen vaihe on aineiston järjestäminen. Järjestäminen voidaan tehdä koodaamalla, lajittelemalla tai indeksoimalla tietoa. Litteoitu aineisto voidaan koodata joko ennalta määriteltyihin luokkiin tai luokkiin, jotka nousevat esiin aineistosta. Koodaamisen tarkoitus on auttaa tutkijaa aineiston ymmärtämisessä. Samaa tarkoittavat asiat tai saman tekijän sisältävät asiat merkitään yhteisellä koodilla. Aineiston alkuperäisen sisällön säilyminen ei saa vaarantua koodaamisen aikana. (Kananen 2008, 88–89.)

Laadullinen analyysi voi olla induktiivinen (yksittäisestä yleiseen), deduktiivinen (yleisestä yksittäiseen) tai abduktiivinen (lähtee empiriasta, muttei torju teorian olemassaoloa). Jako pohjautuu tulkintaan tutkimuksessa käytetyn päättelyn logiikasta. Aineistolähtöisessä analyysissä tutkimusaineistosta pyritään kokoamaan teoreettinen kokonaisuus eli analyysiyksiköt valitaan tutkimuksen tarkoituksen ja tehtävänasettelun mukaan. Teorialähtöinen analyysi nojaa tiettyyn teoriaan, malliin tai auktoriteetin esittämään ajatteluun. Aineiston analyysiä ohjaa aikaisemman tiedon pohjalta luotu, valmis kehys. Tällaisen analyysin takana on usein aikaisemman tiedon testaaminen uudessa kontekstissa. (Tuomi & Sarajärvi 2002, 95–99.)

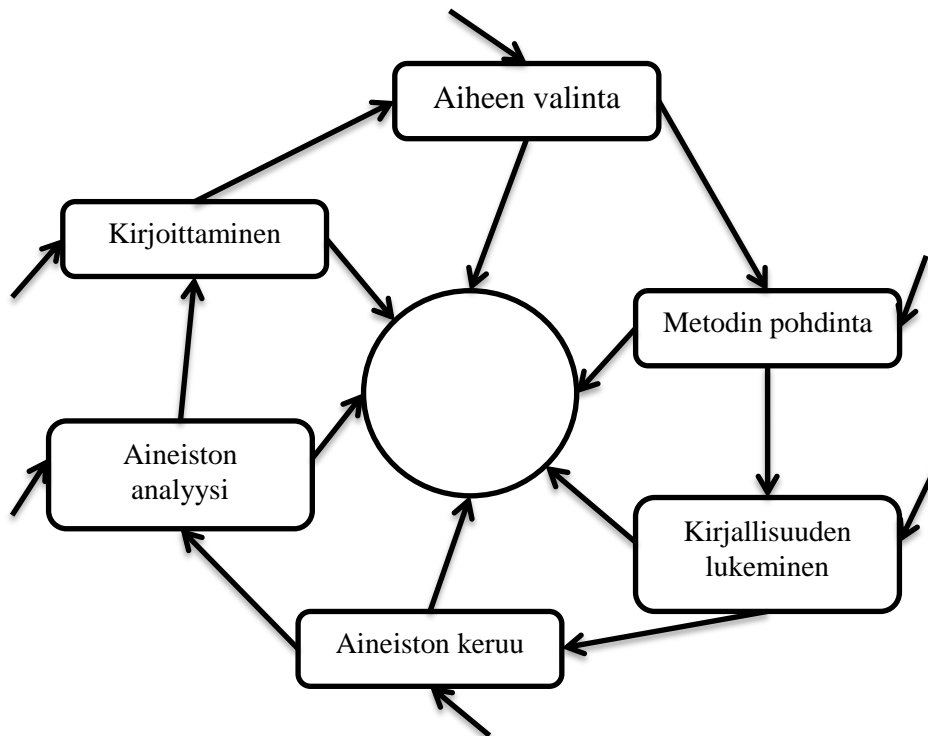
### **2.3 Opinnäytetyöprosessi**

Kehittämistyötä kuvataan hyvin usein toisiaan seuraavien vaiheiden kautta eli prosessina. Tämä siksi, että kehittäminen vie aikaa ja koostuu selkeistä vaiheista. Prosessina ajattelu auttaa toimimaan järjestelmällisesti ja huomioimaan ne asiat, jotka tietyssä vaiheessa on hyvä olla tehtynä, jotta seuraavaan vaiheeseen siirtyminen on mahdollista tai järkevää. Tutkimuksellinen kehittämistyö on usein haasteellinen tehtävä, joka nielaisee kaiken sen ajan, joka sille annetaan. (Ojasalo ym. 2009, 22.)

Suunnitelmallinen ja tavoitteellinen tutkimus on luova prosessi, joka sisältää erilaisia vaiheita. Se sisältää perehtymisen aiheeseen ja suunnitelman laatiminen, tutkimuksen toteutus ja tutkimuselosteen laadinta. Käytännössä tutkijat eroavat toisistaan siinä, kuinka he toimivat tutkimusta tehdessä ja näin tutkimusprosessin kuvaamiselle on myös erilaisia näkemyksiä. Tutkimusprosessin kulusta on kirjallisuudessa paljon eri-



laisia kaavakuvia. Tutkimuksen kulku on näissä kuvattu joko karkeasti tai hyvin yksityiskohtaisesti. (Hirsjärvi ym. 2004, 57.) Laadullinen tutkimus ei etene suoraviivaisesti jonkin kulkukaavion mukaisesti. Kuvassa 2 havainnollistettu tutkimus on luonteeltaan syklinen, päättymätön prosessi, joka voidaan aloittaa mistä kohdasta tahansa ja joka ohjaa harkitsemaan uudelleen tehtyjä valintoja. Se valaisee hyvin prosessin joustavuutta.



**KUVA 2. Tutkimusspiraali (Hirsjärvi ym. 2004, 15)**

Opintojen alkaessa syksyllä 2012 minulla oli sovittuna nykyisen työnantajani kanssa aihe, josta tekisin opinnäytetyöni toimeksiantona. Kehitysprojekti vaikutti haastavalta ja mielenkiintoiselta ja ehdin aiheen esitellä opinnäytetyösuunnitelmaseminaarissakin. Kehitysprojekti kuitenkin hyllytettiin odottamaan parempia aikoja ja edessä oli uuden aiheen miettiminen. Pidin pitkään kiinni siitä, että teen opinnäytetyöni toimeksiantona nykyiselle työnantajalleni ja nimenomaan toimintatutkimuksena. Aihetta ei kuitenkaan lukuisista keskusteluista huolimatta löytynyt toteutettavaksi valmistumistani silmällä pitäen.

Ajatus tämän opinnäytetyön aiheesta syntyi puolivahingossa ystäväni kanssa keskustellessa alkusyksystä 2013. Koska työtehtäväni tällä hetkellä ovat pitkälti operatiivisen toiminnan tukemista ja strategista avustamista taloushallinnon tiedolla, tuntui luonte-

valta lähteä työstämään ajatusta controller-palvelusta. Ensin ajatuksena oli työstää palvelumallia pidemmälle, kuin tässä opinnäytetyössä tullaan tekemään, sillä alkuvaiheessa olin vielä määräaikaisessa työsuhteessa ja tietty epävarmuus oli olemassa ja aina täytyy olla vaihtoehtoja takataskussa. Rajaaminen olisi kuitenkin ollut vieläkin työläämpää ja kokonaisuutena opinnäytetyöstä olisi todennäköisesti tullut liian laaja ja osin liian pintapuolinen. Siksi työsuhteen vakinaistamisen myötä, keskityin selvittämään tarvetta ja osaamisvaatimuksia controller-palvelulle.

Kuvassa 3 on havainnollistettu opinnäytetyöprosessin eteneminen. Opinnäytetyöni kirjoittaminen alkoi joulukuun 2013 lopulla. Tein ”quick & dirty” –version tutkimussuunnitelmasta, johon hahmottelin karkeasti työn sisällysluettelon ja kehittämistehtävän sekä aiheen rajausta. Tämän jälkeen aloitin lähdemateriaaliin tutustumisen noudattaen jo opintojen alussa annettua ”lue kirjoittamalla”-ohjetta. Viitekehys rakentui pala palalta ja ensimmäinen versio oli valmis helmikuun alussa.



**KUVA 3. Opinnäytetyöprosessin eteneminen**

Koko kirjoittamisprosessin ajan työstin ajatuksia tutkimuksesta ja yhdistelin mielessäni teoriaa ajateltuun tutkimukseen. Siitä huolimatta tarkka visio tutkimuksesta piirtyi vasta loppukeväästä 2014. Tutkimuksen toteutin alkukesästä 2014. Kesäloman alkaes-

sa heinäkuussa tutkimusaineisto oli litteroitu, osittain analysoitu ja raakaversio tuloksista kirjoitettu. Opinnäytetyön oli valmis elokuussa 2014.

### **3 TALOUSHALLINNON ROOLI YRITYKSEN PÄÄTÖKSENTEOSSA**

Yrityksen laskentatoimi koostuu kahdesta päätehtävästä eli rekisteröintitehtävästä ja hyväksikäyttötehtävästä. Laskentatoimi kerää ja rekisteröi sekä raportoi ja tuottaa laskelmia. Yrityksen toimintaa kuvaavan taloudellisen ja ei-taloudellisen informaation kerääminen edustaa rekisteröintitehtävää ja rekisteröityjen tietojen perusteella laaditut raportit ja laskelmat edustavat hyväksikäyttötehtävää. (Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 13.) Seuraavissa kappaleissa tarkastellaan talousohjausta, johdon laskentatoimea ja sen merkitystä johdon päätöksenteossa.

#### **3.1 Yrityksen talousohjaus**

Yritysten arki on täynnä valintoja, päätöksiä ja suunnitelmia kaikilla tasoilla (Suomala ym. 2011, 8). Ikäheimon (2011) mukaan yrityksen johdon kannalta on olennaista, minkä tiedon varassa se toimii ja mihin tietoon päätökset pohjautuvat. Talousjohtaminen on perinteisesti mielletty johtamista avustavaksi tukitoiminnoksi, mutta viime vuosina sen rooli ja asema on muuttunut merkittävästi strategiseen suuntaan. Taloudellinen informaatio antaa johdolle tärkeitä työkaluja kaikkeen johtamiseen ja talousohjauksen merkittävin tehtävä on varmistaa liiketoiminnan elinkelpoisuus ja taloudellinen menestys. (Viitala & Jylhä 2010, 294–297.) Partasen (2007b) mukaan talousjohtamiselta odotetaan yhä merkittävämpää tukea johtamiseen.

Talousohjaus perustuu yrityksen valitsemaan strategiaan ja sen toteuttamiseen. Kamensky (2012, 18–19) määrittelee strategian kolmella toisiaan täydentävällä ja osittain päällekkäisellä tavalla. Määritelmän kolme kohtaa sisältävät strategian toteuttamisen toimintasuunnitelman ja sen rahamääräisen vastineen luomiseen tärkeimmät suunta-  
viivat:

- Strategian avulla yritys valitsee tietoisesti keskeiset tavoitteet ja toiminnan suuntaviivat muuttuvassa maailmassa.
- Strategian avulla yritys hallitsee toimintaympäristöään

- Strategian avulla yritys hallitsee tietoisesti ulkoisia ja sisäisiä tekijöitä ja niiden välillä olevaa vuorovaikutusta niin, että yrityksen asettamat kannattavuus-, jatkuvuus- ja kehittämistavoitteet ovat saavutettavissa.

Strategisten kysymysten esiin nouseminen osana johdon laskentatoimea liittyy toimintaympäristön muutoksiin. Johdon ohjausjärjestelmät toimivat välineenä strategian toteuttamisessa. Ne ovat menetelmiä ja prosesseja, joilla tuotetaan informaatiota johdon päätösten tueksi. (Virtanen 2001, 539–540.) Strategian toteutumista edesauttaa se, että yrityksen työntekijät tiedostavat, miten he omalla tekemisellään vaikuttavat yrityksen tulokseen ja taloudelliseen asemaan. Talousjohtaminen vaatii, että yrityksen työntekijät huomioidaan taloudelliseen tulokseen vaikuttavina tekijöinä. (Järvenpää ym. 2001, 55–56.)

#### *Talousjohtamisen perustehtävät*

Talousjohdolla on yrityksessä keskeinen taloudellisen informaation tuottamisen palvelutehtävä. Taloushallinnon tuottamilla laskelmilla on keskeinen tehtävä johdon tukemisessa. Suunnittelu, toteutus, seuranta ja analysointi perustuvat tähän talousinformaatioon. (Viitala & Jylhä 2010, 297.) Talousjohdon tehtävät voidaan jakaa kahteen päätoimintoon eli talouden johtamiseen ja rahoitushallintoon. Rahoitushallinto vastaa rahoituksen johtamisesta kuten rahoituksen hankinnasta ja maksuvalmiudesta. Talouden johtaminen huolehtii kannattavuuden hallinnasta, sisäisestä raportoinnista, suoritusmittauksesta ja raportointi- ja tietojärjestelmien ylläpidosta ja kehittämisestä. (Järvenpää ym. 2010, 22–23.)

Tiedon johtamisella on nykypäivänä suuri merkitys yritysten toiminnassa. Yritysjohto tarvitsee tietoa omasta toiminnastaan, jotta se pystyy seuraamaan toimintaansa ja tarvittaessa reagoimaan, jollei suunta ole halutunlainen. Tehokasta tietojohdamisen osaamista voidaan pitää kilpailuetuna, mutta se edellyttää informaatiota niin ulkoisesta ympäristöstä kuin yrityksen sisäisestä toiminnasta. Yrityksen omat strategiset tavoitteet määrittelevät, millainen seurantajärjestelmä sen on luotava. Omiin tarpeisiin kehitetty seurantajärjestelmä antaa mahdollisuuden toteuttaa hyvää tietojohdamista, koska järjestelmä tuottaa juuri sitä tietoa, jota voidaan käyttää hyväksi tietojohdamisessa. (Vilkkumaa 2005, 423–424.)

Strategian toteutumisen ja strategisen tavoitteenasettelun onnistumisen tarkastelu kuuluu olennaisena osana talousjohdon tehtäviin. Strategisessa tavoitteenasettelussa onnistuminen selviää, kun tarkastellaan, ovatko tavoitteet toteutuneet ja johtaneet odotettuihin tuloksiin alemmalta tasolta myös ylemmälle tasolle. (Lönngqvist & Mettänen 2003, 122–123.)

### *Johtamisen hierarkiatasot*

Yrityksen johtamista kuvataan usein kolmetasoisena toimintana, joka jakautuu strategiseen, taktiseen ja operatiiviseen johtamiseen. Laskentatoimella on perinteisesti tuettu strategiatyötä konkreettisesti, kun strategiasuunnitelmat on prosessin aikana muutettu tuloslaskelmiksi, kassavirtalaskelmiksi ja taseiksi. Erilaisten strategiavaihtoehtojen analysoinnilla on pyritty arvioimaan rahamääräisesti tuottoja ja kuluja. Yksi laskentatoimen merkittävä kehityssuunta viime vuosina on ollut strateginen johdon laskentatoimi. Erityisesti strategisessa roolissa korostuu kyky ohjata ja tukea koko yrityksen arvoketjua. Taktinen johtaminen perustuu usein vuoden aikajänteellä suunnitelmaan ja sen taloudelliseen kuvaukseen eli budjettiin. Taktisella tasolla pyritään konkretisoimaan strategiset tavoitteet ja suunnitelmat vuositason tavoitteiksi ja konkreettisiksi toimiksi. Operatiivinen johtaminen on jokapäiväistä johtamista ja ohjausta. Taloushallinnon näkökulmasta operatiiviseen johtamiseen liittyvät esimerkiksi maksuvalmiuden seuranta ja jälki- eli kannattavuuslaskelmat. (Järvenpää ym. 2010, 14–16.)

### **3.2 Yrityksen laskentatoimi**

Yrityksen laskentatoimi on perinteisesti jaettu kahteen pääalueeseen. Ulkoinen eli yleinen laskentatoimi perustuu yrityksen kirjanpidon tietojärjestelmään. (Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 13.) Kahdenkertainen kirjanpito, taloudellisten tapahtumien tallennus- ja luokittelujärjestelmä, muodostaa laskentatoimen ytimen (Ikäheimo ym. 2012, 12). Ulkoinen laskentatoimi antaa kuvan yrityksen taloudellisesta asemasta ja tuloksesta yrityksen ulkopuolelle. Se palvelee rahoittajien ja muiden sidosryhmien informaatiotarvetta ja sitä säätelevät normit määrittävät tarkkaan, mitä kerrotaan ja miten. Tästä syystä ulkoinen laskentatoimi on hyvin samankaltaista eri yrityksillä. (Ikäheimo ym. 2012, 13.)

Sisäisen laskentatoimen eli johdon laskentatoimen päätehtävä on auttaa toiminnan suunnittelussa ja valvonnassa sekä lyhyellä että pitkällä tähtäimellä ja tukea yritysjohtoa päätöksenteossa. Johdon laskentatoimen näkökulma poikkeaa ulkoisen laskentatoimen näkökulmasta muutoinkin kuin kohderyhmän osalta. Johdon laskentatoimea ei säätele yrityksen ulkopuoliset normit ja siksi se on huomattavasti moniulotteisempi kokonaisuus kuin ulkoinen laskentatoimi. (Ikäheimo ym. 2012, 14.) Yrityksen omat tarpeet selvittää tuottoja ja kuluja ohjaavat johdon laskentatoimen toteutusta. Johdon näkökulmalla on ensisijainen rooli sisäisen laskentatoimen kehittämisessä. (Lehtonen 2007, 85.)

### **3.2.1 Taloushallinnon toiminnallinen vastuu laskentatoimesta**

Toimintana laskentatoimesta vastaa yrityksen taloushallinto. Taloushallintoa voidaan pitää toimitusjohtajan oikeana kätenä, koska se avustaa johtoa tekemään taloudellisesti kannattavia ratkaisuja. Vaikka taloushallintoa on yleisesti pidetty tukitoimintona, on se yhä kiinteämpi osa yrityksen johtamista. Johdon laskentatoimen toiminta ajoittuu tasaisesti ympäri vuoden. Yrityksen toimintaa tarkastellaan usein kuukausitasolla, pienemmissä yksiköissä voidaan mennä viikko tai jopa päivätasolle. Johdon laskentatoimen raportit eivät usein ole samalla tavalla viimeistelyjä kuin tilinpäätökset tai osavuosikatsaukset. Oleellisinta johdon laskentatoimen hyödyntämisessä on saada raportit mahdollisimman nopeasti. Taloushallinto vastaa tai on kiinteästi mukana pitkän aikavälin strategisessa suunnittelussa. (Ikäheimo ym. 2012, 20–21.)

Laskentatoimi on laaja kokonaisuus ja vaatii taloushallinnon ammattilaiselta laajaa osaamista (Ikäheimo ym. 2012, 21). Taloushallinnon tehtävien monipuolistuminen ja vaatimustason kasvu sekä nopea ja jatkuva muutos asettaa alalla työskenteleville paljon haasteita (Taloushallintoalan ammattilaisia arvostetaan 2012). Juuri strategian hallinnasta johtuen taloushallinnon tehtävien luonne on muuttunut. Aiemmin johdon laskentatoimen ammattilainen oli menneisyyttä koskevan numeroaineiston historioitsija ja pavnulaskija, nyt neuvonantaja ja muutosagentti. Sisäisen laskentatoimen ammattilaiselta edellytetään palvelusuuntautuneisuutta, aktiivista ja osallistuvaa otetta. Enää ei riitä pelkkä talousosaaminen vaan ymmärrys liiketoiminnasta on välttämätöntä. Laskentatoimi tarjoaa lukuisia välineitä liiketoimintaosaamisen haasteisiin, mutta ne ovat toimivia vain asiansa osaavien ja laskentatoimen syvempää luonnetta ymmärtävien käytössä. (Näsi 2006.)

### 3.2.2 Johdon laskentatoimen rooli

Granlund ja Lukka (1997) ovat tutkineet suomalaisen johdon laskentatoimen ja sen kulttuurin muutosprosessia. Aiemmin johdon laskentatoimea pidettiin pavunlaskijana, kun sillä nykyään on vahvasti muutosagentin rooli. Johdon laskentatoimi on tunnistettu tärkeäksi osaksi yrityksen johtamista ja rooli on toimia neuvonantajana tuottaen ja jakaen luotettavaa ja oleellista talousinformaatiota johdon päätöksenteon pohjaksi.

Johdon päätöksentekotilanteet koskevat tulevaisuutta, joten johdon laskentatoimen informaation täytyy olla ennakoivaa ja tulevaisuuspainotteista. Johdon laskentatoimen raportit ovat usein yksityiskohtaisempia ja tarkempia kuin ulkoisen laskentatoimen raportit. Johdon laskentatoimi nähdäänkin sisäisenä palvelutoimintona, joka jalostaa ja analysoi ulkoisen laskentatoimen tietoa päätöksenteon tueksi. (Suomala ym. 2011, 9–11.) Johdon laskentatoimella tuetaan yrityksen toimintaa tuottamalla erilaisia kustannus- ja kannattavuuslaskelmia, siksi sen tuottama informaatio on harvoin julkista (Viitala & Jylhä 2010, 298).

On tärkeää, että tunnistetaan ero informaation ja tiedon välillä. Taloushallinnon järjestelmät keräävät informaatiota, mutta niiden tärkein tehtävä on tuottaa tietoa eli tässä yhteydessä jalostettua informaatiota. Talousinformaation täytyy olla sellaisessa muodossa, että se antaa yrityksen vastuuhenkilöille tietoa, jonka perusteella voidaan tehdä entistä parempia päätöksiä. Ongelmana nykypäivänä on, että informaatiota voidaan kerätä ja tuottaa rajaton määrä ja yrityksen johdon täytyy pystyä tunnistamaan, mikä tieto on todella merkityksellistä sen liiketoiminnan kannalta. Sisäinen ja strateginen laskentatoimi tähtää ennakoivan tiedon tuottamiseen ja sen merkitys on kasvanut yritysten toiminnassa. Koska ennakointi tähtää tulevaisuuteen, ei se voi perustua ulkoisen laskentatoimen kirjanpitoon. Ennakointi pohjautuu omaan logiikkaansa ja menetteilyynsä. Hyvä ennakointijärjestelmä kerää ja tuottaa tietoa kaikista yrityksen liiketoiminnan kannalta merkittävästä informaatiosta. (Vilkkumaa 2005, 49–52.)

Alholan ja Lauslahden (2005, 173) mukaan raportoinnin on tärkeää sisältää eri aikaulottuvuuksia, koska tulevaisuutta ei voi johtaa ilman tietoa menneisyydestä. Historian, nykyisyyden ja tulevaisuuden analysoiminen jatkumona auttaa antamaan monipuolisen kuvan johdolle, jolloin pystytään reagoimaan riittävän ajoissa ja ennakoivasti.

maan tulevaa sekä tekemään edellä mainittujen pohjalta taloudellisesti kannattavia johtopäätöksiä tulevaisuuden rakentamiseksi.

Taloushallinnon informaatiolla on merkittävä rooli toiminnan suunnitteluun, ohjaamiseen ja valvontaan liittyvissä päätöksentekotilanteissa. Näihin liittyvät päätökset perustuvat taloushallinnon informaation lisäksi erilaisiin faktoihin ja intuitioon. Taloushallinnon informaatio hahmottaa monimuotoista todellisuutta ja on perusta toiminnalle, päätöksenteolle ja keskustelulle yrityksissä. Laskentatoimea voidaan kuvata prosessina ja järjestelmänä, joka kerää, mittaa ja tallentaa informaatiota ja tuottaa näistä raportteja johdon päätöksenteon tueksi. (Ikäheimo ym. 2012, 11–12.) Talousinformaatioon liittyvät oletukset ja reunaehdot on tunnettava, jotta prosessin tuottama tieto ymmärretään oikein (Suomala ym. 2011, 102–103). Talousohjauksen haasteena ovat päätöksentekijöiden kyky ja osaaminen ymmärtää laskelmia ja kuinka hyvin laskelmissa huomioidaan päätöksen kannalta kriittiset kulut ja tuotot. Käytännön päätöksenteossa haasteena voi olla myös ristiriitaiset tavoitteet, joihin pyritään. (Järvenpää ym. 2010, 36–38.) Laskentatoimen tuottama talousinformaatio on vain harvoin ehdottoman totuuden faktaa tai tässä hetkessä käytännön toimenpitein tarkistettavissa olevia mittaustuloksia. Talousinformaation luonteen ymmärtäminen, raporttien lukeminen ja oikeiden tulkintojen tekeminen edellyttää pintatietoa syvempää taloushallinnon osaamista. Liiketoiminta edellyttää nimenomaan raporttien tulkintaa ja oikeita johtopäätöksiä niistä. (Näsi 2006.)

Päätösten tueksi tuotettu informaatio voi olla monen tyyppistä. Se voi suuntautua menneisyyteen tai tulevaisuuteen, olla määrällistä tai laadullista, rahamääräistä tai ei-rahamääräistä, objektiivista tai subjektiivista. Suurin osa taloushallinnon tuottamasta informaatiosta on rahamääräistä. Tällöin kyetään tekemään yhteismitalliseksi erilaisia mittayksiköitä helposti verrattaviksi yksiköiksi, tarkoituksena kertoa yrityksen tuotot ja kulut. Ei-rahamääräisellä tiedolla on hyvin usein tärkeä täydentävä tehtävä päätöksenteossa ja sen tuottaminen on ensiarvoisen tärkeää, koska sen avulla voidaan ennustaa tulevaisuuden menestymistä. (Järvenpää ym. 2010, 39–40.)

Johdon informaatiotarve on erittäin tärkeää ymmärtää syvällisesti, jotta voidaan tarjota päätöksenteon kannalta relevanttia, luotettavaa ja ajantasaista informaatiota. Tämä on keskeinen haaste yrityksissä, sillä ongelmaksi voi muodostua pikemminkin informaation suuri määrä kuin sen puute. Kaikkiin päätöksentekotilanteisiin ei ole mahdollista



tuottaa luotettavaa informaatiota ja siksi joudutaankin tekemään kompromisseja, sillä raportoivasta informaatiosta saadun hyödyn on aina oltava suurempi kuin sen tuottamisesta aiheutuneet kustannukset. (Järvenpää ym. 2010, 35–36.) Yritysten toimintatapa on muuttunut enemmän ennakoivan liiketoiminnan suuntaan, sillä muutokset tulevat nopeasti ja on pysyttävä ajanhermolla, siitä mitä toimintaympäristössä tapahtuu. Ennakoivan liiketoiminnan tavoitteena on ylläpitää tehokasta mutta samalla myös luovaa reagointia yrityksen sisäiseen ja ulkoiseen toimintaympäristöön. Se on pakottanut yritykset kehittämään uudenlaisia analyysimenetelmiä ja -työkaluja, jotta yhä kovenevassa kilpailussa pystytään reagoimaan nopeasti. (Jalonen & Lönnqvist 2008.)

Strategisen johtamisen tukeminen ja tulostietoisuuden konkretisointi on edellyttänyt yrityksissä taloushallinnon voimakasta kehittämistä, raportoinnin uudistamista ja kustannusjohtamista (Partanen 2007b). Johdon laskentatoimen rooli strategisen suunnittelun tukena näkyy erilaisten vaihtoehtolaskelmien laatimisena (Ikäheimo ym. 2012, 162). Taloushallinnolla on tarjota monia erilaisia menetelmiä strategisen päätöksenteon tueksi. Menetelmiä yhdistää kolme vaatimusta. Menetelmän tulee huomioida yrityksen sisäisen toimintaympäristön lisäksi ulkoinen ympäristö eli asiakkaat, toimittajat, markkinat ja toimiala. Toiseksi menetelmän on hyvä sisältää sekä rahamääräistä että ei-rahamääräistä informaatiota. Kolmanneksi menetelmien tulee pystyä huomioimaan päätöksenteko pitkällä aikavälillä ja luotaamaan tulevaisuutta. Haasteena nähdään menetelmien oikea käyttö ja taloushallinnon henkilöstön osaaminen saatavilla oleviin menetelmiin. (Länsiluoto ym. 2008.)

### **3.2.3 Johdon laskentatoimi päätöksenteon tukena**

Tuotteiden lyhentyneet elinkaaret, laajempi valikoima, nopeat teknologiset muutokset, asiakkaiden mieltymysten vaikea ennakoitavuus ja suurentuvat markkinat pakottavat johdon tekemään usein monimutkaisia päätöksiä (Verdaasdonk & Wouters 2002). Johdon toiminta keskittyy pitkälti epävarmuuden, epäilysten ja mahdollisten merkittävien virheiden mukanaan tuomiin ongelmiin ja niiden ratkaisuun. Siksi on tärkeää ymmärtää, että päätöksentekoprosessin avustamisen lisäksi johdon laskentatoimen tuottamaa informaatiota käytetään monella eri tavalla ja moneen eri tarkoitukseen yhdessä johdon muualta saaman informaation kanssa. (Hall 2010.)

Yritysten johtoryhmien jäsenillä tulisi olla keskimääräistä paremmat tiedot talouden prosesseista ja käsitteistä. Johtoryhmätason esimiehillä tulee niin ikään olla yhteinen näkemys siitä, miten yrityksen taloutta ohjataan ja johdetaan, sillä kokonaistalouden suunnittelu, ohjaus, seuranta, arviointi, valvonta ja kehittäminen ovat johtoryhmän vastuulla. Johtoryhmätyöskentelyssä talouden johtaminen ilmenee esimerkiksi toimintaympäristön seurannassa, strategisessa suunnittelussa, talouden ja toiminnan vuosisuunnittelussa ja seurannassa, kehittämishankkeita unohtamatta. (Johansson & Raudasoja 2009, 172–174.) Verdaasdonkin ja Woutersin (2002) tutkimuksen mukaan johdon laskentatoimen tuottama informaatio auttaa epävarmuustekijöiden hälventämisessä uusia tai harvinaisia päätöksiä tehdessä. Se helpottaa myös uusien näkökohtien huomioimista tuttujen päätösten edessä ja operatiivisen toimintasuunnitelmien tiedottamisessa.

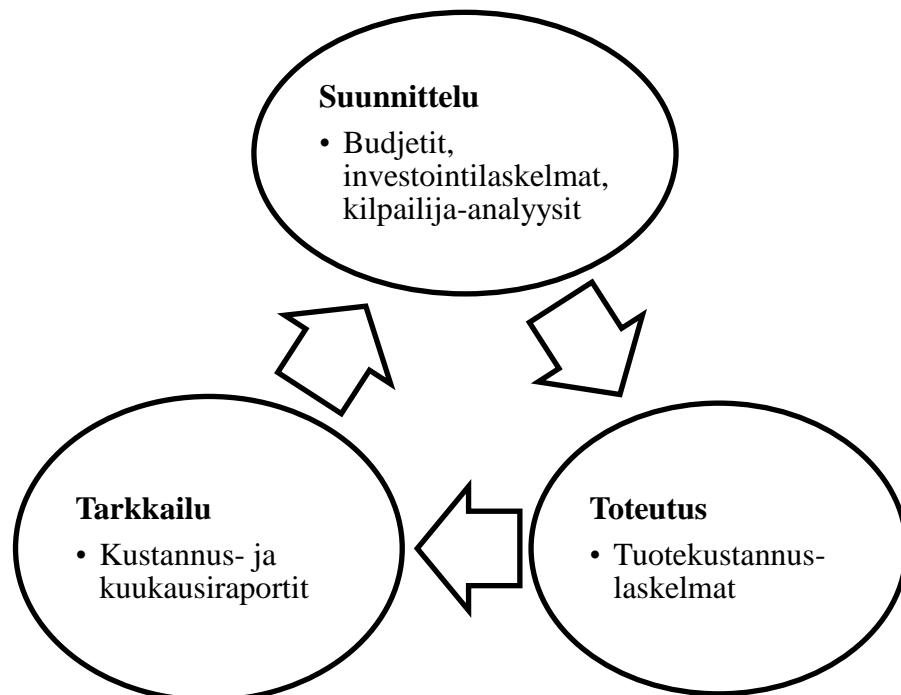
Johdon raportoinnin kasvavana trendinä on tällä vuosituhanella havaittavissa raportointiaikataulujen nopeus, pikaraporttien ja ad hoc -laskelmien lisääntynyt käyttö nopean tai jopa reaaliaikaisen tiedon saamiseksi. Raporttien moniulotteisuutta pidetään tärkeänä, sillä yritysten toimintaympäristöt ovat varsin monimutkaisia kokonaisuuksia. Raporttien kokoaminen usealta eri taholta, kuten alueittain, asiakkaittain tai tulosyksiköittäin johtuu johdon halusta tarkastella raporttien sisältämää informaatiota eri näkökulmista. Jatkuvan ennustamisen aikakaudella raportoinnin keskeisiksi piirteiksi ovat nousseet suuntausten havaitseminen etukäteen, toiminnan mahdollisuuksien ja uhkien kartoitus, nykyisten oletusten kyseenalaistaminen ja korjaavien toimenpiteiden ennakoitavuus. Näiden avulla johto voi vaikuttaa asioiden kulkuun ennen kuin riskit ovat realisoituneet ja puuttuminen on myöhäistä. (Järvenpää ym. 2001, 163–165.) Nykypäivän taloushallinnon raportointi ei myöskään rajoitu pelkästään taloudellisen tuloksen, varallisuuden ja rahoitusaseman esittämiseen. Raportointi on laajentunut esimerkiksi ympäristö- ja yhteiskuntavastuu raporteihin. Näissä raporteissa kootaan yhteen yrityksen ympäristö-, talous- ja sosiaaliset asiat ja haastetaan yrityksen talousjohto uusille osaamisalueille. (Näsi 2006.)

### **3.2.4 Laskentatoimen laskelmat päätöksenteon tukena**

Hyvän päätöksentekoprosessin yhtenä tunnusmerkkinä voidaan pitää sitä, että valinnat ovat hyvin perusteltuja. Tulevaisuuden päätöksentekoa tukeva analyttinen raportti pohjautuu perusprosessien tuottamaan tietoon. Vaihtoehtojen ja systemaattisten ana-

lyysien tuottamisessa käytetään apuna laskentajärjestelmien ja kustannuslaskelmien tietoa, josta sisäinen laskenta jalostaa päätöksentekoa avustaviksi laskelmiksi. (Ikäheimo ym. 2012, 140–141.)

Viitalan ja Jylhän (2010, 298) mukaan johdon laskentatoimen tuottamat laskelmat voidaan jakaa suunnittelu-, tavoite- ja tarkkailulaskelmiin. Järvenpää ym. (2010, 13) käyttää laskelmien jakoperusteena johtamisprosessin osa-alueita. Kuvassa 4 havainnollistetaan taloushallinnon tuottamia laskelmia Järvenpää ym. mukaillen. Monet laskelmat palvelevat sekä tarkkailu- ja suunnittelulaskelmina että tavoitelaskelmina (Viitala & Jylhä 2010, 300). Tyypillisimpiä suunnittelulaskelmia ovat budjetti, investointilaskelmat ja kilpailija-analyysit (Järvenpää ym. 2010, 13). Suunnittelulaskelmien tarkoitus on auttaa johtoa suunnitelmien laadinnassa ja vaihtoehtojen valinnassa. Vaihtoehtolaskelmille ominaista on eri vaihtoehtojen taloudellisten vaikutusten vertaaminen. Tuottojen ja kustannusten tarkastelun ajanjakso voi olla pitkä tai lyhyt. (Viitala & Jylhä 2010, 299.)



**KUVA 4. Taloushallinnon laskelmat talousohjauksen perustehtävien mukaan (Järvenpää ym. 2010, 13)**

Viitalan ja Jylhän (2010, 299) mukaan tavoitelaskelmat ovat toiminnan tavoitteiden asettamista numeeriseen muotoon. Näistä päätyyppinä mainitaan budjetti. Järvenpää

ym (2010, 13) esittää esimerkkinä toteutuslaskelmista tuotekustannuslaskelmat. Nämä laskelmat auttavat johtoa ohjaamaan toimintaa tavoitteiden saavuttamiseksi esimerkiksi toimintatapoja kehittämällä (Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 11–13).

Tarkkailulaskelmilla seurataan tavoitteiden toteutumista. Ne perustuvat jälkikäteistiedon analysointiin. Tyypillisiä tarkkailulaskelmia ovat kuukausiraportit ja kustannus- ja kannattavuusraportit. Tarkkailulaskelmista saadaan enemmän hyötyä, kun niitä laaditaan tarpeeksi tiheästi. Tällöin toiminnan periaatteita ja suuntaa voidaan korjata, mikäli tavoitteet vaikuttavat tarkkailulaskelmien valossa epärealistisilta. Tavallisesti yrityksen päätöksenteossa hyödynnetään kannattavuus- ja hinnoittelulaskelmia, budjettia ja investointilaskelmia. Kannattavuuden seuranta tuotteittain, tuoteryhmittäin ja asiakkaittain on perinteisesti toteutettu katetuottolaskelman avulla. (Viitala & Jylhä 2010, 299–300.)

Taloushallinnon tuottaman informaation ja laskentatyypin valintaan vaikuttaa päätöksentekotilanteen tietotarve ja laskentatilanne (Vilkkumaa 2005, 52). Yrityksen päätöksentekotilanteet voivat liittyä esimerkiksi henkilöstön palkkaamiseen, asiakaskannattavuuteen, hinnoitteluun, yhteiskuntavastuuseen tai palkitsemiseen (Järvenpää ym. 2010, 36–38). Jokaisen yrityksen tilanne on ainutlaatuinen ja niiden tulee miettiä, millaisia raportteja ja kuinka usein se niitä tarvitsee toimintansa ohjaamiseen. Raportoivan informaation yksityiskohtaisuus riippuu raportin kohderyhmästä. Johto tarvitsee kokonaisnäkemystä ja vähemmän yksityiskohtaista tietoa, kun taas myynnissä asiakas- ja tuotekohtainen kannattavuus kertovat enemmän kuin pelkkä kokonaisnäkemys. (Lindfors & Syvänperä 2010, 78.)

Granlundin ja Lukkan (1997) tutkimuksen mukaan budjetointi muodostaa suomalaisen johdon laskentatoimen ja sisäisen raportoinnin ytimen. Rutiiniluontoisia raportteja tuotetaan paljon, ja raportit tuotetaan kuukausittain, jolloin ne on käytettävissä muutamana viikoksi kuluessa kuun loputtua. Johdon käyttöön tuotetaan pikaraportteja (flash reports), jotka sisältävät vähemmän yksityiskohtia. Niissä on kuitenkin tarvittava ja tärkein päätöksentekoa tukeva informaatio. Raporttien sisältöön ja esitystapaan on viime vuosina kiinnitetty enemmän huomiota, mikä on johtanut siihen, että tulkitsemis- ja ymmärtämisongelmat ovat vähentyneet.

### 3.2.5 Tuotetun informaation perusongelmat

Laskentatoimen raportteja analysoitaessa on otettava huomioon, että raporttien sisältämään informaatioon vaikuttavat laskelman tuottajan tekemät ratkaisut ja valinnat. Käyttöomaisuuden poistojen ja tuotekohtaisten kustannusten laskemisessa voidaan käyttää laatijan valinnoista riippuen eri lukuja, jolloin laskelmat päätyvät erilaiseen lopputulokseen. Johdon laskentatoimessa laskentatilanne vaikuttaa valintoihin. Laskentatoimen ongelmien tiedostaminen ja tunteminen antaa raporttien käyttäjälle mahdollisuuden tulkinta raportteja paremmin ja käyttää niiden tietoja oikein (Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 41–43).

Taloushallinnon informaation perusongelmat voidaan jakaa laajuus-, arvostus-, jaksottamis-, kohdistettavuus-, luotettavuus- ja olennaisuusongelmiin. Laajuus-, arvostus- ja jaksotusongelmiin on paikoin tarkatkin ohjeet kirjanpitolaissa, joten näitä ongelmia ei ulkoisen laskentatoimen puolella ole. Vastaavaa ohjeistusta ei sisäisen laskennan puolella ole, joten ongelmat ratkaistaan yrityskohtaisesti. Ratkaisut voivat siten olla hyvin erilaisia eri yrityksissä ja päätöksentekotilanteissa. Tämä voi varsinkin isoissa kansainvälisissä yrityksissä heikentää laskelmien vertailukelpoisuutta. (Järvenpää ym. 2010, 44.)

Laajuusongelmanratkaisussa tehdään rajanveto laskelmiin mukaan otettavista tuotoista ja kustannuksista. Laskelmat ottavat kantaa, otetaanko mukaan kaikki kustannukset vai käytetäänkö laskelmissa esimerkiksi vain välittömiä kustannuksia. (Tenhunen 2013.) Laajuusongelmanratkaisussa laskentatilanteen ymmärtäminen ja yrityskohtaiset valinnat ovat avainasemassa. Arvostusongelmalla tarkoitetaan, mihin arvoon tuotot ja kustannukset laskelmissa lasketaan (Järvenpää ym. 2010, 44). Tavallisesti pohditaan käytetäänkö arvostamisessa hankintahintaa vai jälleenhankintahintaa (Tenhunen 2013). Erilaisissa suhdannetilanteissa erot eri arvostusmenetelmien välillä voivat olla suuriakin, jolloin esimerkiksi raaka-ainekustannukset voivat laskelmissa nousta suureksi (Järvenpää ym 2010, 44).

Jaksotusongelma syntyy tavallisesti, kun tuotannon tekijöitä käytetään pitkään tuotteiden valmistamiseen. Jos esimerkiksi käyttöomaisuudella on pitkä käyttöikä, laskelmissa kustannukset jakaantuvat usealle vuodelle, jolloin yksittäiselle tuotteelle kohdis-

tuvia pääomakustannuksia on vähemmän. Käyttöomaisuuden kohdalla jaksotusongelmaan liittyvät olennaisesti poistot, joilla käyttöomaisuuskohteen hankintahinta jaetaan kuluksi ajanjaksoille, joilla siitä käytetään. Jaksotusongelma liittyy myös pitkän valmistusajan vaativiin tuotteisiin. Haasteena on päättää miten tuotot kohdistetaan eri laskentakausille. Olennaista on kohdistaa tuottoja vastaava määrä kustannuksia samalle laskentakaudelle, jolloin kannattavuuden selvittäminen on luotettavampaa. (Järvenpää ym. 2010, 45.)

Kohdistamisongelma kiteytyy kysymykseen, miten tuotot ja kustannukset kohdistetaan yrityksessä eri laskentakohteille (Tenhunen 2013). Välittömät kustannukset voidaan kohdistaa aiheuttamisperiaatteen mukaisesti suoraan tuotteelle. Myös volyymin mukaan muuttuvat kustannukset ovat välittömästi kohdistettavissa luotettavasti. Kohdistamisongelma on haasteellinen välillisten kustannusten kohdalla, sillä ne eivät ole yksiselitteisesti kohdennettavissa suoraan laskentakohteelle. Tästä esimerkkinä ovat hallinnon kustannukset. (Ikäheimo ym. 2012, 150.)

Luotettavuus- ja olennaisuusongelmat asettavat suurimman haasteen taloushallinnon informaatiolle. Mikäli samoissa olosuhteissa toistettu mittaus antaa saman tuloksen mittaajasta riippumatta, voidaan mittaustapaa pitää luotettavana. (Järvenpää 2010, 46.) Mittausongelma ottaa kantaa yrityksen käytössä olevaan laskentatoimen rekisteröintijärjestelmään, sen tarkkuuteen ja resurssikäyttöön. Laskentatoimen rekisteröintijärjestelmän täytyy pystyä rekisteröimään tietoa halutulla tarkkuudella. Mittaamisongelman ratkaisu edellyttää mittaustulosten dokumentointia ja tarkkuutta mittaamisessa. (Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 45.) Mittauksen luotettavuuteen vaikuttaa myös validiteetti eli laskentatoimen informaatiolla mitataan sitä, mistä tarvitaan tietoa. Puutteet luotettavuudessa heikentävät mittaamisen validiteettia eikä saada sitä tietoa, joka halutaan. Validiteetti ja luotettavuus liittyvät läheisesti toisiinsa, vaikka ovat kaksi erillistä käsitettä. Talousinformaation olennaisuus määräytyy käyttäjän näkökulmasta. Liian yksityiskohtaisen tiedon tarjoaminen päätöksenteon tueksi on usein tarpeetonta. Informaation tuottajan tulee keskittyä niihin asioihin, joilla on huomattavaa merkitystä päätöksenteolle ja löytää näiden kustannusten kertymisen välisiä yhteyksiä. (Järvenpää ym. 2010, 47.)

Sisällöltään väärä tieto tai vääränlainen esitystapa johtavat usein raporttien hyödyntäjien virheellisiin tulkintoihin ja toimenpiteisiin tai ne voivat heikentää oikeaa ja teho-

kasta käyttöä. Johdon laskentatoimen tuottamien raporttien ongelmakohdaksi voi muodostua oleellisen tiedon määritelmä tai kyseisen määritelmän puute. Siksi loppukäyttäjän mukana olo raporttien tarkoituksen ja sisällön suunnittelussa on tärkeää. (Calvasina ym. 1995.)

## **4 ASIANTUNTIJAPALVELUT**

Asiantuntijapalvelut eroavat luonteensa vuoksi muista palveluista. Osaamisen myymistä ei mielletä tuotteeksi, siksi asiantuntijoiden tuottamat hyödykkeet ovat nimenomaan palvelua. Asiantuntijapalvelut ovat usein kaikista palveluista aineettomimpia ja sisältävät enemmän riskejä kuin muut palvelut. Ostajan on ostohetkellä lähes mahdotonta arvioida ostamaansa palvelua ja sen laatua. Saatua palvelua voi olla myös vaikea arvioida jälkikäteenkin. (Lehtinen & Niinimäki 2005, 9–12.) Tässä luvussa perehdytään asiantuntijuuteen ja asiantuntijapalveluihin sekä palvelun laatuun. Lisäksi kerrotaan taloushallinnon asiantuntijapalveluista, taloushallintoalan nykytilanteesta ja kehityssuunnista, controllerin työnkuvasta sekä controller–asiantuntijapalvelusta.

### **4.1 Asiantuntijuus ja asiantuntijapalvelut**

Palvelut ovat aineettomia prosesseja, joihin liittyy aina asiakkaan ja palveluntuottajan välistä vuorovaikutusta. Palvelutoiminnan tarkoituksena on tuottaa asiakkaalle jotakin hyödyllistä informaatiota. Niihin liittyy erikoisosaamiseen perustuvia aineettomia toimintoja, jotka osin tuotetaan, markkinoidaan ja kulutetaan samanaikaisesti eli palvelua ei voi tuottaa varastoon. (Vasala 2010, 24–25.) Klassisesti palveluiden ominaispiirteiksi on määritelty aineettomuus, tuotannon vaihtelevuus, tuotannon ja kulutuksen samanaikaisuus sekä katoavaisuus. Kaikkein selvimmin palvelua määrittelee omistusoikeuden siirtymättömyys myyntitilanteessa. (Ojasalo & Ojasalo 2010, 15–16). Digitaalitekniikan kehitys on jollain tasolla muuttanut monien palveluiden tuotannon, jakelun ja siten yritysten sijoittumisen. Palveluita on mahdollista varastoida, siirtää ja jakaa kuten tavaroitakin, usein vieläpä tehokkaammin ja isommassa mittakaavassa. (Pajarinen ym. 2012, 18.)

#### **4.1.1 Asiantuntijuus**

Eteläpelto (1997, 100) määrittelee asiantuntijuuden siten, että se syntyy teoreettisen tiedon, käytännön tiedon ja metakognitiivisen tietämyksen vuorovaikutuksessa. Sallilan ja Vahervan (1998, 11–12) mukaan asiantuntijuuden odotetaan syntyvän tavoitteellisen oppimisen ja arkioppimisen tuloksena. Asiantuntijuuden kerryttäminen edellyttää vahvaa teoriatietoa. Asiantuntijuus saa kivijalkansa tutkintoon johtavassa koulutuksessa mutta kehittyy jatkuvasti työssä opitun kautta, jossa arkioppimisella on vahva rooli. Arkioppimiselle on tunnusomaista oppimisprosessin kokemuksellisuus ja oppimisen sosiaalinen ja tilannesidonnainen luonne.

Tynjälä (1999, 161) toteaa, että asiantuntijuus ei ole kerran hankittuna, pysyvä ominaisuus, vaan se kuvastaa enemmän toimintatapaa. Ominaista sille on jatkuva itsearviointi ja oppiminen erilaisissa tilanteissa. Asiantuntijuuden keskeisenä osana on pidetty tehtäväsuoritukseen liitettyä tietoa ja ongelmanratkaisutaitoa. Eteläpellon (1997, 86–100) mukaan asiantuntijuuteen liitetään yhä voimakkaammin vaatimuksia käytännön osaamisesta. Painotukset heijastavat työelämän asiantuntijuuden muuttuvaa luonnetta ja uusia vaatimuksia.

Yleisesti asiantuntijalla tarkoitetaan henkilöä, joka omaa koulutuksensa ja työkokemuksensa perusteella tavanomaista paremmat tiedot ja taidot jonkin tehtävän hoitamiseen. Asiantuntijalla ymmärretään olevan enemmän erikoistietämystä ja –osaamista tietyltä, ehkä kapealtakin, alalta ja hän koulutautuu pitääkseen asiantuntijuutensa ajan tasalla. Asiantuntijalla on takana usein perusteellinen koulutus, työkokemusta, käytännön tuntemusta sekä näyttöä menestymisestä. Asiantuntijan odotetaan hallitsevan laajoja kokonaisuuksia, asioiden syy-seuraus-suhteita ja hän pystyy ratkaisemaan monimutkaisia ja –tasoisia ongelmia. (Vahvaselkä 2004, 35–40.)

Asiantuntijuus ei ole pelkästään teoriapohjaisen koulutuksen tulosta, vaan tiedot ja taidot karttuvat varsinaisessa asiantuntijatyössä. Erityisesti tilanteet, joissa asiantuntija soveltaa tietojaan kokempohjalta erilaisissa vuorovaikutus- ja ongelmanratkaisutilanteissa, kasvattaa asiantuntijuutta. Asiantuntijuus edellyttää ammatillisen osaamisen lisäksi vuorovaikutus- ja ryhmätyötaitoja. Sosiaaliset taidot korostuvat, kun yhteistyötä tehdään eri alojen asiantuntijoiden tai maallikoiden kanssa. Asiantuntijalla on oman alansa tieto, mutta hänellä tulee olla myös kyvyt viestintään ja vuorovaikuttamiseen. (Tuomivaara ym. 2005, 20–22.) Asiantuntijan odotetaan tietävän enemmän kuin muut, sillä hän rakentaa asiantuntemuksensa tavallista syvemmälle tietopohjalle kuin muut.



Lisääntyvän tiedon maailmassa kukaan ei kuitenkaan voi hallita kaikkea tietoa ja osaamisen lisäksi asiakkaan suhtautuminen tietoon ja osaamisen hyödyllisyyteen omalla kohdallaan vaikuttaa tiedon pätevyYTEEN. (Pietiläinen ym. 2007, 95.) Asiantuntijuudelle on tyypillistä, että se ympäristön jatkuvien muutosten myötä vaatii yhä enemmän ajattelua ja ongelmanratkaisua (Hokkanen 2008, 14).

Asiantuntija voidaan määritellä myös ammatillisesti kunnianhimoiseksi, omasta erityisalastaan innostuneeksi osaajaksi, joka haluaa syventää tietämystään ja kokemustaan. Hänen tavoite on erikoistua ja päteä alallaan. Asiantuntijan työtehtävät ovat hyvin usein itsenäisiä ja saamaansa tunnustusta hän arvostaa korkealle. Asiantuntijuus on syntynyt kovalla työllä ja ajan tuoman kokemuksen myötä. Asiantuntijuuden saavuttamiseen tarvitaan sekä teoreettista pohjaa opiskelun kautta että kokemusta. (Ristikangas ym. 2008, 86.)

Suurin osa asiantuntijoiden tekemästä työstä keskittyy uuden tiedon soveltamiseen ja kehittämiseen. Asiantuntijaorganisaation keskeinen pääoma on sen asiantuntijoihin sitoutunut aineeton erikoisosaaminen, ne tiedot ja taidot, joista asiakas on valmis maksamaan ja jota organisaatio pyrkii kehittämään ja johtamaan siten, että se voi tarjota asiakkailleen lisäarvoa asiantuntijapalvelun kautta. (Lönnqvist ym. 2006, 49; Tuomi-vaara ym. 2005, 87; Vahvaselkä 2004, 33.)

Perusteellisen ja pitkän koulutuksen jälkeen aloittelija eli noviisi on usein hyvin suunnitelmallinen ja kaavoja noudattava, huolimatta tilanteesta. Kehittynyt aloittelija omaa jo kokemusta tehtävistä ja sen myötä myös erilaisista tilanteista. Hänen säännöt ja periaatteet ovat kehittyneempiä ja hän tunnistaa jo yhdenmukaisuutta eri tilanteissa, joka on merkittävää kehittymisen kannalta. Pätevän henkilön omaa paljon kokemusta, jonka pohjalta hänen tiedon hallinta on kehittyneempää ja vaikuttaa esimerkiksi päätöksentekoon ja lisää henkilön vastuuta. Taitaja ratkaisee ongelmia nopeasti vaistonsa luottaen, sillä johtopäätösten tekeminen uusissa tilanteissa pohjautuu aikaisempiin kokemuksiin. Ekspertti lähestyy ongelmia laajemmasta perspektiivistä ja pystyy keskittymään toiminnan kannalta olennaisiin asioihin. Ekspertillä on hyvin usein syvällinen arviointikyky. Huippuasiantuntijalta löytyy sellaisia ominaisuuksia, joiden määritteleminen on vaikeaa. Näitä ovat intuitio, taiteellisuus tai asioiden erityinen ymmärtäminen. Huippuasiantuntijaan liitetään usein niin sanottu hiljainen tieto eli tietotaito, joka on muodostunut pitkän kokemuksen tuloksena. Hiljainen tieto syntyy hiljalleen

oikeiden ja väärin ratkaisujen kautta oppimisesta. Hiljaista tietoa pidetään yrityksille merkittävänä ja arvokkaana pääomana. (Vahvaselkä 2004, 36-37.)

Asiantuntijuutta voidaan pitää jonkinlaisena kutsumustyönä. Asiantuntija tekee työnsä asiakkaan hyväksi ja asiakkaan osallistuminen prosessiin on tärkeää, jotta palvelun lopputulos on hyvä. Asiantuntijapalvelun tuottaminen vaatii korkeatasoista osaamista ja ahkerää työskentelyä asiakkaan hyväksi sekä rahaa. Laadukkaan asiantuntijapalvelun tuottamisessa rahalla on merkittävä asema. Hyvästä ja laadukkaasta palvelusta pystytään pyytämään korkeampaa hintaa. (Karhu ym. 2005, 14.)

#### **4.1.2 Asiantuntijapalvelut**

Palveluihin liittyvä erikoisosaaminen tekee niistä asiantuntijapalveluita. Erikoisosaaminen on usein asiakkaan ongelmanratkaisua ja luonteeltaan tietotyötä. (Lehtinen & Niinimäki 2005, 9.) Yleensä sanotaan, että asiakas on aina oikeassa, mutta asiantuntijapalveluiden kohdalla asiantuntija on se, johon luotetaan (Sipilä 1999, 27–28). Asiantuntijatehtävissä tieto, taito, osaaminen, luovuus ja motivaatio korostuvat ja ne ovat näissä tehtävissä toimiville arvokkaita ominaisuuksia (Lehtinen & Niinimäki 2005, 11).

Asiantuntijapalveluiden luonne on aineeton, sillä ne ovat usein ohjeita, neuvoja tai ideoita. Niiden taustalla voi olla pitkä suunnittelu-, kehittämis- tai tuotantoprosessi. Prosessin lopputuloksena voi asiantuntijapalveluiden kohdalla syntyä konkreettisia piirustuksia, mainoksia, suunnitelmia tai oikeuden päätöksiä. Asiantuntijapalveluiden luonteen vuoksi niihin liittyvä riski voi olla merkittävä, sillä asiakkaan on hyvin vaikea arvioida ostamansa palvelun laatua. Hankintatilanteeseen liittyy tietty epävarmuus, jos asiakkaalla ei ole kokemusta palveluntarjoajasta tai vastaavan palvelun hankkimisesta ja käytöstä. Asiakas ei voi luottaa kokemukseenkaan, sillä palvelujen laatu voi vaihdella. (Lehtinen & Niinimäki 2005, 11.)

Asiantuntijanpalvelun ostaja haluaa yleensä palvelukokonaisuuden, joka muodostuu tietyn ydinpalvelun ympärille. Yleensä on niin, että asiakkaan käsitys kokonaisuudesta on myyjää huonompi, jolloin on tärkeää, että myyjä tiedostaa asiakkaan kokonaistarpeen riittävän hyvin. Myyntityössä käytetään hyväksi asiakkaan kokonaistilannetta, mutta eettiset näkökohdat huomioiden. Myyjän ammattitaitoa on myydä asiakkaalle

vain sellaista, mistä asiakas aidosti hyötyy ja palvelukokonaisuus toimii oikein. (Lehtinen 2002, 79.) Asiantuntijapalveluissa asiakas ei usein pysty tekemään täsmällistä tilausta, koska ei pysty itse analysoimaan omia tarpeitaan ja toisaalta asiantuntijakaan ei pysty esittämään räätälöityä ratkaisua ilman perehtymistä asiakkaan tarpeeseen ja ongelmaa. (Sipilä 1999, 28).

Pietiläisen ym. (2007, 93–95) mukaan asiantuntijapalvelun toimintamallin luomisessa tarvitaan sekä osaavia ihmisiä että yhdessä tekemistä. Asiantuntijapalvelu syntyy vuorovaikutuksessa asiakkaan ja asiantuntijan välillä. Syventämällä osaamista ja kehittämällä vuorovaikutusta pystytään kehittämään asiantuntijapalveluita. Asiantuntijapalvelun kehittäminen teollisesta tuotannosta tutulla monistamisella tai tuotteistamisella pyrkii siihen, ettei asiantuntijapalvelu olisi henkilösidonainen, vaan sen toimintatapa voidaan mallintaa tai kuvata. Tällöin eri ihmisten on mahdollista tuottaa palvelu samansisältöisenä kustannustehokkaammin eri asiakkaille. Jotta aineeton osaaminen on tuotteistettavissa, on tiedettävä, mitä osaamiseen liittyy, miten se määritellään ja mitä sillä saadaan aikaan. Asiantuntijapalveluja tuotteistettaessa syntyy asiantuntijapalveluprosessi, joka tuotteistetaan.

Asiantuntijapalvelun tuottaminen on prosessi, johon asiakas osallistuu. Palveluntarjoajan tavoitteena on ratkaista asiakkaan ongelma tai kehittää jotain uutta, joten yhteistyö asiakkaan kanssa mahdollistaa parhaan mahdollisen lopputuloksen. Läheskään aina asiakas ei itse pysty ilmaisemaan tarvettaan tarkasti, jolloin palveluntarjoajan on perehdyttävä asiakkaan tilanteeseen ja tarjottava mahdollista ratkaisumallia. Usein palvelutarpeen määrittäminen on asiantuntijapalvelun tuottamisessa haasteellisin, hankalin ja vaativin osuus. (Lehtinen & Niinimäki 2005, 11.)

Asiantuntijapalvelun tuotannossa asiakas on mukana tilausvaiheesta palvelun toimitamiseen. Asiakas määrittelee palvelun sisällön tarjousvaiheessa. Suunnitteluvaiheessa palvelujen toteutus hahmottuu asiakkaan toiminnot ja historia huomioiden. Toteutus ja tuotantovaiheessa asiantuntija tuo sisältö-, prosessi- ja menetelmäasiantuntijuuden asiakkaan käyttöön jatkuvassa vuorovaikutuksessa. Palveluprosessin aikana tulleita parannuskohteita tai palautekeskusteluissa esiin tulleita asioita voidaan hyödyntää palvelujen kehittämisessä. Palveluinnovaatiot kehittyvät asiakasprosesseissa, joissa asiakas ja palveluntarjoaja etsivät yhdessä ratkaisuja ongelmiin. Jotta voidaan luoda pitkäaikaisia asiakkuuksia, on pyrittävä saavuttamaan asiakkaan luottamus ja toteut-

tamaan yhä parempia palveluita. Ihanteellisessa tilanteessa asiantuntijapalveluista tulee asiakkaan ja asiantuntijan yhteinen prosessi. Muutos vaatii asennemuutosta ja vuorovaikutustaitoja, jotta lähekkäin kulkeminen on mahdollista. Voidaan sanoa, että hyvä asiantuntijapalvelu muotoutuu asiakkaan liiketoimintaa tukevaksi liitännäiseksi, jolloin se on osa asiakkaan toimintakulttuuria. (Pietiläinen ym. 2007, 117–118.)

Asiantuntijapalvelussa ei ole läsnä vain asiantuntijan osaaminen vaan myös hänen henkilökohtaiset ominaisuutensa ja soveltuvuus korostuvat. Ne ovat ratkaisevassa roolissa myös palvelun onnistumisessa. Asiantuntijapalveluissa työskentelevien on hyvä tiedostaa, että he ovat osa palvelukokonaisuutta. (Sipilä 1992, 222–224.)

Asiantuntijapalvelujen markkinat kasvavat ja niiden kysynnän myötä tarjonta kasvaa. Yritykset keskittyvät yhä enemmän ydinosamaiseensa ja ostavat ydinliiketoiminnan ulkopuolelle jäävät toiminnot palveluna. Palvelun ostaminen alihankkijalta tarjoaa yrityksen käyttöön laajemman asiantuntijaverkoston ja usein myös edullisemmän hinnan. (Sipilä 1992, 30–31.)

Asiantuntijapalveluiden palveluntarjoajan valintaan vaikuttaa sen imago ja tunnettuus. Hankintapäätökseen vaikuttaa myös palvelun hinta ja laatu. Asiantuntijapalvelun hankkiminen mielletään yleensä rationaalisiin tekijöihin perustuvaksi. Hankintaprosessi alkaa yleensä siitä, että asiakas kokee osaamisen puutetta tietyssä asiassa. Kun tarve on pääkohdittain määritelty, erilaisten ratkaisuvaihtoehtojen kartoittamisen jälkeen aloitetaan sopivia asiantuntijapalveluiden tarjoajia. Alustavat neuvottelut johtavat tarjouspyyntöihin, mutta lopulta valinta tehdään usein palveluntarjoajayrityksen maineen, mahdollisten aiempien kokemusten, referenssien ja hinnan perusteella. Palvelun hankkimisen jälkeen asiakas voi arvioida saamansa palvelun laatua suhteessa alkuperäiseen tarpeeseensa. Koska henkilökohtaiset mielipiteet ja mieltymykset ja aiemmat kokemukset ovat keskeisessä roolissa palveluntarjoajan valinnassa, tulisi palveluntarjoajan kiinnittää huomiota henkilökohtaisiin suhteisiin ja palveluiden laatuun. (Vahvaselkä 2004, 42.)

#### **4.1.3 Taloushallinnon asiantuntijapalvelut**

Taloushallinnon asiantuntijapalvelut on määritelty osaksi osaamisintensiivisiä liike-elämän palveluita. Osaamisintensiivisten liike-elämäpalveluiden toimipaikoista joka

viides on taloushallinnon alalla. Taloushallinnon asiantuntijapalvelut ovat kasvava toimiala, koska ulkoistuksia ei tehdä pelkästään säästämisenäkökulmasta vaan motiivina on asiantuntijuuden ja osaamisvaatimusten voimakas nousu. (Svärd 2012, 86–87.)

Taloushallinnon asiantuntijuuden lähtökohta on siis vahva substanssiosaaminen. Taloushallinnon asiantuntijapalvelut keskittyvät ydinosaamisen eli kirjanpidon, tilinpäätöksen, verotuksen, lainsäädännön ja hyvän kirjanpitotavan ympärille. Aikaansa seuraavissa taloushallintoalan yrityksissä kirjaukset ovat suurimmaksi osaksi automatisoituja, joten niissä toimitaan nykyaikaisilla taloushallinto-ohjelmistoilla. (Vuorio ym. 2013, 37.)

Vaatimukset taloushallinnon asiantuntijapalvelulle kasvavat koko ajan. Esimerkiksi kirjanpitäjän tehtäväkenttä on laajentunut ja työtehtäviä kertyy koko ajan lisää. Sähköinen taloushallinto on edellyttänyt toimintojen selkeyttämistä ja prosessiajattelua lähes jokaisessa yrityksessä. Taloushallinto mielletään edelleen usein taustatoiminnoksi, joka ei tuo merkittävää lisäarvoa yrityksen menestymiseen. Sen rooli on kuitenkin hiljalleen muuttunut ja muuttuu edelleen. Taloushallinnon asiantuntijapalvelut voivat hyvin hoidettuna tuoda merkittävää lisäarvoa yrityksen talousohjaukseen. (Salo 2012.)

Automaation lisääntyessä vaatimustaso talousammattilaisille on noussut nopeasti. Talousjohto haluaa täsmällistä, relevanttia ja oikeaa tietoa yhä laajemmista asioista. Pelkkä kirjanpidon perusosaaminen ei enää riitä, tarvitaan enemmän perehtymistä ja osaamista asioista. Taloushallinnon asiantuntijapalveluissa korostuu jatkuva opiskelu ja kouluttautuminen, joka ei lopu koskaan. (Salo 2012.) Laskentarutiinien automatisointi vapauttaa taloushallinnon ammattilaisen työaikaa vaativampiin analysointi ja konsultointitehtäviin (Näsi 2006).

Taloushallinto on ottanut suuria harppauksia 2000-luvulla. Taloushallintoon merkittävästi vaikuttanut uusi kirjanpitolaki tuli voimaan 30.12.1997, ja siitä alkoi taloushallinnon edelleen jatkuva muutos. Tietotekniikan ja digitaalisuuden vaikutukset alalla ovat olleet merkittäviä. Suomi on ollut sähköisen taloushallinnon edelläkävijä monella eri osa-alueella. (Lahti & Salminen 2008, 9.) Taloushallinnon sähköistäminen ja lainsäädännön yhtenäistyminen Euroopassa aiheuttavat taloushallintoalalle suuria investointivaatimuksia ja osaamisen kehittämispaineita (Tenhunen 2007).

Yleinen taloustilanne on ollut viime vuosina varsin haastava niin Suomessa kuin muuallakin maailmassa. Yritykset ovat tehostaneet toimintojaan siten, että ne tarjoavat vain ydinpalveluaan. Taloushallinto on mielletty yleensä varsinaisen toiminnan tukipalveluksi, joten ulkoistamiset ovat olleet varsin yleisiä. Ulkoistusten myötä taloushallinnon ammattilaisten rekrytoinnista on tullut haastavampaa, sillä osaavaa henkilöstöä ei ole tarpeeksi. (Ahvenniemi 2008.)

Kirjanpidon sähköistyminen säästää aikaa sekä tilitoimistolta että asiakkaalta. Tilitoimistoilla on näin mahdollisuus parantaa palveluidensa laatua ja samalla kehittää, koota ja tarjota erilaisia lisäpalveluita. Lisäpalveluiden tarjoamisen esteenä on selvästi ollut ajanpuute. Tilitoimistojen palvelut ovat edelleen pitkälti lakisääteisten velvoitteiden alueella. Osa yrityksistä tarvitsee rajallisesti muita kuin lakisääteisiä palveluita, mutta yhä kasvavalle joukolle yrityksiä niistä olisi todellista apua. Taloussuunnittelu budjetoinnin muodossa kuuluisi olla pakollinen osa jokaisen tilitoimiston palvelua. Tilitoimistot ovat saaneet paljon kritiikkiä siitä, että niiden palvelut ovat pitkälti historiatiedon prosessointia. Asiakkaiden menestymisen kannalta suunta pitäisi olla tulevaisuuteen. Muutokset alalla ovat pakottaneet tilitoimistot yhä lähemmäs asiakasta, talouskumppaniksi. (Ahvenniemi 2008.)

Uudet toiminta- ja työskentelytavat muokkaavat taloushallintoalaa jatkuvasti. Etätyötä tehdään enemmän, muttei tilitoimistoissa, koska asiakkaat hidastavat muutosta. Heille kohtaamiset oman kirjanpitäjän kanssa ovat tärkeitä, siksi he tulevat mielellään selvittämään asioita kasvotusten. Yhtenä visiona tulevasta on pidetty mahdollisuutta eriyttää rutiinit ja asiakkuuden hoito toisistaan. Tällöin rutiinit hoidettaisiin keskitetysti yhdessä paikassa ja asiakasvastuullinen henkilöstö toimisi itsenäisenä kontaktipintana asiakkaisiin. (Rytsy 2012.)

#### **4.2 Controller – taloushallinnon asiantuntija ja moniosaaja**

Controller-nimike kuvaa yleensä taloushallinnon asiantuntijaa, jonka työn painopiste on johdon raportoinnissa (Rouwelaar & Bots 2008). Verstegenin ym. (2005) mukaan controller tukee ja neuvoo johtoa organisaation suunnatessa kohti taloudellisia päämääriä.

#### 4.2.1 Controllerin työtehtävät ja rooli

Ammatillisessa kirjallisuudessa controllerin tehtävänkuvaan on lueteltu lukuisia tehtäviä kuten tiedon tuottaminen ja analysointi, suorituksen arviointi ja mittaaminen, budjetointi, ohjeistuksien laatiminen, ulkoisten toimintaedellytysten tarkkailu, prosessien seuranta ja arvioiminen, kustannuslaskenta sekä lakisääteisten vero- ja tilinpäätöstiетоjen tuottaminen. (Bragg 2011, 4–5.) Controllerin työnkuva on muotoutunut johdon avuntarpeesta taloushallinnon informaation käsittelyyn ja analysointiin. Ei ole olemassa yhtä työnkuvaa tai tyhjentävää luetteloa työtehtävistä, joita controller hoitaa, sillä controllerin hoitamat tehtävät ja työnkuva vaihtelee suuresti eri yritysten välillä. Toimialalla, yrityksen rakenteella ja koolla on hyvin suuri vaikutus siihen, millaisia työtehtäviä controllerilla on. Controllereiden ydintehtävät painottuvat yleensä laskentatoimen tiedontuottamiseen, talousjohtamisen, konsultin ja ongelmanratkaisijan tehtäviin sekä liiketoiminnan edellytysten laatijan rooleihin. Controller voi työtehtävillään tukea ylimmän johdon erityisprojekteja analysoimalla kannattavuutta tai investointien taloudellisia ja strategisia vaikutuksia. Controllerin työnkuva voi myös painottua strategisen johtamisen tukemiseen tai se voi tuottaa laskentatoimen informaatiota. Kasvava ja suosittu controllerin toimenkuva painottuu kuitenkin talousjohtajan tai -päällikön tehtäväalueeseen, jossa pääfokus nojaa budjetteihin ja liiketoimintasuuntautuneeseen talousjohtamiseen. (Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 27–29.)

Controller on Rouwelaarin (2007) mukaan taloudellisen tiedonhallinnan ammattilainen ja avainhenkilö johdon päätöksenteon tukijana. Granlundin ja Lukan (1997) mukaan Suomessa controller-nimikettä käytetään hyvin erityyppisissä taloushallinnon tehtävissä toimivilla. Talouspäällikkö tai laskentapäällikkö on voitu korvata controller-nimikkeellä ja controller on usein mukana yrityksen johtoryhmässä. Controller-nimike kuvaa yleensä taloushallinnon asiantuntijaa, jonka työn painopiste on johdon raportoinnissa eli controllerin toimenkuva painottuu ensisijaisesti sisäisen laskennan puolelle. Controllerin on kuvailtu olevan yrityksen taloudellinen omatunto. Controllerin rooli liittyy yhä vahvemmin liiketoimintaan osallistumiseen. (Rouwelaar & Bots 2008.)

Controllerin tehtävät vaihtelevat yrityskohtaisesti. Coltonin (2001) mukaan voidaan kuitenkin löytää kolme yleistä controllerin tehtävää, informaation tuottaminen yrityksen taloudesta, avustaminen päätöksenteossa ja avustaminen informaation hyväksikäy-

tössä. Rouwelaar ja Bots (2008) näkevät controllerin pääasiallisina tehtävinä taloudellisen tiedon analysoinnin ja johtoryhmän jäsenenä toimimisen. Nämä tehtävät liittyvät vahvasti ennakkointiin eli controller varmistaa, ettei virhearviointeja pääse syntymään. Rouwelaar ja Bots (2008) määrittelevät controllerin toissijaisiksi tehtäviksi taloudellisen informaation oikeellisuuden varmistamisen sekä yrityksen sisäisestä kontrollista huolehtimisen. Päätehtävistä suoriutuminen edellyttää yrityksen organisaatorakenteen, strategian ja liiketoiminnan kannalta tärkeimpien ja oleellisimpien toimintojen tuntemista.

Controllereita voidaan pitää yritysten kakkosmiehinä, mikä vastaa liiketoiminnan vetäjän luottomiehen roolia. Partanen (2001, 168–174) on verrannut tutkimuksessaan controllerin roolia ralliauton kartanlukijan rooliin. Roolissa controllerin vastualueet ovat laajentuneet kakkosmiehen roolista enemmän strategisen suunnittelun suuntaan. Liiketoiminnan taloudellinen tilanne ja kehityssuunta sekä toiminnan kannalta oleelliset vahvuudet ja heikkoudet ja niihin liittyvät mahdollisuudet ja uhat on tunnettava, jotta controller pystyy toimimaan talousjohdon konsulttina. Controller osallistuu liiketoimintayksiköiden tavoitteiden asettamiseen ja liiketoimintasuunnitelmien laatimiseen. Näissä tehtävissä korostuu jatkuva uuden oppiminen.

Coltonin (2001) tutkimuksessa on esitelty jaottelu controllerin tehtävistä, joka perustuu ajalliseen näkökulmaan. Karkeasti voidaan sanoa, että ulkoinen raportointi on historiatietoa, sisäinen raportointi nykyhetkeä koskevaa tietoa ja strateginen avustaminen suuntautuu tulevaisuuteen. Colton (2001) jakaa controllerin tehtävät tuotettavan informaation mukaan historiatietoon, operationaaliseen ja strategiseen tietoon. Historiallisen tiedon tuottaminen on siis historiatiedon ja -tulosten hyväksikäyttämistä. Tiedon tarkoitus on osoittaa ulkoisille sidosryhmille, mitä yrityksen menneisyydessä on tapahtunut. Operationaalisen tiedon käsittely korostaa nykyhetkeä eli yrityksen työntekijät tekevät päivittäin päätöksiä, joiden tueksi tarvitaan reaaliaikaista informaatiota. Strategisen näkökulma keskittyy tulevaisuuteen. Strategisen tiedon tuottamisen tarkoitus on auttaa johtoa strategisessa päätöksenteossa. Colton (2001) esittelee tiedon tuottamisen lisäksi niihin sisältyvien tehtävien luonteet. Historiatiedon tuottaminen on rutiinomaista raportointia päivä-, viikko- tai kuukausitasolla. Operatiiviseen raportointiin sisältyy paljon ad hoc -tehtäviä, jotka ovat kertaluonteisia eli satunnaisesti suoritettavia ja ne tulevat yleensä johdolta. Strategisen tiedontuottamiselle ovat tavanomaisia erityisprojektit, jotka vaativat omistautumista ja sitoutumista pidemmäksi



aikaa. Taulukossa 1 on havainnollistettu tätä jakoa ja kunkin vastualueen ominaisuuksia.

**TAULUKKO 1. Taloudellisen tiedon kolme muotoa (Colton 2001)**

	Historiatieto	Operationaalinen tieto	Strateginen tieto
Aika	Eilinen: historiallinen tai tulostulonäkökulma	Tämä päivä: prosessinäkökulma	Huominen: tulevaisuusnäkökulma
Kokonaisvaltaisuus	Yritys ja segmentti	Toiminta ja tehtävä	Tuotelinja ja markkinasegmentti
Raportointi	Jaksottainen: kuukausi, kvartaali ja vuosi	Ad hoc ja puolijaksottainen	Tarvittaessa: kun asiat muuttuvat
Tietosisältö	Rahamääräinen	Ei-rahamääräistä	Sekoitus ei-rahamääräistä ja rahanmääräistä tietoa
Ensisijainen käyttäjä	Ulkoiset sidosryhmät: pankki, sijoittajat	Sisäiset sidosryhmät: prosessivastaavat	Sisäiset sidosryhmät: Ylin johto
Tiedon tarkkuus ja täsmällisyys	Hyvin tarkkaa, toistettavissa ja tarkastettavaa	Tarpeeksi täsmällistä, arvioita ja suuntaantavaa	Riittävä laajuus ja suuntaus

Rouwelaar ja Bots (2008) esittelevät tutkimuksessaan kaksi tapaa asemoida controller yritykseen. Isoissa yrityksissä controller raportoi usein suoraan tulosyksikön johdolle, mutta varmistaakseen toiminnallisen vastuun, yrityksen johdon tulee myös tietää yksikön taloudellinen tilanne. Säännöllinen ja virallinen raportointi tapahtuu siis tulosyksikön johdolle, mutta tärkeää on myös ylläpitää epävirallista raportointikanavaa yrityksen johtoon avoimena. Tästä kommunikointikanavajärjestelmästä käytetään nimitystä ”dotted-line”-suhde eli käytännössä controllerilla on epävirallinen kommunikointikanava esimerkiksi yrityksen talousjohtajaan. Joissakin yrityksissä controller on sijoitettu talousjohtajan alaisuuteen, jolloin käytetään nimitystä ”solid line”-suhde. Se korostaa controllerin itsenäisyyttä dotted-line -suhteeseen verrattuna ja sen hyvänä puoleena nähdään kevyempi emotionaalinen suhde controllerin ja tulosyksikön välillä.

#### 4.2.2 Controllerin osaaminen

Talousjohtamisen tehtävä ja sen osa-alueet monipuolistuvat koko ajan. Liiketoiminnan tukeminen on ollut perinteisesti taloushallinnon päätehtävä. Talousjohtamiseen sisäl-

tyy nykypäivänä sisäisen laskentatoimen osa-alueen lisäksi muutakin. Taloushallinnon ammattilaisen tärkein tehtävä on välittää taloushallinnon tuottamaa tietoa eteenpäin helposti tulkittavassa muodossa. Taloushallinnon tuottaman tiedon reaaliaikaisuuden huomioiminen ja analysointi sekä toimintaympäristön tapahtumien tiedostaminen ja tulevaisuuden hahmottaminen sisältyvät talousviestintään. Raportoinnissa olennainen rooli tulosseurannan lisäksi on liiketoiminnan suorituskyvyn tehokkuuden analysoinnilla, kehittämisellä ja ohjaamisella. Taloushallinnon asiantuntijan työtehtävät vaativat nykypäivänä yhä enemmän vuorovaikutus- ja kommunikointitaitoja. (Partanen 2007a, 11.)

Controllerin päätehtävä on avata talousfaktat päätöksenteon tueksi. Controllerin tehtävässä tärkeää on pystyä selkeästi erottamaan tosiasiatiedot näkemyksistä. Liiketoiminnan johtamisen näkökulmasta on olennaista ja tärkeää erottaa varma tieto näkemyksistä ja mielipiteistä. Laajasta tietomäärästä olennaisien asioiden esiin tuominen ja viestiminen eteenpäin ymmärrettävästi ovat tuovat controllerin työtehtäviin haastetta. Vaikuttavan talousinformaation jakaminen yrityksessä asettaa parhaimmillaan tavoitteet koko yrityksen henkilöstölle. (Partanen 2007a, 29–30.)

Bragg (2011, 7) on määritellyt controllerin osaamisvaatimukset seuraavasti:

- taidot analysoida talousinformaatiota
- vuorovaikutus- ja kommunikointitaidot ja taito viestiä talousinformaatiota eteenpäin selvästi ja ymmärrettävästi
- yrityksen ja sen toimialan syvällinen tuntemus
- johtamistaidot
- organisointi- ja priorisointitaidot
- vahvat tietotekniikkataidot sekä taloushallinnon substanssiosaaminen (kirjanpitoperiaatteet ja lain mukainen hyvä kirjanpitolata).

Johdon laskentatoimen tehtävissä toimivan controllerin on hallittava strategiatoiminta eri osa-alueineen ja osattava rakentaa yritykselle sen strategiaan ja visioon perustuvat ohjausjärjestelmät ja suoritusmittarit. Kytkenät sekä tietojärjestelmiin että strategioihin on oltava vahvat. Tehtäväkentän laajentuminen arvopohjaan nojaaviin raporteihin (ympäristötilinpäätös, yhteiskuntavastuun raportointi) vaatii yhteistyökykyisyyttä ja –haluisuutta, sillä kaikkea taloushallinnon ammattilainen ei osaa tehdä itse. (Näsi 2006.)

### 4.2.3 Controller-palvelun kysyntä ja käytännön tarpeet

Sähköisiä taloushallinnon ja kirjanpidon palveluita käyttävät yritykset voidaan jakaa neljään eri ryhmään. Ensimmäisen ryhmän muodostavat erittäin pienet yritykset, jotka toimittavat kirjanpidon materiaalin kirjanpitäjälle. Kirjanpitäjä ylläpitää yrityksen tilejä ja mahdollistaa asiakkaalle pääsyn kirjanpidon tietoihin sähköisesti, usein internetin välityksellä. Toisessa ryhmässä ovat pienet ja keskisuuret yritykset, jotka tarvitsevat peruspalveluiden lisäksi myös muita kirjanpidon palveluita. Kolmas ryhmä on keskisuuret yritykset, joiden kirjanpito on ulkoistettu suurille tilitoimistoille. Neljäs ryhmä muodostuu suurista yrityksistä, joilla on oma, autonominen talousyksikkö, jonka tarkoituksena on tarjota koko yrityksen kattava kontrollointikeskus. (Andrews 2002.)

Pienissä yrityksissä taloushallinto on usein ulkoistettu ja toimitusjohtaja / omistajayrittäjä tekee tarvittavat laskelmat. Pienille yrityksille on tavanomaista, ettei taloudelliseen raportointiin ole resursseja, sillä taloushallintoon halutaan sijoittaa mahdollisimman vähän, koska intressi on ydinliiketoiminnassa, ei sinällään talousasioissa. (Granlund & Taipaleenmäki 2005.) Yrityksen koko ja taloudellinen tilanne vaikuttavat controllerin rooliin päätöksenteossa. Kun yrityksen taloudellinen tilanne on heikko, on todennäköistä, että controller osallistuu vähemmän koko yritystä koskeviin strategisiin päätöksiin, mutta toisaalta controllerin merkitys kasvaa taloudellisen tiedon analysoinnissa, koska johto haluaa heikossa taloudellisessa tilanteessa tarkempaa tietoa yrityksen tilanteesta. (Rouwelaar & Bots, 2008.)

Tarve controllerille syntyy todennäköisemmin silloin, jos yrityksen taloushallinnon henkilöstöltä puuttuu ammattitaitoa ja osaamista. Controllerin kysyntää lisää tilanne, jossa huomataan, ettei olemassa olevilla resursseilla pystytä johtamaan yritystä tehokkaasti. Tilanne saattaa johtaa controllerin palkkaamiseen tai jo olemassa olevan controllerin vastuun lisääntymiseen. Palvelun hankinta ulkopuolelta on hyvä vaihtoehto, silloin kun yrityksen taloushallinnon muutostarpeet eivät ole hoidettavissa yrityksen sisäisin resurssein ja järjestelyin. (Rouwelaar & Bots, 2008.)

Johdon informaatiotarpeen ymmärtäminen ja hyväksyminen on nähty ongelmana taloushallinnon henkilöstön ja johdon välisessä suhteessa. Talousinformaatiota tuottava henkilöstö ei tiedä, millaista tietoa johto tarvitsee tai he eivät arvosta johdon tiedon

tarpeita. (Pierce & O’Dea, 2003.) Ei-taloudellisten mittareiden yleistyminen ja niiden standardoimattomuus yritystasolla aiheuttavat huolta taloushallinnon henkilöstössä. Taloushallinnon järjestelmät eivät tuota tarvittavaa tietoa strategisten prosessien seurantaan ja arviointiin ja ei-taloudellisia mittareita ei kehitetä koko yrityksen tasolla ollenkaan. Ei-taloudellisin mittarein saatetaan seurata ainoastaan kustannuspaikkoja tai osastoja. Yrityksen menestymisen kannalta nämä mittarit saattavat kuitenkin olla erittäin tärkeitä ja tarjoavat arvokasta tietoa liiketoiminnasta. (Granlund & Lukka 2007.)

### **4.3 Palvelun laatu**

Pesonen (2007, 36–37) määrittelee laadun ominaisuuksiksi ja piirteiksi, jotka palvelulla on tai joilla asiakkaan odotukset, vaatimukset tai tottumukset täytetään. Nämä ominaisuudet ja piirteet voivat olla ilmaistuja tai piilossa olevia. Ominaisuudet voivat olla tahallaan tai vahingossa luotuja. Piilossa olevat eli ilmaisemattomat piirteet johtavat asiakaslähtöiseen ajatteluun eli palvelua tarjoavan on tiedettävä, mitä asiakas haluaa, usein jopa paremmin kuin asiakas itse tietää. Laatu voidaan ymmärtää myös vaatimustenmukaisuutena eli laatu on sitä, mitä asiakas haluaa. Asiakkaan vaatimusten, odotusten, tottumusten ja tarpeiden täytyminen on laatua.

#### **4.3.1 Palvelun laadun ulottuvuudet ja kokeminen**

Laatu voidaan jakaa kahdeksi ulottuvuudeksi eli tekniseksi ja toiminnalliseksi laaduksi. Teknisen laadun osatekijöitä ovat tekniset ratkaisut, joilla palvelu tuotetaan kuten atk-järjestelmät eli ne asiat, jotka tekevät palvelutilanteen mahdolliseksi. Tekninen laatu vastaa siis kysymykseen ”mitä”. Toiminnalliseen laatuun vaikuttavat palvelutilanteen sujuvuus eli henkilöstön palveluvalttius, käyttäytyminen sekä ilmapiiri. Palvelun kokonaislaatu muodostuu teknisen ja toiminnallisen laadun yhteisvaikutuksesta. Toiminnallinen laatu vastaa kysymykseen ”miten”. (Grönroos 2001b, 100–102.)

Palveluyrityksen on ymmärrettävä, mitä laatu on ja mitä se merkitsee heidän asiakkailleen. Palveluyrityksen on myös tiedostettava, kuinka se pystyy toiminnallaan edistämään palvelun laatua, jotta laadun parantaminen on mahdollista. Yrityksen täytyy pystyä määrittämään laatu samalla tavalla kuin heidän asiakkaansa sen kokevat. (Grönroos 1998, 62.)

Asiakkaan kokemus laadusta on monimutkainen prosessi. Kokemukset, jotka asiakas saa yrityksen teknisestä ja toiminnallisesta laadusta, eivät yksin määrittele, pitääkö hän palvelua hyvänä, keskinäisenä vai huonona. Laadun voidaan sanoa olevan hyvä silloin, kun asiakkaan odotukset ja koettu laatu kohtaavat. (Grönroos 1998, 67.)

Jokainen asiakas käsittää eri tavalla, mitä on laadukas palvelu. Palvelun laadun määrittely on siten yksilöllistä, asiakkaasta ja ympäristöstä riippuvaa. Asiakkaan arvioissa laatua aiemmat kokemukset, tämänhetkiset odotukset ja palvelutapahtuma vaikuttavat. Toisen asiakkaan mielestä palvelutapahtuma voi olla todella onnistunut, kun taas toisen mielestä palvelutapahtuma voi olla täysi katastrofi. Palveluhenkilöstön vuorovaikutustaidot ja mukautumiskyky tulevat esille ja toimintatavat on valittava asiakkaan mukaan. Laadukasta palvelukäytäntöä ei ole mahdollista kirjata tarkoiksi ohjeiksi ja säännöiksi. (Aarnikoivu 2005, 28–29.)

Kuuselan (1998, 122–123) mukaan palvelun laatu syntyy sille asetettujen laatuodotusten ja laatukokemusten perusteella. Asiakkaan odotuksia muokkaavat asiakkaan tarpeet, arvostukset ja aiemmat kokemukset. Näiden lisäksi merkitystä on myös muiden mielipiteillä ja kuulopuheilla. Mielipiteisiin ja kuulopuheisiin yritys pystyy vaikuttamaan tarjoamalla jokaiselle asiakkaalle parasta mahdollista palvelua. Yritys pystyy vaikuttamaan myös markkinointiin ja asiakassuhteen kehittämiseen, jotka muokkaavat ja vaikuttavat asiakkaan ennako-odotuksiin. Laatuodotukset vaihtelevat tilanteen mukaan, sillä esimerkiksi kiire, sosiaalinen paine ja palvelun välitön tarve muokkaavat palveluodotusta. Palveluympäristön laatu ja palvelutapahtuman lopputulos muokkaavat palvelukokemusta.

Yrityksen markkinointiviestintä, suusanallinen viestintä, imago sekä asiakkaan tarpeet vaikuttavat odotettuun palvelun laatuun. Kun asiakkaan kokema kokonaislaatu halutaan mahdollistaa hyväksi tai erinomaiseksi, ei asiakkaalle saa luvata liikoja esimerkiksi harhaanjohtavalla markkinoinnilla ja mainonnalla. Yrityksen on huolehdittava omasta imagostaan ja johdettava sitä oikein jokaisella osa-alueella yrityksessä. (Grönroos 1998, 67–68.)

Grönroosin (2001b, 115–119) mukaan palvelun laatuun vaikuttaa kymmenen eri tekijää. Nämä tekijät ovat peräisin 1980-luvun puolivälistä, jolloin Parasuraman, Zeithaml

ja Berry löysivät ne tutkiessaan laadun osatekijöitä ja sitä, miten asiakkaat arvioivat palvelun laatua. Kymmenen palvelun laatuun vaikuttavaa tekijää ovat:

1. Luotettavuus, jolla ymmärretään yrityksen tuottaman palvelun johdonmukaisuus sekä luotettavuus. Palvelu tuotetaan ensimmäisellä kerralla oikein ja toimitetaan, kuten on sovittu.
2. Reagointialttius, joka tarkoittaa asiakaspalveluhenkilöstön halua ja valmiutta palvella. Palvelu tapahtuu nopeasti ja ajallaan, yhteydenotot asiakkaaseen tehdään välittömästi.
3. Pätevyys, joka riippuu osaltaan työntekijöistä ja heidän tieto-aidostaan. Lisäksi olennainen rooli on yrityksen tutkimuskyvyllä.
4. Saavutettavuuteen yritys voi vaikuttaa palvelun odotusajoilla, aukioloajoilla sekä fyysisen palvelupisteen sijainnin soveltuvuudella asiakkaille.
5. Kohteliaisuus on käytöstapoja, huomaavaisuutta, kunnioittavaa asennetta sekä ystävällisyyttä asiakasta kohtaan.
6. Viestinnässä oleellisinta on, että asiakkaan kanssa kommunikoidaan kielellä, jota hän ymmärtää. Palvelun sisältö ja sen hinta on osattava kertoa siten, että asiakas ymmärtää. Asiakkaan kuuntelu on olennainen osa onnistunutta viestintää.
7. Uskottavuus ymmärretään rehellisyytenä, luotettavuutena sekä asiakkaan etujen ajamisena. Uskottavuutta luodaan yrityksen nimellä sekä asiakaspalvelijan persoonallisuudella.
8. Turvallisuus kertoo sen, ettei palvelu sisällä vaaroja, riskejä tai epäilyksiä. Turvallisuus voidaan jakaa fyysiseen ja rahalliseen turvallisuuteen.
9. Asiakkaan ymmärtäminen ja tunteminen tulee asiakaskontaktin kautta. Asiakaspalvelijan aito pyrkimys ymmärtää asiakkaan tarvetta, sen erityisvaatimuksia ja kohdella asiakasta yksilöllisesti tuottavat kokemuksen asiakkaan ymmärtämisestä.
10. Fyysinen ympäristö sisältää palvelutapahtuman fyysiset tekijät eli tilan, henkilöstön ulkoisen olemuksen, palvelussa käytettävät apuvälineet ja koneet sekä toimitiloissa olevat muut asiakkaat.

Asiantuntija käyttää omaa ajatteluaan eli aivojaan ja siksi ajatustyölle täytyy luoda hyvät olosuhteet. Asiantuntijan on itse haluttava saada aikaan hyvä lopputulos eli hän tarvitsee kykyä ja halua sekä mahdollisuuden tehdä työ oikein ja hyvin. Asiantuntija-

organisaatiossa laatua hallitaan aidolla innostuksella. (Pesonen 2007, 30–31.) Asiantuntijapalveluita tarjoavat yritykset ovat lähes täysin riippuvaisia tarjoamiensa palveluiden laadusta. Positiivisen mielikuvan luominen asiakkaalle sekä yrityksen maine ovat asiantuntijapalveluita tarjoavalle yritykselle tärkeitä, kun se tavoittelee asiakkaiden tietoisuutta yrityksestä ja sen palveluista. Näiden asioiden onnistuminen vähentää asiantuntijapalveluliiketoimintaan liittyvää epävarmuutta. (Winer, 433–435.)

Laadukasta palvelua voidaan pitää nykypäivänä hyvin ratkaisevana kilpailukeinona. Yrityksen tarjonnan, tuotteen tai palvelun on oltava laadukas, jotta asiakas valitsee sen. Tämä sinällään ei ole uusi ilmiö vaan juontaa juurensa vaihdantatalouteen, jolloin tuotteen hinta oravannahkoina määräytyi laadun perusteella. Walter Deming ja Joseph Juran rakensivat jo toisen maailmansodan jälkeen laatujärjestelmän, jonka tarkoituksena ja tavoitteena oli ehkäistä ennakoimalla laatuvirheitä ja kustannuksia. (Lecklin 2002, 21.)

Laatuajattelu on kokenut muutoksia vuosien saatossa. Tänä päivänä keskeinen lähtökohta on asiakas, jonka tarpeet, vaatimukset ja odotukset toimivat mittareina laadulle. Tyytyväinen asiakas, jonka tarpeet ja odotukset on täytetty yrityksen tarjoamalla palvelulla tai tuotteella, pitää yrityksen toimintaa laadukkaana. Asiakas toimii ulkopuolisena arvioijana, joka näkemyksillään määrittelee laadukkuuden. Yrityksen on ymmärrettävä asiakasta, jotta toiminta on asiakkaan tarpeen mukaista. (Lecklin 2002, 22.)

Yrityksen kannalta asiakkaiden tarpeiden täyttäminen on tapahduttava tehokkaasti ja kannattavasti. Hinnalla millä hyvänsä yritys ei voi asiakkaan tarpeita lähteä täyttämään, sillä toiminnan kannattavuus on pidettävä mielessä. Onnistunut palvelu hyödyttää sekä asiakasta että palveluntarjoajaa. Ainoastaan tyytyväinen asiakas käyttää palveluja uudelleen ja jo tämänkin vuoksi syntynyttä asiakassuhdetta on hoidettava ja vaalittava. (Lecklin 2002, 22.)

Grönroosin (2010, 141) mukaan laadun kehittäminen ei ole ainoastaan ohjelma tai kampanja, vaan se on jatkuva prosessi. Jokaiselta palveluyrityksen jäseneltä vaaditaan jatkuvaa laadun merkityksen arvostusta ja laadun kehittämisen ja parantamiskeinojen sisäistämistä. Laatu, laadun parannus- ja laadunvarmistusprosessit ovat yrityksessä strategisia tekijöitä, joihin johdon on pystyttävä suuntaamaan jatkuvaa huomiota.

### 4.3.2 Hyvän palvelun ominaisuudet

Palvelun laatuun yritys pystyy vaikuttamaan monin keinoin. Selkeiden toiminta- ja pelisääntöjen luominen sekä henkilöstön kouluttaminen ovat palvelun laatuun vaikuttavia tekijöitä. Onnellisen ja lojaalin asiakkaan ydin on osaava ja tyytyväinen henkilökunta. Tyytyväinen henkilökunta tekee parhaansa, jotta asiakkaat ovat tyytyväisiä. Liiallisuuksiin toimintasääntöjen luomisessa ei kuitenkaan kannata mennä. Asiakaspalvelutilanne on spontaani ja hyvä palvelu syntyy siinä vuorovaikutuksessa. Asiakaspalvelutilanteen suunnitteleminen siten, että asiakasta voidaan auttaa verrattain pienessä lisäarvoa tuottavassa asiassa, tuottaa tyytyväisyyttä asiakkaissa. (Brown 2007.)

Palvelun laatua ei tuoteta takahuoneissa, vaan arvo syntyy asiakkaan arviointiprosessissa, joka on yksilöllinen ja asiakaskohtainen. Palvelutapahtuman lopputulos ei ainoastaan vaikuta palvelun laadun kokemukseen vaan merkitystä on myös palveluprosessilla, joita asiakas havainnoi ja muodostaa niiden perusteella mielipiteensä palvelusta. Palveluprosesseilla yritys pystyy myös erottumaan kilpailijoistaan. Palvelun laatuun vaikuttavat yrityksen tavat hoitaa esimerkiksi laskutus. Laatuongelmien, virheiden, reklamaatioiden ja palvelun epäonnistumisten käsittely vaikuttaa asiakkaan laatukokemukseen. Asiakkaan huomioiminen esimerkiksi tarjoamalla käyttökoulutusta tai vastaamalla kyselyihin ja sitä kautta asiakkaan toiveiden ja tarpeiden huomioiminen sekä annettujen lupauksen pitäminen eivät ole tuottoja yrityksen liikevaihdossa, mutta ne ovat asiakkaalle lisäarvoa tuottavia etuja, joilla yritys pystyy varmistamaan kilpailukykyään. (Grönroos 2001a, 3.)

Hyvän palvelun ominaisuuksiin kuuluu asiakkaan informointi. Asiat, jotka asiakaspalvelijalle ovat selviä ja tiedostettuja, eivät välttämättä ole sitä asiakkaalle. Asiakaspalvelijan ammattitaitoon kuuluu tietous myytävästä tuotteesta tai palvelusta, ja sitä täytyy pyrkiä käyttämään hyödyksi palvelun laadun kasvattamisessa. Ostopäätös on asiakkaalle helpompi silloin, kun hänellä on käytettävissään tarvittava tieto. Tiedon jakaminen synnyttää luottamuksen palveluntarjoajan ja asiakkaan välille. (Pitkänen 2006, 86.)

Hyvän ja laadukkaan palvelun syntyminen vaatii uuden kulttuurin rakentamista. Jokaisen henkilöstön jäsenen on tarkistettava omaa ajattelumalliaan ja hylättävä väärät oletukset. Hyvä palvelu syntyy pitkäjänteisesti palvelukulttuuria sekä yrityksen ulkoista mainetta ja sisäistä henkeä rakentamalla. Yhteiset arvot ovat perusta, mutta



tärkeintä on välittää aidosti henkilöstöstä, jonka kautta he ymmärtävät, että hyvä palvelu syntyy oman innostuksen kautta eikä vain toteuttamalla teknistä konseptia. (Peltola 2007, 247.)

Henkilöt, jolla yrityksessä on suora kontakti asiakkaaseen, ovat yrityksen käyntikortti. He vaikuttavat asiakkaan kuvaan yrityksestä ja sen palveluista. Työntekijät ovat yrityksen tärkein voimavara, joiden tietämyksellä ja motivaatiolla yritys tarjoaa hyvää palvelua asiakkaalle. Älyllisen pääoman kasvattaminen tapahtuu työntekijöiden kautta. Nykypäivänä monissa yrityksissä työntekijöitä pidetään vain kustannuksina, joita pitäisi pienentää keinolla millä hyvänsä. Älyllisen pääoman kasvattaminen on mahdollista myös yhteistyökumppaneiden, yrityskulttuurin tai asiakkaiden kautta. (Grönroos 2001a, 8.)

Asiakassuhteiden hoitaminen sisältyy hyvään ja laadukkaaseen palveluun. Vanhojen asiakkuuksien hoitaminen on edullisempaa ja helpompaa kuin uusasiakashankinta. Hyvin hoidettu asiakassuhde johtaa asiakkuuteen. Jotta asiakas käyttäisi jatkossakin yrityksen palveluja tai tuotteita, asiakkuuden hoito on tärkeää. Se sisältää lupauksen pitämisen asiakkaalle. Luottamus ja rehellisyys ovat hyvän ja laadukkaan palvelun erityisehtoja. (Aarnikoivu 2005, 94.)

Asiakaskeskeisyyden ja -lähtöisyyden tason selvittäminen on haaste yritykselle. Asiakaspalautteen säännöllinen kerääminen ja hyödyntäminen ovat yksi mittari asiakaskeskeisyydelle. Asiakaspalautteen systemaattinen analysointi ja arviointi auttavat yritystä kehittämään yrityksen toimintaa ja palvelun laatua. Tyytymättömien asiakkaiden antama palaute on arvokasta, sillä sen avulla voidaan löytää palvelun kehittämiskohteita ja siten etsiä ratkaisuja, joilla palvelusta saadaan laadukkaampaa. (Kuusela 1998, 134.)

Panostuksia asiakaspalveluun on hyvä mitata, jotta henkilöstön asennoituminen ja yrityksen arvojärjestys voidaan selvittää. Asiakaskeskeisyyden taso selviää myös kartoittamalla yrityksen panostuksia asiakaspalvelijoiden osaamiseen ja palkitsemiseen. Jotta koko yrityksen henkilöstö sisäistää asiakaskeskeiset arvot, on muidenkin kuin asiakaspalveluhenkilöstön hyvä saada asiakaspalveluun liittyvää koulutusta. (Aarnikoivu 2005, 37–40.)

Palvelustandardin määrittelyä voidaan käyttää palvelun laadun mittarina. Palvelustandardi voidaan liittää esimerkiksi kymmeneen hyvän palvelun osatekijään. Käytännössä pelkkä osatekijöihin liittäminen ei ole riittävää, vaan näitä tekijöitä on tarkasteltava paljon konkreettisemmin. (Kuusela 1998, 129; Grönroos 2001b, 115–119.)

## **5 ULKOISTAMINEN – STRATEGINEN PÄÄTÖS VAI SÄÄSTÖKEINO?**

Kiteytettynä ulkoistamisella tarkoitetaan, että yritys siirtää aiemmin yrityksessä tehdyn toiminnon ulkopuolisen palveluntarjoajan tehtäväksi. Ulkoistaminen koostuu kahdesta peruselementistä eli ulkoistettava toiminto lopetetaan yrityksessä ja solmitaan toiminnon suorittamista koskeva sopimussuhde palveluntarjoajaan. (Kiiha 2002, 1.) Aiemmin ulkoistaminen oli lähestulkoon aina strateginen päätös, nykyään palveluntarjoajien ulkoistuspalvelut ovat yleisessä käytössä ja hyvin pitkälle tuotteistettuja. Yrityksen tukitoimintojen ulkoistaminen on nykyään arkipäivää, eikä näin ollen kovinkaan strateginen päätös. Teknologian kehitys on johtanut siihen, ettei jokaisen yrityksen ole järkevää tehdä samoja teknologisia panostuksia tuottaakseen yksittäiset palvelut omaan käyttöönsä. (Kiiskinen ym. 2002, 22.) Tässä luvussa syvennyttään ulkoistamisen tavoitteisiin, ulkoistamisstrategiaan sekä ulkoistamisen tasoihin. Lisäksi käydään läpi ulkoistamisen hyötyjä, haittoja ja ongelmia.

### **5.1 Ulkoistaminen**

Ulkoistaminen nousee vaihtoehdoksi sellaisten toimintojen kohdalla, jotka eivät yrityksen näkökulmasta ole sen ydinosasta tai ne eivät ole strategisesti tärkeitä. Ydinosaaaminen muodostuu yritystoiminnan kannattavuuteen vaikuttavasta erityisosaamisesta ja niistä tietoa vaativista toiminnoista, joissa yritys suoriutuu muita yrityksiä paremmin. Ydinosaaamiseen sisältyviä toimintoja harvemmin ulkoistetaan. (Kiiha 2002, 4.) Määriteltäessä liiketoiminnan ydintoimintoa ulkoistuspäätöksen kannalta, yrityksen on pohdittava omia kilpailuetujaan suhteessa muihin vastaaviin yrityksiin (Kiiskinen ym. 2002, 24).

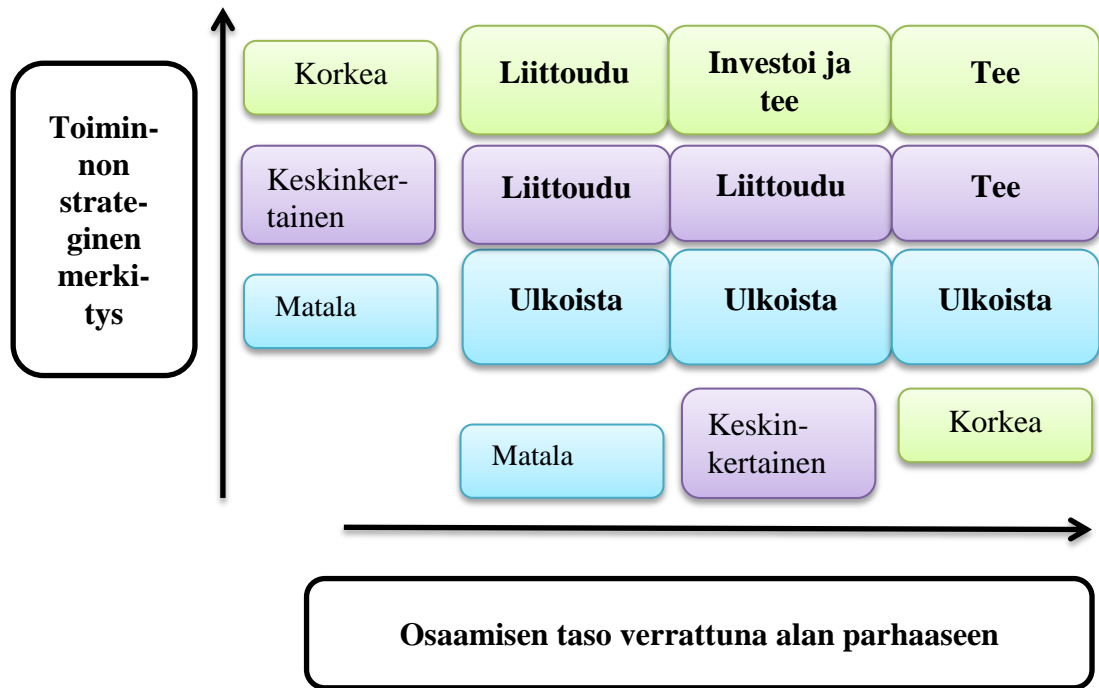
Ulkoistamisen ja alihankinnan erot eivät läheskään aina ole täysin selkeitä. Alihankinnassa yritys hankkii jonkin tarvitsemansa tuotannon välipanoksen ulkopuoliselta taholta korvausta vastaan sen sijaan, että yritys tuottaisi sen itse. (Pajarinen 2001, 6.) Ulkoistamisessa ja alihankinnassa on paljon samoja piirteitä, mutta alihankinnasta

poiketen ulkoistaminen sisältää win-win-ajattelun eli molemmat osapuolet saavat selkeitä hyötyjä yhteistyösuhteesta. Ulkoistamisen toimintamalli vaatii osapuolilta luottamusta toisiinsa ja sitoutumista eri tavalla kuin alihankintasuhteessa. (Ritvanen & Koivisto 2007, 144.)

Taloushallinnon ulkoistaminen on mahdollista niin pienille kuin suurillekin yrityksille sekä julkiselle sektorille. Uudenlaisen osaamisen kysyntä on seurausta ulkoistamismarkkinoiden kasvusta. Taloushallinnon sähköistyminen ja liiketoiminnan tehostamisvaatimukset ovat lisänneet yritysten kiinnostusta ulkoistamiseen. Yrityksille syntyy investointikuluja, kun taloushallinnon prosesseja automatisoidaan ja sähköistetään, mutta ne eivät tuota investointeja tai kehitystyötä varsinaiseen liiketoimintaan. Yksi ratkaiseva tekijä ulkoistamiseen voi olla jatkuvasti laajentuvat osaamisvaatimukset. Yritykset kansainvälistyvät, jolloin vaaditaan laajempaa osaamista. (Alhola 2010.)

Kireässä kilpailutilanteessa yritysten on arvioitava vahvuutensa ja heikkoutensa uudelleen, kun muuttuvat liiketoimintavaatimukset vaativat nopeampaa reagointikykyä ja parempaa palvelua. Erilaisten vaihtoehtojen huolellinen kartoitus ja markkinatilanteen analysointi auttavat yritystä valmistautumaan ulkoistamisneuvotteluihin palveluntarjoajan kanssa ja siten parhaan lopputuloksen saavuttamiseen. Keskeisimpiä asioita ulkoistamisen suunnittelussa on määrittää lähtötaso, tunnistaa ulkoistamiseen liittyvät riskit ja sen taloudelliset vaikutukset. Kun tiedetään, mitä ollaan ulkoistamassa, on oleellista ymmärtää ulkoistamispalvelumarkkinoiden tarjonta ja palveluntarjoajien kyky vastata yrityksen tarpeisiin. (Kiiskinen ym. 2002, 100–101.) Ennen ulkoistamisprosessin aloittamista, on ulkoistus suunniteltava huolella. Jotta pystytään minimoimaan riskit ja maksimoida joustavuus, on hyvä analysoida taloudellista informaatiota ja muodostaa laskelmat ulkoistamisen kustannuksista. (Karlöf 2004, 204–205.)

Ulkoistamispäätöksen takana on usein välittömät kustannussäästöt tai työvoiman puute. Cliff Browman on esittänyt viitekehyksen, jossa havainnollistetaan mitä itse tekeminen, ulkoistaminen tai liittoutuminen merkitsee toiminnan strategian tai osaamisen tason kannalta. Pystyakselilla on kuvattu toiminnon strategista merkitystä ja vaakakselilla organisaation sisällä olevaa osaamista verrattuna alan parhaaseen toimijaan. Matriisi on havainnollistettu kuvassa 5. (Kauhanen 2010, 48.)



**KUVA 5. Tee, ulkoista, liittoudu -matriisi Browmania mukailten (Kauhanen 2010, 48)**

Kuvassa 5 olevasta matriisista voidaan päätellä, ettei toimintojen ulkoistaminen aina tuo mukanaan positiivisia asioita. Ulkoistamisen puolesta on puhuttu paljon ja pitkään, mutta ratkaisu ei sovellu kaikkiin tilanteisiin. Liittoutumalla eli luomalla yhteistyötä sopivien kumppaneiden kanssa ja investoimalla sekä itse tekemällä voidaan saavuttaa paremmat tulokset. Oman yrityksen osaaminen ja muuttuvat tilanteet sekä omien voimavarojen sitoutuminen ja yhteistyökumppanin osaaminen ja luotettavuus, vaikuttavat liittoutumisen, ulkoistamisen tai itse tekemisen suhteeseen ja siihen, kuinka nämä tukevat yritystä sen eri toiminnoissa. (Kauhanen 2010, 48.)

## 5.2 Ulkoistamisen tavoitteet ja syyt

Tuotannollista liiketoimintaa harjoittavilla yrityksillä ulkoistuksen tavoitteet liittyvät kapasiteetin lisäämiseen. Ulkoistamisen myötä tarve lisäkapasiteettiin investoimisen tarve poistuu. Joustavuuden lisääminen on joissakin tapauksissa yhteydessä lisäkapasiteetin hankintaan. Joustavuuden lisääminen liittyy toimintatapaan, jossa yritys ei halua pitää suuria varastoja, jottei niihin sitoutuisi pääomaa. Joustavuuden tarve korostuu silloin, kun myös asiakkaat pyrkivät minimoimaan varastojaan, jolloin tilaukset tulevat lyhyellä toimitusajalla. Ulkoistusta on käytetty keinona hallita tuotantokapasiteettiä.

teettä ja siinä tapahtuvia vaihteluita. Valmistustoiminnan ulkoistamisella on pyritty tuotantokustannusten hallintaan ja kustannussäästöihin. (Ali-Yrkkö 2006, 7–8.)

Taloudellisesta näkökulmasta vahvin ja todennäköisin syy ulkoistamiselle on kustannustehokkuuden parantaminen. Tehostamispotentiaali perustuu yksikkökustannusten minimointiin kun toiminnot keskitetään niitä tehokkaimmin suorittaviin ja mittakaavaetuja hyödyntäviin keskuksiin. Edellytyksenä on kuitenkin, että palvelua voidaan yhdenmukaistaa tarpeeksi. Huolimatta siitä, että kustannustehokkuuteen vaikuttaminen ei onnistuisi rakenteellisesti ja pysyvästi, yritys voi parantaa tunnuslukujaan, koska ulkoistamisen seurauksena syntyy palveluostaja oman sisäisen henkilöstön palkkamenojen sijaan. Näin kustannuseriä voidaan ennakoida, kun ne siirtyvät kiinteiksi muuttuvien sijaan. (Kiiskinen ym. 2002, 84.)

Ritvanen ja Koivisto (2007, 145) korostavat, että ulkopuoliset palveluntarjoajat ovat usein kustannusrakenteeltaan tehokkaampia. Ne ovat keskittyneet omaan ydinosaamiseen ja saavuttavat sillä mittakaavaetua, jolloin he pystyvät tuottamaan toiminnon edullisemmin kuin yrityksen sisällä pystytään tuottamaan. Ulkoistaminen vähentää kiinteitä kuluja, pääomainvestointeja sekä henkilöstökuluja.

Vaikuttimena ulkoistamiselle voi olla osaaminen, kun toiminnot monimutkaistuvat tai hankaloituvat uusien vaatimusten ja käytäntöjen vuoksi. Tässä tilanteessa yrityksen on viisainta hankkia palvelu sellaiselta palveluntarjoajalta, jolle kyseinen osaamisalue edustaa ydinosaamista. Näin yrityksen rajalliset resurssit on käytettävissä yrityksen oman ydinosaamisen kehittämiseen. (Pajarinen 2001, 17.)

Ulkoistamisen kautta henkilöstökuluihin voidaan saada joustoa. Henkilöstöön liittyvät kulut sisältävät suorien palkkakulujen lisäksi välillisiä hallintokuluja. Ne ovat molemmat kiinteitä kustannuksia, jotka eivät jousta esimerkiksi volyymin vaihtelun mukaan. Ulkoistamisen myötä joustavuus lisääntyy, kun yrityksen maksettavaksi tulee vain tehdyt työsuoritukset. Ulkoistamisen voidaan katsoa parantavan työn tuottavuutta kun henkilöstöresurssit ovat optimoituja eli jokaiseen tehtävään on oikeat henkilöt ja osaaminen. Myös henkilöstöhallinnon ja rekrytoinnin kuluissa säästetään, kun kustannukset muuttuvat volyymin mukaan. Sesongit, kampanjat ja ruuhkahuiput sujuvat joustavammin ja ne eivät häiritse toimintaa. (Sakki 2003, 208.)

Karruksen (2005, 385) mielestä, ulkoistamista voidaan pitää nykypäivän trendinä, joka kasvaa myös globaalisti. Syynä tähän hän mainitsee toimialojen nopeat muutokset. Yrityksen oman kapasiteetin mittakaava-, tiheys- ja laajuusedut muuttuvat useilla toimialoilla niin nopeasti, että ne ovat johtaneet yritysten ulkoistushalukkuuteen. Joissain tapauksissa omien sisäisten toimintojen siirtäminen ulkopuolisen palveluntarjoajan hoidettavaksi on kannattavaa. Liiketoiminnan fokusointia, huippuosaamisen saamista omaan käyttöön ja nopeutettujen liiketoimintaprosessien tuomia etuja, riskien jakamista ja resurssien vapauttamista voidaan pitää ulkoistamisen strategisina syinä. Taktisella tasolla toiminnan kustannusten pienentäminen on merkittävin tekijä ulkoistamiseen.

Yritysten olisi ymmärrettävä entistä paremmin, että ulkoistaminen kustannusten lyhytaikaista alentamista varten ei johda samanlaisiin tuloksiin kuin pitkän aikavälin ulkoistaminen. Ulkoistamisen mieltäminen pitkän aikavälin, strategisena ratkaisuna johtaa esimerkiksi tieto-aidon syventämiseen ja parempaan saatavuuteen, tarjoutuvien tilaisuuksien jatkuvaan kartoitukseen, innovaatioihin, luotettavuuteen, parempaan laatuun ja lisäarvoa tarjoaviin ratkaisuihin. (Ritvanen & Koivisto 2007, 147.)

### **5.3 Ulkoistamisstrategia**

Ulkoistamisstrategiassa otetaan kantaa siihen, mitkä ovat yrityksen ydintoiminnot, joita yritys ei voi ulkoistaa. Samalla yritys määrittelee tukitoiminnot, joilla ydinliiketoiminnan toimintoja tuetaan ja jotka on mahdollista ulkoistaa. Strategiatyön tavoitteena on tunnistaa mahdolliset, ulkoistettavat toiminnot. Vaikka jokin yrityksen toiminto kuuluisikin selvästi ulkoistettaviin tukitoimintoihin, ei ulkoistaminen silti ole välttämättä paras vaihtoehto. Ulkoistamispäätösten täytyy olla perusteltuja. Selvä vaihtoehto ulkoistettavalle toiminnolle on myös se, ettei ulkoistusta tehdä. (Lehikoinen & Töyrylä 2013, 43–45.)

Strategisesta näkökulmasta ulkoistamisella on kaksi vaikutinta. Ensimmäinen vaikutin on se, että yrityksen on järkevää pyrkiä siirtämään riskiä sinne, missä niitä voidaan ennakoita, hallita ja ehkäistä parhaiten. Strategisen joustavuuden ja reagoitiherkkeyden parantaminen on ulkoistamisen toinen vaikutin. Yritys hakee liiketoiminnallista ketteryyttä vähentämällä kiinteitä sitoumuksiaan esimerkiksi kiinteisiin laitoksiin tai ratkaisuihin, henkilöryhmiin tai omaisuuseriin. (Kiiskinen ym. 2002, 83.)

Ulkoistamisstrategian suunnittelu on hyvä antaa puolueettoman osapuolen tehtäväksi, jolle strategian suunnittelusta ei koidu hyötyä tai jolle ei kohdistu haittavaikutuksia ulkoistamispäätöksestä. Konsulttiyhtiön käyttäminen ulkoistusstrategian laatimisessa on järkevää, ellei sama konsulttiyhtiö ole vastuussa mahdollisen ulkoistamisen toteuttamisesta ja näin yhteistyökumppanuudesta. Yrityksen sisällä ulkoistamisstrategian laadinnasta vastaavan on oltava objektiivinen taho, johon mahdollinen ulkoistus ei suoraan eikä välillisesti vaikuta negatiivisesti. (Lehikoinen & Töyrylä 2013, 46.)

#### **5.4 Ulkoistamisen tasot**

Brown ja Wilson (2005, 20) määrittelevät ulkoistamisen siten, että palvelut hankitaan ulkoisesta lähteestä tavoitteena yrityksen prosessien tehostaminen, vapauttaminen ja mahdollisuus keskittyä ydinosaamiseen. Ulkoistamisen tavoitteena on luoda lisäarvoa yrityksen asiakkaille ja mahdollistaa korkein mahdollinen tehokkuuden taso yrityksen toiminnassa. Brown ja Wilson jakavat ulkoistamisen taktiseen, strategiseen ja muuttuvaan ulkoistamiseen.

##### **5.4.1 Taktinen ulkoistaminen**

Kun puhutaan taktisen tason ulkoistamisesta, sillä käsitetään lyhyen aikajänteen toimintaa, joka keskittyy jo esiin tulleen ja tiedostetun ongelman ratkaisuun yrityksessä. Esimerkkinä tällaisista ongelmista ovat resurssien puute, puutteellinen sisäisen johdon kyvykkyys, ammattitaidon puute tai henkilöstön vähennystarve. Taktinen ulkoistaminen liittyy tai johtaa hyvin usein yrityksessä toimintojen uudelleen organisointiin. Tavoitteena taktisessa ulkoistamisessa on yleensä kulujen karsiminen, tulevaisuuden investointien vähentäminen tai henkilöstön työtaakan keventäminen. Taktinen ulkoistaminen perustuu sopimukseen palveluntarjoajan kanssa. Sopimus on lähinnä ulkoistetun palvelun kustannusten määrittely. Yhä useammin yrityksissä ulkoistettavien toimintojen johtajat tai esimiehet osallistuvat sopimusneuvotteluihin sekä ulkoistamissuhteen ylläpitoon, sillä ulkoistettava alue on heidän erikoisosaamistaan. Tällä tavalla toteutettuna, taktisen ulkoistamisen edut keskittyvät parempaan palveluun pienemmin investoinnein ja vähemmällä hallinnoinnilla. (Brown & Wilson 2005, 21.) Taktiset ulkoistamispäätökset perustuvat nimenomaan jo olemassa olevan ja tiedostetun ongelman ratkaisuun. (Greaver 1998, 8).

Tavanomaisen ulkoistamisen myötä suorituksen parannukset ovat luonteeltaan operatiivisia, eivät strategisia. Operatiivisuus tarkoittaa ulkoistettavan toiminnon suorittamista yrityksen ulkopuolella vähän paremmin ja yleensä nopeammin ja halvemmalla. Ulkoistamisen arvo syntyy tällöin parhaiden toimintatapojen ja massatuotannon saavuttamisesta yksinkertaisissa tukitoiminnoissa. Taktisessa ulkoistamisessa ei pyrkimyksenä ole perustavaa laatua oleva tai merkittävä liiketoiminnan muutos. (Kelly & Poole 2006, 44.)

#### **5.4.2 Strateginen ulkoistaminen**

Ymmärryksen lisääntyttyä taktiseen ulkoistamiseen liittyen, yrityksissä havaittiin, että ulkoistetun toiminnon kontrollin menettämisen sijaan, heillä on mahdollisuus saada laajempi kontrolli oman liiketoiminta-alueensa toimintoihin ja he pystyvät keskittämään huomiota enemmän yrityksen strategiaan puoliin. Yritysten johto pystyy keskittymään enemmän kokonaisuuteen sen sijaan, että joutuvat ratkomaan ongelmia yksityiskohdissa. Ulkoistamisesta halutaan hyötyä enemmän, joten muutos on välttämätön. Ulkoistaminen laajenee uusille alueille ja ulkoistuksen yhteistyökumppaneiden merkitys kasvaa. (Brown & Wilson 2005, 21–24.)

Strateginen ulkoistaminen tavoittelee yritykselle lisäarvoa pitkällä tähtäimellä. Useiden sopimuskumppaneiden sijaan siirryttiin strategisemmän mallin suuntaan, jossa yritys valitsee alan parhaita toimijoita, jotka integroituvat yrityksen toimintoihin. Toimittaja-ostaja-suhteesta siirryttiin pidemmälle ajanjaksolle soveltuvampaan tasarvoiseen kumppanuussuhteeseen, jossa tavoitteena on saavuttaa molempipuolinen hyöty. (Brown & Wilson 2005, 21–24.) Strateginen ulkoistaminen hakee taktisen ulkoistamisen tavoin ratkaisua olemassa oleviin ongelmiin mutta se eroaa taktisesta ulkoistamisesta siinä, että strateginen ulkoistamispäätös vaikuttaa yritykseen useiden vuosien ajan ja sen vaikutus on merkittävä koko yritykselle. (Greaver 1998, 8.)

Ulkoistamisessa onnistuminen edellyttää huolellista strategian suunnittelua. Strategia otetaan kantaa siihen, mitä ulkoistetaan ja mitä ulkoistuksella tavoitellaan. Ulkoistamisen taustalla voi olla esimerkiksi keskittyminen yrityksen ydinosaamiseen, joustavuus tai laadun paraneminen. Ulkoistamisessa onnistuneet yritykset eivät hae



ulkoistuksella pelkästään kustannussäästöjä vaan heille ulkoistaminen edustaa aina valittua strategiaa. (Hallikainen 2009.)

Lysons ja Gillingham (2003, 351) korostavat näkemyksessään ulkoistamisen strategista näkökulmaa. Heidän määritelmässään ulkoistaminen on strategista resurssien käyttöä eli yritys ulkoistaa strategiansa mukaan ydinliiketoiminnan ulkopuolelle jäävän toiminnon palveluntarjoajalle. Tärkeimpänä tekijänä he pitävät make or buy - päätöksen tekemistä ja yhteistyökumppanuutta yrityksen ja palveluntarjoajan välillä. Ritvanen ja Koivisto (2007, 144) mainitsevat, ettei ulkoistamisesta voida puhua, ellei ulkoistamispäätöksellä ole ulkoistavalle yritykselle strategista merkitystä.

### **5.4.3 Muuntuva ulkoistaminen**

Muuntuva ulkoistaminen on kolmannen sukupolven luoma taso ulkoistamisesta. Taktisella eli ensimmäisellä tasolla ulkoistaminen on jo olemassa olevan työn tekemistä ja sille on olemassa määritykset, joiden mukaan toimintoa suoritetaan. Strategisella tasolla eli toisella tasolla ulkoistamisprosessi sisältää yrityksen uudelleen määrittelyn. Kolmas taso eli muuntuva ulkoistaminen tarkoittaa liiketoiminnan ja liiketoimintaympäristön uudelleenmuotoilua. (Brown & Wilson 2005, 25.)

Taloudellinen selviytyminen nykypäivänä tarkoittaa sitä, että yritysten täytyy pystyä muuttamaan joustavasti sekä omaa toimintaa että markkinoita. Ulkoistaminen ei ole enää pelkkä työkalu tehokkuuteen vaan sen kautta saavutetaan mahdollisuus muuttuvaan organisaatioon, jossa organisaation ulkopuoliset asiantuntijat luovat innovaatioita koko organisaation asiakkaiden liiketoimintaan. (Brown & Wilson 2005, 25.)

## **5.5 Ulkoistamisprosessi**

Lumijärven (2007, 211) mukaan ulkoistamisprosessiin tulee sen laajuudesta ja lähtötilanteesta riippuen varata riittävästi aikaa. Prosessi kestää yleensä puolesta vuodesta kahteen vuoteen. Niihin toimintoihin, joihin palveluntarjoajilla on tarjota valmiita, olemassa olevia ratkaisuja, ulkoistaminen etenee melko nopeasti. Ulkoistamisprosessin venyessä täytyy kuitenkin tiedostaa, että mitä pidempään ulkoistusprosessi jatkuu, sitä enemmän kustannuksia molemmille osapuolille tulee. Siksi mietittäväksi tuleeekin, kuinka ulkoistamisprosessin keston voidaan vaikuttaa lyhentävästi ja kannattaako

jatkoneuvotteluihin otettavien palveluntarjoajien lukumäärää rajata, jotta saadaan enemmän kustannushyötyä. Jos yrityksellä ei ole käsitystä hinta- ja palvelutasosta tai tarjoajasta entuudestaan, palveluntarjoajien määrää ei ole järkevää rajata yhteen toimittajaan.

Palveluntarjoajien osaaminen perustuu keskeisiltä osin sen johdon ja avainhenkilöiden kerryttämään kokemukseen aikaisemmista ulkoistamisratkaisuista. Jokainen ulkoistamisprosessi on oppimisprosessi. Ratkaisevaa on, kuinka palveluntarjoaja pystyy hyödyntämään kertynyttä kokemusta. Sillä on merkitystä uusien asiakkaiden vastaanoton luotettavuuteen. Palveluntarjoajalta on hyvä pyytää sen prosessikuvaus ulkoistamisen toimintavasta, jolla ulkoistaminen aiotaan käytännössä toteuttaa. Jollei valmista kuvasta ole, on järkevää suhtautua varauksella palveluntarjoajan kykyyn vastaanottaa laajoja ulkoistamiskokonaisuuksia. (Sakki 2003, 210.)

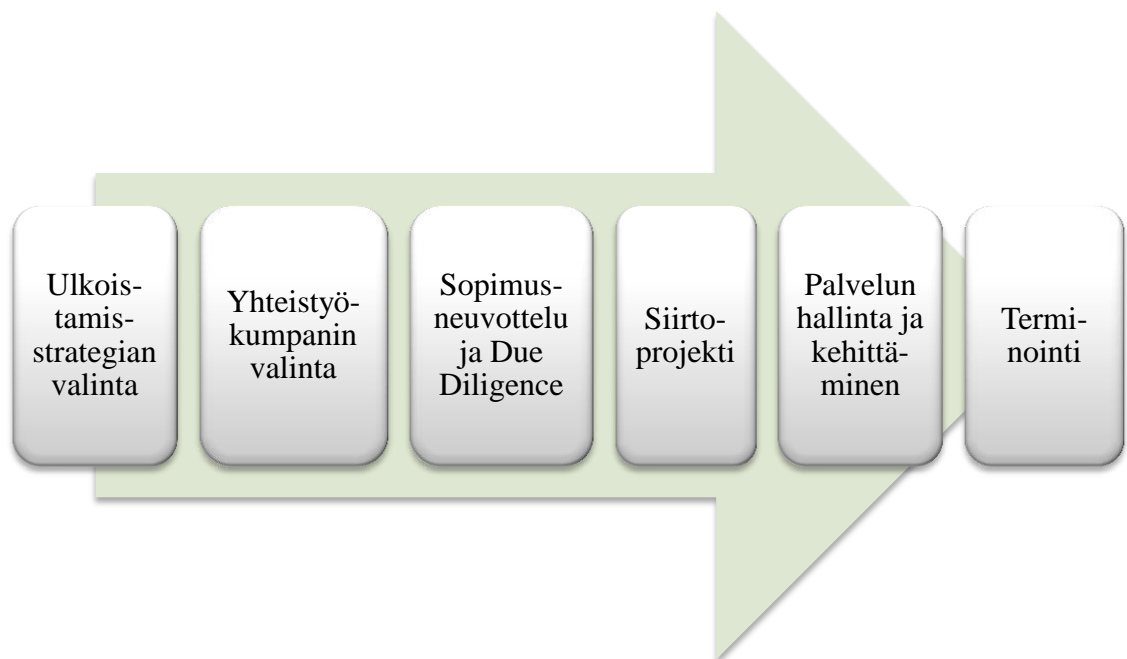
Ulkoistusprosessit vaihtelevat yritysten välillä. Yhteistä niille kuitenkin on, että suurimmassa osassa yrityksissä prosessi alkaa tarpeiden tunnistamisesta. Lever (1997, 38) on määritellyt ulkoistamisprosessin vaiheet seuraavasti:

1. havaintovaihe
2. neuvotteluvaihe
3. siirtymävaihe
4. arviointivaihe.

Leverin (1997, 38) mukaan havaintovaiheessa yritys tutkii toimintaansa, vertailee ja analysoi sisäisiä toimintoja sekä analysoi markkinoiden toimintaa. Tavoitteena on saada koottua kokonaiskäsitys yrityksen sen hetkisestä suorituskyvystä. Neuvotteluvaiheessa yritys aloittaa tarjouskilpailun ja valitsee sen perusteella sopivimman palveluntarjoajan. Yritys tekee sopimuksen valitsemansa palveluntarjoajan kanssa. Sopimuksen kesto ja sisältö on hyvin riippuvainen ulkoistettavasta toiminnosta ja vaihtelut eri yritysten välillä ovat siksi suuria. Siirtymävaiheessa yrityksen työntekijät siirtyvät palveluntarjoajan palvelukseen tai muihin tehtäviin. Tässä vaiheessa myös valmistellaan mahdolliset muutokset ohjelmistoissa. Suunnitteluun ja valmisteluun etukäteen täytyy käyttää riittävästi aikaa, jotta siirtymävaiheen sujuvuus ei vaarannu. Arviointivaiheessa ulkoistetun toiminnon hoitaa jo palveluntarjoaja. Toiminnon toteutumista seurataan sovituilla mittareilla ja niiden kautta analysoidaan toiminnon ulkoistamisen

tuomaa etua. Mikäli havaitaan, ettei sopimus tuo sille asetettuja etuja, sitä voidaan muuttaa, äärimmäisessä tapauksessa purkaa.

Lumijärven (2007, 212–216) mukaan ulkoistamisprosessissa on kuusi vaihetta, jotka on havainnollistettu kuvassa 6. Ulkoistamisprosessi alkaa ulkoistusstrategian valinnasta eli toteutetaanko prosessi yrityksen sisäisin resurssein vai hankintaanko ulkopuolinen taho se toteuttamaan. Valinnassa on suuri painoarvo yrityksessä olevalla kokemuksella ja osaamisella. Ulkoistamisstrategian valinnassa suositellaan käyttämään hyväksi aiempia ratkaisuja ja kokemuksia. Jotta ulkoistaminen onnistuu, on yhteistyökumppanin valinnalla suuri merkitys. Yhteistyökumppanin on ymmärrettävä asiakasyrityksen toimiala ja sen tulee voida kehittää asiakasyrityksen toimintaa pitkällä tähtäimellä. Yhteistyökumppanin on myös voitava auttaa yritystä toiminnan uudistuksessa ja osoittaa, että se panostaa myös tulevaisuuteen. Useiden palveluntarjoajien perustietojen, kykyjen ja mahdollisuuksien kartoittaminen, auttaa valitsemaan seuraavaan vaiheeseen mukaan ne, joiden tarjoamat ratkaisut sopivat parhaiten yrityksen omiin tarpeisiin. Kun kartoitus on tehty, voidaan valituille ehdokkaille lähettää tarkempi tarjouspyyntö. (Lumijärvi 2007, 212–213.)



**KUVA 6. Ulkoistamisprosessin vaiheet Lumijärveä mukaillen (Lumijärvi 2007, 212)**

Yhteistyökumppanin löydyttyä siirrytään sopimuksen neuvotteluvaiheeseen, jossa molempien osapuolien on ymmärrettävä liiketaloudelliset tavoitteet ja päämäärä, jo-

hon sopimussuhteella tähdätään. Ulkoistamissopimuksen tarkoituksena on ohjata toimintaa useita vuosia, siksi sopimuksen tulee olla selkeä, järkevästi jäsenneily, joustava ja helposti omaksuttava. Tarvittaessa sitä voidaan tarkastella uudelleen sopimussuhteen aikana. Sopimuksen tulee sisältää tarkoitus ja tavoitteet niin selkeästi ja monipuolisesti, että henkilöiden vaihtuessa voidaan taata sopimuksen tulkinta samoin kuin laadintahetkellä. Sopimusvaiheessa on myös järkevää määritellä kehitystavoitteet ja kannustimet, jotka motivoivat palveluntarjoajaa kehittämään toimintaa. (Lumijärvi 2007, 213–215.)

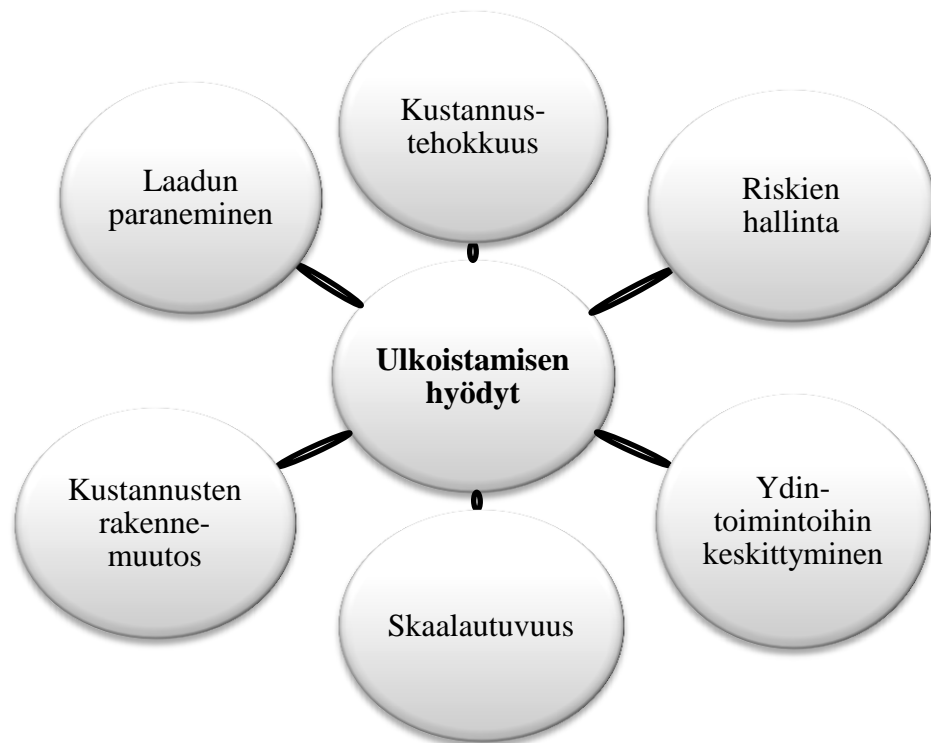
Due diligence eli tarkastus sopimusneuvottelujen yhteydessä tarkoittaa sitä, että sopimuskumppanit perehtyvät tarkemmin toistensa tietoihin ja varmistavat näin niiden paikkansapitävyyden. Esimerkiksi ulkoistuksen sisältäessä henkilöstösiirtoja, ulkoistava yritys luovuttaa palveluntarjoajalle näiden henkilöiden palkka- ja muut luottamukselliset tiedot. (Lumijärvi 2007, 214.)

Sopimuksen allekirjoituksen jälkeen aloitetaan ulkoistettavan toiminnon siirto palveluntarjoajalle eli palvelun tuotantovastuu siirtyy yhteistyökumppanille. Siirtoprojektissa saattaa esiintyä esimerkiksi henkilöstön muutosvastarintaa ja laatupoikkeamia, jotka täytyy pyrkiä minimoimaan, jotta siirto onnistuu häiriöttä. Vastuun siirryttyä yhteistyökumppanille, ulkoistavan yrityksen tehtäväksi jää seurata ja hallinnoida sopimusta. (Lumijärvi 2007, 215.)

Ennen ulkoistamissopimuksen päättymistä yrityksessä kannattaa arvioida ulkoistamisstrategia uudelleen. Yrityksen pohdittavaksi tulee tällöin ulkoistamissopimuksen jatkaminen, muuttaminen tai ulkoistettujen toimintojen kotiuttaminen. Palveluntarve jatkuu ja yrityksen on tehtävä jokin näistä kolmesta ratkaisusta. (Lumijärvi 2007, 216.)

## **5.6 Ulkoistamisen hyödyt**

Ulkoistaminen on tänä päivänä hyvin yleistä sekä Suomessa että maailmalla. Yritykset siirtävät kokonaisia yksiköitä tai osia niistä ulkoisen palveluntarjoajan tehtäväksi nopeammalla tahdilla kuin koskaan aiemmin. Kuvassa 7 on listattu ulkoistamisen hyötyjä Axelssonin ja Wynstran näkemysten mukaisesti. (Axelsson & Wynstra 2002, 68.)



**KUVA 7. Ulkoistamisen hyödyt Axelssonin ja Wynstran mukailleen (2002, 68)**

Ulkoistamispalvelua tarjoavat yritykset pystyvät erikoistumaan rajattuun määrään toimintoja ja investoimaan näiden jatkuvaan kehittämiseen. Tästä seuraa usein suur-  
tuotannon etujen saavuttaminen sekä kokemuksen karttuminen. Yritykset saavat näin  
ulkoistamisella todennäköisesti asiantuntevampaa palvelua, kuin hoitamalla toiminnon  
yrityksen sisällä. (McIvor 2008.) Teknologia kehittyy äärettömän nopeasti, tästä joh-  
tuen kaikki ydinliiketoiminnan ulkopuolelle jäävät toiminnot on järkevää ostaa palve-  
luna. Muutoin yrityksen riskinä on jäädä teknologisessa kehityksessä jälkeen. Moni-  
mutkaisemmat tuotteet ja lyhyemmät elinkaaret vaativat paljon paneutumista ja tietoa.  
Jotta yritys ymmärtää nämä syvällisesti, on joissain tapauksissa hyödyllisempää käyt-  
tää alan asiantuntijoita ulkoistamisen kautta. Hyötynä voidaan nähdä myös asiakas-  
kohtaisten pyyntöjen vähentyminen eli joustavuus ja mukautuvuus tältä näkökulmalta  
vähenevät ulkoistamisen myötä. (Axelsson & Wynstra 2002, 68.)

Kiiskinen ym. (2002, 87) on jakanut ulkoistamisen strategiset hyödyt neljään katego-  
riaan:

1. ydinosaamisen vahvistamiseen
2. yrityskuvan parantamiseen
3. muutosten hallintaan ja
4. joustavuuteen.

Yrityksen motiivina ulkoistamiselle on tarve keskittyä olennaiseen eli ydinliiketoimintaan. Ulkoistamisella on monia hyötyjä, kuten kustannussäästöt sekä laadun, palvelun ja joustavuuden paraneminen. (Nayebzadeh ym. 2013.) Yrityksellä on mahdollisuus valita palveluntarjoaja omien tarpeiden mukaan useiden ehdokkaiden joukosta. Yritykselle jää myös mahdollisuus vaihtaa yhteistyökumppania, mikäli yhteistyö ei toimi. (Kiiskinen ym. 2002, 89.)

Ulkoistuksen kautta yritys voi parantaa tunnettuutta ja yrityskuvaa, se voi olla yksi ulkoistamisen tavoitteista. Menestyneen, laadukkaan ja uskottavan palveluntarjoajan valinta, parantaa yrityksen imagoa. Ulkoistamisen kautta voidaan saada toiminnallisia parannuksia esimerkiksi tukitoimintoihin. Palveluntarjoajan osaaminen ja suorituskyky omalla kapealla osa-alueella edesauttaa laadukkaamman ja tuottavamman palvelun tuottamisessa. Palveluntarjoajalla on todennäköisesti myös mahdollisuus palkata ja kouluttaa työntekijöistään alan parhaita, hyödyntää ajan tasalla olevia menetelmiä ja ohjelmia sekä hioa palvelutuotanto äärimmilleen. Palveluntarjoajalle toiminnon suorittaminen on ydintoiminto. (Kiiskinen ym. 2002, 87–90.)

Ulkoistaminen auttaa luomaan yrityksessä muutoksille myönteisempää ilmapiiriä. Yksittäisten toimintojen ulkoistamisesta aloittamalla yrityksen sietokyky isommille muutoksille saa kivijalan. Yrityksestä tulee ennakoivampi ja se reagoi herkemmin. Ilmapiirin muutoksen myötä muutoksiin suhtaudutaan ennakkoluulottomammin ja niitä uskalletaan pitää mahdollisuuksina. (Kiiskinen ym. 2002, 88.)

Yksittäisellä yrityksellä voi olla vaikeuksia ylläpitää henkilöstön osaamista ja ammattitaitoa kaikilla tukitoiminnon vaatimilla osa-alueilla, sillä aika ja resurssit ovat rajallisia. Yritykselle tarjoutuu mahdollisuus hyödyntää ulkopuolisen palveluntarjoajan erikoisosaamista, kun tietty toiminto ulkoistetaan. Ulkoistamisen yhteydessä yrityksen sisäisiä prosesseja käydään läpi, jolloin ulkopuolisen näkemyksen kautta niihin saadaan enemmän tehoa ja siten hyöty ja ohjattavuus paranevat. (Kiiskinen ym. 2002, 92–93.)

Strateginen ulkoistaminen voi tuottaa onnistuessaan yritykselle mittavia etuja. Yritys voi keskittyä muutamiin ydin osaamisalueisiin, jonka johdosta organisaatio madaltuu ja sen toiminta tehostuu. Liiketoiminnan ydinosamiseen keskittyminen parantaa yri-

tyksen sisäistä innovaatiokykyä, karsii kiinteitä yleiskustannuksia ja vähentää byrokratiaa. Strateginen ulkoistaminen voidaan nähdä erinomaisena keinona yritykselle pärjätä markkinoilla, jos he voivat olla varmoja palveluntarjoajan laadusta ja yhteistyön toimivuudesta. Jollei näitä epävarmuustekijöitä olisi, jokaisen yrityksen kannattaisi hankkia ydinosaamisensa ulkopuolelle jäävät toiminnon ulkoiselta palveluntarjoajalta. Ulkoistamisessa onnistuneet yritykset pystyvät keskittymään muutamaan asiakkaidensa aidosti arvostamaan osaamisalueeseen. Ne kehittävät innovaatioita jatkuvasti ja lisäävät tietoisesti yrityksen joustavuutta, jotta he voivat tarttua uusiin tilaisuuksiin liiketoimintaympäristössään. Niiden suoriutuminen on jatkuvasti kilpailijoita parempaa ja ne pystyvät tuottamaan asiakkailleen lisäarvoa. Lisäksi ulkoistamisessa onnistuneet yritykset pystyvät tehostamaan voimavarojensa tuottavuutta hyödyntämällä muiden osaamista ja investointeja. (Ritvanen & Koivisto 2007, 147–148.)

Ulkoistamisen myötä yrityksen tarvitsee sitoa pääomaa pienempään määrään toimintoja. Globaalin kilpailun myötä pienikin kriisi voi vaikuttaa vahvasti yritykseen ja ajaa yrityksen tuottavuusongelmiin. Markkinoilla on paljon joustavia ja ammattitaitoisia ulkoistamispalveluiden tarjoajia. Näiden palveluntarjoajien luomat markkinat antavat mahdollisuuden yrityksille ulkoistaa helposti ja turvallisesti isoja osia ydinliiketoiminnan ulkopuolelle jäävistä toiminnoista. (Axelsson & Wynstra 2002, 68.)

### **5.7 Ulkoistamisen riskit ja ongelmat**

Kiiskisen ym. (2002, 95–96) mukaan riskejä on useita ja ne ovat tunnistettavissa samoilla osa-alueilla kuin hyödytkin. Riskit voidaan jakaa yhteistyökumppanisuhteen liittyviin riskeihin ja strategiaan ja taloudellisiin riskeihin. Tyypillisimmillään nämä riskit vaarantavat ulkoistamiselle asetetut tavoitteet. Kuvassa 8 on esitetty ulkoistamisen riskit tällä jaottelulla.

<b>Yhteistyökumppanisuhteeseen liittyvät riskit</b>	<b>Strategiset ja taloudelliset riskit</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Liiallinen riippuvuus ja sitoutuminen toimittajaan</li> <li>• Yhteistyökumppanin valinnan epäonnistuminen</li> <li>• Huono neuvotteluasema</li> <li>• Resurssien sitominen</li> <li>• Viestintäongelmat</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Kustannusten aliarviointi</li> <li>• Joustamattomuus</li> <li>• Kilpailukeinojen väheneminen</li> <li>• Muutosreagoitokyvyn heikkeneminen</li> <li>• Sisäinen vastarinta</li> </ul>

**KUVA 8. Ulkoistamisen riskit Kiiskistä ym. mukailten (Kiiskinen ym. 2002, 39, 95)**

Yhteistyökumppanisuhteeseen liittyvänä riskinä voidaan nähdä liiallinen riippuvuus yhteistyökumppanina toimivasta palveluntoimittajasta. Tietyn toimijan tuttuus ja sitä kautta valinnan helppous voivat olla ristiriidassa valintakriteereihin ja asetettuihin kriteereihin. Palvelusopimukseen tulevat laajennukset tulee arvioida huolellisesti kuin olisi tekemässä täysin uutta ulkoistamispäätöstä. Toisena riskinä on joustamattomuus liiketoiminnan tarpeisiin. Palvelusopimuksessa täytyy ennakoida mahdollinen reagoitokyky tuleviin muutoksiin ja palveluun tehtäviin laajennuksiin joustavasti. (Kiiskinen ym. 2002, 95–96.)

Yritys voi vaikuttaa rajallisesti palveluntarjoajan toimintamalliin ja palvelusisältöön, jolloin prosessimuutoksiin sopeutuminen yrityksen sisällä voi olla hankalaa. Liian sidotut ja pitkät sopimukset hidastavat kehitystä ja liikkuvuutta, jolloin voidaan menettää kehitys- ja liiketoimintamahdollisuuksia. Siksi sopimukseen on kirjattava ulospääsytie. Lopullisen ulkoistamispäätöksen tekemiseksi yrityksen on löydettävä tasapaino näiden väliltä. (Kiiskinen ym. 2002, 96.)

Sopimus perustuu aina luottamukseen. Luottamustekijöiden huomioiminen on tärkeää jo potentiaalisten palveluntuottajien kanssa neuvoteltaessa sekä jokapäiväisessä toiminnassa. Ulkoistaminen on yhteistyötä, jossa luottamuksellista tietoa siirretään jo neuvotteluvaiheessa, jotta toiminnon tarkoitus, laajuus ja tavoitteet pystytään kuvaamaan riittävän tarkasti. (Jalanka ym. 2003, 12–13.)



Kustannustehokkuuden tavoittelu on yleisin ulkoistamisen taustatekijä. Kun harkitaan ulkoistamista, on kyseenalaistettava, tuottaako toiminnon siirtäminen ulkopuolisen palveluntarjoajan hoidettavaksi todellista säästöä. Mikäli palveluntarjoajalla on käytävissä samat menetelmät ja reunaehdot kuin yrityksellä itsellään, ei ulkoistaminen tuo kustannussäästöjä. Toiminnon tuottamiseen erikoistuneen palveluntarjoajan kulurakenne on erilainen kuin yrityksen sisäisen toiminnan kustannusrakenne. Palveluntarjoajalla yleiskustannukset jakautuvat käyttöaste- ja mittakaavaetujen ansiosta suuremmalle joukolle ja siksi ovat yksikköä kohti pienemmät. Ulkoistamisen myötä muuttuvista kuluista tulee kiinteitä kuluja ja niiden ennakoitavuus paranee. (Kiiskinen ym. 2002,91.)

Vaikka ulkoistamisen yhteydessä yrityksen joustavuus saattaa parantua mutta riskinä on kuitenkin, että joustavuus ja kyky reagoida muutoksiin heikkenevät. Ulkoisella palveluntarjoajalla on vahva neuvotteluasema ja tietämys asiakasyrityksen toiminnosta. Yritys voi asettaa ehtoja ja tulosvaatimuksia palveluntarjoajalle, joka kuitenkin lopulta päättää, miten toiminto suoritetaan. Riskinä on, ettei palveluntarjoaja perehdy tai ota huomioon asiakkaansa arvoja tai toiveita ja toimii niiden vastaisesti. On mahdollista, että yrityksen imago kärsii palveluntarjoajan toiminnan seurauksena. Sovituista tavoitteista lipsuminen kertoo siitä, ettei ulkoistaminen ole ollut kannattavaa ja yhteistyön jatkumista tulisi harkita tarkoin. (Kiiskinen ym. 2002, 95–96.)

Onnistuminen ulkoistamisessa on epätodennäköistä, jollei yritys tunne sisäisen toimintansa kustannuksia. Jotta ulkoistamisen vaikutukset ovat ennustettavissa, on yrityksen pystyttävä tutkimaan muutoksia rahallisesti, huolimatta siitä, ovatko ne positiivisia tai negatiivisia. (Jalanka ym. 2003, 11.) Ulkoistamista harkitsevan yrityksen on tutustuttava huolellisesti palvelumarkkinoihin, jotta se osaa sopimusneuvotteluissa neuvotella kilpailukykyiset ehdot ostamalleen palvelulle. Kustannusarviovirheitä aiheuttaa usein myös toiminnon siirrosta aiheutuvat kustannukset, jotka yrityksessä usein aliarvioidaan. Toimintojen kytkennät ja riippuvuudet toisistaan voivat ulkoistustilanteessa aiheuttaa suuria kustannuksia yrityksen sisällä, kun toisistaan riippuvaisista toimintoista toinen ulkoistetaan. Esimerkiksi palkanlaskennan ulkoistaminen voi huonosti suunniteltuna aiheuttaa sen, että yrityksessä pidetään ns. varjolaskentaa ja tietoja pallotellaan yrityksen ja palveluntarjoajan välillä tai joudutaan investoimaan kallii-

seen, automatisoituun järjestelmään, jotta esimerkiksi palkanlaskenta palveluntarjoajalla onnistuu. (Kiiskinen ym. 2002, 96–97.)

Luottamussuhteen syntymiseen vaikuttavat sekä yritys että sen henkilöstö. Yhteistyön alkaessa on oltava luottamus, jonka pohjalta laaditaan säännöt ja viimeisenä sopimukset. Yhteistyöhön panostaminen alusta lähtien on tärkeää, koska ulkoistuksen purkaminen on vaikeaa. Sopimuskumppaneiden voimatasapaino vaikuttaa ulkoistuksen onnistumiseen. Mikäli kumppanit ovat toisiinsa nähden voimaepätasapainossa, vahvempi voi hyödyntää heikomman muuttuneita olosuhteita omaksi edukseen. Tasavertaisuus ja molempia osapuolia hyödyttävä yhteistyösuhde ovat tasapainoisen suhteen edellytyksiä. (Jalanka ym. 2003, 12–13.)

Osaamisenetykset yrityksen sisällä voivat seurata toimintojen ulkoistamista. Henkilöstöä voi irtisanoutua ja siirtyä palveluntarjoajan palvelukseen tai kokonaan toiseen yritykseen. Arvokkaan tietotaidon menettäminen virtaa tällöin pois yrityksestä. Sitä on vaikea saada takaisin tai siirtää uusille työntekijöille. Toiminnon valvominen on todella vaikeaa työntekijöille, jolleivät he ymmärrä sitä lainkaan itse. Ammattitaitoisen palveluntarjoajan valinta on tässäkin mielessä tärkeää, sillä se hoitaa suurimman osan toiminnon vaatimasta työstä ja osaa tukea ulkoistavan yrityksen prosesseja. (Jalanka ym. 2003, 11.)

McIvor (2013, 19–21) mainitsee, että yleisin yritysten pelkäämä riski liittyy yrityksen ulkoisen palveluntarjoajan käyttöön. Kun prosessi hoidetaan sisäisesti, yritykset uskovat, että heillä on paremmat mahdollisuudet kontrolloida prosessia ja virhemahdollisuus on pienempi, kuin käyttäessä ulkopuolista palveluntarjoajaa. On selvää, että riskin tasolla on suuri vaikutus siihen, lähdetäänkö toimintoja ulkoistamaan vai ei.

## **5.8 Ulkoistamisen kehitys tulevaisuudessa**

Palveluiden ulkoistaminen strategisena valintana voi johtaa äärimmäisyyksiin vietyinä tilanteeseen, jossa yrityksessä on vain johto ja ainutlaatuinen liiketoimintasuunnitelma. Kaikki muut yrityksen toiminnot hoidetaan yrityksen ulkopuolella palveluntarjoajien toimesta. Jo tällä hetkellä palkkahallinto ja taloushallinto ylipäätään pystytään hoitamaan mistä päin maailmaa tahansa. Yhä useammin ulkoistamista pidetään keinona järjestellä yrityksen rakenteet uudelleen ja muuttaa yrityksen prosessit joustavam-

miksi. Näin reagointi markkinoiden tarpeisiin sujuu herkemmin. (Kelly & Poole 2006, 43–44.)

Yritykset ovat tekemisissä yhä vaativampien asiakkaiden kanssa, jotka saavat rajattomasti tietoa kilpailevista tuotteista ja palveluista sekä niiden hinnoista esimerkiksi internetin välityksellä. Tuotteet ja palvelut muuttuvat entistä monimutkaisemmiksi, jolloin niiden kysyntä kasvattaa entisestään painetta ydinliiketoimintaan keskittymiseen ja sitä kautta ulkoistamiseen. Tulevaisuudessa yritysten on yhä enemmän panostettava tarjonnan arviointiin ja toimittajamarkkinoiden kehitykseen. Koska myös ydin toimintojen ulkoistaminen on kasvussa, toimittajasuhteiden hallinnasta tulee yrityksille yhä kriittisempi osaamisen alue. Kun kyseessä on kriittisempien osaamisalueiden ulkoistaminen, tulee ulkoistamisesta monimutkaisempaa ja kalliimpaa. Yhteistyökumppanin valinta, sopimusneuvottelut ja varojen siirron hallinta vaativat enemmän aikaa ja sitä kautta rahaa. Ulkoistamisen lisääntyessä palveluntarjoajien markkinat kehittyvät eli heillä on intressi tarjota yhä laajempia tuote- ja palvelukokonaisuuksia. Yritykset voivat tulla pisteeseen, jossa kaikki niiden toiminnot voidaan ulkoistaa. Tällöin strategian pääkohta on päättää, millä sisäisen toiminnan tasolla yritys voi saavuttaa kilpailuetua. (McIvor 2006, 38.)

Ulkoistaminen tulee jatkumaan tulevaisuudessa. Trendinä on nähtävissä, että yritysten oletetaan tekevän enemmän pienemmillä resursseilla. Useat yritykset ovat tulleet siihen tulokseen, että ne suhtautuvat ulkoistamiseen kunnianhimoisemmin sekä lähestymistavan että päämäärien suhteen. Johdon näkökulma on muuttunut enemmän teknologiseen ja strategiseen suuntaan, ulkoistamista ei enää ajatella pelkkänä säästötoimenpiteenä. Toimintojaan ulkoistaneet yritykset saavuttavat strategisia etuja esimerkiksi omaksumalla nopeasti uutta teknologiaa ja siten pystyvät vastaamaan asiakkaan tarpeisiin nopeammin ja laadukkaammin. Ulkoistamisessa on siirrytty yhden toiminnon tehostamisen ja kehittämisen sijaan kokonaisten prosessien uudelleen organisointiin läpi yrityksen ja lisäarvon tuottamiseen koko yritykselle. Ulkoistaminen voidaan nähdä yritysten vastauksena markkinoilla tapahtuvaan muutokseen. Kyky alentaa yrityksen kustannuksia on nykypäivänä perusedellytys monella toimialalla ja kehitys jatkuu samansuuntaisena myös tulevaisuudessa. Innovaatiot ja asiakkaan tarpeeseen vastaaminen ovat kilpailuetuja kiristyvillä markkinoilla. Nämä vaatimukset tekevät ulkoistamisstrategioista yhä vaativampia. (McIvor 2006, 40.)

Kelly ja Poole (2006, 47) pitävät informaatioteknologian kehitystä seuraavana ulkoistamiseen vaikuttavana suuntana, joka vähentää omistamiseen liittyviä kuluja. Kulujen aleneminen voidaan nähdä eri informaatiojärjestelmien toimivan kommunikaation kautta tai pienentämällä käytössä olevien ohjelmistojen ja laitteistojen ylläpidosta johtuvia kuluja. Heidän mukaan tulevaisuudessa sekä asiakkaat että toimittajat voivat olla teknologian kehityksen myötä samassa toimintaympäristössä. Käytännössä tämä tarkoittaa esimerkiksi sitä, että asiakkaan tehdessä tilauksen omaan tai jaettuun järjestelmään, tilaus menee automaattisesti toimittajan järjestelmään. Kelly ja Poole ennustavat myös, että informaatioteknologian kehityksen kautta pystytään siirtymään enemmän tarpeen mukaan hankittaviin palveluihin esimerkiksi tietokoneiden ja ohjelmistojen, sekä niiden käyttäjien kohdalla.

## **6 PK-YRITYSTEN TARPEET CONTROLLER -PALVELULLE**

Tässä luvussa esitellään tutkimuksen toteutuksen vaiheet, kuinka tulokset on analysoitu, tutkimustulokset sekä niiden pohjalta tehdyt johtopäätökset. Tutkimus toteutettiin tapaustutkimuksena, jossa käytettiin kvalitatiivista tutkimusotetta. Tutkimusaineistonkeruumenetelmäksi valittiin puolistrukturoitu haastattelu eli teemahaastattelu. Tähän päädyttiin, koska tutkimuksen tarkoituksena on kehittää uutta palvelua palveluntuottajan näkökulmasta. Teemahaastattelu sopi aineistonkeruutavaksi, koska haastattelun aihepiirit olivat selvillä ja haastattelujen avulla pyrittiin samaan syventävää tietoa valituista aihepiireistä niitä tarkemmin rajaamatta.

### **6.1 Teemahaastatteluiden toteuttaminen**

Tutkimussuunnitelmassa määritellään aihepiiri ja tutkimusaiheen tausta, tutkimusongelma sekä tutkimuskysymykset, joihin tutkimuksessa halutaan löytää vastaus. Tutkimussuunnitelmassa otetaan kantaa myös tutkimuksen tavoitteeseen ja määritellään aiheita koskeva viitekehys. Tutkimussuunnitelmasta on myös nähtävissä tutkimustulosten julkaisusuunnitelma ja tutkimuksen julkisuus. (Vilka 2005, 58–59.)

Tätä opinnäytetyötä varten tein karkean tutkimussuunnitelman loppuvuodesta 2013, jossa jäsentelin itselleni kehittämistehtävän rajausta ja tavoitteita sekä hahmottelin tutkimuksen teoreettista taustaa tekemällä alustavan sisällysluettelon. Tutkimussuunnitelmaan en tehnyt vielä kysymysrunkoa teemahaastatteluille, koska en siinä vaihees-

sa ollut vielä aloittanut teoreettisen viitekehyksen kokoamista. Tämä osoittautui hyväksi valinnaksi, sillä teoriaan tutustumisen kautta sain kysymyksistä täsmällisempiä ja sitä kautta tutkimuksen kannalta relevanttia tietoa.

Tutkittavan näytteen valinnassa on tärkeää huomioida, että valittu otantanäyte sopii tehtävään tutkimukseen ja on kattava. Laadullisissa tutkimuksissa ei haeta tilastollista yleistettävyyttä vaan pyritään kuvaamaan ilmiötä tai tapahtumaa. Tutkimusnäytteen valinnassa on tärkeää, että tietolähteinä käytetään henkilöitä, jotka tuntevat ja tietävät tutkittavasta mahdollisimman paljon tai heillä on tarvittava kokemus ilmiöstä. (Tuomi & Sarajärvi 2009, 85–87.) Otantanäyte voidaan poimia harkintaa käyttäen, jolloin kyseessä on harkinnanvarainen otanta. Siinä on kuitenkin huomioitava, että otannassa on silti pyrittävä mahdollisimman objektiiviseen ja tasapuoliseen tulokseen. Harkinnanvaraisesta otannasta muodostuu tutkimusnäyte, sillä kaikilla perusjoukkoon kuuluvilla ei ole mahdollisuutta tulla valituksi. (Holopainen & Pulkkinen 2002, 34.)

Opinnäytetyön haastateltavien tutkimusnäyte on koottu Etelä-Savon alueella toimivista pk-yrityksistä, jotka täyttävät aiemmin mainitun komission suosituksen mukaisen määritelmän pk-yrityksestä. Rajauksessa käytettiin hyödyksi ilmaista Finder yritystieto -palvelua ([www.finder.fi](http://www.finder.fi)), jossa yrityksiä voitiin hakea esimerkiksi henkilöstö- tai liikevaihtoluokalla. Lisäksi arvioitiin yrityksen sopivuutta tutkimukseen heidän verkkosivuiltaan löytyvän tiedon perusteella. Tavoitteena oli saada viidestä kymmeneen haastattelua. Tutkimusnäytettä valitessa painotettiin yrityksen kokoa, koska haluttiin saada aineistoa ja erilaisia mielipiteitä tutkittavan aiheen kannalta. Pienissä pk-yrityksissä kirjanpito on usein ulkoistettu tilitoimiston tehtäväksi ja sisältää ainoastaan lakisääteisen kirjanpidon. Tutkimukseen valitut yritykset olivat kokoluokaltaan lähempänä määritelmän ylärajaa.

Tutkimusnäytteeseen valittiin 15 yritystä. Yritykset valittiin tarkoituksella siten, että niissä oli mukana yrityksiä, joiden tiedettiin ulkoistaneen osia taloushallinnosta. Tällä haettiin kokemuksia ulkoistuksesta ja siihen johtaneita syitä. Lisäksi valittiin yrityksiä, joissa tiedettiin tällä hetkellä olevan sisäinen controller, jotta saatiin kuvaa tehtäväkentästä, jossa he toimivat ja roolista yrityksen päätöksenteossa. Palvelun hyötynäkökulman vahvistamista varten tutkimusnäytteeseen valittiin muutamia yrityksiä, joille palvelu toisi lisäarvoa. Yrityksen toimialalla ei tässä ollut merkitystä. Kohdeyritysten

valinnassa on osittain pidetty mielessä myös potentiaalisuus käyttää kehitettävää palvelua tulevaisuudessa. Tämä ei kuitenkaan ollut tärkein valintakriteeri.

Teemahaastattelun kysymykset jakaantuivat neljään osa-alueeseen. Ensimmäisessä osa-alueessa oli kysymyksiä yrityksen liikevaihdosta, henkilöstön määrästä ja taloushallinnon organisoinnista yrityksessä sekä mahdollisen controllerin tehtäväkuvasta. Kysymysten tarkoituksena oli saada kuva yrityksestä ja sen taloushallinnon tilasta tällä hetkellä. Toisen osa-alueen kysymykset liittyivät taloushallinnon asiantuntijapalveluiden käyttämiseen. Näiden kysymysten tarkoituksena oli selvittää haastateltavien asenteita ja mielipiteitä taloushallinnon ulkoistamista kohtaan. Kolmannen osa-alueen kysymykset koskivat johdon raportointia yrityksessä. Kysymysten avulla selvitettiin yritysten raportointikäytäntöjä, löytyykö raportoinnissa kehitettävää ja kuinka yritykset hyödyntävät raportteja. Neljäs osa-alue käsitteli controller-palvelua. Osa-alueen kysymysten tarkoitus oli selvittää haastateltavien mielipiteitä controller-palvelusta, yrityksen tarpeita palvelulle ja halukkuutta käyttää ulkoistettua controller-palvelua. Teemahaastattelurunko on liitteessä 1.

Haastateltaviin otettiin ensin yhteyttä puhelimitse. Heille kerrottiin, että tutkimus liittyy opinnäytetyöhön, joka toteutetaan osana ylempää korkeakoulututkintoa Mikkelin ammattikorkeakoulussa. Ennen suostumusta haastateltavaksi haastateltaville painotettiin, että vastaukset ovat luottamuksellisia eikä tutkimustuloksista ole mahdollista tunnistaa yksittäistä vastaajaa tai hänen edustamaansa yritystä ja, että aineisto on vain tekijää varten, eikä näin ollen luovuteta eteenpäin. Haastateltaville kerrottiin myös, että tutkimustulosten analysointia varten haastattelut nauhoitetaan ja jokaisesta haastattelusta kirjoitetaan muistio, johon haastateltava voi tarvittaessa ennen hyväksymistä tehdä lisäyksiä tai korjauksia. Näin varmistettiin, että haastatteluissa käsitellyt aiheet ovat sekä haastatellun että haastattelijan mielestä ymmärretty samalla tavalla.

Teemahaastattelut tehtiin kesäkuun 2014 alussa 8 yrityksen talousjohdolle tai toimitusjohtajalle. Aihealueet käytiin läpi jokaisen haastateltavan kanssa, osa vastasi kysymyksiin laajemmin ja keskustelu syveni ja aihealueita pystyttiin käsittelemään laajemmin. Haastattelujen kesto vaihteli 30 minuutista tuntiin. Haastattelut tehtiin kasvotusten haastateltavalle sopivana ajankohtana edustamansa yrityksen toimitiloissa. Osa haastateltavista osasi kertoa selkeät näkemykset kysymyksiin ytimekkäästi, josta oli

havaittavissa, että näitä teemoja oli yrityksessä mietitty jo aiemmin. Nämä haastattelut olivat kestoaltaan lyhyimpiä, mutta niistä saatiin tutkimuksen kannalta arvokasta tietoa.

## 6.2 Teemahaastelujen analysointi

Vilkan (2005, 115) mukaan tutkimusaineiston keräämisen jälkeen, se tulee muuttaa tutkittavaan muotoon ja analysoida. Haastattelututkimuksen kohdalla tällä tarkoitetaan nauhoitettujen haastatteluiden muuttamista tekstimuotoon. Laadullisia tutkimusmenetelmiä käytettäessä analysoitava aineisto on poikkeuksetta kuva- tai tekstimuotoista. Tutkija litteroi eli kirjoittaa nauhoitetut haastattelut kirjalliseen muotoon. Litterointi tekstimuotoon helpottaa tutkimusaineiston analysointia eli aineiston järjestelmällistä läpikäyntiä, luokittelua ja ryhmittelyä.

Haastatteluista kirjoitettiin haastattelutilanteessa muistiin asioita, joista koottiin haastattelumuistio, jonka haastateltava sai luettavakseen pian haastatteluiden jälkeen. Haastateltavalla oli näin mahdollisuus tehdä täydennyksiä ja korjauksia vastauksiinsa. Nauhoitetut haastattelut litteroitiin yleisellä tasolla pian haastatteluiden suorittamisen jälkeen. Haastattelumuistioihin tehdyt lisäykset liitettiin litteroituun aineistoon. Litteroitu aineisto käytiin läpi, koottiin yhdeksi tiedostoksi ja siirrettiin analysoitavaksi Maxqda -ohjelmalla. Analysointi ohjelmalla suoritettiin pian haastatteluiden jälkeen.

Opinnäytetyöhön tehdyt haastattelut analysoitiin teoriaohjaavan analyysin keinoin. Analyysissa on kytkentöjä teoriaan, jolloin ne eivät suoraan pohjaudu teoriaan vaan teoria auttaa analyysin etenemistä (Tuomi & Sarajärvi 2009, 97). Tämän tutkimuksen analyysissa teoretieto johdon laskentatoimesta ja asiantuntijapalveluista ohjasi siten, että voitiin valita oleellisin tieto käytettäväksi eli käytettiin aiempaa tietoa, mutta tarkoitus ei ollut testata teoriaa vaan etsiä uusia ajatuksia aiheen kannalta. Aineiston analyysissa edettiin ensin aineistolähtöisesti eli tutkittiin mitä aineistosta löytyy ja sen jälkeen pyrittiin liittämään se aiempaan teoriaan.

Tutkimusaineiston analyysiin sisältyi monia vaiheita sekä analyysia että synteisiä. Analyysissa luokitellaan ja eritellään aineistoa, jolloin aineisto pilkotaan kokonaisuudesta osiin ja sen jälkeen luokitellaan ja yhdistellään luokat. Synteesissä pyritään hahmottamaan ja luomaan kokonaiskuva ja esittämään tutkittava uudessa näkökul-

massa. Synteesivaihe etenee takaisin kokonaisuuteen ja sen tulkintaan sekä sen uudelleen hahmottamiseen teoreettisesti. (Hirsjärvi & Hurme 2004, 144.)

Aineiston analyysin viimeinen vaihe on tutkimusaineiston onnistunut tulkinta. Samaa aineistoa voidaan tulkita monin tavoin ja eri näkökulmia käyttäen. Avainkriteeri onnistuneeseen tulkintaan on, että tutkija ja lukija pystyvät löytämään ja omaksuma saman näkökulman huolimatta siitä, onko hän samaa vai eri mieltä näkökulmasta. (Hirsjärvi & Hurme 2004, 151.) Aineisto luokiteltiin teemahaastattelurungon mukaisesti neljään pääluokkaan, joista etsittiin samoja teemoja kustakin pääluokasta. Tarkemmin tutkimusaineistoa ei luokiteltu vaan analysoinnissa keskityttiin teemoitetun aineiston tulkitsemiseen.

### **6.3 Teemahaastatteluiden tulokset**

Tässä kappaleessa esitellään haastattelujen avulla saadut tulokset. Tulokset esitellään haastattelurungon teemojen mukaisessa järjestyksessä. Taustatietokysymyksistä käsitellään lyhyesti haastateltujen edustamien yritysten henkilöstömäärä ja liikevaihto ja tarkemmin controllerin tehtäviin liittyvät vastaukset.

#### **6.3.1 Taustatiedot**

Haastateltujen edustamissa yrityksissä työskentelee 50–200 henkilöä. Liikevaihto näissä yrityksissä vaihtelee 10 miljoonasta 40 miljoonaan euroon.

Kaikissa haastatteluissa yrityksissä ei ollut omaa sisäistä controlleria vaan vastaavia tehtäviä hoitivat sekä osittain kirjanpitäjä että talouspäällikkö. Näissä yrityksissä raportointia toteutettiin suppeammin kuin yrityksissä, joissa toimii controller. Controllerin työtehtävät haastatteluissa yrityksissä painottuivat pitkälti tiedon tuottamiseen, raportointiin, investointilaskelmiin, ad hoc -tehtäviin, ennustamiseen sekä suunnitelmien ja selvitysten tekemiseen. Useassa vastauksessa korostui controllerin moniosaaminen, sillä tehtävänkuvaan saattoi kuulua esimerkiksi henkilöstöhallinnon, taloushallinnon järjestelmien pääkäyttäjän tehtäviä tai talousviestinnän hoitamista yrityksessä. Tehtävät vaihtelivat paljon eri yritysten välillä, mutta yhteistä näille kaikille oli se, että toimenkuva kussakin yrityksessä oli laaja. Controllerin roolista yrityksessä selvisi, ettei haastateltujen yritysten johtoryhmissä ollut controlleria eli näissä yrityksissä



controllerin työtehtävät olivat johdon tukemista taloushallinnon analysoidulla informaatiolla.

### **6.3.2 Taloushallinnon asiantuntijapalveluiden käyttäminen**

Haastatelluista yrityksistä osa oli ulkoistanut taloushallintonsa tai osia siitä. Yleisin ulkoistettu toiminto oli palkkahallinto. Kolmessa yrityksessä ei ollut lainkaan harkittu taloushallinnon ulkoistamista ja kahdessa pohdittiin ulkoistamista vaihtoehtona haastatteluiden aikaan. Haastateltujen yritysten joukossa oli yrityksiä, jotka olivat kokeilleet taloushallinnon tai sen osien ulkoistamista, mutta he olivat kotiuttaneet taloushallinnon toiminnot takaisin yrityksen itsensä tehtäväksi. Taloushallinnon ulkoistaneet yritykset eivät kokeneet taloushallintoa kriittisenä oman kilpailuaseman kannalta. Heidän nykyisillä resursseilla taloushallinnon hoitaminen paremmin kuin ulkoinen palveluntarjoaja pystyy hoitamaan, ei ole mahdollista. Kahdessa yrityksessä ulkoistamista pidettiin mahdollisena vaihtoehtona eläköitymisen tai henkilöstömuutosten aiheuttamalle resurssivajaukselle. He pitivät kuitenkin ensisijaisena vaihtoehtona rekrytointia yritykseen ja mikäli tämä ei onnistu, tulee ulkoistaminen harkintaan uudelleen. Ulkoistamiseen negatiivisemmin suhtautuneet yritykset olivat vahvasti sitä mieltä, ettei ulkopuolinen palveluntarjoaja pysty hoitamaan heidän taloushallintoa paremmin kuin nykyiset yrityksen sisäiset työntekijät. Lisäksi esiin tuli kontrollin häviäminen eli yritys ei pysty vaikuttamaan palveluntarjoajan prosesseihin. Näissä yrityksissä ulkoistaminen ei vaikuttanut olevan vaihtoehto ollenkaan.

Ulkoistamista puoltavina tekijöinä haastatteluissa mainittiin resurssit äkillisissä poissaoloissa. Yrityksen oman työntekijän sairastuminen aiheutti erikoisjärjestelyjä lähes kaikissa haastatteluissa yrityksissä. Poissaolon aikana useassa yrityksessä pyritään hoitamaan vain välttämättömimmät tehtävät toiminnan kannalta, sillä resursseja ja osaamista hoitaa kaikkia poissaolijan tehtäviä ei ole. Näin ollen tehtävää hoitavaa henkilöä odottaa töihin palatessa rästiin jääneitä tehtäviä vino pino. Ulkoisen palveluntarjoajan etuna nähtiin se, että usein sillä on paremmat mahdollisuudet järjestää sijainen poissaolijan tilalle, koska se on keskittynyt liiketoiminnassa nimenomaan kyseisten tehtävien hoitamiseen ja sillä on todennäköisesti usein paljon osaavaa henkilöstöä, jolloin sijaisjärjestelyt toimivat joustavammin.

Kustannustehokkuutta pidetään teoriatiedon mukaan ulkoistamisen hyötynä. Tämä nousi esiin myös haastatteluvastauksissa. Toisaalta vastauksista kävi ilmi, ettei kustannustehokkuus ole itsestään selvyytä eikä sisällään voi olla ainoa motiivi ulkoistamiselle. Ulkoistamista kokeilleet yritykset olivat vahvasti eri mieltä kustannustehokkuudesta. Heidän mielestään kustannushyöty oli näennäinen, sillä yrityksen ja palveluntarjoajan väliseen kommunikointiin ja ongelmien selvittämiseen käytettyä aikaa ei usein huomioida, kun lasketaan kustannuksia. Palvelun hintaan tuijottamisen katsottiin antavan väärän kuvan kustannuksista, sillä työmäärä ja siitä koituvat kustannukset, joka käytetään yrityksessä mahdollisten ongelmien ratkaisemiseen, on niin sanottu piilokustannus. Näiden resurssit ovat yrityksessä, joten niiden ei mielletä liittyvän ulkoistamiseen. Toisaalta jos ulkoistus saadaan toimimaan hyvin, uskottiin sen jollain tasolla tuovan kustannussäästöä.

Useassa vastauksessa ulkoistamisen hyötynä nähtiin se, että ulkoinen palveluntarjoaja tuo ajan tasalla olevaa osaamista yritykseen. Taloushallinnon konsultointi mainittiin myös ulkoistusta puoltavana seikkana. Vastauksessa tällä tarkoitettiin sitä, että yrityksen ulkoistaessa vain osia taloushallinnostaan, yritykseen jääviä osia voidaan kehittää yhteistyössä palveluntarjoajan kanssa, jotta molempien prosessit tukevat toisiaan. Palveluntarjoajan ajan tasalla olevat prosessit ja massatuotannon hyöty sekä joustavuus mainittiin ulkoistamisen hyötyinä haastatteluissa.

Yrityksen liiketoimintaan perehtyminen nähtiin kriittisenä asiana ulkoistamisen onnistumisessa. Riittämätön perehtyminen liiketoimintaan nähtiin negatiivisena asiana. Useammassa vastauksessa epäiltiin, pystyykö ulkoinen palveluntarjoaja perehtymään yrityksen liiketoimintaan samalla tavalla kuin yrityksessä työskentelevä henkilö. Yrityksessä työskentelevä saa ja kerää tietoa paljon epävirallisia reittejä pitkin, sillä kaikki informaatio ei kulje ns. virallista kautta. Tiedon saanti ja kulku nähtiin lähes kaikissa vastauksissa merkittävästi hitaampana ulkoistetussa mallissa.

Ulkoistamista kokeilleen yrityksen edustaja korosti sopimusteknisiä asioita, joihin on kiinnitettävä mahdollisimman tarkasti huomiota. Sopimusta tehtäessä olisi osattava ennakoita mahdollisimman laaja skaala tilanteita, jotta mahdollisilta lisäkustannuksilta vältyttäisiin. Haastateltava toi esille, että jokainen lisätyö tai -pyyntö tietää poikkeuksetta lisäkustannuksia, vaikka sopimus olisi yritetty laatia mahdollisimman huolellisesti.

Palvelun nopeuteen ja laatuun ulkoistetussa mallissa kohdistui paljon epäilyksiä. Epäiltiin, pystyykö ulkoinen palveluntarjoaja reagoimaan yhtä nopeasti asioihin, kuin yrityksen sisäinen työntekijä pystyisi ja pystyykö ulkoinen palveluntarjoaja takaamaan palvelunsa laadun sovitulla tasolla joka tilanteessa. Toisaalta mainittiin, että suurimmilla taloushallinnon ulkoistuspalveluita tarjoavilla toimijoilla on käytössään laadunhallintajärjestelmät, joilla mahdollisiin laatupoikkeamiin pystytään puuttumaan nopeasti. Haastatteluissa tuli ilmi, että mahdolliset ongelmat jäävät poikkeuksesta aina yrityksen selvitettäväksi ja sen on käytettävä resursseja niiden selvittämiseksi. Yrityksen ulkopuolella asioita ei voida tietää niin hyvin kuin yrityksen sisällä ja siksi ongelmien ratkaiseminen voi olla käytännössä vaikeaa tai joskus jopa mahdotonta palveluntarjoajan toimesta. Joka tapauksessa ongelmien ratkaiseminen vaatii yhteistyötä, ellei kyseessä ole palveluntarjoajan prosesseissa olevat puutteet.

Esteenä ulkoistamiselle mainittiin hyvin useassa vastauksessa luottamuksen puuttuminen. Luottamuspuola esimerkiksi palveluntarjoajan ammattitaitoon tai kykyyn hoitaa yrityksen asioita, johtaa vastausten perusteella siihen, ettei ulkoistamista ole järkevää tehdä. Luottamuksen syntyminen nähtiin haasteena, mutta sitä pidettiin vastausten perusteella kulmakivenä, jotta ulkoistaminen on mahdollista. Toisena haasteena mainittiin se, kuinka palveluntarjoaja saa taloushallinnon toimimaan haltuunottovaiheen aikana. Tässä nousi esiin se, että ulkoistaminen on mahdollista tehdä myös liikkeenluovuttamisena, jolloin yrityksen työntekijät siirtyvät palveluntarjoajan työntekijöiksi. Tällöin ns. hiljaista tietoa siirtyy yrityksestä palveluntarjoajalle ja sitä hyödyntämällä palveluntarjoajalla on mahdollisuus tehostaa haltuunottovaiheen onnistumista. Toisaalta mainittiin myös se, ettei yrityksen työntekijöiden siirtyminen palveluntarjoajalle liikkeenluovutuksella takaa ulkoistamisen onnistumista.

Haastatteluissa mainittiin ammattitaitoisen henkilöstön yrityksen sisällä estävän ulkoistamisen, sillä ulkopuolisen palveluntarjoajan ei nähty pystyvän hoitamaan tehtäviä paremmin kuin yrityksen sisäiset työntekijät. Ammattitaitoisen ja osaavan henkilöstön korvaaminen ulkoisella palveluntarjoajalla nähtiin yleisellä tasolla huonona ratkaisuna, joskin haasteltava myönsi, että jokaisen yrityksen ratkaisut pohjautuvat niiden omaan näkemykseen kokonaisuudesta. Palvelun hinta nähtiin myös esteenä ulkoistamiselle. Yrityksissä ei olla missään tapauksessa valmiita maksamaan enempää palvelusta, kuin mitä yrityksen sisäinen työntekijä tulisi maksamaan eli hinta-laatu-suhteen

on oltava kohdallaan. Lähes kaikki haastatellut pitivät selvänä sitä, että ulkoisen palveluntarjoajan kustannustehokkuudella on merkitystä ulkoistamiskumppania harkittaessa. Ulkoistettujen toimintojen tehottomuus voi olla myös esteenä ulkoistamiselle.

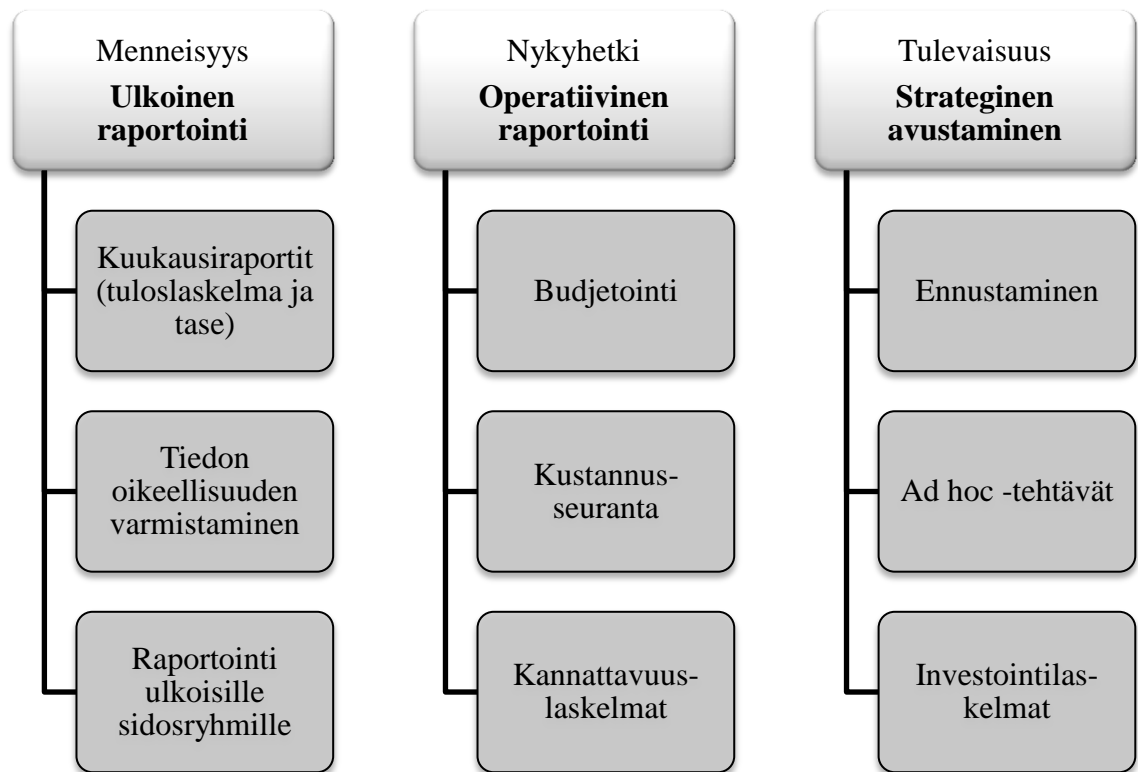
Kysyttäessä taloushallinnon osa-alueita, joita haastatellut eivät lainkaan voisi harkita ostavansa palveluna yrityksen ulkopuolelta, mainittiin, että teoriassa taloushallinnossa kaikki on mahdollista ulkoistaa. Kuten aiemmin mainittiin, osa yrityksistä oli ulkoistanut osia taloushallinnostaan. Rutiiniluontoiset taloushallinnon tehtävät, kuten ostaja myyntireskontra, laskutus, kirjanpito ja palkanlaskenta olivat vastausten perusteella ne, mitä yritykset harkitsevat ulkoistavansa tai ovat ulkoistaneet. Sen sijaan johdon raportointi nähtiin haasteellisena ulkoistaa, koska vastausten perusteella lukujen analysointi ja ymmärtäminen vaatii syvempää ymmärrystä yrityksen liiketoiminnasta. Johdon raportoinnin ulkoistamista ei kuitenkaan nähty täysin mahdottomana ja vastauksista nousi myös positiivisia ajatuksia. Yhden vastaajan mielestä ulkopuolinen palveluntarjoaja voisi tuoda raportointiin uutta näkökulmaa ja käytänteitä, joilla yritys saa enemmän tietoa liiketoiminnastaan. Lisäksi tuotiin esiin, että yrityksen koko on määräävä tekijä ulkoistusta harkittaessa, sillä tuottaminen sisäisesti ja lähellä yritystä, voi tuoda lisäarvoa enemmän kuin ulkopuolinen palveluntarjoaja.

Yritykset, jotka olivat jo tehneet ulkoistamispäätöksen ja taloushallintoa tuotettiin haastattelujen aikaan ulkoisen palveluntarjoajan toimesta, suhtautuivat vastausten perusteella hyötyihin ja haittoihin eri tavalla kuin yritykset, joissa ulkoistamista ei pidetä ollenkaan vaihtoehtona. Ulkoistamisen toteuttaneet yritykset kokivat vastausten perusteella haitat lievemiksi, sillä epävarmuustekijät ulkoistamista kohtaan oli jo käsitelty. Toisaalta yrityksissä, joissa ulkoistamista oli kokeiltu, haitat nähtiin paljon voimakkaampina kuin yrityksissä, jotka muutoin olivat ulkoistamista vastaan. Tähän on varmasti vaikuttanut epäonninen ulkoistusyritys. Asenteet ja mielipiteet ulkoistamisesta jakautuivat vastausten perusteella molempien ääripäiden välille tasaisesti. Näkökulmia puolesta ja vastaan nousi esille ja negatiivisten asioiden tiedostaminen asenteissa ja mielipiteissä auttaa etsimään niihin ratkaisuja, joilla ne pystytään eliminomaan.

### **6.3.3 Johdon raportointi**

Raportointiprosesseissa oli paljon eroavaisuuksia haastateltujen yritysten välillä. Pääsääntöisesti niissä oltiin kuitenkin tyytyväisiä tämän hetkiseen raportointiin. Perusraportointi (tuloslaskelma ja tase) sujui vastausten perusteella kaikissa yrityksissä halutussa aikataulussa eli niiden tuottamisessa ei nähty ongelmaa. Kaikissa haastatelluissa yrityksissä tuotettiin tuloslaskelma kuukausittain. Lisäksi tuotettiin yrityksestä riippuen muun muassa myyntiraportti ja tulosenuste seuraaville kuukausille. Erilaiset jakaumat myynnistä tuoteryhmittäin, myyjittäin ja kustannuspaikoittain tehtiin muutamassa yrityksessä kvartaaleittain samoin kuin kustannusseurantaa. Vuositasolla tehtiin pääasiassa samoja raportteja. Kannattavuuslaskelmia tehtiin kuukausitasolla tuotteittain/tuoteryhmittäin ja kvartaaleittain koottiin kannattavuuslaskelma esimerkiksi asiakkaittain.

Kuvassa 9 on esitetty haastatteluista saadut raportointiin liittyvät vastaukset jaoteltuna niiden ajallisen sijoittumisen mukaan. Osin kuvassa 9 mainitut operatiivisen raportoinnin ja strategisen avustamisen tehtävät ovat päällekkäisiä, sillä vastausten perusteella raportoinnin mielletään sisältävän jo analysoitua tietoa, jolla tuetaan johdon päätöksentekoa. Sinällään tarkkaa rajanvetoa operatiivisen raportoinnin ja strategisen avustamisen tehtävien välille tästä näkökulmasta voi olla vaikea tehdä.



**KUVA 9. Tutkimustulokset raportoinnista ajallisen sijoittumisen mukaan**

Osassa yrityksiä mainittiin, että raporttien tuottaminen on osin täysin manuaalista työtä. Tietoa kootaan keräämällä sitä useista eri lähteistä ja yhdistetään manuaalisesti. Tämä nähtiin hankalana ja virheiden riski manuaalisessa yhdistelyssä kasvaa. Osassa yrityksiä käytössä oli järjestelmät, joista raportteja saadaan tuotettua.

Raportoinnissa nähtiin tärkeänä ymmärtää niiden kohderyhmä eli ketkä raportteja käyttävät ja mihin tarkoitukseen, jotta raporttien tieto on sellaista, jota kohderyhmä todella tarvitsee. Taloudellisia raportteja tuotetaan pääasiassa johdolle mutta myös myynti, talousosasto ja eri kustannuspaikkojen esimiehet mainittiin taloudellisten raporttien käyttäjinä. Muutamassa haastateltuja yrityksiä toimitusjohtaja on ainoa, joka tällä hetkellä käyttää hyväksi talousinformaatiota.

Kehitettävää raportoinnissa oli useassa yrityksessä. Kehityskohtia nähtiin jo aiemmin mainitussa manuaalisessa ja useista eri lähteistä kerättävässä raportoinnissa. Sähköistä raportointia toivottiin niiden helppouden ja nopeuden takia. Toki tuotiin myös esiin se,

että sähköisessä raportoinnissa on yhtä lailla virheen mahdollisuus kuin manuaalisesti kerättävissä raporteissa. Kehitettäessä sähköistä raportointia niiden rakentaminen ja testaaminen on tehtävä huolella ja dokumentoitava hyvin, jotta mahdolliset ohjausvirheet löydetään. Eniten kaivattiin liiketoimintaa tukevan raportoinnin kehittämistä. Useassa vastauksessa korostui tarve tulevaisuuteen suuntautuvasta, analysoidusta tiedosta. Eri kohderyhmille kohdennettuja ja analysoituja raportteja käytettäisiin vastausten mukaan useassa yrityksessä laajemmin kuin tällä hetkellä. Tässä nähtiin kuitenkin valtava haaste raporttien laatijalle, sillä eri kohderyhmien tietotarve on erilaista. Yrityksen johto tarvitsee hyvin erilaista tietoa yrityksen taloudesta kuin esimerkiksi yhden kustannuspaikan esimies. Raporttien kohdentaminen laajentaisi useassa yrityksessä niiden käyttäjäkuntaa.

Vastauksissa tuotiin esiin yrityksen työntekijöille suunnatun raportoinnin tarve. Haastatellun mielestä työntekijöille kohdennettu raportti, jolla voidaan viestiä yrityksen taloudellisesta tilanteesta, on tärkeä, koska sillä voidaan viestiä positiivista työnantajakuva yrityksen sisällä ja työntekijöiden on helpompi ymmärtää johdon päätöksiä, kun tieto kulkee ylhäältä alas.

Taloushallinnon ulkoistaneet yritykset olivat pääosin tyytyväisiä tämän hetkiseen raportointiin. Niissä ei nähty olevan paljoakaan kehitettävää ja ne palvelivat yrityksen tämän hetkistä tietotarvetta hyvin. Toisaalta kävi ilmi, että nämä yritykset olivat ulkoistamisen yhteydessä joutuneet pohtimaan raportointiaan ja miettimään minkälaista informaatiota he tarvitsevat ja siksi raportointi vastaa heidän nykyistä tiedontarvetta hyvin.

Vastausten perusteella tuloslaskelma nähtiin tärkeimpänä raporttina liiketoiminnan kehittämisen ja ohjaamisen näkökulmasta. Myyntiraportit mainittiin myös liiketoimintaa ohjaavina. Tulevaisuuteen suuntautuvista raporteista ennusteet ja budjetti nostettiin tuloslaskelman rinnalle, sillä niiden avulla pystytään ennakoimaan paremmin tulevaa ja niistä saadaan jonkin verran tukea päätöksentekoon. Kannattavuusanalyysit nähtiin pääasiassa myyntiä ja hinnoittelua ohjaavana, jolloin niiden rooli liiketoiminnan ohjaamisessa on merkittävä. Vastausten välillä ei löytynyt eroja, tuotettiinko raportit yrityksessä vai ulkopuolisella palveluntarjoajalla.

Toiminnan seuraaminen tapahtuu säännöllisesti kaikissa haastatelluissa yrityksissä raportoinnin avulla. Toimialalla tai liiketoiminnan eroilla ei vastausten perusteella ole vaikutusta raporttien seuraamiseen tai tärkeyteen. Tuloslaskelma ja tase ovat vastausten perusteella tärkeässä roolissa johtamisessa ja kehittämisessä. Ei-rahamääräisen informaatiota käytettiin vastausten perusteella vaihtelevasti. Muutamassa yrityksessä tähän oli hiljattain panostettu ja ei-rahamääräistä informaatiota on nyt heidän raportoinnissa enemmän. Yhdessä yrityksessä raportointi perustuu vain rahamääräiseen informaatioon. KPI –mittaristoja (Key Performance Indicator) oli käytössä vaihtelevasti muissa paitsi tässä yhdessä yrityksessä. Näistä mainittiin muun muassa, että toiminnan tehokkuuden analysointi vaatii muitakin kuin rahamääräisiä mittareita, koska pelkkä myynti ei kerro siitä, miten yrityksessä toimitaan.

Kaikissa haastatelluissa yrityksissä laaditaan jonkintasoinen budjetti eli jokaisella näistä yrityksistä on raamit ja suuntaviivat yleensä seuraavalle vuodelle. Osassa yrityksistä ei budjettia päivitetty lainkaan vuoden mittaan, sillä näissä yrityksissä tehtiin rullaavaa ennustamista aina kolme kuukautta eteenpäin budjetin rinnalla. Budjetointitavat poikkesivat vastausten perusteella samoin kuin budjetin painoarvo johtamisessa ja liiketoiminnan kehittämisessä.

Investointilaskelmista kysyttäessä useampi yritys mainitsi, ettei teema ole ajankohtainen tällä hetkellä. He kuitenkin mainitsivat, että talousjohto tekee tarvittavat laskelmat yhteistyössä talousosastojen kanssa. Samansuuntaisia olivat vastaukset muidenkin yritysten kohdalla. Yrityksissä, joissa on oma controller, investointilaskelmat ja investointien seuranta kuuluvat controllerin vastuulle.

Kehittämiskohteiksi vastausten perusteella nousi aiemmin mainittu tekninen toteuttaminen ja raporttien kohdentaminen. Kehittämisessä tärkeänä nähtiin loppukäyttäjän näkökulma ja toivottiin, että raporttien sisältö pystyttäisiin kokoamaan siten, että ne rahamääräiset ja ei-rahamääräiset tiedot, joita käyttäjä pitää tärkeinä mittareina, olisivat helposti ja kustannustehokkaasti koottavissa. Vastauksissa tuotiin esiin myös raportointitarpeiden realistisuus, sillä toteutus voi olla kaikkea muuta kuin kustannustehokas. Raporttitarvetta esittäessä täytyy erään vastaajan mukaan pitää mielessä, että toiveet voivat aiheuttaa hyötyynsä nähden paljon työtä, jolloin täytyy punnita, onko raportti sen arvoinen.



### 6.3.4 Controller-palvelu

Ennen tämän osa-alueen haastattelukysymysten esittämistä kerrottiin lyhyesti controller-palvelun ajatus eli yritys ostaa palveluna controller-toiminnon palveluntarjoajalta. Palvelu räätälöidään käyttäjäyrityksen tarpeiden mukaan, jotta se palvelee yrityksen johtoa päätöksenteossa ja liiketoiminnan kehittämisessä ja ohjaamisessa. Kysymysten tarkoitus oli selvittää vastaajien mielipiteitä ja tarpeita palvelulle.

Tarpeen palvelulle nähtiin syntyvän tilanteissa, joissa henkilöstöä vaihtuu tai sairastuu äkillisesti. Vastausten perusteella palvelua harkittaisiin useimmiten esimerkiksi talousjohdon kohdalla, koska hänen tehtäviään suorittavan tason henkilöstö ei vaativuuden vuoksi pystyne sijaistamaan. Palvelun käyttäminen nähtiin mahdollisena myös kehittämishankkeissa, jolloin tiedon analysoiminen korostuu ja mittaristojen ja prosessien rakentaminen vaatii lisää resursseja. Tiukemman ohjauksen ja tuen tarve johdon päätöksenteolle voisi olla myös impulssi palvelun hankkimiselle. Tilanteissa, joissa tiedon analysoinnin tarve ja asioiden esiin tuominen korostuvat, voisi myös palvelun hankinta tulla kyseeseen. Ulkopuolisen mukanaan tuomat kehittämissideat nähtiin vastausten perusteella positiivisena, sillä niiden avulla liiketoiminnan kehittämiseen voidaan saada lisäarvoa.

Haastatellut näkivät controllerin roolin ja tehtävät haasteellisina. Tiedon ja tuen tuottaminen päätöksentekoon sekä raporttien laatiminen ja analysointi nousivat tärkeimmiksi tehtäviksi. Operatiivisen raportoinnin tehtävät nähtiin controllerin vastuualueena ja näissä onnistuminen edellyttää vastausten perusteella yrityksen liiketoiminnan ymmärtämistä ja liiketoimintaympäristön tuntemista. Controllerin osaamisen kivijalka on vankka talousosaaminen. Talousinformaation analysoinnissa on ymmärrettävä yrityksen kulurakenteet ja nähtävä lukujen taakse, jotta kokonaiskuvan rakentaminen yrityksen taloudellisesta tilanteesta on mahdollista. Controllerilta vaaditaan vahvoja vuorovaikutustaitoja, sillä kommunikointi yrityksen sisällä on avain siihen, että tarvittava tieto on controllerin käytössä raportointia varten. Useimmat haastatelluista näkivät controllerin roolin nimenomaan tiedon tuottajana ja analysoijana.

Analyttisen raportoinnin mahdollistaa vastausten perusteella syvälinen liiketoiminnan tuntemus. Pelkällä raportoinnilla ja raporttien analysoinnilla ei haastatelluissa yrityksissä controller-palvelu tuo lisäarvoa. Odotuksina palvelulle asetettiin syvämpi

perehtyminen asiakasyrityksen liiketoimintaan ja toimintaympäristöön sekä taito ja osaaminen auttaa johtoa ja tuoda esiin näkökulmia ja vaihtoehtoja. Jotta haastatellut yritykset ostaisivat palvelua, he haluavat palvelulta todellista lisäarvoa ja hyötyä. Vastauksista kävi ilmi, että palvelun kautta odotetaan ammattitaidon lisääntyvän yrityksen sisällä.

Vastauksissa tuotiin esiin myös controller-palvelun hyöty tilanteessa, jossa palveluntarjoaja pystyisi tuomaan vakiintuneen käytännön yritykseen. Erilaisten seurantajärjestelmien kehittäminen ja työkalujen tarjoaminen niihin mahdollistaisi raportoinnin ja taloudenseurannan sujumisen automaattisesti ja rutiinilla. Se toisi lisäarvoa palvelun käyttäjälle.

Palvelun sisältö, joka palvelisi haastateltujen yritystä parhaiten, sai haastatellut mainitsemaan laajan kirjon taloushallinnon tehtäväkokonaisuuksia. Räättälöinnin mahdollisuus nähtiin tärkeänä, koska tilanteet yrityksissä vaihtelevat ja tarpeen mukaan valitut kokonaisuudet tai tehtävät toisivat palveluun joustavuutta. Palvelun tarjoamien kokonaisuuksien tai tehtävien lisäksi nousi vastauksissa esiin tiedon nopea tarjoaminen. Osa haastatelluista oli sitä mieltä, että sisältöä täytyy pystyä muokkaamaan tarpeen mukaan mutta toimintamallin toimivuuden kannalta on oleellista, että palveluntarjoaja pystyy tuottamaan kokonaisuudet ja tehtävät yhtä joustavasti ja tehokkaasti kuin yrityksen sisäinen työntekijä. Yrityksissä tarvitaan tilanteesta riippuen ad hoc -laskelmia, jolloin kriittistä palvelun toimivuuden kannalta on, kuinka palveluntarjoaja pystyy reagoimaan tarpeeseen.

Osassa haastatelluissa yrityksissä toimii tällä hetkellä sisäinen controller. Siksi konkreettista hyötyä palvelusta ei heidän kohdalla tällä hetkellä ole. Vastauksissa tuli esiin mahdollisuus käyttää ulkoista controlleria tukemassa yrityksen sisäistä controlleria, jolloin laskentainformaation hyödyntämistä voidaan kehittää uusilla näkökulmilla. Tällöin controller-palvelua voisi käyttää enemmän konsultoivana ja mentorina sisäiselle controllerille.

Asenteet ja mielipiteet palvelua kohtaan olivat pääosin myönteisiä ja muutamat haastatellut jäivät pohtimaan palvelun hyötyjä omassa yrityksessään. Vastauksista kävi ilmi, että mikäli tilanne syystä tai toisesta muuttuisi, voisivat he harkita controller-palvelua vaihtoehtona sisäiselle controllerille. Vastaajat olivat lähes yksimielisiä siitä,

että eniten lisäarvoa palvelusta saa yritys, jolla on selkeä tarve controllerin tuottamalle ja analysoimalle informaatiolle mutta oman controllerin palkkaamista ei nähdä kannattavana. Vastauksissa mainittiin, että pienessä yrityksessä taloushallinto on hyvin pitkälti lakisääteisen kirjanpidon vaatimusten täyttämistä eikä kirjanpitäjällä välttämättä ole osaamista analysoida ja tulkita talousinformaatiota johdon haluamalla tavalla. Toisaalta mainittiin myös, ettei controller-palvelusta todennäköisesti ole hyötyä pienelle yritykselle tai hyötyä ei nähdä samalla tavalla kuin isommissa yrityksissä.

Myönteisistä asenteista ja mielipiteistä huolimatta, vastauksista kumpusi myös epäily palvelun toimivuudesta, sillä vaikka palvelu on räätälöity yrityksen tarpeisiin sopivaksi, on palveluntarjoajalla hoidettavanaan todennäköisesti useiden yritysten vastaavia tehtäviä. Haastattelussa nousi esiin, pystyykö sama palveluntarjoaja huolehtimaan haasteellisesta ja vaativasta roolista johdon raportoinnin tuottajana usealle eri yritykselle, jotka todennäköisesti toimivat eri toimialoilla ja heidän liiketoimintaympäristönsä on erilaisia. Tästä johtuen raportointikaan ei voi olla standardiratkaisu, joka soveltuu jokaiselle yritykselle toimialasta riippumatta. Perehtyminen usean yrityksen liiketoiminnan ominaispiirteisiin nähtiin liian työläänä, jotta controller-palvelu voisi toimia tehokkaasti kaikille asiakasyrityksille.

Vastausten perusteella osa yrityksistä suhtautui hyvin varovaisesti ajatukseen johdon raportoinnin siirtämisestä controller-palvelun kautta ulkoiselle palveluntarjoajalle. Yksi vastaajista pitäisi todennäköisempänä palveluntarjoajan vuokraamista yritykseen, kuin siirtämistä yrityksen ulkopuolelle. Controllerin fyysinen sijainti yrityksen ulkopuolella oli yksi tekijä, joka aiheutti varovaisuutta. Liiketoimintaan liittyvien asioiden omaksuminen nähtiin tärkeänä, jotta controller pystyy suorittamaan tehtävänsä hyvin, joten tästä johtuen nähtiin tärkeänä, että controller on fyysisesti läsnä yrityksessä.

#### **6.4 Johtopäätökset tutkimustuloksista**

Tutkimuksessa selvitettiin Etelä-Savon alueella toimivien pk-yritysten näkemyksiä johdon raportoinnista, controllerin roolista ja tehtävistä, ulkoistamisesta ja controller-palvelusta. Haastattelut toteutettiin kahdeksan yrityksen talousjohdolle tai toimitusjohtajalle.

Haastatteluvastausten perusteella voidaan sanoa, että controllerin tehtäväkenttä ja vastuut ovat laajat ja yritysten välillä on suuriakin eroja siinä, mitä tehtäviä toimenkuvaan kuuluu. Vastausten perusteella voidaan päätellä, että toimialalla on jonkin verran vaikutusta siihen, miten yrityksessä käytetään hyödyksi laskentainformaatiota. Toimialoilla, joilla eloonjäämiskamppailu on kovaa, tarvitaan analysoitua talousinformaatiota enemmän ja pidemmälle analysoituna, jotta liiketoiminnan ohjaus on tehokasta.

Controller nähdään tulosten perusteella johdon kumppanina ja tehtävien tavoitteet keskittyvät enemmän kustannustenhallinnasta operationaalisen ja strategisen tiedon tuottamiseen. Controllerilta odotetaan vastausten perusteella analysoitua talousinformaatiota yrityksen liiketoiminnasta, jotta johto pystyy tukeutumaan tähän informaatioon päätöksenteossaan. Rooli liiketoiminnan kehittämisessä ja ohjaamisessa on nimittäin tukeva, controller ei haastatelluissa yrityksissä osallistunut päätöksentekoon esimerkiksi johtoryhmän jäsenenä.

Tulosten perusteella tuloslaskelma on edelleen olennainen ja tärkeä raportti. Perinteisen tulosraportin arvostus voi olla seurausta siitä, etteivät yritykset ole osanneet tai halunneet lisätä raportointiinsa tulevaisuusnäkökulmaa. Raportoinnin aikaikkunan laajentaminen tulevaisuuteen suuntautuvaksi palvelisi enemmän yritysten kehittämistä ja ohjaamista. Yrityksissä laaditaan strategisia tavoitteita mutta ei välttämättä ymmärretä tulevaisuusorientoituneen raportoinnin hyötyjä päätösten tueksi tai raportointia ei osata toteuttaa siten, että se palvelisi paremmin liiketoiminnan ohjausta. Raportoinnin suuntaaminen tulevaisuuteen on tärkeää, jotta pystytään määrittelemään millaisia toimenpiteitä tarvitaan, jotta haluttuun päämäärään on mahdollista päästä. Toisaalta tuloslaskelma on pohjana monelle sisäisen laskennan raportille ja kertoo, kuinka menisyydessä on toimittu. Tuloslaskelmasta on nähtävissä tiettyjä lainalaisuuksia toimialalla ja siksi se on olennainen myös liiketoiminnan ohjaamisen ja kehittämisen näkökulmasta.

Tuloslaskelman tärkeä rooli viittaa myös siihen, ettei raportoinnin mahdollisuuksia ole osattu hyödyntää, jolloin controller-palvelulla pystyttäisiin luomaan lisäarvoa, kun tuotettaisiin analysoituja raportteja eri tarpeisiin ja eri kohderyhmille kohdennettuna. Myös ei-rahamääräisten mittaristojen luominen rahamääräisten mittareiden rinnalle, antaisi yrityksille arvokasta tietoa päätöksenteon tueksi.

Odotus lisäarvon syntymisestä nousi myös tärkeäksi tekijäksi ulkoistusta harkittaessa. Palvelun ostamisen edellytys on palveluntarjoajan vahva ammattitaito ja osaaminen sekä yrityksen toimintaan ja toimialaan perehtyminen.

Luottamus palveluntarjoajan ja yrityksen välillä on kivijalka, jotta palvelun tuottaminen onnistuu. Odotukset ulkoistetulle palvelulle ovat tulosten valossa korkeammalla, kun palvelusta joudutaan todennäköisesti maksamaan enemmän kuin sisäisestä työntekijästä. Toisaalta riippuu yrityksen motiiveista ostaa palvelua, koetaanko palvelu kalliimmaksi kuin sisäinen työntekijä. Yritys voi arvostaa palvelusta saatavaa hyötyä sen rahallista arvoa enemmän.

Ulkoistetussa controller-palvelussa riskiksi nousivat tietojen hitaampi saatavuus, kustannusten kasvu säästöjen sijaan ja palveluntarjoajan puutteellinen perehtyminen asiakasyrityksen liiketoimintaan ja toimintaympäristöön. Tulosten mukaan myös controllerin fyysinen sijainti yrityksen ulkopuolella on jonkin tasoinen riski. Vastausten perusteella voidaan päätellä, että yritykset epäilevät, kuinka palveluntarjoaja pystyy vastaamaan yrityksen tarpeisiin yhtä nopeasti kuin yrityksen sisäinen työntekijä pystyy. Tähän tarpeeseen vastaaminen on palvelun onnistumisen kannalta hyvin kriittinen, sillä yritykselle täytyy pystyä tarjoamaan sen haluama analysoitu informaatio hyvin nopealla aikataululla ja esimerkiksi ad hoc -tehtävien kohdalla niiden ennakoitavuus palveluntarjoajan kannalta on hyvin haasteellista. Tämä on asia, joka palvelusopimusta tehtäessä huomioitava ja kirjattava sopimukseen. Palveluntarjoajan sitoutuminen asiakasyrityksen liiketoimintaan ja toimialan ominaispiirteisiin syventymiseen on myös palvelun onnistumisen kannalta erittäin tärkeää.

Taloushallintoa tai controller-toimintoa ei nähdä tämän tutkimuksen valossa kilpailuaseman kannalta kriittisinä. Tästä johtui todennäköisesti se, että asenteet ulkoistamista kohtaan olivat pääosin positiivisia. Kriittisyys ulkoistamista kohtaan saattoi osan vastaajista kohdalla johtua huonoista kokemuksista, jolloin ulkoistus on syystä taikka toisesta epäonnistunut ja sen seurauksena taloushallinto on jouduttu kotiuttamaan. Ulkoistamisesta on koitunut paljon ylimääräisiä kustannuksia säästöjen sijaan. Toisaalta heillä on nyt selvästi tiedossa, mitä asioita ulkoistamista toteutettaessa on korostettava, jotta samoja virheitä ei toisteta.

Tuloksista nousi esiin, että haastatellut odottavat, että palveluntarjoajalla on mahdollisuus järjestää henkilöstön poissaolot joustavammin kuin yrityksellä itsellään on mahdollisuus. Tästä voidaan päätellä, että he suosisivat palveluntarjoajan valinnassa yrityksiä, joissa on useita ammattilaisia töissä, ei niinkään yksinyrittäjää.

Tuloksista ei suoraan voida päätellä millainen kiinnostus controller-palvelulle laajemmalla joukolla yrityksiä olisi eikä myöskään voida tehdä johtopäätöksiä millainen kysyntä palvelulla olisi valituilla markkinoilla. Tuloksista on nähtävissä positiivista kiinnostusta controller-palvelulle, mutta kysymyksessä on kuitenkin näiden vastaajien kohdalla melko teoreettinen tilanne, joten yleistävää johtopäätöstä palvelun tarpeesta ei voi tehdä. Haasteellisena palvelun tarjoamisessa voidaan nähdä palveluntarjoajan ammattitaito ja osaaminen. Controller-palvelun sisältö vaatii rautaista ammattitaitoa ja osaamista, jotta yritysten odotukset palvelulle voidaan täyttää. Oikeanlainen räätälöinti ja joustavuus ovat myös ehdottoman tärkeitä, jotta potentiaalinen asiakasyritys saa hakemansa hyödyn palvelusta.

## **7 SUUNTAVIIVAT CONTROLLER PALVELUN SISÄLLÖLLE**

Tässä luvussa esitellään tutkimuksen myötä suunnitellut suuntaviivat palvelun sisällölle, josta controller-palvelua voidaan edelleen muokata ja kehittää asiakkaan tarpeita vastaavaksi.

### **7.1 Palvelun sisältö**

Palvelun sisältö on jaettu mukailien Coltonin (2001) mallia siten, että perusosassa ovat operatiiviseen raportointiin liittyvät palvelut ja täydentävät palvelut tulevaisuuteen suuntautuvia strategisen avustamisen tehtäviä.

Peruspalveluun sisältyvät tehtävät palveluntarjoaja voi tehdä sovitussa aikataulussa päivittäin, viikoittain, kuukausittain, kvartaaleittain tai vuosittain ilman asiakkaan erillistä pyyntöä. Täydentäviin palveluihin aloite tulee asiakkaalta ja nämä ovat luonteeltaan enemmän satunnaisia tai yrityskohtaisia tehtäviä, joita controller harvoin pystyy etukäteen suunnittelemaan. Sekä tässä mainitut perus- että täydentävät palvelut sivuaavat osin toisiaan, jolloin selvää rajanvetoa ei ehkä voi tehdä.

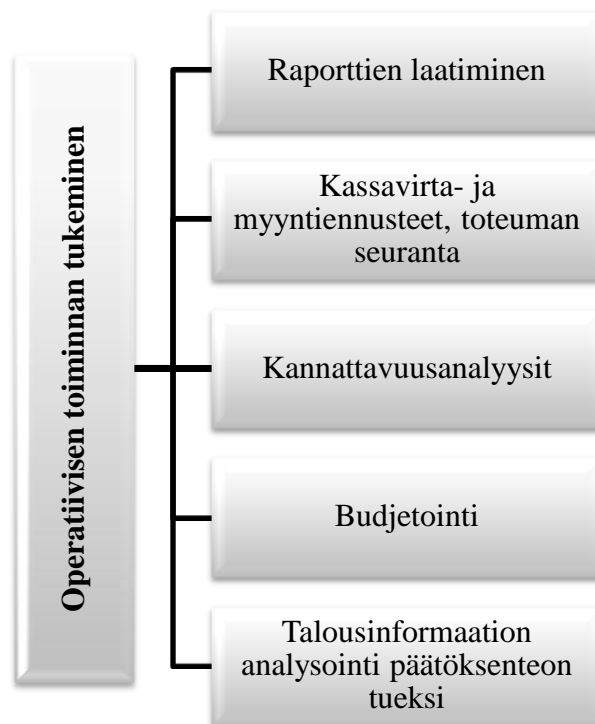
### 7.1.1 Ulkoinen raportointi

Palvelun sisällön jaottelu lähtee oletuksesta, että yrityksen lakisääteisen kirjanpidon ja peruseräraportoinnin (tuloslaskelma, tase, tilinpäätös) hoitaa joko yrityksen sisäinen kirjanpitäjä tai ulkoinen palveluntarjoaja kuten tilitoimisto. Aiemmin esitetyssä Coltonin (2001) mallissa historiatiedon käsittelyä voidaan pitää ulkoisen laskentatoimen tehtävänä ja siksi se ei ole olennainen osa controller-palvelua.

Toisaalta controllerin on tunnettava yrityksen menneisyys ainakin muutaman edeltävän vuoden osalta, joten siltä osin lakisääteisiin raportteihin tutustuminen voidaan pitää osana controller-palvelun haltuunottovaihetta. Samoin controllerin on varmistuttava, että informaatio (varsinkin tuloslaskelma), jota lähdetään jalostamaan analyyseiksi, on relevanttia ja luotettavaa. Siksi tältä osin tietojen oikeellisuuden varmistaminen kuuluu osaksi palvelua.

### 7.1.2 Operatiivinen raportointi

Kuvassa 10 on havainnollistettu controller-palvelun perusosan sisältö. Siihen on valittu operatiivista toimintaa tukevia ja nykyhetkeä analyysoivia tehtäväkokonaisuuksia.



**KUVA 10. Controller-palvelun perusosan sisältö**

Palvelun perusosassa ovat erilaisten raporttien laatiminen ja niiden tiedon analysointi sekä talousinformaation tuottaminen yrityksen johdolle ja yrityksen sisäisille sidosryhmille. Säännöllisesti seurattavat raportit mm. tuloslaskelma muokataan ja avataan kohderyhmälle sopivaksi versioksi. Tulevaisuuteen suuntautuvat myynti- ja kassavirtaennusteet, joiden avulla pystytään ennustamaan yrityksen toimintaa ja joihin on sisällytetty erilaisia liiketoimintaa analysoivia mittareita, ovat liiketoimintaa ohjaavaa palvelua. Kassavirtaa ja myynnin toteumaa seurataan yrityksen toimialasta ja yritystoiminnan luonteesta riippuen halutulla aikavälillä.

Kannattavuusanalyysijä käytetään apuna hinnoittelussa ja siksi ajantasaisen tiedon saaminen kannattavuudesta on tärkeä liiketoimintaa ohjaava tekijä. Kannattavuuslaskennan onnistuminen edellyttää yrityksen toimintatapojen ja kulurakenteen syvällistä tuntemusta, jotta kannattavuusanalyyseistä saadaan oleellinen ja luotettava informaatio.

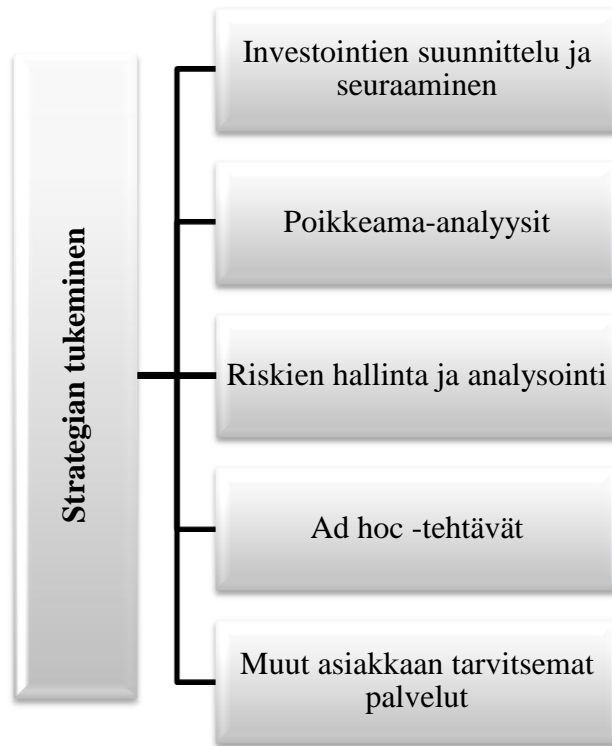
Pienissä yrityksissä budjettia ei välttämättä laadita vaikka se hyvin toteutettuna palvelisi yritystoimintaa ohjaavana, kun tavoitteita esimerkiksi seuraavalle vuodelle on mietitty etukäteen. Budjetointiprosessin ei pk-yrityksessä tarvitse olla raskas, vaan se voidaan toteuttaa hyvinkin kevyellä mallilla. Budjetointi sisältyy peruspalveluun, mutta yrityksen tarpeista riippuen controllerin rooli budjetoinnissa ja osallistuminen siihen voi määräytyä asiakaskohtaisesti.

Controller-palvelun keskeinen ajatus on tiedon tuottaminen johdon päätöksenteon tueksi. Talousinformaation jalostaminen ja analysointi päätöksenteon tueksi on operatiivisen raportoinnin viimeinen osa-alue. Siihen sisältyy liiketoiminnan seuraaminen. Toteumatiedon, ennusteiden ja budjetin vertailu on tärkeä analyysin kohde, mikäli controller on mukana toiminnan suunnittelussa. Seurantaraporttien luominen ja tuottaminen on mahdollista saada päivätasolle, mikäli käytettävistä järjestelmistä saadaan ajantasaista tietoa. Talousinformaation analysointi ja asioiden esille tuominen kommentein antaa johdolle uutta näkökulmaa yrityksen ulkopuolelta, jolloin mahdollisten ongelmakohtiin puuttuminen synnyttäisi keskustelua ja ohjaisi toimintaa oikeaan suuntaan.



### 7.1.3 Strateginen avustaminen

Strategiseen avustamiseen liittyvät kokonaisuudet on määritelty täydentäviksi palveluiksi. Niiden avulla voidaan tukea yrityksen tulevaisuuteen suuntautuvaa johtamista ja toiminnan kehittämistä. Palvelua täydentävät palvelumoduulit on havainnollistettu kuvassa 11.



**KUVA 11. Controller-palvelua täydentävät tehtävät**

Investoinnit riippuvat pitkälti yrityksestä ja sen toimialasta. Controller-palvelussa niiden painoarvo ei ole suuri, mutta tarvittaessa niiden seuranta ja suunnittelu voi olla mukana. Standardimallia investointien seuraamiselle ei välttämättä ole, vaan niiden seuraaminen ja suunnittelu täytyy miettiä yrityskohtaisesti. Konkreettinen tieto yrityksen investoinneista ja kuinka niitä halutaan seurata, määrittää seurantamallin ja aikavälin, jolla niitä seurataan. Palveluun investointien suunnittelua ja seuranta on kuitenkin hyvä tarjota osana kokonaisuutta, jotta asiakasyrityksellä on tarpeen vaatiessa käytössään ammattitaitoa ja osaamista tarvittavien laskelmien laatimiseen ja analysointiin. Investointien suunnittelu ja seuranta on luonteensa vuoksi tarvittaessa tehtävää työtä.

Operatiivisen raportoinnin kokonaisuudessa mainittu talousinformaation analysointi on osittain poikkeamatiedon analysointia, joka palvelussa on määritelty täydentäväksi

palveluksi. Tässä yhteydessä poikkeamatietojen analysointi voidaan määritellä enemmän poikkeamiin puuttumisena ja varoituksina tulevaisuudessa mahdollisesti tapahtuvista asioista. Riskien tunnistaminen poikkeamatietoja analysoidessa auttaa yritystä huomaamaan asioita aiemmin ja siten ennakoiti liiketoiminnassa paranee. Riskien hallinta ja analysointi eivät nousseet esille haastatteluissa, mutta ne liittyvät hyvin vahvasti liiketoiminnan ohjaamiseen ja kehittämiseen, joten niiden tarjoaminen osana palvelukokonaisuutta antaa asiakasyritykselle mahdollisuuden tulevaisuudessa kiinnittää enemmän huomiota riskien hallintaan liiketoiminnassa.

Ad hoc -tehtävät ovat yrityksen puolelta satunnaisesti esiin tulevia selvityspyyntöjä, joita controller ei juuri pysty suunnittelemaan etukäteen. Ne ovat kuitenkin tärkeitä liiketoiminnan strategisen ohjaamisen ja johtamisen kannalta. Niiden työmäärää on vaikea arvioida etukäteen, koska yksinkertaiselta kuulostava pyyntö voi viedä paljon työtunteja. Ad hoc -tehtävät ovat olennainen osa liiketoimintaa ja vaativat pikaisia ratkaisuja.

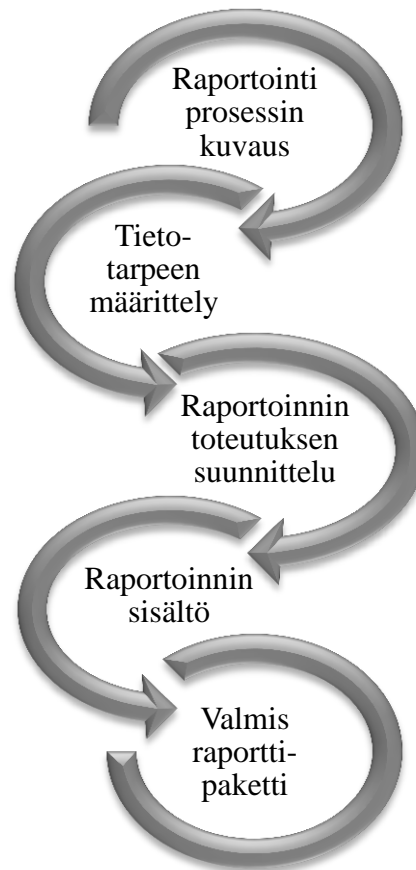
Täydentävänä palveluna yrityksille voidaan tarpeen mukaan tarjota tukea henkilöstön kouluttamisessa. Controller-palvelua voidaan käyttää esimerkiksi kirjanpitäjän tukena tilanteissa, joissa halutaan kirjanpitäjän ammattitaitoa ja osaamista laajentaa palvelemaan yritysjohdon tietotarvetta. Controller-palvelua voidaan käyttää apuna taloushallinnon projekteissa, joissa vaaditaan innovointia ja näkemystä yrityksen ulkopuolelta. Koska samalla palveluntarjoajalla on todennäköisesti useampia asiakasyrityksiä, näkemyksiä toimintatavoista on enemmän kuin yrityksen sisällä.

Controller-palveluun voi sisältyä myös strategian kehittämiseen ja toteuttamiseen osallistuminen. Yrityksen tärkein voimavara on strategia, johon kaikki suunnitelmat tavalla tai toisella linkittyvät. Siksi tätä on myös hyvä tarjota osana controller-palvelua. Ulkopuolelta tuleva näkemys yrityksen liiketoimintaan, toimialaan ja toimintaympäristöön syvällisen perehtymisen jälkeen voi tarjota yritykselle uusia näkökulmia liiketoiminnan kehittämiseen.

## **7.2 Suunnitelma teknisestä toteuttamisesta**

Palveluista ei ole hyötyä yritykselle, ellei ensin ole selvitetty, mitä tietoja yrityksen johto tai muu sisäinen sidosryhmä haluaa seurata. Tekninen toteuttaminen lähtee sisäi-

sen raportoinnin prosessin kuvaamisesta ja todellisen tiedon tarpeen määrittelystä. Kuvassa 12 on kuvattu tekninen toteutusprosessi yleisellä tasolla.



**KUVA 12. Raportoinnin tekninen toteutusprosessi**

Raportoinnin lähtötilanteen kartoitus ja sen ongelmakohtien ja pullonkaulojen löytäminen ja ratkaisu on tärkeää, jotta raportointi ja analysointi saadaan vastaamaan käyttäjän tarvetta ja ns. turhan tiedon keräämiseltä ja analysoinnilta vältytään. Prosessin kuvaamiseen on tarjolla valmiita malleja, joita voidaan hyödyntää tukena prosessikuvausten tekemisessä ja samalla lisätä ymmärrystä raportointiprosessista.

Jokaisessa yrityksessä on omanlaisensa taloushallinnon ohjelmistot tai toiminnanohjausjärjestelmät. Ohjelmistoon tutustuminen ja sen toiminnallisuuksien ymmärtäminen on ensisijaisen tärkeää, jotta analysointiin saadaan ne tiedot, joiden avulla saadaan analysoinnista luotettavaa. On myös tärkeää varmistua, että esimerkiksi tuotantotietojen kohdalla tiedolla on sitä kuvaava nimitys ja samaa nimitystä ei käytetä muussa yhteydessä eri asiasta, jolloin on mahdollisuus väärän datan keräämiseen ja sitä kautta analyysin epäonnistumiseen. Käsitteistön läpikäyminen auttaa myös palveluntarjoajaa

ymmärtämään, mitä käsitteellä tarkoitetaan ja pystytään tarjoamaan syvällisempää tietoa analysoitavasta asiasta.

Suurimmassa osassa taloushallinnon ohjelmistoja on mahdollisuus siirtää tietoja excelliin, jolloin raportit ja analyysit voidaan koota yhteen tiedostoon eri välilehdille. Jos mahdollisuutta ei ole tai tietoa kerätään eri järjestelmistä, on mietittävä saadaanko järjestelmät keskustelemaan siten, että tiedon siirtäminen on mahdollista järjestelmien välillä. Ohjelmistoihin on mahdollista rakentaa raporttipohjia, joilla nämä siirretyt tiedot saadaan yhdelle raportille. Nämä ovat kuitenkin järjestelmäkohtaisia asioita, jotka selviävät vasta, kun ohjelmistoon on tutustuttu ja toiminnallisuudet on selvillä.

Vaikka talouden analysointiin on tarjolla useita valmiita ohjelmistoja, excel-pohjaisen analyysiohjelman luominen voisi palvella tarpeita paremmin. Valmiin ohjelman muokkaaminen kunkin käyttäjäryityksen tarpeisiin on työlästä, varsinkin jos yrityksessä ei jo valmiiksi ole ohjelmistoa, jolla analysointia voidaan suorittaa. Excel-ohjelmassa on laajasti toimintoja, halutuille tunnusluvuille voidaan tehdä kaavat ja tietojen linkittäminen välilehtien välillä on mahdollista. Visuaalisuutta raportointiin ja analyysihin saadaan kaavioilla, taulukoilla ja Smart-Art-grafiikkaobjekteilla.

Raportoinnin toteutuksen suunnittelu ja raportoinnin sisältö eivät sinällään ole eri kokonaisuudet vaan ne ovat hyvin tiiviisti kietoutuneet toisiinsa. Mikäli raportointi tehdään excel-pohjaisena, tiedot voidaan ryhmitellä eri välilehdille, jolloin raporttiin saadaan selkeyttä. Valmiin raportointipaketin ensimmäiselle välilehdelle voidaan luoda yhteenveto tärkeimmistä tiedoista ja muilla välilehdillä syventää näitä yksityiskohtaisemmilla tiedoilla. Yhteenvetoon kannattaa valita liiketoiminnan tilaa parhaiten kuvaavat tunnusluvut ja tiedot, jotta yhdellä silmäyksellä saa nopean käsityksen tilanteesta. Yhteenvetoon voisi sisältyä tiivistetty analyysi ko. ajanjakson toiminnasta halutuista näkökulmista.

Tutkimustulosten mukaan yrityksissä toivottiin käyttäjäryhmille kohdennettuja ja analysoituja raportteja. Exceliä voidaan hyödyntää tässäkin, sillä kohdennettujen raporttien luominen eri käyttäjäryhmille on mahdollista käyttämällä kaavoja, joilla tiedot voidaan noutaa eri taulukoista tai välilehdiltä ja vain halutut tiedot voidaan jakaa raporttina eteenpäin.

Valmiin raporttipaketin jakelu käyttäjille voi tapahtua esimerkiksi sähköpostilla tai yrityksen sisäisen verkon kautta pdf-muotoon tulostettuna. Lisäksi käyttäjiltä on kerättävä säännöllisesti palautetta raportin käytettävyydestä, jotta se palvelee käyttäjää ja turhalta työltä välttyään. Excel-pohjaisen raportointipaketin muokkaaminen on melko yksinkertaista, joten tietotarpeen muuttuessa raportti on muokattavissa. Raporttipakettia suunnitellessa ja toteutettaessa on kuitenkin tärkeää pitää mielessä, että se pysyy hallittuna kokonaisuutena eli sisältää vain oleellisen ja liiketoiminnan ohjaamisen kannalta tärkeimmän tiedon. Mitään monimutkaista raporttipaketista ei kannata mielestäni tehdä, sillä liika visuaalisuus tai hienostelu voi viedä huomion väärin asioihin. ”Keep it simple” on hyvä ohje raporttipakettia suunnitellessa.

### **7.3 Kehittäminen**

Kuten aiemmin on todettu suurimman hyödyn potentiaalinen asiakasyritys saa palvelusta, kun se räätälöidään jokaisen yrityksen tarpeisiin sopivaksi. Myös palvelun osien tarkka sisältö määräytyy vasta, kun palveluntarjoaja on perehtynyt yritykseen ja sen toimintatapoihin. Liian tarkasti etukäteen määritellyt toimintatavat eivät välttämättä palvele kaikkia yrityksiä samalla tavalla. Palvelun purkaminen pieniin osiin auttaa asiakasta poimimaan tarvitsemansa palvelut ja helpottaa palveluntarjoajaa kokoamaan erilaisia kokonaisuuksia yrityksen tarpeisiin. Myös hinnoittelun kannalta kokonaisuuden purkaminen osiin on mielekästä ja mahdollista tuotteistamista voi olla hyvä miettiä ainakin karkealla tasolla. Toisaalta on varottava tuotteistamasta palvelun osia liian pitkälle, koska se vaikeuttaa asiakaskohtaista räätälöintiä. Palvelumoduulien hinnoittelu on kuitenkin helpompi ja yksinkertaisempi esittää myös asiakkaalle, jolloin asiakas tietää mistä hinta muodostuu.

Tässä esitetty palvelun sisältö perustuu haastatteluissa saatuihin vastauksiin. Niistä on saatu suuntaa antavaa informaatiota asiakasnäkökulmasta palvelun kannalta. Palvelun kehittäminen palvelutuotantoon saakka vaatii vielä paljon ajatustyötä sekä potentiaalisten asiakkaiden tarpeiden tutkimista ennen kuin sitä on järkevä lähteä tarjoamaan mahdollisille asiakkaille. Palvelu ei koskaan ole täysin valmis prosessi, vaan se vaatii jatkuvaa kehittämistä. Controller-palvelun kannalta mahdollinen pilotointi ja siitä saatavat tulokset kertovat aikanaan, kuinka palvelu toimii ja mitä on kehitettävää.

Suurimman haasteen controller-palvelun onnistumisessa asettavat ammattitaito ja osaaminen sekä asiakkaan yritystoiminnan tunteminen. Saatujen tulosten perusteella voidaan sanoa, että controller-palvelulle asetetut odotukset tulevat todennäköisesti olemaan korkeat, sillä jokainen toimiala on erilainen ja palveluntarjoajan oletetaan ja odotetaan hallitsevan koko yrityksen toiminta ja pystyvän hyvin haasteellisiin tehtäviin. Palveluntarjoajan joustavuus ja ajankäytön tehokkuus ratkaisevat myös paljon.

Jatkokehittämistä varten on mielestäni kerättävä lisää tietoa potentiaalisista asiakkaista. Sen lisäksi on varmasti järkevää tutkia, kuinka jo olemassa olevat palveluntarjoajat vastaavaa palvelua tarjoavat. Kumppanuus taloushallinnon asiantuntijapalveluita tarjoavan yrityksen kanssa voisi olla palvelumallin suunnittelemisen kannalta järkevää, josta hyötyisivät molemmat osapuolet. Se olisi myös pehmeämpi lasku yrittäjyyteen.

## **8 POHDINTA**

Tässä luvussa kerron havaitsemistani tutkimustulosten teoriakytkennöistä. Lisäksi arvioin kehittämistehtäväni ja tutkimukseni onnistumista. Arvioin tutkimuksen luotettavuutta kokonaisuutena käyttäen laadullisen tutkimuksen arviointikriteerejä.

### **8.1 Tutkimustulosten teoriakytkennät**

Controllerin rooli liiketoiminnan ohjaamisessa ja kehittämisessä on nimenomaan johtoa tukeva, sillä controller ei haastatelluissa yrityksissä osallistunut päätöksentekoon esimerkiksi johtoryhmän jäsenenä. Tämä on osittain ristiriidassa Neilimo ja Uusi-Rauvan (2005), Rouwelaarin (2007) ja Grandlund ja Lukan (1997) näkemyksien kanssa, sillä he mainitsivat talousjohtamisen osana controllerin työnkuvaa. Saatujen tulosten perusteella talousjohtaminen ei kuulunut osana controllerin tehtävänkuvaan. Muutkin tulokset ovat yhtenevät Neilimo ja Uusi-Rauvan (2005), Rouwelaarin (2007) ja Grandlund ja Lukan (1997) näkemyksen kanssa.

Tutkimustuloksista kävi ilmi, että yritysten raportoinnin kivijalka on tuloslaskelma ja sillä on olennainen ja tärkeä rooli liiketoiminnan seuraamisessa. Tuloksia tukee Partasen (2007) näkemys tulosseurannan olennaisesta roolista. Voidaan kuitenkin pohtia, viittaako tärkeä rooli siihen, ettei raportoinnin mahdollisuuksia osata hyödyntää näissä yrityksissä tarpeeksi. Myös ei-rahamääräisten mittaristojen käyttö oli vähäistä tutki-

tuissa yrityksissä, joten Järvenpään ym. (2010) ja Länsiluodon ym. (2008) näkemystä ei-rahamääräisten mittaristojen hyödyistä ei haastatelluissa yrityksissä ole hyödynnetty.

Hallikaisen (2009) näkemyksen mukaan ulkoistamisessa onnistuminen edellyttää sitä, ettei yritys hae pelkästään kustannussäästöjä vaan se edustaa yritykselle valittua strategiaa. Tuloksissa ei mainittu lainkaan strategiasidonnaisuutta, kustannussäästöt sen sijaan nousivat tärkeäksi, kun yritykset harkitsevat ulkoistamista. Tutkittujen yritysten odotukset lisäarvon syntymisestä nousivat tärkeiksi ulkoistamista harkittaessa. Tätä tukee Salon (2012) käsitys taloushallinnon asiantuntijapalveluiden luomasta lisäarvosta yrityksen talousohjaukseen.

Luottamusta yhteistyökumppanin ja yrityksen välillä sekä palveluntarjoajan ammattitaitoa hoitaa yrityksen asioita korostettiin saaduissa vastauksissa. Tulokset vahvistavat Jalankan ym. (2003) esittämää näkemystä ulkoistamisosapuolten välisen luottamuksen tärkeydestä sekä Vuorion ym. (2013) ja Svärдин (2012) näkemystä, jonka mukaan taloushallinnon asiantuntijuuden perusta on vahva substanssiosaaminen.

Haasteltujen näkemykset controller-palvelun ja yleensäkin ulkoistetun palvelun käyttämisen riskeistä on lähes yhtenevä Kiiskisen ym. (2002) esittämän näkemyksen kanssa. Saaduissa vastauksissa esiin nostettiin tietojen hitaampi saatavuus, kustannusten kasvu säästöjen sijaan ja palveluntarjoajan puutteellinen perehtyminen asiakasyrityksen liiketoimintaan ja toimintaympäristöön.

Ydinliiketoimintaan keskittymisen ja muiden toimintojen ulkoistamisesta saatiin samansuuntaista tietoa kuin esimerkiksi Ahvenniemi (2008) on esittänyt. Taloushallintoa tai controller-toimintoa ei saatujen tulosten perusteella pidetä liiketoiminnan kannalta kriittisinä.

Ulkoistamisprosessissa yhteistyökumppanin valinnalla on olennainen merkitys kuten Lumijärvi (2007) toteaa. Yhteistyökumppanin referenssit ovat tärkeitä valinnassa. Tämä korostui myös haastatteluvastauksissa, sillä palveluntarjoajalta odotetaan vankkaa mm. ammattitaitoa. Lisäksi esiin tuli palveluntarjoajan resurssit järjestää mahdollisia poissaoloja joustavammin. Tästä näkökulmasta voidaan miettiä, kuinka yritykset

suhtautuvat uuteen toimijaan palveluntarjoajamarkkinoilla ja suosivatko yritykset enemmän suurempia palveluntarjoajia.

## 8.2 Tutkimuksen onnistuminen

Kehittämistyöhön kuuluu aina työn arviointi, joka on jatkuva prosessi kehittämistyön aikana. Sen tarkoitus on seurata kehittämistyön suuntaa ja ohjata sitä eteenpäin. Lopuarvioinnissa osoitetaan, kuinka kehittämistyö on onnistunut. Arviointiin kuuluu jatkuva tiedon kerääminen ja analysointi eli tuloksia verrataan määrättyihin kriteereihin, jolloin voidaan arvioida kehittämistoimien vaikuttavuutta ja kehittämistyön etenemistä. Arvioinnin edellytyksenä on kehittämistyön tavoitteiden tunnistaminen sekä koko prosessin ja tulosten tarkka kuvaaminen. (Ojasalo ym. 2009, 47.)

Opinnäytetyöprosessi eteni tapaustutkimuksesta esitetyn prosessin mukaisesti (kuva 1). Alkuperäinen tavoite oli kehittää controller-palvelu, jolla voidaan täydentää perinteisiä taloushallinnon asiantuntijapalveluita esimerkiksi tilitoimistossa. Tältä pohjalta aloitettiin teoriaan tutustuminen ja kokoaminen johdon raportointiin, asiantuntijapalveluihin ja ulkoistamiseen liittyen. Jo opinnäytetyön alkuvaiheessa tehdyt rajaukset jouduttiin työn edetessä pohtimaan uudelleen, sillä muutoin kokonaisuus olisi sisältänyt liikaa pintapuolista tietoa useasta eri aiheesta ja laajentunut liian suureksi. Teoriaan tutustumisen myötä selvisi, että alkuperäinen tavoite luoda palvelutuotantoon soveltuva palvelu ei millään ole mahdollista laajuutensa vuoksi. Jotta palvelua voidaan kehittää, ensin täytyy selvittää, miten yritykset tällä hetkellä toteuttavat johdon raportointia ja seuraavat yrityksen taloudellista informaatiota. Tämä muutti alkuperäistä tavoitetta siten, että keskityttiin selvittämään nykytilannetta yrityksissä, joiden pohjalta koottiin karkea runko palveluun sisältyvistä komponenteista, joiden tarkempi sisältö täsmentyy, kun palvelua joskus tulevaisuudessa lähdetään työstämään eteenpäin. Samoin suunnitelma teknisestä toteuttamisprosessista on hyvin suuntaa antava, joka myös täsmentyy, kun palvelu viedään asiakkaille. Jokaisen yrityksen järjestelmät ja ohjelmistot ovat erilaisia, joten täsmällisen toteuttamisen suunnitteleminen ennen tietojärjestelmiin, liiketoimintaan ja toimialaan tutustumista on melko mahdotonta. Kehittämistyö täytyy tehdä läheisessä yhteistyössä asiakkaan kanssa.

Tapaustutkimuksen valintaa tutkimusmenetelmäksi tukee se, että tutkimuksen tarkoitus oli kartoittaa nykytilannetta ja luoda alustava suunnitelma palvelun sisällöstä ja



toteutuksesta. Palvelun saattaminen palvelutuotantoon saakka ei tällä hetkellä ole mahdollista ja siksi kehittämistoimenpiteiden arviointi ei olisi ollut mahdollista. Opin- näytetyölle asetettu aikataulu ei myöskään tukenut muun kuin tapaustutkimuksen va- lintaa tutkimusmenetelmäksi.

### **8.3 Kvalitatiivisen tutkimuksen luotettavuus**

Laadullisessa tutkimuksessa luotettavuuden arviointia on tehtävä koko prosessin ajan. Tutkimuksen luotettavuuden kriteeri on lopuksi kuitenkin tutkija itse ja hänen rehellisyytensä, koska arviointi perustuu tutkijan tekoihin, valintoihin ja ratkaisuihin. Siksi laadullisella tutkimusmenetelmällä toteutetussa tutkimuksessa toteutusta ja tutkimuk- sen luotettavuutta ei voi erottaa tai pitää erillisinä. (Vilka 2005, 159.) Laadullisen tutkimuksen luotettavuutta voidaan arvioida myös kiinnittämällä huomiota, kuinka tarkasti tutkimuksen kulku on kerrottu. Mitä tarkemmin ja totuudenmukaisemmin tut- kija pystyy tutkimusaineiston tuottamisen olosuhteet kuvaamaan, sitä luotettavampana tutkimusta voidaan kokonaisuutena pitää. Haastattelututkimuksessa aineiston kerää- misen olosuhteet ja paikat sekä haastatteluihin käytetty aika, potentiaaliset häiriöteki- jät ja virhetulkinnat haastattelussa sekä tutkijan itsearviointi kertovat tutkimuksen luot- tavuudesta. (Hirsjärvi ym. 2004, 232–233.)

Tutkimustulosten tarkastelussa pätee tarkkuuden vaatimus. Tutkijan on tutkimusrapor- tissa kerrottava perusteet omille tulkinnoilleen sekä esitettävä, mihin niistä tehdyt pää- telmät pohjautuvat. Tutkimusteksti on tutkijan tulkinta tietystä aineistosta ja tietystä lähteestä. Tutkimuskohteen valinta on vapaata eikä sinällään aiheuta puolueettomuus- epäilyjä, mutta tutkimusongelman muotoilu ja menetelmien valinta voi johtaa tutki- muksen yksipuolisuuteen. Myös ne lähde- ja tutkimusaineistot, jotka eivät tue tutkijan omia käsityksiä, on esiteltävä. (Vilka 2005, 163.)

Luotettavuuden kriteerinä käytetty uskottavuus tarkoittaa, että tutkijan on tarkistettava vastaako hänen käsitteellistyksensä ja tulkintansa tutkittavien käsityksiä (Eskola & Suoranta 1999, 211). Hirsjärven ym. (2004, 227) mukaan luotettavuutta laadullisessa tutkimuksessa voidaan tutkia sen mukaan, kuinka tarkasti tutkimuksen toteuttaminen on kerrottu. Myös tutkijan itsearviointi aineiston keräämisprosessista on tärkeää saada.

Tässä opinnäytetyössä on kerrottu tapaustutkimuksena toteutetun opinnäytetyöprosessi ja siinä käytetyt aineistonkeruumenetelmät. Varsinaisen aineiston kerääminen ja käytetyt analysointimenetelmät on myös kuvattu. Prosessi on pyritty kuvaamaan niin tarkasti kuin mahdollista kuitenkin vaarantamatta haastateltujen anonymiteettiä. Haastattelututkimukseen osallistuneiden alueellinen sijainti on mainittu, mutta tarkemmat yksilöivät tiedot on tarkoituksella jätetty mainitsematta, jotta haastateltujen henkilöllisyys ja heidän edustamat yritykset eivät ole pääteltävissä mistään kohtaa tätä opinnäytetyötä. Koottu aineisto on pyritty muutoin kuvaamaan mahdollisimman realistisesti ja sekä positiiviset että negatiiviset näkemykset on tuotu esille.

Kvalitatiivisen tutkimuksen luotettavuutta voidaan arvioida sen siirrettävyyden kautta eli missä määrin tutkimustulokset ovat siirrettävissä esimerkiksi toiselle maantieteelliselle alueelle tai toiselle toimialalle. (Eskola & Suoranta 1999, 211.) Siirrettävyyttä voidaan analysoida myös sen mukaan, kuinka tutkimustulokset voidaan siirtää toiseen kontekstiin. Tähän vaikuttaa osaltaan tutkitun ympäristön ja sovellusympäristön samankaltaisuus. (Tuomi & Sarajärvi 2009, 138–139.)

Tutkimuksen totuusarvosta ja sovellettavuudesta voidaan varmistua vahvistettavuudella ja vahvistuvuudella. Tutkijan ratkaisut on esitettävä niin tarkasti, että lukija pystyy seuraamaan päättelyä ja arvioimaan sitä. (Tuomi & Sarajärvi 2009, 138–139.) Tulosten käyttökelpoisuus ja uutuusarvo ottaa kantaa siihen, kuinka tulokset ovat laajennettavissa toisiin tilanteisiin ja kuinka niitä voidaan hyödyntää uusien käytäntöjen luomisessa. (Anttila 2005, 519.)

Tutkimustulosten siirrettävyyttä voi pohtia usean eri tekijän avulla. Ensin voidaan miettiä siirrettävyyttä alueellisesti. Tutkimusaineisto on kerätty rajatusta määrästä pk-yrityksiä Etelä-Savon alueelta. Vertailevaa tutkimusta olisi voitu tehdä muulta maantieteelliseltä alueelta ja näin olisi saatu tietoa, ovatko saadut tiedot yhteneviä maantieteellisestä sijainnista riippumatta. Tässä yhteydessä ei kuitenkaan ollut tarkoituksen mukaista lähteä tekemään vertailevaa tutkimusta muulle alueelle, koska palvelu on tarkoitus luoda nimenomaan tutkitulle alueelle. Tulosten siirrettävyyttä voidaan pohtia myös yrityksen koon tai toimialan suhteen. Nyt tehdyssä tutkimuksessa toimiala ei ollut oleellinen valintakriteeri, joten haastatellut yritykset toimivat hyvin eri toimialoilla ja ovat kokoluokaltaan suurin piirtein samankokoisia. Voidaan miettiä, miten pienemmät tai vastaavasti suuremmat yritykset suhtautuvat controller-palveluun ja

mitä heidän mielestään palveluun tulisi sisältyä. Tämän selvittäminen voisi olla luonteva jatkotutkimuksen aihe.

Tutkimuksen toteuttaminen, sen tulokset ja niistä tehdyt päätelmät on opinnäytetyössä esitetty kokonaisuudessa. Tutkimustulosten raportoinnissa on pyritty tietoisesti selkeään esitystapaan, jotta lukijan on mahdollista muodostaa kuva kokonaisuudesta ja tehdyistä päätelmistä.

Tutkimuksen luotettavuutta voidaan pohtia aineiston riittävyyden ja analyysin kaataavuuden kautta. Kvalitatiivisessa tutkimuksessa vakiintuneista otantateorioista ei ole hyötyä ja harvoin, jos koskaan, pystytään laskemaan aineiston kokoa etukäteen. Osittain riittävyyden todentamiseen voidaan käyttää saturaatiota eli tutkimusaineistossa esiintyvää toistuvuutta ja kylläisyyttä. (Eskola & Suoranta 1999, 215.) Hirsjärvi ym. (2004, 228) mainitsee metodologisen triangulaation vahvistavan tutkimuksen luotettavuutta. Sillä tarkoitetaan useamman eri menetelmän käyttämistä aineiston keräämisessä.

Tutkimushaastattelut toteutettiin mahdollisimman rauhallisissa olosuhteissa. Haastattelut toteutettiin kasvokkain, jolloin vuorovaikutuksella haastattelijan ja haastatellun välillä oli suuri merkitys. Perehtyminen laajasti teoriaan ennen haastatteluja ja oma työkokemus controllerina auttoi muotoilemaan kysymykset niin, että haastatteluissa saatiin aikaan keskustelua. Tutkimustulokset ovat haastateltujen omia käsityksiä ja ajatuksia. Haastateltavien lukumäärä oli mielestäni riittävä, jotta oleellinen tieto saatiin kerättyä. Haastatteluihin osallistuneet henkilöt osasivat kertoa tutkittavasta asiasta kattavasti, joten haastateltavien valinta oli mielestäni onnistunut. Haastattelujen aikana tehdyt muistiot täydentävine kommentteineen antoivat aiheen kannalta olennaista lisätietoa ja ne myös lisäävät tutkimuksen luotettavuutta. Tuloksista oli havaittavissa saturaatiota, joka omalta osaltaan tukee aineiston riittävyyttä. Metodologinen triangulaatio jäi tässä tutkimuksessa vajaaksi, sillä tutkimusaineiston keräämiseen käytettiin ainoastaan yhtä menetelmää eli haastatteluja. Toisaalta olisiko esimerkiksi kvantitatiivisen tutkimuksen suorittaminen laajemmalle joukolle yrityksiä tuonut lisätietoa aiheesta tässä vaiheessa, kun suuntaviivat palvelun sisällölle eivät olleet olemassa ja on oletettavissa, ettei kohtuullista vastausprosenttia olisi pystytty takaamaan.

Kaiken kaikkiaan tähän opinnäytetyöhön valikoitunut aineistonkeruumenetelmä sopi kehittämistehtävälle ja tuotti aineistoa analysoitavaksi ja hyödynnettäväksi palvelun karkean sisällön suunnitteluun. Kokonaisuutena opinnäytetyöprosessi antoi paljon uutta ja hyödyllistä tietoa valitsemani aiheen kannalta ja tehdyt tutkimukselliset valinnat osoittautuivat järkeviksi.

## 9 LOPUKSI

Opinnäytetyön tekeminen on ollut oppimisprosessi, jossa ovat vuorotelleet oivaltaminen ja epätoivo. Uuden oppiminen ja sen soveltaminen omaan käytännön työhön ovat olleet tämän prosessin suurinta antia, vaikkei opinnäytetyötä toimeksiantona nykyiselle työnantajalle tehtykään. Opinnäytetyöprosessi on ollut haastava, tässä vaiheessa päällimmäisen on ajatus ”ei koskaan enää”. Opiskelua en kuitenkaan jätä, sillä tiedonjanoa varmasti riittää jatkossakin. Täydellinen epätoivo ja -varmuus tutkimustulosten äärellä on jäänyt päällimmäisenä mieleen, mutta onnistumisen tunne ja riemu oivaluksista prosessin aikana ovat antaneet paljon energiaa jatkaa. Monet vaikeat hetket tämän työn äärellä ovat ratkenneet, kun on suosiolla ottanut etäisyyttä ja prosessoinut asioita rauhassa.

Tutkimustulokset antoivat minulle suuntaa siitä, mitä controller-palvelun tarjoaminen vaatii. Se myös vahvisti näkemystäni, että ammatillista kasvua ja kokemusta on kartutettava vielä, jotta palvelulla on mahdollista täyttää ne lukuisat vaatimukset, joita mahdollisella käyttäjäkunnalla on. Tavoitteellisuuden oman ammattitaidon kehittämisessä aion pitää mielessä, jotta siirtyminen askel askeleelta eteenpäin kohti yrittäjyyttä on mahdollista.

Monesti pitkän projektin päätyttyä tulee mieleen asioita joita olisi tehnyt toisin, jos nykyisillä tiedoilla lähtisi tekemään samaa uudelleen. Näin kävi myös minulle. Vaikka ensin ajattelin tehneeni tarpeeksi rajauksia jättämällä myynnin, markkinoinnin ja hinnoittelun pois, huomasin työn edetessä, että uuden palvelun luominen puhtaalta pöydältä on todella laaja aihe. Jotta alkuperäinen ajatus olisi toteutunut, olisi tarvinnut tehdä useampia tutkimuksia hieman eri näkökulmista. En kuitenkaan sano, että olisin epäonnistunut, sillä tehdyillä haastatteluilla sain sellaista tietoa aiheesta, jota voidaan hyödyntää myöhemmin jatkotutkimuksissa ja myös palvelumallin jatkokehittämisessä.

Saatua tietoa pystyn myös hyödyntämään nykyisessä työssäni ja sitä kautta kehittymään ammatillisella polulla eteenpäin.

Työn viimeistely ja viilaus jatkuisi varmasti loputtomiin, mutta tässä vaiheessa on kuitenkin osattava luovuttaa ja hyväksyä, työ on vihdoinkin valmis. Haluan kiittää miestäni, joka on tukenut tätä pitkää projektia auttamalla lapsiperheen arjen pyöryksessä sekä vanhempiani, jotka ovat opintojen aikana huolehtineet lapsista, jotta osallistuminen lähiopetusjaksoille ja tehtävien tekeminen häiriöttä on ollut mahdollista. Kiitokset myös lasteni ystävien vanhemmille ja naapureillemme, jotka ovat tiedostamattaan tukeneet projektin loppuunsaattamista pitämällä silmällä kotonaan vierailevia lapsia.

”Onnistuminen on asenne.

Se on avoimuutta uusille ideoille,  
halukkuutta kuunnella, innokkuutta oppia,  
halua kasvaa ja joustavuutta muuttua.”

– BJ Gallagher

## LÄHTEET

- Aarnikoivu, Henrietta 2005. Onnistu asiakaspalvelussa. Helsinki: WSOY.
- Ahvenniemi, Juha 2008. Johdon laskentatoimen palvelut tilitoimistoissa kehittyvät. Tilisanomat. Verkkolehti. <http://www.tilisanomat.fi/node/450>. Päivitetty 20.5.2008. Luettu 27.12.2013.
- Alhola, Kari & Lauslahti, Sanna 2005. Taloutta johtamista varten. Helsinki: Edita Publishing Oy.
- Alhola, Kari 2010. Taloushallinnon kiehtova ja vaativa maailma. Tilisanomat. Verkkolehti. <http://www.tilisanomat.fi/node/675>. Päivitetty 17.9.2010. Luettu 15.4.2014.
- Ali-Yrkkö, Jyrki 2006. Ulkoistus ja toimintojen siirrot Suomesta ulkomaille – Katsaus 2000-luvun alun tilanteesta. Etlan keskustelualoitteita no 1059. Helsinki: Elinkeinoelämän tutkimuslaitos.
- Andrews, Jonathan 2002. The virtual controller. WWW-dokumentti. <http://www.camagazine.com/archives/print-edition/2002/oct/regulars/camagazine24595.aspx>. Ei päivitystietoa. Luettu 1.3.2014.
- Anttila, Pirkko 2005. Ilmaisuu, teos, tekeminen ja tutkiva toiminta. Hamina: Akatiimi Oy.
- Anttila, Pirkko 1996. Tutkimisen taito ja tiedonhankinta. Helsinki: Akatiimi.
- Axelsson, Björn & Wynstra, Finn 2002. Buying Business Services. Chichester: Wiley & Sons Ltd.
- Bragg, Steven M. 2011. The controller's function: the work of managerial accountant. Hoboken: John Wiley and Sons Inc.
- Brown, Douglas & Wilson, Scott 2005. The Black Book of Outsourcing: How to Manage Changes, Challenges and Opportunities. New Jersey. Wiley.
- Brown, Laurie 2007. Customer Service from the inside Out. Hospitality Crossing. WWW-dokumentti. <http://www.hospitalitycrossing.com/article/380013/Customer-Service-from-the-Inside-Out/>. Ei päivitystietoa. Luettu 2.5.2014.
- Calvasina, Richard V., Gray, Ronald O., Calvasina, Eugene J. & Calvasina, Gerald E. 1995. Internal reporting – help or frustration? WWW-dokumentti. <http://www.nyssscpa.org/cpajournal/1995/NOV95/cpai1195.htm>. Ei päivitystietoa. Luettu 25.2.2014.
- Colton, Stephen D. 2001. The changing role of the controller. A model for initiating and guiding the transition. PDF-dokumentti. <http://accountinginsightsonline.com/all%20downloads/written%20by%20sdc%20pdf/d005%20NewController%20JCMJan02.pdf>. Ei päivitystietoa. Luettu 1.3.2014.
- Eriksson, Päivi & Kovalainen, Anne 2008. Qualitative methods in business research. Lontoo: SAGE Publications Ltd.

Eskola, Jari & Suoranta, Juha 1999. Johdatus laadulliseen tutkimukseen. Jyväskylä: Gummerus Kirjapaino Oy.

Eteläpelto, Anneli 1997. Asiantuntijuuden muuttuvat määritykset. Teoksessa Kirjonen, Juhani, Remes, Pirkko & Eteläpelto, Anneli (toim.) Muuttuva asiantuntijuus. Jyväskylä: Jyväskylän yliopisto, 86–102.

Granlund, Markus & Taipaleenmäki, Jani 2005. Management control and controller-ship in new economy firms. A life cycle perspective. PDF-dokumentti. [http://ac.els-cdn.com/S1044500504000587/1-s2.0-S1044500504000587-main.pdf?\\_tid=1d191388-a14d-11e3-93b8-00000aacb35e&acdnat=1393684012\\_a0d26efdc9eb13c2d3747556a9f0e425](http://ac.els-cdn.com/S1044500504000587/1-s2.0-S1044500504000587-main.pdf?_tid=1d191388-a14d-11e3-93b8-00000aacb35e&acdnat=1393684012_a0d26efdc9eb13c2d3747556a9f0e425). Ei päivitystietoa. Luettu 1.3.2014.

Granlund, Markus & Lukka, Kari 1997. From bean-counters to change agents: The Finnish management accounting culture in transition. Liiketaloudellinen aikakausikirja 3/1997. PDF-dokumentti. [http://lta.hse.fi/1997/3/lta\\_1997\\_03\\_a1.pdf](http://lta.hse.fi/1997/3/lta_1997_03_a1.pdf). Ei päivitystietoa. Luettu 24.2.2014.

Greaver, Maurice F. 1998. Strategic outsourcing: a structured approach to outsourcing decisions and initiatives. New York. Amacom.

Grönroos, Christian 2010. Palvelujen johtaminen ja markkinointi. Juva: WS Bookwell Oy.

Grönroos, Christian 2001a. Service management and marketing. A customer relationship management approach. Chichester: Wiley.

Grönroos, Christian 2001b. Palveluiden johtaminen ja markkinointi. Porvoo: WSOY.

Grönroos, Christian 1998. Nyt kilpaillaan palvelulla. Porvoo: WSOY.

Hall, Matthew 2010. Accounting information and managerial work. WWW-dokumentti. <http://www.sciencedirect.com.ezproxy.mikkeli.ami.fi:2048/science/article/pii/S0361368209000956>. Ei päivitystietoa. Luettu 24.2.2014.

Hallikainen, Raija 2009. Ulkoistaminen ei ole säästökeino. Verkkolehti. <http://www.tekniikkatalous.fi/tyo/ulkoistaminen+ei+ole+saastokeino/a262324>. Päivitetty 26.3.2009. Luettu 15.4.2014.

Hirsjärvi, Sirkka & Hurme, Helena 2004. Tutkimushaastattelu. Teemahaastattelun teoria ja käytäntö. Helsinki: Yliopistopaino.

Hirsjärvi, Sirkka, Remes, Pirkko & Sajavaara, Paula 2004. Tutki ja kirjoita. Helsinki: Gummerus Kirjapaino Oy.

Hokkanen, Minna 2008. Esimiestyön kehittämistarpeet asiantuntijaorganisaatioissa kohteena Suomen Ammattiliittojen Keskusjärjestö SAK ry. Haaga-Helia ammattikorkeakoulu. PDF-dokumentti. <https://publications.theseus.fi/bitstream/handle/10024/2322/hokkanenminna.pdf?sequence=1>. Päivitetty 23.3.2009. Luettu 25.2.2014.

- Holopainen, Martti & Pulkkinen, Pekka 2002. Tilastolliset menetelmät. Helsinki: WSOY.
- Ikäheimo, Seppo 2011. PK-yrityksen hallinnointi ja johdon laskentatoimi – miten kehittää toimintaa. Tilisanomat. Verkkolehti. [www.tilisanomat.fi/node/740](http://www.tilisanomat.fi/node/740). Päivitetty 15.3.2011. Luettu 28.12.2013.
- Ikäheimo, Seppo, Malmi, Teemu .& Walden, Risto 2012. Yrityksen laskentatoimi. Helsinki: Sanoma Pro Oy.
- Jalonen, Harri & Lönnqvist, Antti 2008. Kohti ennakoivaa liiketoimintaa. Liiketaloudellinen aikakauskirja 4/2008. PDF-dokumentti. [http://lta.hse.fi/2008/4/lta\\_2008\\_04\\_d4.pdf](http://lta.hse.fi/2008/4/lta_2008_04_d4.pdf). Ei päivitystietoa. Luettu 24.2.2014.
- Jalanka, Jussi, Salmenkari, Raimo & Winqvist, Björn 2003. Logistiikan ulkoistaminen. Käsikirja ulkoistamisprosessista. PDF-dokumentti. <http://www.logy.fi/liitetiedostot/Logistiikanulkoistaminen.pdf>. Ei päivitystietoa. Luettu 12.5.2014.
- Johansson, Marja-Leena & Raudasoja, Kaisa 2009. Esimies talouden johtajana julkishallinnossa. Juva: WS Bookwell Oy.
- Järvenpää, Marko, Partanen, Vesa & Tuomela, Tero-Seppo 2001. Moderni taloushallinto: haasteet ja mahdollisuudet. Helsinki: Edita
- Järvenpää, Marko, Länsiluoto, Aapo, Partanen Vesa & Pellinen, Jukka 2010. Talousohjaus ja kustannuslaskenta. Helsinki: WSOY Pro Oy.
- Kamensky, Mika 2012. Strateginen johtaminen. Menestyksen timantti. Helsinki: Talentum.
- Kananen, Jorma 2010. Opinnäytetyön kirjoittamisen käytännön opas. Jyväskylä. Jyväskylän ammattikorkeakoulu.
- Kananen, Jorma 2008. Kvali. Kvalitatiivisen tutkimuksen teoria ja käytänteet. Jyväskylä: Jyväskylän yliopistopaino.
- Karhu, Matti, Salo-Lee, Liisa, Selänne, Mervi, Sipilä, Jorma, Söderlund, Liisa, Uimonen, Taina & Yli-Kokko, Päivi 2005. Asiantuntija viestii. Ajatuksesta vaikutukseen. Keuruu: Otavan Kirjapaino Oy.
- Kauhanen, Juhani 2010. Henkilöstövoimavarojen johtaminen. Porvoo: WSOY Pro Oy.
- Karlöf, Bengt 2004. Tehokas johtaminen – yritystalouden kaivattu ydin. Helsinki. Edita.
- Karrus, Kaij E. 2005. Logistiikka. Helsinki: WSOY
- Kelly, Tony & Poole, David 2006. The Evolution of outsourcing. Teoksessa Barrar, Peter & Gervais, Roxane (toim.) Global Outsourcing Strategies. An International Reference on Effective Outsourcing Relationships. Hampshire: Gover, 44–48.



- Kiiha, Jarkko 2002. Yritystoiminnan ulkoistaminen ja sopimusvastuu. Helsinki: Talentum.
- Kiiskinen, Satu, Linkoaho, Anssi & Santala Riku 2002. Prosessien johtaminen ja ulkoistaminen. Helsinki: Sanoma Pro.
- Komission suositus mikroyritysten sekä pienten ja keskisuurten yritysten määrittelyksi 2003/361/EY. PDF-dokumentti. <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2003:124:0036:0041:fi:PDF>. Päivitetty 20.5.2003. Luettu 26.3.2014.
- Kuusela, Hannu 1998. Markkinoinnin haaste. Porvoo: WSOY.
- Kyrö, Paula 2004. Tutkimusprosessi valintojen polkuna. Tampere: Tampereen yliopisto.
- Lahti, Sanna & Salminen, Tero 2008. Kohti digitaalista taloushallintoa. Sähköiset talouden prosessit käytännössä. Juva: WSOY.
- Lecklin, Olli 2002. Laatu yrityksen menestystekijänä. Jyväskylä: Talentum Media Oy.
- Lehikoinen, Riitta & Töyrylä, Ilkka 2013. Ulkoistamisen käsikirja. Helsinki: Talentum.
- Lehtinen, Uolevi & Niinimäki, Satu 2005. Asiantuntijapalvelut. Tuotteistamisen ja markkinoinnin suunnittelu. Helsinki: WSOY.
- Lehtinen, Jarmo R. 2002. Asiakkuuslähtöinen johtaminen. Helsinki: Edita Prima Oy.
- Lehtonen, R. O. 2007. Taloustiedolla tulosta ja arvonnäköä. Helsinki: Gummerus Kirjapaino Oy.
- Lever, Scott 1997. An Analysis of Managerial Motivations Behind Outsourcing. Practices in Human Resources. Human Resource Planning 20, 37-47.
- Lindfors, Hannele & Syvänperä Outi 2010. Pk-yrityksen budjetointi ja raportointi käytännönläheisesti. Helsinki: Edita Prima.
- Lumijärvi, Olli-Pekka 2007. Huipulla. Miten yrityksen menestysyhtälö ratkaistaan? Juva: WS Bookwell Oy.
- Lysons, Kenneth & Gillingham, Mike 2003. Purchasing and Supply Chain Management. Essex: Pearson Education.
- Länsiluoto, Aapo, Laitinen, Erkki K. & Laitinen, Teija 2008. Suomalaisilla suuryrityksillä valinnanvaraa strategisen johdon laskentatoimen menetelmissä. Tilisanomat. Verkkolehti. [www.tilisanomat.fi/node/451](http://www.tilisanomat.fi/node/451). Päivitetty 20.5.2008. Luettu 14.2.2014.
- Lönnqvist, Antti & Mettänen, Paula 2006. Suorituskyvyn mittaaminen. Tunnusluvut asiantuntijaorganisaation johtamisvälineenä. Helsinki: Edita.
- Lönnqvist, Antti, Kujansivu, Paula & Antikainen, Riikka 2006. Suorituskyvyn mittaaminen. Tunnusluvut asiantuntijaorganisaation johtamisvälineenä. Helsinki: Edita.

McIvor, Ronan 2013. What do we know about services outsourcing? Edinburgh: ICAS

McIvor, Ronan 2008. What is the right outsourcing strategy for your business?. PDF-dokumentti. [http://www.business.ulst.ac.uk/intlbusiness/courses/bmg900m1/EMJ Outsourcing Strategy.pdf](http://www.business.ulst.ac.uk/intlbusiness/courses/bmg900m1/EMJ%20Outsourcing%20Strategy.pdf). Ei päivitystietoa. Luettu 12.5.2014.

McIvor, Ronan 2006. Outsourcing: Drivers and Future Developments. Teoksessa Barrar, Peter & Gervais, Roxane 2006. Global Outsourcing Strategies. An International Reference on Effective Outsourcing Relationships. Hampshire: Gower, 17–32.

Nayebzadeh, Shahnaz, Sharifabadi, Ali Morovati & Golshan, Maryam 2013. The role of accounting department in outsourcing decision-making. PDF-dokumentti. [http://www.textroad.com/pdf/JBASR/J.%20Basic.%20Appl.%20Sci.%20Res.,%203\(3\)1017-1024,%202013.pdf](http://www.textroad.com/pdf/JBASR/J.%20Basic.%20Appl.%20Sci.%20Res.,%203(3)%201017-1024,%202013.pdf). Ei päivitystietoa. Luettu 12.5.2014.

Neilimo, Kari & Uusi-Rauva, Erkki 2005. Johdon laskentatoimi. Helsinki: Business Edita.

Näsi, Salme 2006. Laskentatoimi muutoksessa ja liiketoimintaosaamishaasteissa. PDF-dokumentti. [http://www.edu.fi/download/116235\\_liiketoimintaosaaminen\\_nasi.pdf](http://www.edu.fi/download/116235_liiketoimintaosaaminen_nasi.pdf). Ei päivitystietoa. Luettu 22.2.2014.

Ojasalo, Jukka & Ojasalo, Katri 2010. B-to-B-palvelujen markkinointi. Helsinki: Sanoma Pro Oy.

Ojasalo, Katri, Moilanen, Teemu & Ritalahti, Jarmo 2009. Kehittämistyön menetelmät. Uudenlaista osaamista liiketoimintaan. Helsinki: WSOY Pro Oy.

Pajarinen, Mika, Rouvinen, Petri & Ylä-Anttila, Pekka 2012. Uutta arvoa palveluista. Helsinki: Taloustieto Oy.

Pajarinen, Mika 2001. Ulkoistaa vai ei – Outsourcing teollisuudessa. Vantaa: Tummavuoren Kirjapaino.

Partanen, Vesa 2007a. Talousviestintä johtamisen tukena. Jyväskylä: Gummerus.

Partanen, Vesa 2007b. Vaikuttava talousviestintä johtamisen tukena. Tilisanomat. Verkkolehti. [www.tilisanomat.fi/node/270](http://www.tilisanomat.fi/node/270). Päivitetty 15.5.2007. Luettu 28.12.2013.

Partanen, Vesa 2001. Muuttuva johdon laskentatoimi ja organisatorinen oppiminen. Field-tutkimus laskentahenkilöstön roolin muutoksen ja uusien laskentainnovaatioiden käyttöönoton seurauksista. Turun kauppakorkeakoulun julkaisuja. Turku: Kirjapaino Grafia Oy.

Pesonen, Herkko 2007. Laatu! Asiantuntijaorganisaation laatuopas. Juva: WS Bookwell Oy.

Peltola, Heikki 2007. Palveluloisto ja kiehtomisen aito taito. Helsinki: Edita Publishing Oy.

Pietiläinen, Tarja, Lehtomäki, Hanna, Keso, Heidi & Hiukka, Kristiina 2007. Tiedon kauppiat. Asiantuntijat yrittäjinä. Helsinki: WSOY Oppimateriaalit Oy.

Pierce, Bernard & O’Dea, Tony 2003. Management accounting information and the needs of managers and accountants compared. PDF-dokumentti. [http://ac.els-cdn.com/S0890838903000295/1-s2.0-S0890838903000295-main.pdf?\\_tid=e365edcea150-11e3-869f-00000aacb35f&acdnat=1393685633\\_bd43eaad2fd819f3758a6ce0441ff3d5](http://ac.els-cdn.com/S0890838903000295/1-s2.0-S0890838903000295-main.pdf?_tid=e365edcea150-11e3-869f-00000aacb35f&acdnat=1393685633_bd43eaad2fd819f3758a6ce0441ff3d5). Ei päivitystietoa. Luettu 1.3.2014.

Pitkänen, Raimo 2006. Parasta palvelua. Miten onnistut asiakkaan kohtaamisessa. Helsinki: WSOYpro.

Ristikangas, Vesa, Aaltonen, Tapio & Pitkänen, Eeva 2008. Asiantuntijasta esimies: Innostusta ja arvostusta esimiestyöhön. Helsinki: WSOYpro

Ritvanen, Virpi & Koivisto Eija 2007. Logistiikka pk-yrityksissä. Hankinta kilpailutekijänä. Helsinki: WSOY Oppimateriaalit.

Rouwelaar, Hans & Bots, Jan 2008. Business unit controller involvement in management. An empirical study in the Netherlands. PDF-dokumentti. <http://www.nyenrode.tv/FacultyResearch/research/Documents/Research%20Paper%20Series/2008/08-07.pdf?AspxAutoDetectCookieSupport=1>. Ei päivitystietoa. Luettu 1.3.2014.

Rouwelaar, Hans 2007. Theoretical Review and Framework: the Roles of Controllers. PDF-dokumentti. [http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=982831](http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=982831). Ei päivitystietoa. Luettu 31.3.2014.

Rytsy, Ari 2012. Osaajista käydään kisaa. Tilisanomat. Verkkolehti. <http://www.tilisanomat.fi/node/1760>. Päivitetty 13.3.2012. Luettu 25.2.2014.

Sakki, Jouni 2003. Tilaus-toimitusketjun hallinta. Logistinen B-to-B -prosessi. Espoo: Hakapaino.

Sallila, Pekka & Vaherva Tapio 1998. Arkipäivän oppiminen. Helsinki: BJT Kirjasto-palvelu.

Salo, Urpo 2012. Kasvat osaamisvaatimukset taloushallinnon ammattilaisille. Tilisanomat. Verkkolehti. <http://www.tilisanomat.fi/node/1730>. Päivitetty 24.1.2012. Luettu. 1.3.2014.

Sipilä, Jorma 1999. Asiantuntijapalvelujen tuotteistaminen. Porvoo: WSOY.

Sipilä, Jorma 1992. Asiantuntijapalvelujen markkinointi. Jyväskylä: Weilin+Göös.

Soininen, Marjaana 1995. Tieteellisen tutkimuksen perusteet. Turku: Turun täydennyskoulutuskeskus.

Suomala, Petri, Manninen, Olli & Lyly-Yrjänäinen, Jouni 2011. Laskentatoimi johtamisen tukena. Helsinki: Edita.

Svärd, Erica 2012. Vuorovaikutuksen kehittäminen talousohjauksessa. Teoksessa Wahlgrén, Asta & Kitunen, Anne (toim.) Kohti laadukasta palveluliiketoimintaosaamista. Jyväskylä: Jyväskylän ammattikorkeakoulu, 86–91.

Taloushallintoalan ammattilaisia arvostetaan. 2012. Tilisanomat. WWW-dokumentti. <http://www.tilisanomat.fi/content/taloushallintoalan-ammattilaisia-arvostetaan>. Päivitetty 13.3.2012. Luettu 27.12.2013.

Tenhunen, Marja-Liisa 2013. Mitä on johdon laskentatoimi ja mihin sitä tarvitaan. Tilisanomat. Verkkolehti. [www.tilisanomat.fi /node/1971](http://www.tilisanomat.fi/node/1971). Päivitetty 24.1.2013. Luettu 27.12.2013.

Tenhunen, Marja-Liisa 2007. Tilitoimistojen tiiviin yhteistyön esteenä muutokset. Liiketaloudellinen aikakausikirja 3/2007. PDF-dokumentti. [http://lta.hse.fi/2007/3/lta\\_2007\\_03\\_a4.pdf](http://lta.hse.fi/2007/3/lta_2007_03_a4.pdf). Ei päivitystietoa. Luettu 25.2.2014.

Tuomi, Jouni & Sarajärvi, Anneli 2002. Laadullinen tutkimus ja sisällönanalyysi. Helsinki: Kustannusosakeyhtiö Tammi.

Tuomi, Jouni & Sarajärvi, Anneli 2009. Laadullinen tutkimus ja sisällönanalyysi. Helsinki: Kustannusosakeyhtiö Tammi.

Tuomivaara, Seppo, Hynninen, Kirsi, Leppänen, Anneli, Lundell, Susanna & Tuominen, Eeva 2005. Asiantuntijan luovuus koetuksella. Työterveyslaitos. Vammala: Vammalan Kirjapaino Oy.

Tynjälä, Päivi 1999. Oppiminen tiedon rakentamisena. Konstruktivistisen oppimiskäsitteiden perusteet. Tampere: Kirjayhtymä.

Vahvaselkä, Irma 2004. Asiantuntijan myyntitaito. Onnistuneen markkinoinnin ja myyntityön perusteita. Helsinki: Oy Finn Lectura Ab.

Vasala, Samuli 2010. Tehoja ja toimivuutta strategiseen verkkoon. Jyväskylän yliopisto. Kauppakorkeakoulu. Pro gradu –tutkielma. PDF-dokumentti. <https://jyx.jyu.fi/dspace/bitstream/handle/123456789/36958/URN%3aNBN%3afi%3ajyu-2011111611689.pdf?sequence=1>. Päivitetty 16.11.2011. Luettu 25.2.2014.

Verdaasdonk, Peter & Wouters Marc 2002. Supporting management decision with ex ante accounting information. PDF-dokumentti. [http://www.latec.uff.br/mestrado/sg\\_qualidade/Artigos%20Turma%20-%20segunda/science57.pdf](http://www.latec.uff.br/mestrado/sg_qualidade/Artigos%20Turma%20-%20segunda/science57.pdf). Ei päivitystietoa. Luettu 24.2.2014.

Verstegen, Bernand H.J, Loo, Ivo De, Mol, Paul, Slagter, Koos & Geerkens, Hendrik 2005. The classification of Dutch controller graduates by activities: Images of a profession. PDF-dokumentti. [http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=676351](http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=676351). Päivitetty 28.2.2005. Luettu 31.3.2014.

Viitala, Riitta & Jylhä, Eija 2010. Liiketoimintaosaaminen. Menestyvän yritystoiminnan perusta. Helsinki: Edita Prima Oy.

Vilkkä, Hanna 2005. Tutki ja kehitä. Helsinki: Kustannusosakeyhtiö Tammi.

Vilkkumaa, Matti 2005. Talouden apuvälineet johdolle. Helsinki: Yrityskirjat.

Vuorio, Maija, Kananen, Marja-Liisa & Hakola, Liinamaaria 2013. Meidänkin pitää muuttua! – Havaintoja tilitoimistojen kehittämisestä. Jyväskylän ammattikorkeakoulun julkaisuja 151. PDF-dokumentti. [https://publications.theseus.fi/bitstream/handle/10024/60356/JAMKJULKAISUJA1512013\\_web.pdf?sequence=1](https://publications.theseus.fi/bitstream/handle/10024/60356/JAMKJULKAISUJA1512013_web.pdf?sequence=1). Ei päivitystietoa. Luettu 1.3.2014.

Virtanen, Tuija 2001. Johdon ohjausjärjestelmät strategisen muutoksen välineinä. Liiketaloudellinen Aikakauskirja 4/2001, 539 -574.

Winer, Russell S. 2007. Marketing Management. New Jersey: Pearson Education Inc.

**Teemahaastattelukysymysrunko**

Taustatiedot

- Kuinka monta henkilöä yrityksessänne työskentelee?
- Mikä oli yrityksenne liikevaihto viimeisimmässä tilinpäätöksessä?
- Miten taloushallintonne on tällä hetkellä organisoitu? Jos oma taloushallinto, kuinka monta henkilöä työllistää? Onko teillä oma controller/taluspäällikkö?
- Mitä tehtäviä yrityksenne controllerin/taluspäällikön toimenkuvaan kuuluu?

Taloushallinnon asiantuntijapalveluiden käyttäminen

- Onko yrityksessänne harkittu taloushallinnon palvelujen ostamista palveluna? Jos on, niin miltä osin?
- Mitkä asiat mielestänne puoltavat palvelujen ostamista ulkopuoliselta palveluntuottajalta?
- Mitkä asiat näkisitte esteenä taloushallinnon ulkoistamiselle?
- Mitä mieltä olette taloushallinnon ulkoistamisesta ylipäätään?
- Onko jokin/joitakin taloushallinnon osa-alueita, joita ette voisi lainkaan harkita ostavanne palveluna?

Johdon raportointi

- Kuvaile lyhyesti yrityksenne tämän hetkinen raportointiprosessi.
- Mitä raportteja tuotetaan kuukausi-, kvartaali- ja vuositasolla?
- Tuotetaanko raportit manuaalisesti tietoja yhdistelemällä vai onko käytössä ohjelmistoja?
- Mihin tarkoituksiin raportteja laaditaan?
- Laaditaanko yrityksessänne budjetti? Miten hoidetaan budjetin seuranta?
- Kenen vastuulla on mahdolliset investointilaskelmat?
- Miten tällä hetkellä laadittavat raportit palvelevat päätöksentekoprosessia?
- Tukeeko johdon raportointi tällä hetkellä yrityksenne päätöksentekoa? Jos ei, mitä toivoisitte raportoinnilta?
- Mitkä ovat mielestänne tärkeimmät raportit liiketoiminnan kehittämisen ja ohjaamisen kannalta
  - Kuukausitasolla
  - Vuositasolla
- Miten hyödynnätte ei-rahamääräistä informaatiota?
- Onko raportoinnissa tällä hetkellä selkeitä pullonkauloja, joita toivoisitte kehitettävän?

**Teemahaastattelukysymysrunko**

- Millainen raportointi palvelisi omaa tietotarvetta parhaiten?

Controller-palvelu

Controller-palvelussa ajatuksena on ostaa palveluna johdon raportointi palveluntarjoajalta. Controller-palvelu räätälöidään kunkin käyttäjäyrityksen tarpeiden mukaan ja sen tarkoituksena on tukea yritysjohtoa päätöksenteossa. Controller toimii yrityksen talouden analyysoijana.

- Missä tilanteissa controller-palvelua voitaisiin tarvita yrityksessänne?
- Millainen rooli palvelulla tulisi mielestänne olla yrityksenne näkökulmasta?
- Mitä asioita palvelun tulisi sisältää, jotta se palvelisi yritystänne? (myynnin seuranta, kassanhallinta, ennustaminen)
- Mitkä edellytykset tukisivat päätöstänne käyttää palvelua?
- Mitkä näkisitte palvelun kulmakivinä? Mitkä olisivat tärkeimmät tehtävät?
- Mitkä tekijät vaikuttaisivat, ettette olisi kiinnostuneita käyttämään palvelua?
- Voisiko palvelu vaikuttaa positiivisesti taloushallintonne ulkoistamispäätökseen?
- Millaisille yrityksille controller-palvelu mielestänne soveltuisi parhaiten?
- Mitä hyviä / huonoja puolia näkisitte ulkoistetussa controller-palvelussa?

Lopuksi

- Haluatteko lisätä jotain aiempiin aiheisiin?