



Osaamista  
ja oivallusta  
tulevaisuuden  
tekemiseen

Hanna Takkala

# Controller-toiminta johdon päätöksenteon tukena

Metropolia Ammattikorkeakoulu

Tradenomi

Liiketalouden tutkinto-ohjelma

Opinnäytetyö

Toukokuu 2019

Tekijä Otsikko	Hanna Takkala Controller-toiminta johdon päätöksenteon tukena
Sivumäärä Aika	56 sivua + 2 liitettä toukokuu 2019
Tutkinto	tradenomi
Tutkinto-ohjelma	liiketalous
Suuntautumisvaihtoehto	laskentatoimi ja rahoitus
Ohjaaja	lehtori Iiris Kähkönen
<p>Tämän opinnäytetyön tavoitteena oli selvittää, miten yrityksen johto hyödyntää controller-toimintaa päätöksentekotilanteissa. Tavoitteena oli selvittää myös, miten controller-toiminto on kehittynyt liiketoimintajohdon tukitoiminnoksi ja miten digitalisaatio on vaikuttanut controllereiden työnkuvaan. Aiheen valintaan vaikutti laskentatoimen roolin murros sekä tekijän oma mielenkiinto syventyä aiheeseen. Digitalisaation ja muiden ympäristövaikutteiden myötä monet laskentatoimen roolit ovat muuttuneet, ja ne ovat vaikuttaneet myös controller-toimintaan.</p> <p>Työssä käytettiin kvalitatiivista tutkimusmenetelmää, koska tarkoituksena oli kuvailla controller-toiminnan ilmenemistä johdon päätöksentekotilanteissa. Tutkimuksen teoriaosuudessa käytettiin johdon päätöksentekoon, taloushallintoon sekä controller-toimintaan liittyvää ammattikirjallisuutta. Empiirisessä osiossa haastateltiin eri suuruisten yritysten talousjohtajia ja controllereita. Haastattelu toteutettiin sähköisen kyselylomakkeen avulla, jossa vastaajat vastasivat monivalinta- ja avoimiin kysymyksiin.</p> <p>Tutkimus osoitti, että yrityksen johto hyödyntää controller-toimintaa monipuolisesti päätöksentekotilanteissa. Controllereille suunnataan erilaisia suunnittelu-, toteutus- ja seurantatehtäviä, joiden tarkoituksena on avustaa johtoa oikean päätöksen valinnassa, päätöksen toteuttamisessa sekä sen toteutumisen seurannassa. Controllereiden tehtäväkenttään kuuluu myös paljon muita tehtäviä, joiden painotukset vaihtelevat yrityskohtaisesti. Controllereiden tehtäväkentässä korostuivat päätöksentekoon liittyvien tehtävien lisäksi erityisesti erilaiset kehittämistehtävät, joiden tarkoituksena on tunnistaa yrityksen prosesseissa tai muissa toiminnoissa kehittämiskohtia ja osallistua niiden parantamiseen. Digitalisaation vaikutus ilmenee controllereiden työtehtävissä huomattavasti, kun rutiinimaisia tehtäviä on pystytty automatisoimaan. Tämän myötä controllereille on jäänyt enemmän aikaa vaativampien analysointi- ja asiantuntijatehtävien toteuttamiseen.</p> <p>Controller-toiminto on kehittynyt johdon tukitoiminnoksi etenkin yrityksen koon, liiketoimintaympäristön monimutkaistumisen sekä kasvumahdollisuuksien myötä. Se, kuinka paljon controller-toimintaa hyödynnetään ja mihin tehtäviin se kytketään, on yrityskohtaista.</p>	
Avainsanat	sisäinen laskentatoimi, johto, päätöksenteko

Author Title	Hanna Takkala Controllers' role as supporters in management decision making
Number of Pages Date	56 pages + 2 appendices May 2019
Degree	Bachelor of Business Administration
Degree Programme	Economics and Business Administration
Specialisation option	Accounting and Finance
Instructor	Iiris Kähkönen, Senior Lecturer
<p>The purpose of this study was to define how involved controllers are in management decision process and how the management use controller functions in decision making. Another aim was to find out how the controller function has developed from the ordinary member of financial administration to management's business partner. The aim of this study also was to find out how digitalization has influenced the controller's job. Digitalization has changed the financial sector and its operating environment, so it was interesting to find out how digitalization has changed the controller's role.</p> <p>This study was a qualitative research. The purpose of this qualitative research method was to define the phenomena of the controller function. The empirical material of the study consisted of semi-structured interviews. Questionnaires were sent out to five controllers and eleven Chief Financial Officers. Responses were received from all respondents.</p> <p>The results of the questionnaire revealed that most of the controllers are involved in management decision process. Management delegate various responsibilities to controllers such as planning, measuring and analysis jobs. For example, controllers are responsible for guiding the budgeting process, measuring the performance of all key aspects of the department and evaluating the performance of each major process. However, the controller's main duty is usually to ensure that management get all needed information and knowledge when business decisions and actions were taken.</p> <p>The result of the questionnaire revealed that digitalization has changed controllers' jobs. All five interviewed respondents stated that the automation has replaced their routine work which has given controllers more time to do more demanding and analytical work. However, while automation has helped controllers' work, it has also increased the importance of excellent information technology skills.</p> <p>The principal conclusion was that some controller roles, especially business controllers, are an important part of the management decision-making process. A controller's main duties may vary from one company to another because managers may use the controller in slightly different ways. The controller function has developed into a role of a business partner for the management mostly because of a company size, complex business environment and opportunities for growth.</p>	
Keywords	management accounting, management, decision-making

## Sisällys

1	Johdanto	1
1.1	Tutkimuksen aihe ja tavoitteet	1
1.2	Tutkimusongelma, tutkimuskysymykset ja aiheen raja	2
1.3	Tutkimusmenetelmä	3
1.4	Tutkimuksen vaiheet	4
2	Laskentatoimen rooli yrityksen johtamisessa	5
2.1	Ulkoinen ja sisäinen laskentatoimi	5
2.2	Johdon tehtävät ja päätöksenteko	7
2.3	Laskentatoimen organisointi	10
3	Controller-toiminnan kehittyminen liikkeenjohdon tueksi	13
3.1	Controller-toiminta osana päätöksentekoa	13
3.2	Controller-toiminnan kehitys	14
3.3	Controller-toiminnan organisointi	16
4	Controllerin tehtävät ja osaamisvaatimukset	18
4.1	Tehtävät ja osaamisvaatimukset kirjallisuuden perusteella	18
4.2	Tehtävät ja osaamisvaatimukset työpaikkailmoitusten perusteella	21
4.3	Digitalisaation hyödyntäminen controllereiden tehtävissä	25
4.4	Yhteenveto ja päätelmät	27
5	Tutkimuksen toteutus	28
5.1	Aineiston kerääminen	28
5.2	Vastaajien esittely	30
6	Kyselyiden tulokset	32
6.1	Controller-toiminnan muodostuminen johdon tueksi	32
6.2	Controllereiden tyypilliset vastualueet	34
6.3	Controllereiden rooli strategiaprosessissa	37
6.4	Controllereiden rooli toiminnan prosessien kehittämisessä	38
6.5	Controllereiden rooli operatiivisessa johtamisessa	39
6.6	Controllereiden tuottaman tiedon hyödyntäminen päätöksenteossa	40
6.7	Controllereiden osaamisvaatimukset	41
6.8	Controller-verkoston ilmeneminen yrityksissä	44
6.9	Digitalisaation vaikutus controllereiden tehtäviin	45

7	Yhteenveto ja johtopäätökset	47
7.1	Yhteenveto tutkimustuloksista	47
7.2	Johtopäätökset ja pohdinta	50
7.3	Tutkimuksen luotettavuuden arviointi ja ehdotus jatkotutkimuksesta	54

	Lähteet	57
--	---------	----

#### Liitteet

Liite 1. Talusjohtajille suunnattu kyselylomake

Liite 2. Controllereille suunnattu kyselylomake

# 1 Johdanto

## 1.1 Tutkimuksen aihe ja tavoitteet

Tämän opinnäytetyön aiheena oli controller-toiminta johdon päätöksenteon tukena. Valitsin kyseisen aiheen syventyäkseni itse controller-toimintaan ja siihen, minkälaiseksi sen rooli on kehittynyt liiketoimintaympäristön muutosten seurauksena. Opinnäytetyöni aihe ei ole toimeksianto vaan valitsin sen oman mielenkiintoni johdosta. Tavoitteenani oli syventää omaa osaamistani controller-toiminnasta ja saada laaja käsitys sen keskeisistä rooleista yrityksessä, etenkin johdon päätöksen tukemisen kannalta.

Aihealue oli kiinnostava, koska taloushallinnon työnkuva, johon controller-toiminta kuuluu, on ollut viime vuosikymmenten ajan murroksessa. Tähän ovat vaikuttaneet muun muassa tietotekniikan kehitys, globalisoituminen, yritysten kasvumahdollisuuksien lisääntyminen sekä uudet ideologiat. Nämä asiat ovat muovanneet laskentatoimen alkuperäisiä rooleja ja luoneet uusia mahdollisuuksia yrityksen talousosaston laskentatekniikoissa ja organisoinnissa. Kehityksen myötä taloushallinnon perustehtäviä on pystytty automatisoimaan ja kehittämään analyyttisempään suuntaan. Muutos on hävittänyt myös toimintoja, joita ei pidetä enää tärkeinä tai olennaisina. (Granlund & Malmi 2004, 13–14; Järvenpää & Lämsiluoto & Partanen & Pellinen 2013, 23–24.)

Controller-toiminnan hyödyntäminen on yleistynyt myös Suomessa yritysten toimintaympäristön muutosten seurauksena. Yritysten menestymisen kannalta on tärkeää, että ne mukautuvat toimintaympäristön muutoksiin ja kehittyvät niiden mukana. Monimutkaisen toimintaympäristön myötä yrityksissä on alettu arvostamaan taloushallinnon asiantuntijan rooleja, joista yksi yleistynyt rooli on tänä päivänä controller-toiminta. Controller-toiminnalle ei ole kehitetty suomennosta, mutta yrityksissä käytetty suomenkielinen termi ”kontrollointi” kuvaa osittain kyseistä toimintaa. Controller-toiminnalla tarkoitetaan toimintaa, joka keskittyy taloudellisen tiedon tuottamiseen, analysointiin ja sen raportointiin. Controller nähdään taloushallinnon asiantuntijana, jonka keskeisenä vastuualueena on tuottaa laskentatoimeen ja liiketoimintaan liittyvää tietoa yrityksen johdolle yhteistyössä muiden taloushallinnon ammattilaisten kanssa. Keskeistä controller-toiminnalle on myös yrityksen toiminnan seuranta ja virheiden korjaaminen. Controller-toiminta voi jakautua laaja-alaisesti yrityksen eri organisaatiotasolle eräänlaisiksi yksiköiden tukitoiminnoiksi.

Controllereiden tehtäväkenttä on laaja, ja se määräytyy tyypillisesti controller-nimikkeen mukaan. Controllerit osallistuvat sekä ulkoisen että sisäisen laskentatoimen tehtäviin. Tässä opinnäytetyössä keskitytään lähinnä sisäisen laskentatoimen tehtäväkenttään. Johdon päätösten tukemisen kannalta on tyypillistä, että controllereiden tehtävät painottuvat operatiivisen eli päivittäisen toiminnan tukemiseen sekä yrityksen strategian tukemiseen. Operatiivisen toiminnan tukemiselle on tyypillistä, että controllerit osallistuvat kannattavuuslaskelmien ja -analyysien laadintaan, raportointiin, budjetointiin sekä erilaisten suoritusmittaristojen rakentamiseen. Strateginen tukeminen ilmenee puolestaan muun muassa johdon konsultointina ja ohjauksena, riskienhallintana, poikkeama-analyysinä sekä yrityksen kehityksen seuranta. (Jaskari 2018.)

Tämän työn haasteena oli se, että controller-toiminnasta löytyy melko vähän suomenkielisiä tutkimuksia ja lähdeaineistoja. Tutkimuksen lähteeksi ei ollut saatavilla yhtäkään suomenkielistä aineistoa, joka käsittelisi ainoastaan controller-toimintaa. Kirjallisuudessa aihe nousi esiin johdon laskentatoimen yhteydessä, mutta niissäkään sitä ei käsitelty kovinkaan syvällisesti. Englanninkielisistä aineistoista löytyi kuitenkin tarkempia kuvauksia toiminnasta. Myös muutamat yliopistojen maisteritutkinnon laajemmat tutkielmat käsittelivät kyseistä aihetta.

## 1.2 Tutkimusongelma, tutkimuskysymykset ja aiheen rajaus

Controller-toiminta on laaja aihe, ja se ulottuu moniin osa-alueisiin yrityksissä. Controllerit voivat olla vastuussa monenlaisista tehtävistä, ja heidän toimintansa on voitu kytkeä organisaatorakenteen eri tasoille. Opinnäytetyön aihe rajautui siten, että työssä keskityttiin controller-toimintaan, jonka tarkoituksena on avustaa ja tukea yrityksen johtoa erilaisissa päätöksentekotilanteissa. Tutkimusongelmaksi muodostui siten kysymys ”Miten yrityksen johto hyödyntää controller-toimintaa päätöksentekotilanteissa”. Tämän lisäksi halusin selvittää tutkimuksessani, miten controller-rooli on kehittynyt ja mitkä asiat ovat vaikuttaneet sen kehitykseen. Opinnäytetyössä käsitellään myös, miten paljon puhuttu digitalisaatio on vaikuttanut controller-toimintaan. Digitalisaatio on laaja aihe, ja sitä on tarkasteltu tässä työssä ainoastaan controllereiden työn kannalta. Opinnäytetyössä tarkastellaan myös controller-verkoston ilmenemistä yrityksissä.

Opinnäytetyön varsinainen aiheen rajaus hahmottui tutkimuskysymysten kautta. Tutkimuskysymykset, joita pyrin selvittämään haastatteleamalla controllereita ja talousjohtajia, ovat seuraavat:

- Miten controller-toiminta on kehittynyt ja mitkä asiat ovat vaikuttaneet siihen?
- Minkälaisia tehtäviä yrityksen johto delegoi controllereille?
- Miten yrityksen johto hyödyntää controllereiden tuottamaa tietoa?
- Minkälaista osaamista controllereilta vaaditaan tehtävissä?
- Miten digitalisaation vaikutus ilmenee controllerin työnkuvassa?

Tutkimuksessa haastateltiin sekä controllereita että talousjohtajia, koska tällä tavalla oli mahdollista hyödyntää molempien osapuolten näkökulmaa. Talousjohtajien haastattelukysymykset painottuivat neljään ensimmäiseen tutkimuskysymykseen eli controller-roolin kehitykseen, controller-toiminnon hyödyntämistapoihin sekä controllereiden osaamiskriteereihin. Controllereille suunnatun kyselyn avulla selvitettiin tarkemmin, minkälaisia tehtäviä heidän rooliinsa kuuluu, minkälaista osaamista heiltä vaaditaan ja miten he ovat kokeneet digitalisaation vaikutuksen työtehtävissä.

Koska aihe painottui johdon tukemiseen, controller-roolit rajautuivat lähinnä business controller -työnimikkeeseen. Tutkimuksessa huomioitiin kuitenkin myös se, että pienemmissä yrityksissä saattaa toimia vain yksi controller, jonka vastuulle kuuluu vastaavanlaisia tehtäviä kuin business controllerin vastualueeseen.

### 1.3 Tutkimusmenetelmä

Tämä opinnäytetyö on tutkimustyyppinen työ, joka toteutettiin kvalitatiivisella eli laadullisella tutkimusmenetelmällä. Tutkimuksen empiirinen osuus toteutettiin haastattelemalla eri suuruisten ja eri toimialojen yritysten controllereita ja talousjohtajia, ja sen tarkoituksena oli vastata opinnäytetyön tutkimuskysymyksiin. Haastattelut toteutettiin sähköisellä kyselylomakkeella, johon haastateltavat vastasivat kirjallisesti. Controllereille ja talousjohtajille suunnattiin eri kyselylomakkeet (ks. liitteet 1 ja 2), joissa kysyttiin tutkimuskysymyksiin liittyviä asioita hieman eri näkökulmista. Kyselyissä otettiin huomioon, että talousjohtajien näkemys controller-toiminnan hyödynnettävyydestä ja kehityksestä on laajempi kuin controllereilla ja controllereilla on puolestaan laajempi näkemys työn tehtävistä ja toteutuksesta käytännössä.

Haastattelu toteutettiin pääosin puolistrukturoiduilla teemahaastatteluilla. Kyselylomakkeet sisälsivät myös kohtia, jossa vastaajat pystyivät perustelemaan ja täydentämään vastauksiaan vapaamuotoisesti. Työn kannalta oli kuitenkin tärkeää, että kyselyssä vastattiin tarkasti työn tutkimuskysymyksiin. Liian vapaamuotoisen haastattelumenetelmän vastaukset olisivat voineet poiketa niistä.

#### 1.4 Tutkimuksen vaiheet

Opinnäytetyön rakenne muodostuu johdannosta, viitekehystä, empiirisestä osiosta sekä johtopäätöksistä. Viitekehyksessä eli teoriaosuudessa käsitellään ensin johdon tehtäviä ja laskentatoimen roolia johtamisen apuna. Tämän tarkoituksena on luoda lukijalle käsitys siitä, mitä sellaisia tehtäviä ja päätöksentekotilanteita johdolla on, joissa hyödynnetään taloushallinnon tuottamaa tietoa. Tämän jälkeen käsitellään työn varsinaista aihetta eli controller-toimintaa, joka on osa taloushallinnon roolia.

Controller-toimintaa käsittelevät teoriakappaleet on jaettu kahteen lukuun, joista ensimmäisessä käsitellään controller-toiminnan muodostumista liikkeenjohdon tueksi sekä controller-toiminnan organisointia. Toinen controller-toimintaa käsittelevä teoriakappale käsittelee puolestaan controllerin keskeisiä tehtäviä- ja osaamisalueita. Näiden jälkeen työssä käsitellään digitalisaation ilmenemistä controllerin tehtävissä.

Teoriaosuuden jälkeen alkaa työn empiirinen osuus, joka rakentuu haastatteluiden toteutuksesta ja tuloksista. Tutkimuksen toteutus -kappaleessa kerrotaan tarkemmin työssä käytettävästä tutkimusmenetelmästä. Tässä kappaleessa esitellään myös vastaajien taustatietoja. Opinnäytetyössä ei ilmene vastaajien eikä yritysten nimiä.

Toteutus-osion jälkeen työssä esitellään kyselyiden tulokset ja niistä tehtävät johtopäätökset. Tulokset on esitelty sanallisesti ja niitä on havainnollistettu myös erilaisten kaavioiden avulla. Vastauksia on verrattu myös viitekehysten teoriaan, ja sen perusteella on tehty johtopäätöksiä. Tässä luvussa vastataan myös tutkimuksen varsinaisiin tutkimuskysymyksiin ja -ongelmaan.

Tulosten esittelyn ja johtopäätösten jälkeen arvioidaan tutkimuksen luotettavuutta ja pätevyyttä. Tässä kappaleessa peilataan kirjallisuudessa olleita luotettavuuden ja pätevyyden tunnusmerkkejä työhön. Lopuksi olen ehdottanut myös mielestäni mielenkiintoisia aiheita mahdollisia jatkotutkimuksia varten.

## 2 Laskentatoimen rooli yrityksen johtamisessa

Yrityksen johto eli hallitus, toimitusjohtaja, talousjohtaja ja muu johto ovat vastuussa yrityksen toiminnasta ja heidän tekemänsä päätökset määrittävät olennaisen osan yrityksen menestyksestä. Yrityksen pitkän ja lyhyen aikavälin suunnittelu ja toiminta edellyttävät monenlaisia päätöksentekoa, joiden tueksi johto tarvitsee luotettavaa informaatiota. Johdon päätöksentekotilanteet voivat liittyä esimerkiksi uusien tuotteiden tai palveluiden kehittämiseen, hinnoittelun ja laadun määrittämiseen sekä omavaraisuusasteen määrittelyyn. (Atrill & McLaney 2012, 17–18.)

Yritystä koskevissa päätöksissä otetaan huomioon aina taloudellinen näkökulma. Tietoa taloudellisesta näkökulmasta tuottaa yrityksen laskentatoimen osasto, jonka tehtävänä on tukea johdon erilaisia päätöksentekotilanteita omalta osaltaan. (Suomala & Manninen & Lyly-Yrjänäinen 2011, 8–9.) Laskentatoimi on yrityksen toiminto, jonka tarkoituksena on kerätä, mitata ja välittää yrityksen taloudellista informaatiota toiminnan päätöksenteon tueksi (Järvenpää ym. 2013, 19). Laskentatoimen tuottaman tiedon avulla voidaan mitata yrityksen toiminnan tulosta ja tuottaa laskennallista tietoa sen kehityksestä sekä verrata toimintaa saman toimialan kilpailijoihin (Collis & Hussey 2007, 4).

### 2.1 Ulkoinen ja sisäinen laskentatoimi

Yrityksen laskentatoimi jaetaan ulkoiseen ja sisäiseen. Näiden kahden laskentatoimen pääalueen tehtävät eroavat toisistaan muun muassa työn kohderyhmän, lakisääteisten seikkojen sekä työn tuloksen kannalta. Yrityksen ulkoista laskentatoimea voidaan kutsua myös rahoittajien laskentatoimeksi, koska sen tarkoituksena on tuottaa tietoa yrityksestä sen ulkopuolisille tahoille, esimerkiksi rahoittajille. Ulkoisen laskentatoimen päädokumentti on tilikauden päätteeksi laadittava tilinpäätös, jonka muotoa säätelevät kirjanpitolaki ja -asetus sekä kirjanpitolautakunnan säädökset ja suositukset. (Järvenpää ym. 2013, 20; Suomala ym. 2011, 8.) Ulkoinen laskentatoimi keskittyy päättyneeseen tilikauteen ja yrityksen nykyhetkeen. Sisäisen laskentatoimen aikasuuntautuminen keskittyy näiden lisäksi myös yrityksen tulevaisuudennäkymiin. (Suomala ym. 2011, 10.)

Yrityksen sisäistä laskentatoimea (*management accounting*) voidaan kutsua myös johdon laskentatoimeksi. Nimensä mukaisesti sen tehtävänä on tuottaa tietoa, jota yrityksen johto voi hyödyntää erilaisissa päätöksentekotilanteissa. Toisin kuin ulkoisessa laskentatoimessa, tämän toiminnan tuottama tieto on tarkoitettu yrityksen sisäiseen käyttöön.

Siitä ei ole myöskään lakisääteisiä velvollisuuksia, joten se on sekä vapaamuotoista että vapaaehtoista yritykselle. (Järvenpää ym. 2013, 20–21; Suomala ym. 2011, 9.) Johdon ja laskentatoimen välistä toimintaa on tutkittu paljon, ja tutkimukset ovat osoittaneet sisäisen laskentatoimen olevan tärkeä osa johdon toimintaa. Sisäiselle laskentatoimelle ei ole julkisen vallan asettamia lakisääteisiä pakotteita, mutta silti lähes kaikkien yritysten toimintaan kuuluu sen olemassaolo. Voidaan siis todeta, että tyypillisesti siitä aiheutuneet kustannukset kompensoituvat toiminnan tuottaman hyödyn kanssa. (Atrill ym. 2012, 17–18.)

Sisäinen laskentatoimi on laskentatoimen osa, joka kerää, analysoi ja tulkitsee yrityksen taloudellista tietoa. Sisäinen laskentatoimi keskittyy tuottamaan informaatiota johdolle suunnittelun, päätöksenteon ja valvonnan avuksi. (Collis ym. 2007, 8.) Informaation tuottamiseksi yritys käyttää tietolähteenään kirjanpitoa, yrityksen toiminnanohjausjärjestelmää sekä asiakastietojärjestelmää (Suomala ym. 2011, 10). Yksi sisäisen laskentatoimen tehtävistä on tuottaa tulevaisuudennäkymiä yrityksen tuloslaskelmasta, taseesta ja kassavirroista. Johdon strategisen suunnittelun tueksi tarvitaan esimerkiksi ennusteita siitä, miltä yrityksen tulevaisuus näyttää laskelmien perusteella myös siltä varalta, että johdon pitää tehdä korjaavia toimenpiteitä suunnitelmissaan. (Ikäheimo & Malmi & Walden 2016, 118.)

Sisäisen laskentatoimen tuottamaa tietoa käytetään useissa yritystä koskevissa päätöksentekotilanteissa. Laskelmien ja raporttien avulla voidaan tukea päätöksiä esimerkiksi investoinneista, henkilöstön rekrytoinneista, hinnoittelusta, tuotevalikoimista sekä muista yrityksen tuotteisiin, toimintaan tai sidosryhmiin kohdistuvista päätöksistä. Taloushallinto tuottaa tietoa esimerkiksi investointihankkeiden kannattavuuksista ja vaihtoehtoista sekä arvioita esimerkiksi raaka-aineiden hintojen muutoksista tulevaisuudessa. Investointisuunnittelussa taloushallinto pyrkii määrittelemään eri investointivaihtoehtojen kannattavuudet, niistä saatavien tuottojen kehitykset sekä investoinnin takaisinmaksuajan. Taloushallinnon tuottamaa tietoa voidaan käyttää myös esimerkiksi yrityksen kasvumahdollisuuksien määrittelyssä. (Järvenpää ym. 2013, 35–37.)

Kustannuslaskenta on myös olennainen osa johdon laskentatoimea. Siinä tuotetaan tietoa tuotteisiin liittyviin päätöksentekotilanteisiin, ja sen tehtävänä on kohdentaa kustannukset oikeisiin toimintoihin sekä määrittää tuotteiden kannattava hinnoittelu. Tämän avulla johto voi kartoittaa kannattavimmat eli tuottavimmat tuotteet tai palvelut. (Collis ym. 2007, 9; Järvenpää ym. 2013, 36.) Budjetointi on myös olennainen osa talouden

ohjausta, koska sen avulla tehdään yrityksen taloutta ja toimintaa koskeva toimintasuunnitelma. Budjetti on talousjohtamisen keskeinen työkalu, jonka avulla yritys asettaa tavoitteensa, toteuttaa sen mukaisia toimenpiteitä sekä tarkkailee sen toteutumaa. (Andersson & Eksröm & Gabrielsson 2001, 19; Neilimo & Uusi-Rauva 2012, 230.)

Collis ym. (2007, 10–11) ovat jakaneet johdon laskentatoimen toiminnan kolmeen osaan: suunnitteluun, päätöksentekoon ja valvontaan. Suunnitteluvaiheessa laskentatoimi keskittyy siihen, mitä vaaditaan yrityksen tietyn tavoitetilan saavuttamiseksi. Sisäinen laskentatoimi voi suunnitella esimerkiksi tuotteiden ja palveluiden optimaalisen hinnoittelun tai henkilöstöresurssien määrän tiettyä toimintoa kohden.

Päätöksentekovaiheessa valitaan yrityksen toiminnalle sopivin ja kustannustehokkain vaihtoehto johdon kanssa. Päätös voidaan tehdä esimerkiksi siitä, tehdäänkö itse jokin asia vai ulkoistetaanko prosessi toiselle yritykselle. Päätöksenteossa voidaan määritellä myös investointien ajankohdat ja investointikohteet. (Mt., 10–11.)

Kontrollointi- eli valvontavaiheessa laskentatoimi pyrkii kehittämään yrityksen taloutta karsimalla ylimääräiset ja tappiollisiksi osoittautuneet toiminnot sekä tekemään korjaavia toimenpiteitä. Valvontaan kuuluu myös muiden kustannusten, kuten eri osastojen kustannusten, kartoittaminen ja kustannustehokkuuden kehittäminen. (Mt., 10–11.)

## 2.2 Johdon tehtävät ja päätöksenteko

Yrityksen johtaminen voidaan jakaa pääpiirteittäin kolmeen alueeseen: strategiseen, taktiseen ja operatiiviseen johtamiseen. Yrityksen strategisella johtamisella tarkoitetaan sellaisten koko yritystä koskevien tärkeiden tehtävien johtamista, jotka ovat olennaisia yrityksen menestymisen kannalta. Strategian suunnittelussa johto pyrkii määrittämään toimintatavan, jonka avulla yritys saavuttaa halutun päämääränsä. Sen tarkoituksena on myös määrittää ja vahvistaa yrityksen kilpailuetua. Strategisia tavoitteita voi olla monenlaisia, ja ne voidaan jakaa esimerkiksi kehittymistavoitteisiin, ulkoisen toiminnan tavoitteisiin ja taloudellisiin tavoitteisiin (Vilkkumaa 2005, 33, 36). Strateginen johtaminen toteutuu käytännössä strategisten suunnitelmien ja niitä koskevien analyysien vertailuna sekä strategiaa koskevinä päätöksentekoina. Päätöksenteon jälkeen johdon tehtävänä on myös toteuttaa valittu strategia. (Neilimo ym. 2012, 11; Järvenpää ym. 2013, 14.)

Laskentatoimen rooli ilmenee monipuolisesti strategisen johtamisen tukena. Taloudellisesta näkökulmasta strategisella johtamisella tarkoitetaan muun muassa taloudellisten päämäärien asettamista, resurssien jakamista eri liiketoiminnoille sekä kilpailijoiden analysointia ja yrityksen strategianmukaisten etujen määrittelyä. Laskentatoimi tukee strategiatyötä laskelmien ja analyysien avulla. Se voi esimerkiksi analysoida erilaisia strategiovaihtoehtoja arvioimalla niiden tuottoja ja kustannuksia. Strategista johtamista voidaan tukea myös erilaisilla ohjaustehtävillä, joissa seurataan strategian tuloksellisuutta esimerkiksi kannattavuuden, maksuvalmiuden ja vakavaraisuuden näkökulmasta erilaisin laskelmin. (Neilimo ym. 2012, 11; Järvenpää ym. 2013, 14–15.)

Taktinen johtaminen on vuositason johtamista, jonka avulla pyritään saavuttamaan strategisen johtamisen pitkän tai keskipitkän aikavälin tavoitteet. Taktisessa johtamisessa konkretisoidaan yrityksen strategiset suunnitelmat ja tavoitteet tekemällä niiden mukaisia vuositason tavoitteita. (Neilimo ym. 2012, 11; Järvenpää ym. 2013, 15–16.) Taktinen johtaminen ilmenee talousohjauksen näkökulmasta siten, että yritystä johdetaan budjetoinnin avulla, eli asetetaan lähitulevaisuuden ja strategian mukaisia tavoitteita sekä toimitaan niiden mukaisesti (Puolamäki 2007, 23).

Operatiivisella johtamisella tarkoitetaan yrityksen jokapäiväisen toiminnan johtamista. Päivittäisten johtamistehtävien avulla pyritään tavoittamaan yrityksen pidemmän aikavälin päämääriä. (Neilimo ym. 2012, 11.) Operatiivinen johtaminen toteutuu käytännössä muun muassa päivittäisenä seurantana ja ohjauksena, viikkokohtaisina raportointeina ja kokouksina sekä kuukausikohtaisena seurantana. Operatiivinen johto laatii laskelmia esimerkiksi yrityksen maksuvalmiuden seurannan avuksi ja laatii tuotekustannuksia koskevia ennako- ja jälkilaskelmia. (Järvenpää ym. 2013, 16.) Taloudellisen ohjauksen näkökulmasta operatiivinen johtaminen ilmenee lyhyen aikavälin laskelmien laatimisen lisäksi myös kassanhallintana sekä johdon avustamisena ja konsultointina (Puolamäki 2007, 23).

Järvenpään ym. (2013, 13, 36) mukaan johtamisprosessin vaiheet voidaan jakaa suunnitteluun, toteutukseen ja valvontaan. Johtamisprosessi ilmenee erilaisissa päätöksentekotilanteissa, kuten investointihankkeiden valinnassa. Suunnittelua koskevat tehtävät liittyvät yrityksen päämäärien ja tavoitteiden määrittelyyn sekä niiden saavuttamiseksi tarvittavien toimenpiteiden ja resurssien arviointiin. Suunnittelun jälkeen johdon tehtävänä on toteuttaa valittu suunnitelma ja johtaa yrityksen toimintaa sen tavoitteiden mukaisesti. Johtamisprosessin viimeisenä vaiheena on valvoa suunnitelman toteutumista

ja verrata sitä asetettuihin tavoitteisiin. Valvontaan kuuluu muun muassa poikkeamien analysointi ja korjaavien toimenpiteiden tekeminen.

Edellä mainituissa johtamisen tehtävissä hyödynnetään paljon laskentatoimen tuottamaa tietoa. Suunnitteluvaiheessa hyödynnetään taloushallinnon laskelmia, kuten budjetti- ja investointilaskelmia, tuloskortteja ja kilpailija-analyyssejä, joiden perusteella johto pyrkii tekemään oikeita valintoja. Toteutusvaiheessa laskentatoimi tuottaa puolestaan laskelmia ja analyyssejä muun muassa toteutuneista tuotekustannuksista ja laatumittareista. Tarkkailuvaiheessa taloushallinto tuottaa kuukausi- ja kustannusraportteja sekä eroanalyyssejä, jotka tukevat yrityksen johdon tarkkailua ja korjausliikkeitä. Esimerkkinä johdon päätöksentekoa tukevasta laskentatoimen tehtävästä voidaan pitää sen osallistumista strategian laadintaan. Taloushallinto voi tällöin tuottaa laskelmia esimerkiksi siitä, kuinka realistiset kasvumahdollisuudet yrityksellä on, millaisilla markkinoilla yritys pystyisi toimimaan parhaiten ja minkälaisia näkymiä yrityksellä on kilpailijoihinsa nähden. Päätöksenteon jälkeen laskentatoimi tuottaa edellä mainittuja toteutus- ja valvontavaiheen laskelmia. (Järvenpää ym. 2013, 13, 36–37.)

Päätöksenteon tueksi tuotettava tieto voi olla laadullista tai määrällistä, rahamääräistä tai ei-rahamääräistä sekä menneisyyteen tai tulevaisuuteen suuntautunutta. Taloushallinnon tuottama tieto on tyypillisesti rahamääräistä informaatiota, jossa lasketaan usein muun muassa kustannuksia ja tuottoja. (Järvenpää ym. 2013, 39–38.)

Ei-rahamääräisellä informaatiolla on myös tärkeä osa johdon päätöksenteossa. Ei-rahamääräisellä menetelmällä voidaan mitata esimerkiksi kappalemääräistä myyntiä sekä asiakastilausten ja reklamaatioiden määrää. Kyseinen menetelmä on tärkeä johtamisen kannalta myös siksi, että se ennustaa usein myöhemmin rahamääräisesti mitattavissa olevaa menestystä. (Järvenpää ym. 2013, 40.)

Määrällinen informaatio mahdollistaa laskelmien tekemisen esimerkiksi jonkin segmentin kannattavuuksista ja tuotekohtaisista kustannuksista. Laadullinen informaatio mittaa puolestaan sellaisia asioita, joiden perusteella voidaan saada selville esimerkiksi työntekijöiden hyvinvointiin, asiakastytytyvyyteen ja kannattavuuteen vaikuttavia taustatekijöitä. Laadullinen informaatio tuotetaan esimerkiksi keskustelemalla asiakkaiden, työntekijöiden ja toimittajien kanssa. (Järvenpää ym. 2013, 40–41.)

Johdon päätöksentekotilanteissa hyödynnetään sekä menneisyyteen että tulevaisuuteen suuntautuvaa informaatiota. Menneisyyteen perustuvalla informaatiolla pystytään tarkastelemaan aikaisempaa menestystä ja tekemään sen perusteella seuraavia päätöksiä. Tulevaisuuteen suunnattua informaatiota ovat tyypillisesti taloushallinnon tuottamat ennusteet, arviot ja tavoitteet. Näiden avulla johto pyrkii ennakoimaan ja varmentamaan yrityksen toiminnan riittävyden tulevissa haasteissa. (Järvenpää ym. 2013, 42.)

Sisäisen laskentatoimen tuottama tieto on tärkeä osa johdon päätöksentekoa, mutta mielenkiintoista onkin se, minkälainen vaikutus sillä on varsinaisiin päätöksiin. Vilkkumaan (2005, 285–286) mukaan johdon täytyy käyttää päätöksenteossa myös oman tietämyksen sekä erilaisten apuvälineiden ja kokemuksen perusteella muodostuneita intuitioita. Johto ei perusta päätöstään siis ainoastaan laskelmiin. Päätöksentekoprosessiin liittyy erilaisten vaihtoehtojen määrittäminen, harkinnanvaraisten tekijöiden vaikutuksen tutkiminen ja selvittäminen sekä vertailukelpoisten vaihtoehtojen järjestäminen edullisuuskriteerin mukaan. Näiden perusteella johto voi valita parhaimman vaihtoehdon, jonka jälkeen valinta toteutetaan ja sen kehitystä tarkkaillaan.

### 2.3 Laskentatoimen organisointi

Taloushallinnon tehtäväjako voidaan hajauttaa organisaatiossa monella tapaa. (Suomala ym. 2011, 73). Yrityksen talousjohdon tehtävä jaetaan usein yrityksen talouden johtamiseen (*controller function*) sekä rahoitushallintoon (*treasurer function*). Rahoitushallinto vastaa rahoituksen johtamisesta ja muista rahoitukseen liittyvistä asioista. Talouden johtaminen huolehtii puolestaan kannattavuuden hallinnasta, raportoinnista, suoritusmittauksista sekä raportointi- ja tietojärjestelmien ylläpidosta ja kehittämisestä. Talouden johtaminen voidaan jakaa myös perustehtäviin ja liikkeenjohdon tukemiseen. Perustehtäviin kuuluu muun muassa reskontranhoito ja palkanlaskenta. Liikkeenjohdon tukemiseen kuuluu puolestaan vaativammat työtehtävät, joita voidaan käyttää johtamisen apuna. Näitä ovat esimerkiksi johdon raportointi, analyysit, suoritusten mittaustehtävät, sisäiset konsultointi- ja neuvonantajatehtävät sekä osallistuminen johtoryhmän kokouksiin. (Järvenpää ym. 2013, 22–23.)

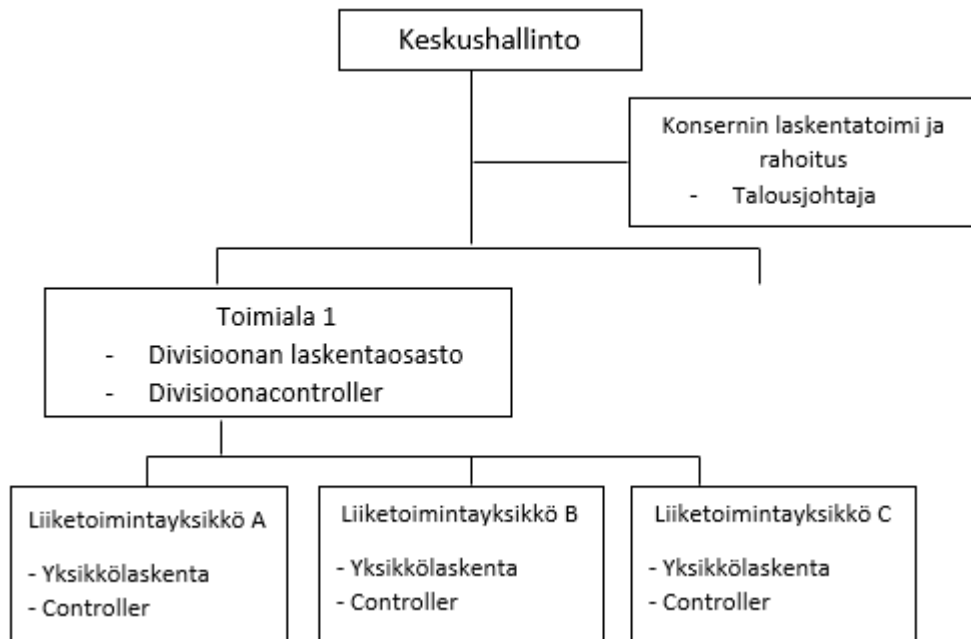
Laskentatoimen organisointiin vaikuttavat yrityksen suuruuden lisäksi siihen käytettävissä olevat resurssit. Toisissa yrityksissä laskentatoimen resurssit voivat olla runsaamat kuin mitä organisaatorakenne osoittaa, ja toisissa ne voivat olla puolestaan hyvinkin

rajalliset. Sisäisen laskentatoimen resurssit muodostuvat henkilöstöstä ja tietojärjestelmistä. Suhteessa organisaation muuhun henkilöstöön, talousjohdon ja controllereiden henkilöstömäärä on tyypillisesti melko pieni. Pienissä ja keskisuurissa yrityksissä on tavallisesti vain muutama henkilö, joiden pääasiallinen vastuu kuuluu talouden hoitoon. Tällöin myös suurin osa työajasta kuluu ulkoisen laskentatoimen työtehtäviin, ja sisäisen laskentatoimen toteutus voi jäädä vähäiseksi. (Suomala ym. 2011, 73–74.)

Suuremmissa yrityksissä toimii tyypillisesti enemmän henkilöstöä johdon laskentatoimen tehtävissä, mutta niissäkin monia taloudellisen informaation käyttömahdollisuuksia voi jäädä käyttämättä. Tämä johtuu siitä, että isoissakin yrityksissä yhden työntekijän vastuulle voi jäädä liian paljon tehtäviä. Laskentatoimen toisen resurssin eli tietojärjestelmien avulla voidaan kuitenkin tehostaa sisäisen laskentatoimen toimintaa. Johdon laskentatoimen toteutus edellyttää laskelmien ja lukujen ymmärtämisen lisäksi myös syvälistä ymmärtämistä siitä, mistä jokin ilmiö koostuu ja mitä siihen kuuluu. Tietojärjestelmien hyödyntämisessä on vastaavanlainen lähtökohta, koska siinä tulee ymmärtää, minkälaista informaatiota järjestelmiin kertyy ja miten sitä voidaan hyödyntää eri käyttötarkoituksissa. (Suomala ym. 2011, 74–75.)

Taloushallinnon organisoinnin perusmalleja ovat keskitetty, hajautettu ja ulkoistettu taloushallinto. Keskitetty taloushallinto oli yleinen 1950–1970-luvuilla, ja silloin painottuivat keskusjohdon tiedontarpeet. Yritysten kasvumahdollisuudet, yritysostojen yleistyminen, kansainvälistyminen, uudet ideologiat sekä tietojärjestelmät vaikuttivat 1980-luvulla siihen, että yrityksissä alettiin suosia taloushallinnon hajauttamista tulosityksiköihin. Tämän myötä korostuivat myös alayksiköiden tiedontarpeet yrityksen toiminnasta. Hajautuksen tarkoituksena oli kehittää tulosityksiköiden taloushallintoa sekä lisätä niiden talousosaamista. Yksiköissä toimivaa talouspäällikköä kutsutaan usein controlleriksi, jonka tehtävät voivat vaihdella yksikön koon ja liiketoiminnan mukaan. (Järvenpää ym. 2013, 23–24.)

Yrityksen liiketoimintaan voi kuulua useampia toimialoja eli divisioineja. Hajautetun taloushallinnon mallissa on tyypillistä, että kaikissa toimialoissa toimii erillinen laskentaosasto ja controller. Toimialat voivat jakautua myös erillisiin tulosityksiköihin, joissa toimii yksikkökohtainen laskentatoimen henkilöstö sekä controller. (Järvenpää ym. 2013, 24.) Kuviossa 1 on havainnollistettu hajautetun taloushallinnon perusmalli.



Kuvio 1. Hajautettu taloushallinto (Järvenpää ym. 2013, 24).

Taloushallinnon hajauttaminen ja rutiininomaisten työtehtävien ulkoistaminen esimerkiksi palvelukeskuksiin on tänä päivänä puhuttu aihe yrityksen organisointitavan määrittelyssä (Järvenpää ym. 2013, 28). Palvelukeskusten tarkoituksena on hoitaa keskitetysti yrityksen yksiköiden taloushallinnon peruspalveluita, kuten kirjanpitoa, reskontranhoitoa ja palkanlaskentaa. Palvelukeskusten hyödyntäminen on yleistynyt, koska sen avulla yritys voi tehostaa ydinliiketoimintaansa, säästää mahdollisesti kustannuksissa sekä ylläpitää laadukasta taloushallinnon osaamista. (Neilimo ym. 2012, 28.)

Osa yrityksistä on ulkoistanut yrityksen taloushallinnon perustehtävät kokonaan ulkopuoliselle yritykselle. Ulkopuolinen yritys on tällöin keskittynyt toiminnassaan nimenomaan taloushallintopalveluihin. (Järvenpää ym. 2013, 25–26.) Taloushallinnon ulkoistaminen on viime vuosiin asti rajoittunut sen perustehtävien kuten palkanlaskennan ja pääkirjanpidon ulkoistamiseen. Taluspäälliköiden tai controllereiden työtehtävien ulkoistaminen on ollut vielä tähän asti melko vähäistä, mutta tulevaisuudessa sekin voi olla yksi mahdollinen vaihtoehto yrityksen taloushallinnon organisoinnissa. (Lahti & Salminen 2014, 217.)

### 3 Controller-toiminnan kehittyminen liikkeenjohdon tueksi

Controller-toiminta on laskentatoimeen kuuluva rooli, joka painottuu tyypillisesti sellaisten tehtävien suorittamiseen, joiden tarkoituksena on tuottaa tietoa yrityksen johdolle päätöksenteon tueksi ja tukea johtamista. Tässä luvussa käsitellään sitä, miten controller-toiminta on kehittynyt johdon tukitoiminnoksi ja mihin kyseinen toiminto voidaan kytkeä yrityksen organisaatorakenteessa.

#### 3.1 Controller-toiminta osana päätöksentekoa

Yritykset toimivat tänä päivänä suuressa, monimutkaisessa ja kehittyvässä liiketoimintaympäristössä, jonka vaikutuksesta yrityksen toimitusjohtajalla ja muulla johtoryhmällä on liian monta vastuualuetta. Viimeisten vuosikymmenten aikana yritysten organisaatorakenne on madaltunut, minkä seurauksena erilaiset päätöksentekotilanteet on siirretty lähemmäs yrityksen reaali prosesseja (Puolamäki 2007, 20–21). Tehtäviä ja vastuualueita delegoidaan etenkin suurissa yrityksissä eri toiminnoille, joista yleistynyt vaihtoehto on controller-toiminto. Controller-toiminnon tarkoituksena on pitää johto ajan tasalla muun muassa yrityksen toimintayksikköjen kehityksestä, myynneistä, tuotoista, kustannuksista sekä julkisen vallan muutoksista esimerkiksi verotuksen suhteen. (Roehl-Anderson & Bragg 2004, 1.) Johto voi delegoida controllereille myös tehtäviä, joissa he valmistelevat aineistoa erilaisia päätöksentekotilanteita varten. Tällöin controller laatii taloudelliset tiedot ymmärrettäväksi ja esittää ne organisaatorakenteen ylemmille toimijoille, joita he hyödyntävät strategiaprosessiin liittyvissä päätöksissä. Controllerit voivat osallistua myös liiketoiminnan johtamiseen. (Andersson ym. 2001, 19; Suomala ym. 2011, 8; Puolamäki 2007, 21.) Pienemmissä yrityksissä johdon tehtävät kuuluvat tyypillisesti vain muutamalle henkilölle. Controllerin vastuulle voidaan asettaa pienemmissä yrityksissä myös kaikki talousjohtajan tehtävät. (Lawson 2016, 26; Andersson ym. 2001, 19.)

Controller-toimintaan kuuluu olennaisena osana yrityksen toiminnan ja johtamisen valvontatehtävät. Siihen voi kuulua osittain myös sisäisen tarkastuksen tehtäviä, joissa valvotaan yrityksen toiminnan sisäistä tehokkuutta, virheettömyyttä ja oikeellisuutta. Valvontatehtävien laajuus määräytyy usein yrityskohtaisesti sen mukaan, mihin tarkoitukseen controller-toiminto kytetään. Jos controllerin tehtävänä on strategisen johdon tukeminen, toiminta painottuu tyypillisesti yrityksen toimintojen strategianmukaiseen onnistumisen arviointiin sekä muihin havainnointitehtäviin, joista raportoidaan johdolle. Jos

controller-toiminta on kytketty puolestaan talousohjaukseen, valvonnan painopiste on yrityksen tulosityksiköiden budjettien toteuman tarkkailussa ja budjettianalyseissä. Controller-toiminta voidaan kytkeä myös taloushallinnon peruseräraportoinnin tuottamiseen, jolloin valvonta ilmenee raporttien oikeellisuuden tarkastuksena ja budjetinmukaisen operatiivisen toiminnan varmistamisena. (Neilimo ym. 2012, 352.)

Talusojohtamisen keskeisin tehtävä on yrityksen johdon avustaminen taloudellisesta näkökulmasta. Sen tarkoituksena on tuottaa johtamisessa tarvittavia raportteja sekä osallistua johtamiseen ja valvontaan. Talusojohtamisella on myös keskeinen rooli yrityksen tavoitteiden koordinoinnissa, esimerkiksi budjetoinnissa. Talusojohtajan roolin alaisena toimiva business- tai management controller osallistuu tyypillisesti eniten edellä mainittuihin johtamisen tehtäviin. (Järvenpää ym. 2013, 19, 27.)

Controllerin ja johdon suhde ilmenee siinä, että controller laatii tietoa, jota esimerkiksi talusojohtaja voi hyödyntää kehittäessään taloudellisia suunnitelmia yritykselle. Jotta controller-toiminta säilyisi välttämättömänä osana johtamista, controllerin tulee olla tietoinen johdon vaatimuksista. (Taylor 2015.) Koska johdon päätöksentekoon vaikuttaa controllereiden tuottama informaatio, sen luotettavuus ja ymmärrettävyys ovat tärkeitä. Controllereiden tulee osata tuottaa myös relevanttia tietoa tiettyä päätöstä kohden. Informaation tulee olla siis kohdistettu oikealle henkilölle oikea-aikaisesti. Vertailukelpoisuus on myös tärkeä kriteeri controllereiden tuottaman tiedon kannalta, koska sen avulla johto pystyy vertailemaan yrityksen toimintaa eri vuosien ajalta ja arvioimaan yrityksen kehitystä. (Atrill ym. 2012, 18–19.)

### 3.2 Controller-toiminnan kehitys

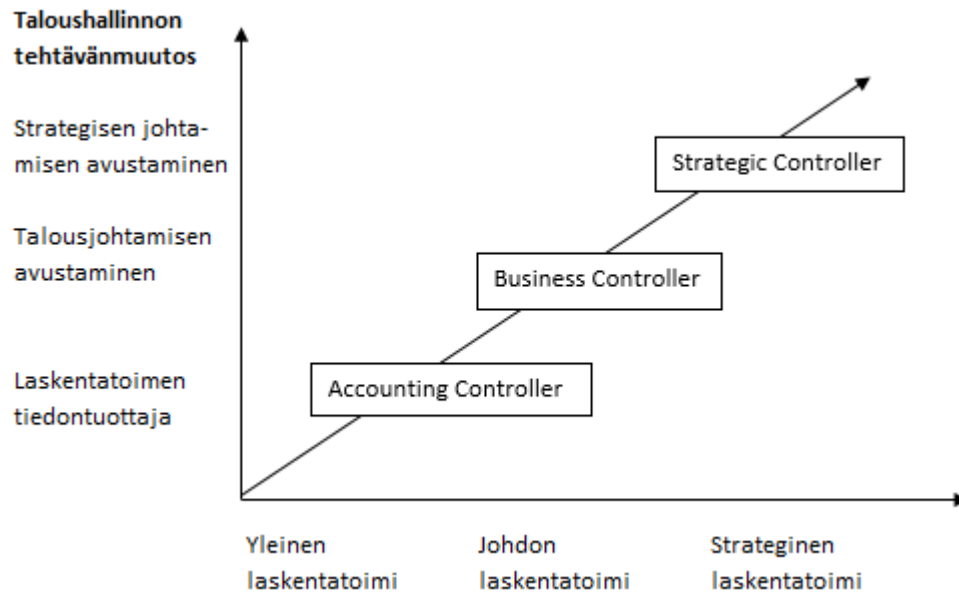
Controller-toiminta oli alun perin verrattavissa kirjanpitäjän rooliin. Sen tehtävänä oli varmistaa, että kaikki yrityksen transaktiot läpäisevät yrityksen laskentatoimen yksiköt sekä tuottaa kuukausittaista taloudellista informaatiota yrityksestä. Toimintaan ei kuulunut alun perin erillisten raporttien ja analyysien laadinta. Controllereilta ei vaadittu myöskään erityisosaamista taloushallinnon perustehtävien lisäksi, mikä ilmeni myös controller-toiminnan henkilöstön osaamistasossa. (Roehl-Anderson ym. 2004, 1.)

Roehl-Andersonin ym. (2004, 2) mukaan controllerin rooli muuttui sen myötä, kun laskentatoimessa alettiin hyödyntää tietotekniikkaa ja automaatiota. Tämän jälkeen controllereilta vaadittiin enemmän osaamista, mikä näkyi myös työnhakijoiden valintaprosessin

kiristymisenä. Murroksen myötä erityisesti tietokoneohjelmien käytön hallinnasta tuli tärkeä edellytys controller-tehtäviin soveltumisen kannalta. Muutos ajoi vanhanaikaisen controller-toiminnan murrokseen luoden siten yritykseen toiminnon, jossa painottui korkeakoulututkinnon tärkeys sekä vaativammat tehtäväkentät. Tällä tavalla pystyttiin tehostamaan laskentatoimen osa-alueita yrityksessä ja controller-toiminta kehittyi omaksi roolikseen organisaatorakenteessa.

Controllerin tyypillisiä vastuualueita ovat olleet toiminnan kehittymisen aikana tilinpäätöksen laatiminen, kustannuslaskenta, palkkahallinto, budjetointi ja verosuunnittelu. Monet tutkimukset ovat kuitenkin osoittaneet toiminnan murroksen johdattavan controllereita yhä vaativimpiin työtehtäviin. Controllerit nähdään nykyään niin sanottuina liiketoimintapartnereina, ja he osallistuvat yrityksen strategiaan päätöksentekoihin. (Lawson 2016, 26.) Controller-toiminnan kehittymiseen on vaikuttanut myös säännösten lisääntyminen. Yrityksen toiminnan kannalta säännösten toteutus ja valvonta ovat tärkeä vastualue, koska niiden rikkominen voi aiheuttaa suuria taloudellisia ja imagollisia seurauksia yritykselle. (Taylor 2015.)

Neilimon ym. (2012, 16) mukaan taloushallinnon rooli on muuttunut perinteisen informaation tuottajasta päätöksenteon tukitoiminnoksi. Johtamisen avustamiseen painottuvaa taloushallinnon roolia voidaan kutsua business controller- tai strategic controller -rooliksi, riippuen tehtäväalueesta. Kuviossa 2 on havainnollistettu näiden roolien merkitystä. Strateginen controller osallistuu nimensä mukaisesti yrityksen strategisen johtamisen avustamiseen ja business controller on puolestaan avainasemassa taloushallinnon johtamisen avustamisessa.



Kuvio 2. Laskentatoimen roolin muuttuminen (Neilimo ym. 2012, 16).

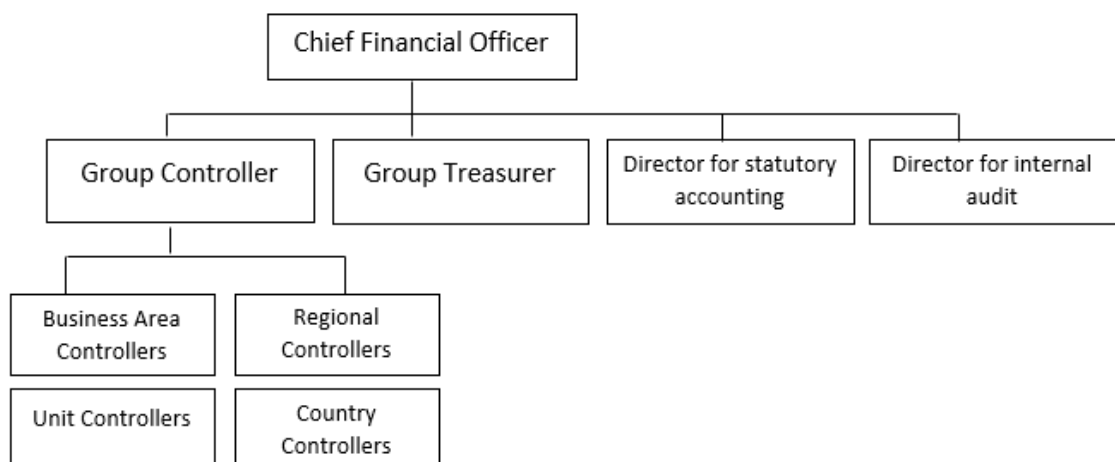
Laskentatoimen roolia on pyritty kehittämään ja laajentamaan liiketoimintakeskeisempään suuntaan ja sitä on alettu hyödyntämään enemmän liikkeenjohdon tukena. Uusien osa-alueiden tunnistaminen ja kehittäminen on vaikuttanut controllereiden pääasiallisiin tehtäviin. Esimerkiksi uusien ohjelmistojen ja laskentatoimen työkalujen käyttöönotto on antanut controllereille tilaa keskittyä olennaisen laskentainformaation tuottamiseen, analysointiin ja tulkintaan (Järvenpää 2007, 99–142; Partanen 2001, teoksessa Järvenpää ym. 2013, 28–29.).

### 3.3 Controller-toiminnan organisointi

Controller-toiminta painottuu tyypillisesti talousjohtajan roolin alle. Controller-nimikkeitä käytetään yrityksistä riippuen eri tarkoituksissa ja controllereiden vastualueet voivat vaihdella eri yritysten välillä paljonkin. Yrityksissä voi toimia useita erilaisia controller-nimikkeitä, kuten business controller, strategic controller, management controller, assistant controller, junior controller ja division controller. Nimikkeen etuliite määrittelee yleensä roolin vastualueen. Tyypillistä kaikille controllereille on kuitenkin se, että he työskentelevät erilaisissa avustavissa analysointi- ja asiantuntijatehtävissä. (Järvenpää ym. 2013, 27.)

Corporate controllerit, management controllerit, strategiset controllerit sekä business controllerit toimivat tyypillisesti suoraan ylimmän johdon yhteydessä, ja heidän keskeisiin tehtäviinsä kuuluu liiketoimintajohdon tukeminen. Muilla controller-nimikkeillä toimivilla henkilöillä on omat vastualueensa, ja he voivat toimia esimerkiksi talouspäälliköinä eri tulosyksiköissä tai muiden controllereiden alaisina. Useimmissa organisaatioissa controllerit raportoivat suoraan kunkin osaston johdolle ja sitä kautta yrityksen johdolle. Esimerkiksi tulosyksiköiden controllerit raportoivat tyypillisesti kyseisen yksikön johtajalle ja corporate controllerit raportoivat suoraan talousjohtajalle. (Roehl-Anderson ym. 2004, 9; Neilimo ym. 2012, 29; Järvenpää ym. 2013, 27.)

Kuviossa 3 on esitetty esimerkki yrityksen taloushallinnon organisaatorakenteesta ja controller-toimintojen jakautumisesta siinä. Kuvion nimikkeet ovat englanniksi, koska monet controller-tittelit ovat englanninkielisiä eikä niihin ole suomenkielisiä käännöksiä.



Kuvio 3. Esimerkki yrityksen talousorganisaation rakenteesta (Suomala ym. 2011, 74).

Organisaatiokaavion ylimpänä toimijana on talousjohtaja (*Chief Financial Officer*), jonka alaisuudessa toimii muiden rahoituksen ja laskentatoimen roolien lisäksi johdon laskentatoimesta vastaava johtaja (*Group Controller*). Yrityksen controller-toiminta voi jakautua kuvion mukaisesti monelle tasolle. Etenkin suurissa yrityksissä on useita liiketoimintoja, joissa toimii omat controllerit (*Business Area Controllers*). Aiemmin tässä työssä on myös mainittu, että yrityksen laskentatoimi voi jakautua eri yksiköihin, joissa toimii omat vastuhenkilöt (*Unit Controllers*). Yrityksen liiketoiminta voi jakautua eri toimintojen lisäksi myös maantieteellisesti eri alueisiin, joihin on nimetty omat controllerit (*Regional Controllers*). Kansainvälisissä yrityksissä voi olla toimipisteitä myös useassa maassa, joissa voi toimia myös omat controllerinsa (*Country Controllers*). (Suomala ym. 2011, 74.)

## 4 Controllerin tehtävät ja osaamisvaatimukset

Controllereiden tehtäväkentän määrittely suoraviivaisesti on hankalaa, koska yrityksissä on monia toimintoalueita, joista controllerit voivat olla vastuussa (Roehl-Anderson ym. 2004, 3). Toisissa yrityksissä on useampia controllereita, joiden tehtävät on rajattu tarkasti, ja toisissa voi toimia vain yksi controller, joka avustaa yrityksen johtoa monenlaisissa tehtävissä. Controllerin päätehtäviä ovat tyypillisesti laskentatoimen tiedon tuottaminen, talousjohtaminen, konsultointi- ja ongelmanratkaisutehtävät sekä liiketoiminnan puitteiden laatiminen. Päätehtävien painotukset vaihtelevat yritysten välillä. Osassa yrityksistä controllerit keskittyvät pääasiassa laskentatoimen tiedon tuottamiseen ja toisissa he keskittyvät enemmän strategisen johtamisen avustamiseen. (Neilimo ym. 2012, 28–29.)

### 4.1 Tehtävät ja osaamisvaatimukset kirjallisuuden perusteella

Suomalan ym. (2011, 73, 80) mukaan controllerin tehtävänä on tunnistaa eri päätöstilanteiden tietotarpeet, koota niihin liittyvät tiedot olemassa olevista järjestelmistä ja esittää tieto selkeällä tavalla johdolle sekä osallistua sen johtamiin keskusteluihin. Controllerin yksi tärkeimmistä tehtävistä onkin varmistaa, että johtoryhmällä on käytettävissään kaikki tarvittava päätöksentekoon vaikuttava informaatio, ja että ne on ymmärretty oikein. Suomalan ym. julkaisussa on esitelty myös esimerkki eräästä suuryrityksestä ja sen controller-toiminnasta. Sen mukaan perinteisen taloudellisen raportoinnin laatimisen sijaan controller tunnistaa kehityskulkuja ja mahdollisuuksia liiketoiminnassa, seuraa ja kontrolloi taloudellista tilannetta sekä tunnistaa yrityksen erilaisia riskejä.

Roehl-Anderson ym. (2004, 3) ovat jakaneet controllerin vastuualueet puolestaan kuuteen osa-alueeseen. Heidän mukaan neljä ensimmäistä osa-aluetta ovat kuuluneet controllerin rooliin pidempään, ja kaksi viimeistä ovat yleistyneet controllerin roolin laajentumisen ja kehittymisen myötä. Heidän määrittelemiään osa-alueita käsitellään seuraavaksi.

Controllerin yksi päätehtävistä on laskentatoimen suunnittelu (*planning*). Tähän tehtävään kuuluu muun muassa eri työtehtävien delegoimisen määrittely sekä työn aikataulutus, etenkin taloudellisen raportoinnin kannalta. Suunnitteluun kuuluu olennaisesti myös budjetointiin osallistuminen ja sen ohjaaminen. (Mt., 3.)

Seuraavat kaksi osa-aluetta liittyvä henkilöstön työkyvyn edistämiseen ja heidän ohjaamiseen. Controllerin vastuulle kuuluu hankkia ja ylläpitää laskentahenkilöstön tietotaitoa. Tähän voi kuulua myös riittävien työtekovälineiden ja työtilojen hankkiminen sekä ohjelmistojen ja työalustojen käytettävyyden varmistaminen, jotta henkilöstölle määrätyt työtehtävät toteutuisivat mahdollisimman hyvin. Controllerin tehtäviin kuuluu myös henkilöstön ohjaaminen (*directing*), jonka tarkoituksena on taata hyvä työilmapiiri ja yhteistyö organisaatiossa sekä edistää näin controllerin ja johdon strategisia suunnitelmia. (Mt., 3.)

Neljäs vastuualue Roehl-Andersonin ym. (2004, 3) mukaan liittyy eri avaintoimintojen suoritusten mittaamiseen (*measuring*). Tällä controller pyrkii turvaamaan sen, että suoritukset noudattavat eri standardeja sekä johdon suunnitelmia ja mahdolliset virheilmoitukset löydetään riittävän ajoissa ja korjataan mahdollisimman nopeasti. Suomalainen ym. (2011, 79) teoksessa tätä tehtävää kuvataan prosessien valvonnaksi. Controller valvoo esimerkiksi lakien ja viranomaisohjeiden noudattamista sekä yrityksen yhteisten periaatteiden ja toimintatapojen noudattamista eri organisaatiotasoilla. Mikäli controller huomaa puutteita tai rikkomuksia näillä alueilla, hän raportoi siitä johdolle.

Seuraavat kaksi vastuualueetta ovat muodostuneet Roehl-Anderssonin ym. (2004, 3) mukaan controllerin työn laajentumisen myötä. Murros lisäsi controllerin vastuualueisiin ensinnäkin taloudellisten analyysien (*financial analysis*) laadinnan. Tämä tarkoittaa sitä, että controller tarkastelee ja tulkitsee yrityksen taloudellista muutosta ja osallistuu sen kehittämiseen. Tässä osa-alueessa on tärkeää myös, että controllerilla on hyvät vuorovaikutustaidot, jotta tieto saatetaan johdolle oikein ja tehokkaasti. Viimeinen osa-alue controllerin työssä on prosessien analysointi (*process analysis*). Controllerin tulee tarkastella ja arvioida eri prosessien toimivuutta ja kehitystä sekä määrittää niistä mahdollisimman kustannustehokas vaihtoehto.

Järvenpään ym. (2013, 30, 37) mukaan controllerin tehtäväkenttä voidaan jakaa neljään osa-alueeseen, jotka keskittyvät eri liiketoiminnan osa-alueisiin. Yksi osa-alue on liiketoimintaympäristön seuranta ja reagointi ympäristötekijöiden muutoksiin. Tähän osa-alueeseen kuuluu esimerkiksi kilpailijoiden toiminnan kartoittaminen sekä muiden ympäristövaikutteiden huomioon ottaminen yrityksen toiminnan kehittämisessä ja toteuttamisessa. Taloushallinnon tuottaman tiedon avulla voidaan määrittää esimerkiksi yrityksen kasvumahdollisuudet. Jyrkkiön ja Riistaman (2004, 267) mukaan johto tarvitsee päätöksenteossa tietoa yrityksen ulkopuolisista tekijöistä, koska pelkästään yritystä koskevat

tiedot eivät välttämättä riitä kannattavan päätöksen tekemiseen. Johto tarvitsee tietoa muun muassa rahoitus- sekä tuotannon tekijämarkkinoiden mahdollisista muutoksista ja julkisen vallan säännöksistä sekä yhteiskunnallisesta kehityksestä.

Toinen Järvenpään ym. (2013, 27, 30) teoksessa mainittu tehtäväkenttä koskee controllerin roolia liiketoimintakumppanina. Controllereiden näkökulmien ja mielipiteiden huomioon ottaminen on olennaista johdon päätöksenteossa, ja niitä voidaan hyödyntää esimerkiksi strategisen suunnan määrittelyssä. Controllereiden tehtävänä on muun muassa kertoa näkemyksiään siitä, mitä vaadittavia toimintoja ja kehittämisalueita yrityksessä tarvitaan. Järvenpään ym. mukaan business ja management controllerit osallistuvat eriten päätöksentekoon johdon kanssa ja yksiköiden ylimmän johdon sekä liiketoimintajohdon tukemiseen. Heidän työnkuvaansa kuuluu muun muassa erilaisten kannattavuus- tai kustannusraporttien laatiminen sekä niiden analysointi. Controllerit suunnittelevat myös erilaisia laskentamittarijärjestelmiä sekä osallistuvat keskusteluun ja johtamiseen eri foorumeilla. Yksi heidän päätehtävistään on tuottaa totuudenmukaista, oikea-aikaista ja olennaista tietoa johdon päätöksentekoa ja yrityksen ohjausta varten.

Seuraavat kaksi Järvenpään ym. (2013, 27, 30) määrittelemää tehtäväkenttää liittyvät talousinformaation tuottamiseen ja seurantaan sekä taloudelliseen ohjaukseen. Talousinformaation tuottaminen ja seuranta suoritetaan yhteistyössä muun talousosaston henkilöstön kanssa. Tehtävän tarkoituksena on tunnistaa taloudellisen tiedon mahdollisia poikkeamia ja seurata yrityksen taloudellista suoritusta. Tähän tehtäväkenttään kuuluu toimintojen ja kustannusten seuranta ja sen varmistaminen, että organisaation taloudelliset vastuut tulevat hoidettua sekä ulkoisen että sisäisen laskentatoimen näkökulmasta. Controllerin tehtäviin kuuluu myös taloudellinen ohjaaminen strategisen päämäärän ja taloudellisen tavoitteen toteutumiseksi. Controllerit voivat olla vastuussa koko organisaation talousohjauksesta, johon liittyy henkilöstön johtaminen ja oikeiden toimintatapojen määrittäminen sekä niiden noudattamisen valvonta.

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

Kirjallisuuden perusteella controllereiden tärkeänä vastuualueena pidetään olennaisten ja luotettavien raporttien luomista sekä niiden tulkintaa ja analysointia (Järvenpää 2007, 99–142, teoksessa Järvenpää ym. 2013, 28–29). Tehtävien toteutuksen ja tulosten kanalta on tärkeää, että controller ymmärtää taloudellista tietoa ja siihen kuuluvia tunnuslukuja, niiden merkitystä yritykselle sekä yrityksen tavoitteita. Controllerin tulee ymmärtää myös, mistä yritys ja toimiala koostuvat, jotta hän voi ymmärtää toimintojen keskeisiä vaikutuksia toisiinsa. Lisäksi controllerin tulee osata teoreettiset tiedot laskentatoimeen liittyvistä laeista sekä toimintaperiaatteista. (Roehl-Anderson ym. 2004, 7; Lawson 2016, 27.) Lawson on maininnut myös riskienhallinnan kokemuksen tärkeyden, koska se voi auttaa controlleria toimintojen suunnittelussa (Lawson 2016, 27).

Controllerin tehtävissä korostuvat myös yleiset työelämävalmiudet. Näitä ovat esimerkiksi hyvät ryhmätyöskentelytaidot, kyky työskennellä muiden ihmisten ja ammattikuntien edustajien kanssa sekä esiintymistäidot. Vaikka nämä työelämävalmiudet voivat kuulostaa itsestäänselvyyksiltä, on niiden merkitys korostunut viime vuosina taloushallinnon tehtävissä. Controllereiden yksi tehtävistä on osallistua johtoryhmä- ja hallitustyöskentelyyn sekä muihin johtamisen ja kehittämisen foorumeihin yrityksessä, ja siinä tarvitaan teoreettisen ja käytännöllisen osaamisen lisäksi myös hyviä vuorovaikutustaitoja. (Järvenpää ym. 2013, 29.) Roehl-Andersson ym. (2004, 7) ovat perustelleet vuorovaikutustaitojen tärkeyden sillä, että heidän mukaankin pelkkä aineiston laatiminen johdon päätöksen tukemiseksi ei riitä, vaan controllerin täytyy osata myös esittää asiat ymmärrettävästi.

Lawsonin (2016, 27) mukaan controllerin osaamisvaatimukseen kuuluu myös kansainvälinen kokemus. Globalisaation myötä on yhä tärkeämpää, että yrityksissä tunnetaan eri maiden talous- ja kulttuurierot, koska monissa yrityksissä eri toiminnot on voitu hajauttaa kansainvälisesti eri markkinoille. Yrityksen tulee pystyä toimimaan siis eri ympäristöissä noudattaen kunkin markkina-alueen toimintatapoja.

#### 4.2 Tehtävät ja osaamisvaatimukset työpaikkailmoitusten perusteella

Tarkastelin controllereiden keskeisiä osaamisvaatimuksia ja vastuualueita myös työpaikkailmoitusten avulla. Keräsin eri toimialojen yritysten ilmoituksia ja tein niistä yhteenvetoja. Työpaikkailmoituksia löytyi eniten business controllerin, financial controllerin, group controllerin sekä assistant controllerin tehtäviin, joita esittelen seuraavaksi. Tarkastelun

tarkoituksena oli vertailla eri controller-roolien asemaa suhteessa yrityksen johtoon ja sen avustamiseen.

Business controllereiden keskeisimpiä vastuualueita työpaikkailmoitusten perusteella olivat liiketoiminnan johdon tukeminen päätöksentekotilanteissa, liiketoiminnan analysointi ja seuranta, kannattavuuden mittaaminen, raportointi, yrityksen prosessien kehittäminen ja esimiehenä toimiminen. Näiden lisäksi työpaikkailmoituksissa mainittiin osallistuminen strategiatyöhön ja toimiminen johtoryhmän jäsenenä. (Oikotie 2019a–d; Monster 2019b.) Lisäksi osassa työpaikkailmoituksista mainittiin investointisuunnittelu, hinnoittelu sekä osallistuminen kuukausitäsmäytykseen (Monster 2019a). Työpaikkailmoituksissa ilmeni myös yritysten sisäisiä projekteja, joiden toteutuksessa ja seurannassa business controllerit ovat keskeisessä asemassa.

Business controllereiden osaamisvaatimuksissa ilmeni paljon yhtäläisyyksiä eri yritysten välillä. Lähes jokaisessa ilmoituksessa mainittiin kaupallisen korkeakoulututkinnon ja aiemman työkokemuksen tärkeys. Lisäksi business controllereilta odotetaan hyviä tiimityöskentely- ja johtamistaitoja, hyvää suullista ja kirjallista kielitaitoa sekä erinomaisia IT-taitoja, etenkin SAP- ja Excel-ohjelmien osalta. Ilmoituksissa painotettiin myös vahvaa talouden prosessien hallintaa, analyttisyyttä sekä kokemusta yrityksen liiketoiminnasta. (Oikotie 2019a–d; Monster 2019a–b.)

Financial controllerin osaamisvaatimukset ja työtehtävät painottuvat enemmän ulkoisen laskentatoimen piiriin, mutta sen tuottamaa tietoa käytetään paljon yrityksen sisäisessä toiminnassa. Keskeisiä financial controllerin tehtäviä olivat taloudellisen tiedon keräys eri kanavista, kuukausiraportointi sekä muiden raporttien luominen johdon päätöksenteon tueksi. Näiden lisäksi heidän keskeisiksi tehtävikseen osoittautuivat kustannusseuranta, kuukausitäsmäytys, taloudellisten prosessien kehittäminen sekä laskentatoimen tehtävien tukeminen ja ohjaaminen. (Oikotie 2019e–g; Monster 2019c.)

Financial controllerin osaamisvaatimuksissa korostettiin työkokemusta ulkoisen laskentatoimen työtehtävistä, vahvaa vero-osaamista, FAS- ja IRFS-raportoinnin hallintaa sekä erityisesti ulkoisen laskennan prosessien ymmärrystä (Oikotie 2019e–f; Monster 2019c, e). Näiden lisäksi financial controllerin osaamisvaatimuksissa ilmeni samanlaisia kriteereitä kuin business controllereilla. Näitä olivat muun muassa hyvät vuorovaikutustaidot,

vahva IT-osaaminen, kuten ERP- ja Excel -ohjelmien hallinta, analyttisyys ja ongelmanratkaisutaidot, kielitaito sekä aiempi työkokemus vastaavanlaisista tehtävistä. (Oikotie 2019e–g; Monster 2019c, e.)

Group controllerin työtehtävistä löytyi eniten eroavaisuuksia eri yritysten välillä. Keskeisimmiksi tehtäviksi osoittautuivat sisäisen laskentatoimen erilaiset kehittämishankkeet ja sisäisen laskentatoimen ohjaaminen. Muita keskeisiä työtehtäviä olivat kuukausiraportoinnin tuottaminen ja analysointi. (Oikotie 2019j; Manpower 2019.) Eräässä yrityksessä korostettiin myös eri standardien muutosten seuranta (Careerjet 2019).

Group controllerin osaamisvaatimukset vastaavat monin tavoin edellä mainittujen controllereiden kriteerejä, kuten kielitaitoa, vuorovaikutustaitoja sekä soveltuvaa koulustausta ja työkokemusta. Eroavaisuuksina muihin controller-rooleihin ilmeni raporttien ja lakitekstien tulkitsemisen tärkeys sekä ajankohtaisen ja olennaisen tiedon löytäminen ja hyödyntäminen erilaisista raporteista ja muista lähteistä. (Oikotie 2019j; Manpower 2019.) Eräässä työpaikkailmoituksessa mainittiin myös kyky toimia muuttuvassa ympäristössä (Oikotie 2019j). Tämä on ollut keskeisenä aiheena myös tämän työn aiemmissa kappaleissa, kun on käsitelty controller-toiminnan kehitystä ja siihen vaikuttavia tekijöitä.

Yrityksissä voi toimia myös Assistant Financial Controller -nimikkeellä toimiva henkilö. Sen vaatimustasot työtehtävien tasoissa ovat tyypillisesti hieman matalammat, kuin edellä mainituissa rooleissa. Heiltä ei välttämättä vaadita ylempää korkeakoulututkintoa tai useamman vuoden työkokemusta. Keskeistä on, että työntekijällä olisi perusosaaminen taloushallinnon tehtävistä, hyvät IT-aidot sekä viestintä- ja tiimityöskentelytaidot. Monissa kansainvälisissä yrityksissä painotetaan myös kielitaidon tärkeyttä. Työpaikkailmoituksissa korostettiin myös oma-aloitteisuutta ja tarkkuutta. (Oikotie 2019h–i; Monster 2019d.)

Assistant financial controllereiden työtehtäviin voi kuulua esimerkiksi laskutus, perintä, palkkahallinto ja muut hallinnolliset ja taloudelliset tehtävät. Kyseisessä roolissa voi osallistua myös vastuullisimpiin tehtäviin, kuten prosessien toimivuuden ja tiimien valvontaan, koordinointiin sekä sisäiseen raportointiin. Olennaista myös tälle controller-roolille on yhteistyö muiden tiimien kanssa. (Oikotie 2019h–i; Monster 2019d.)

Edellisissä kappaleissa käsitellyistä controllereiden tehtävistä ja osaamisvaatimuksista voidaan todeta, että jokainen rooli voi osallistua johdon päätöksenteon tukemiseen. Eniten johdon tukemiseen osallistuvat työpaikkailmoitusten perusteella kuitenkin business, financial ja group controllerit, joiden keskeisimpinä tehtävinä on taloudellisen tiedon seuranta, analysointi ja raportointi sekä erilaisiin kehittämishankkeisiin osallistuminen. Kaikista eniten johdon päätöksentekoon osallistuvat business controllerit, jotka osallistuvat edellisten tehtävien lisäksi myös yrityksen strategiatyöhön ja liiketoimintaympäristön analysointiin ja seurantaan. Kuviossa 4 on esitetty yhteenveto keskeisimmistä controllereiden tehtävistä edellä mainittujen lähteiden perusteella. Kuviossa on painotettu niitä tehtäviä, jotka liittyvät johdon päätöksenteon tukemiseen.



Kuvio 4. Yhteenveto controllereiden keskeisistä tehtävistä, joiden tarkoituksena on tukea johtoa.

Vaikka controller-roolien vastuualueet voivat vaihdella paljonkin, heidän osaamisvaatimuksissa ilmeni paljon yhtäläisyyksiä. Kaikissa controller-rooleissa korostuivat vuorovaihtus- ja tiimityöskentelytaitojen tärkeys, mistä voidaan olettaa controllereiden toimivan säännöllisesti yhteistyössä muiden controllereiden tai taloushallinnon työntekijöiden kanssa. Muita yhtäläisyyksiä eri roolien välillä olivat IT-osaaminen, kielitaito, liiketoimintaosaaminen ja -ymmärrys sekä analyttisyys.

Monissa lähteissä painotettiin useamman vuoden työkokemuksen tärkeyttä, etenkin vaativimmissa controller-tehtävissä. Yrityksillä on kuitenkin myös mahdollisuus kouluttaa työntekijöitään sisäisesti, jolloin esimerkiksi assistant controllerilla on mahdollisuus edetä samassa yrityksessä esimerkiksi business controlleriksi.

#### 4.3 Digitalisaation hyödyntäminen controllereiden tehtävissä

Digitaalisuudella tarkoitetaan sähköisessä muodossa olevan tiedon käsittelyä, jakamista, siirtämistä ja varastointia. Digitaalinen tieto sijaitsee erilaisissa tietokannoissa, josta tietoa siirretään käsiteltäväksi erilaisiin sovelluksiin tai ohjelmistoihin. Digitalisaation tuoma yksi päällimmäinen hyöty yrityksen laskentatoimelle ja johdolle on se, että tietoa pystytään käsittelemään, siirtämään ja esittämään tehokkaammin ja nopeammin kuin perinteistä fyysisessä muodossa olevaa tietoa. (Lahti ym. 2014, 19.)

Tietotekniikan kehitys on uudistanut taloushallinnon rooleja ja tarjonnut mahdollisuuksia kehittää sen organisointia ja laskentatekniikoita. Kehitys on suunnannut taloushallinnon roolia strategisen ajattelun suuntaan. Taloushallinnon rutiininomaisten työtehtävien automatisoinnin myötä taloushallinnon tuoma lisäarvo yritykselle on ollut kasvussa, kun on pystytty keskittymään enemmän informaation tuottamiseen päätöksenteon ja ohjauksen tueksi. Ajankohtaisena aiheena on ollut myös, se että teknologian kehityksen myötä osa taloushallinnon perinteisistä töistä on häviämässä. Tämä on korostanut tarvetta taloushallinnon erityisosaamiselle. (Granlund ym. 2004, 13–14, 17.)

Kehittyvän talousympäristön myötä talousjohtamiseen on kohdistunut suuria muutospaineita. Talousjohtaminen ja taloushallinnon työ on suuntautunut entistä enemmän tulevaisuudennäkymien ennustamiseen ja liiketoimintaympäristömuutosten analysointiin. Jotta pystytään vastaamaan asetettuihin odotuksiin, vaatii tämä tehtävien priorisointia ja karsimista. Aiemmin tässä opinnäytetyössä on mainittu taloushallinnon resurssien niukkuus, joka on rajoittanut ympäristövaikutteiden tuomaa muutosta yritysten taloushallinnossa. Digitalisaatio on mahdollistanut yrityksissä sen, että osa työtehtävistä on pystytty automatisoimaan ja näin kohdentamaan enemmän resursseja analysointiin, ennusteiden laadintaan ja liiketoiminnan päätöksenteon tukemiseen. Suurissa yrityksissä digitaalisuus on tänä päivänä melkein väistämätöntä kasvaneiden kontrolli- ja vastuuvaatimusten johdosta. Tämä korostuu etenkin kansainvälisissä yrityksissä, joissa tiedon pitää pystyä kulkemaan reaaliaikaisesti eri maiden välillä. Muuttuva työympäristö tuo uusia

mahdollisuuksia yritykselle ja henkilöstölle, mutta vaatii myös henkilöstön kouluttamista. (Lahti ym. 2014, 33, 205–206, 209–210.)

Controllereiden osaamisvaatimuksia käsittelevässä kappaleessa ilmeni IT-osaamisen tärkeys. Erään tutkimuksen mukaan controllerit käyttävät tietotekniikkaa paljon apunaan ja sitä hyödynnetään monissa heidän työtehtävissään. Tutkimus osoitti myös sen, että controllerit ovat tiiviisti mukana yrityksen taloushallinnon tietojärjestelmäkehityksessä. (Granlund ym. 2004, 18.)

Controllerit käyttävät tietolähteinään kirjanpidon lisäksi myös erilaisia toiminnanohjausjärjestelmiä, joiden pohjalta he pystyvät tuottamaan informaatiota johdolle. (Suomala ym. 2011, 10). Aiemmin tässä työssä käsitellyissä controllereiden osaamisvaatimuksissa korostui ERP-järjestelmä (*Enterprise Resource Planning*), joka on esimerkki yrityksen toiminnanohjausjärjestelmästä. Sillä tarkoitetaan ohjelmistoa, johon on integroitu yrityksen tietovirrat organisaation eri osa-alueista. Controllerin työtehtäviin, kuten analysointiin ja raportointiin, tarvittavat tiedot kerätään tyypillisesti tällaisista tietojärjestelmistä. Koska tieto voi olla hajautettu useampaan järjestelmään, viime vuosina on yleistynyt analyysitietokantojen käyttö, mihin on kerätty yrityksen päätöksentekoon tarvittavia olennaisia tietoja. Yrityksissä voidaan käyttää myös Business Intelligence -toimintaa, jonka tarkoituksena on tuottaa johdon päätöksentekoa tukevaa tietoa liiketoimintaympäristössä tapahtuvista muutoksista. Toiminnassa käytetään yrityksen sisäisen tietokannan lisäksi myös yrityksen ulkoisia datalähteitä. Kuten voidaan kuvitella, kerättyä tietoa on paljon. Tätä varten Business Intelligence -toiminta suodattaa olennaisen tiedon ja toimittaa sen yritysjohtoon käyttöön oikea-aikaisesti. Tiedon lajitteluun on kehitetty erilaisia portaaleja, jotka auttavat olennaisen tiedon keräämisessä ja jakelussa. (Granlund ym. 2004, 32, 40, 112–113.)

Digitalisaatiota voidaan hyödyntää myös muissa controllereiden tehtävissä, esimerkiksi budjetoinnissa. Tyypillinen työkalu budjetoinnille on ollut taulukkolaskenta, ja sitä pidetäänkin monissa yrityksissä joustavana ja yleisenä vaihtoehtona. Toisena vaihtoehtona budjetoinnille on hyödyntää siihen tarkoitettuja ohjelmistoja. Tällaisia erillisohjelmistoja voidaan integroida myös yrityksen toiminnanohjausjärjestelmiin ja niiden tarkoituksena on kehittää budjetoinnin joustavuutta ja läpinäkyvyyttä sekä tehostaa henkilöstön ajankäyttöä. (Granlund ym. 2004, 74–77.) Myös investointisuunnitteluun on kehitetty taulukkolaskennan lisäksi omia erillisohjelmistoja, joita voidaan hyödyntää kyseisessä työtehtävässä (Mt., 116–117).

Controllereiden tehtäviin kuuluu myös suoritusten mittaaminen ja seuranta. Monissa yrityksissä on käytössä erityyppisiä suoritusmittareita, joiden avulla pyritään tunnistamaan poikkeavuuksia organisaation toiminnoissa ja yrityksen strategiassa. Mittaristoa on käytetty talousohjauksen välineenä, jonka avulla johto on pystynyt seuraamaan eri tulosityksiköiden kehitystä. Myös tässä toiminnassa on voitu hyödyntää erilaisia digitaalisia ohjelmistoja ja työkaluja, jotka auttavat taloudellisen tilan mittaamisessa. Yksi tunnettu suoritusmittari on Balanced Scorecard, jonka avulla voidaan mitata muun muassa yrityksen taloudellista kasvua ja kannattavuutta. (Järvenpää & Partanen & Tuomela 2003, 183–200.) Balanced Scorecard sisältää yrityksen visiosta ja strategisista painotuksista johdettuja taloudellisia ja ei-taloudellisia mittareita, joita johto käyttää yrityksen toiminnan tuloksen tarkkailussa (Neilimo ym. 2012, 306).

Controller-toiminnan keskeisiin tehtäviin kuuluu myös taloudellisten raporttien laadinta, joiden avulla yrityksen johto seuraa yrityksen toimintaa ja tekee päätöksiä. Raportoinnin lisääntymisen myötä yritysten raportointijärjestelmiä on kehitetty joustavammiksi ja monipuolisemmiksi. Kehittymisen myötä raportointiratkaisuista on tullut kattavampia, minkä seurauksena samalla ratkaisulla on pystytty hoitamaan useampia raportointitarpeita. Nykyään raportointiohjelmistoista löytyy esimerkiksi budjetoinnille, konserniraportoinnille, suunnittelulle, ennustamiselle sekä toteutumarakportoinnille yhtäläiset toiminnot. Kehittyneet raportointijärjestelmät ja digitalisaatio mahdollistavat myös sen, että raporteissa voidaan hyödyntää aiemman tiedon lisäksi myös lähes reaaliaikaista taloustietoa ja havainnollistaa esimerkiksi kuvaajien avulla poikkeamia edellisen tilikauden luvuista ja verrata niitä ennusteisiin. Digitalisaation avulla on pystytty tehostamaan myös raporttien jakelua niitä hyödyntäville henkilöille. (Lahti ym. 2014, 182–184.)

#### 4.4 Yhteenveto ja päätelmät

Kirjallisuuden perusteella voidaan muodostaa oletus siitä, että controller-toiminta on kehittynyt eräänlaiseksi johdon tukitoiminnoksi yrityksissä organisointitapojen muutosten sekä monimutkaisen ja kehittyvän liiketoimintaympäristön myötä. Tietotekniikan kehityksen ja yrityksiä säätelevien säännösten myötä controller-rooli on kehittynyt perinteisestä taloushallinnon roolista talouden asiantuntijaksi (ks. s.13–16).

Kirjallisuuden mukaan controllereiden tärkeimpiin vastuualueisiin kuuluu tiedon tuottaminen ja esittäminen johdolle, toiminnan suunnitteluun, mittaamiseen ja seurantaan liittyvät

tehtävät sekä erilaiset analysointi- ja kehittämistehtävät. Erään lähteen mukaan controllereiden yksi tärkeimmistä tehtävistä on varmistaa, että johdolla on kaikki tarvittava tieto käytettävissä päätöksentekoa varten. Kirjallisuuden mukaan johto hyödyntää controllereiden tuottamaa tietoa päätöksenteossa, mutta päätökseen vaikuttavat myös johdon intuitio ja kokemus (ks. s.10, 18–21).

Kirjallisuuden ja työpaikkailmoitusten perusteella voidaan muodostaa oletus myös siitä, että tyypillisesti johdon päätöksenteon tukemiseen osallistuvat eniten business controllerit, management controllerit, corporate controllerit ja strategiset controllerit. Heiltä odotetaan tehtävien suorittamiseksi tiettyjä osaamisalueita, kuten vuorovaikutus- ja tiimityöskentelytaitoja, hyviä IT-taitoja, kielitaitoa, liiketoimintaosaamista ja -ymmärrystä sekä analyttisyyttä (ks. s. 17, 22–24).

Digitalisaatio on muuttanut taloushallinnon työkuva, kun rutiinimaisia töitä on pystytty tehostamaan tai automatisoimaan. Tämän myötä taloushallinnon työntekijöille on jäänyt enemmän aikaa informaation tuottamiseen päätöksenteon ja ohjauksen tueksi. Digitalisaation myötä yrityksissä on ollut tarvetta taloushallinnon erityisosaamiselle. Digitalisaation vaikutus on ilmennyt controllereiden tehtävissä muun muassa erillisohjelmistojen kehittymisenä sekä sitä kautta työtehtävien tehostumisena (ks. s. 25–27).

## **5 Tutkimuksen toteutus**

### **5.1 Aineiston kerääminen**

Tämä tutkimus toteutettiin kvalitatiivisella eli laadullisella tutkimusmenetelmällä. Kvalitatiiviselle tutkimukselle on tyypillistä, että siinä pyritään kuvaamaan jonkin ilmiön toteutumista käytännössä mahdollisimman kokonaisvaltaisesti. Kvalitatiivinen aineistonkeruu eroaa kvantitatiivisesta eli määrällisestä menetelmästä siten, että aineiston keruulla pyritään selvittämään ei-numeeristen aineistojen sijasta jonkin asian ilmenemistä. (Hirsjärvi & Remes & Sajavaara 2009, 135–137.) Tässä opinnäytetyössä selvitetään esimerkiksi, kuinka tärkeänä osaamisalueena analyttisyyttä pidetään controller-toiminnassa.

Tutkimus toteutettiin haastattelemalla talousjohtajia ja controllereita. Tässä opinnäytetyössä painotettiin enemmän talousjohtajien näkemystä, koska controller-toiminnon hyödyntäminen on tyypillisesti lähtöisin johdon tarpeista. Vastaajat työskentelivät eri suuruisissa ja eri toimialojen yrityksissä, joissa controller-toiminta voi ilmetä hieman eri tavoin.

Talousjohtajien ja controllereiden haastattelu suoritettiin puolistrukturoidulla kyselyllä. Tällä tarkoitetaan sitä, että jokainen vastaaja vastasi samoihin kysymyksiin samassa järjestyksessä, mutta kaikkia vastauksia ei oltu sidottu vastausvaihtoehtoihin. Kysely koostui sekä monivalintakysymyksistä että avoimista kysymyksistä. Monivalintakysymykset, joissa on rajattu haastateltavien vastausvaihtoehtoja, ovat strukturoidun haastattelumuodon tyypillinen piirre. Avoimet kysymykset antoivat vastaajille kuitenkin mahdollisuudet kertoa omia kokemuksiaan ja näkemyksiään, mikä on strukturoimattomalle teemahaastattelulle tyypillinen muoto. Tällaisissa haastatteluissa aihe kohdennetaan tiettyyn teemaan, mutta vastaajille ei esitetä vastausvaihtoehtoja. (Hirsjärvi & Hurme 2011, 47–48; Hirsjärvi ym. 2009, 193–194.)

Haastateltavat talousjohtajat kerättiin erään talousjohtajan verkoston avulla, jonka kautta sain kerättyä riittävän määrän haastateltavia. Haastateltavat controllerit kerättiin pääosin Metropolian entisistä opiskelijoista, jotka ovat työllistyneet controller-tehtäviin. Vastajat tavoitettiin LinkedIn-sovelluksen välityksellä, jossa pyydettiin heidän suostumustaan haastatteluun.

Haastattelu toteutettiin sähköisen Google Forms -kyselylomakkeen avulla, joka lähetettiin haastateltaville sähköpostilla. Talousjohtajien kysely (ks. liite 1) painottui enemmän controller-toiminnan hyödyntämisen ja roolin kehittymisen selvittämiseen. Taustatietojen keräämisen jälkeen haastateltavilta kysyttiin controller-toiminnon perustamiseen vaikuttaneita tekijöitä monivalintakysymyksen avulla. Tässä kysymyksessä vastaajalla oli mahdollisuus myös perustella tai täydentää vastaustaan siihen varatussa vastauskentässä. Tämän jälkeen kyselyssä haluttiin selvittää, mihin tarkoituksiin johto tyypillisesti hyödyntää controllereita. Kysymyksen tarkoituksena oli selvittää controllereiden keskeisiä työtehtäviä sekä tilanteita, joissa johto hyödyntää controllereita. Lopuksi talousjohtajilta kysyttiin controllereiden osaamisvaatimuksista ja siitä, miten johto hyödyntää controllereiden tuottamaa tietoa päätöksenteossa.

Controllereille suunnatussa kyselylomakkeessa (ks. liite 2) painotettiin enemmän controllereiden tehtäviä, tärkeimpiä osaamisalueita sekä digitalisaation vaikutusta työhön. Kyselyssä selvitettiin taustatietojen jälkeen vastaajan keskeisimpiä työtehtäviä, eri controllereiden välisen toiminnan ilmenemistä yrityksissä, johdon päätöksenteon kannalta olennaisia tehtäviä, tärkeimpiä controllereiden osaamisalueita sekä järjestelmäteknologian kehityksen ilmenemistä heidän työssään.

## 5.2 Vastaajien esittely

Talousjohtajille suunnattuun kyselyyn vastasi 11 vastaajaa. Näistä suurin osa toimi eri toimialojen yrityksissä talousjohtajina, mutta kyselyyn vastasi myös muita johtoryhmän jäseniä. Taulukossa 1 on esitetty yhteenveto vastaajien työnimikkeistä sekä yritysten toimialoista ja liikevaihdoista.

Taulukko 1. Talousjohtajille suunnatun kyselyn vastaajat.

Vastaajan työnimike	Kohdeyrityksen toimiala	Liikevaihto
Talousjohtaja	SaaS - palvelut (ohjelmisto)	11 M€
Talousjohtaja	Kahvila-ravintolat	170 M€
Talousjohtaja	Metalliteollisuus	5 M€
Talousjohtaja	Rakennusalan suunnittelu- ja konsultointiyritys	140 M€
Talousjohtaja	Rakentaminen	1 MRD€
Talousjohtaja	Palvelut liike-elämälle	50 M€
Hallintojohtaja	Vähittäiskauppa	1,9 MRD€
Head of Finance Operations, Finland	Tietotekniikan palvelut	1,59 MRD€
Senior Vice President, Strategy and Business Controlling	Metsäteollisuus	1,6 MRD€
Vice President, Planning and Control	Energia, uusiutuva energia, teollisuus	12 MRD€
Head of Finance and Trading Support	Energia	5,2 MRD€

Controllereille suunnatussa kyselyssä haastateltiin viittä eri controlleria. Controller-työnimikkeet jakautuivat vastaajien kesken seuraavasti: kaksi vastaajaa toimivat business controllereina, yksi group controllerina, yksi working capital controllerina ja yksi pelkän controller-nimikkeen alla. Viitekehyksen kirjallisuuden mukaan business ja group controllerit osallistuvat eniten johdon päätöksenteon tukemiseen. Tutkimuksessa huomioitiin kuitenkin myös muiden controllereiden näkemys, koska kaikissa yrityksissä ei toimi välttämättä useampia controller-rooleja. Taulukossa 2 on esitetty yhteenveto vastaajien controller-nimikkeistä, yrityksen toimialasta ja liikevaihdosta, jossa he työskentelevät, sekä vastaajien työkokemuksista taloushallinnon tehtävistä.

Taulukko 2. Controllereille suunnatun kyselyn vastaajien perustiedot.

Controller-nimike	Kohdeyrityksen toimiala	Liikevaihto	Työkokemus taloushallinnon tehtävistä
Business Controller	Moniala	7 MRD€	+8 vuotta
Business Controller	Suunnittelu ja konsultointi	500 M€	+10 vuotta
Group Controller	Yleiskäyttöön tarkoitettujen koneiden valmistus	180 M€	+18 vuotta
Working Capital Controller	Logistiikka	200 M€	+7 vuotta
Controller	Talotekninen suunnittelu ja konsultointi	80 M€	+7 vuotta

Taulukossa 2 ensimmäisenä business controllerina toimivan henkilön keskeisimmät työtehtävät painottuvat sisäisen laskentatoimen vaativiin asiantuntijatehtäviin. Työtehtäviä on melko paljon ja ne sisältävät seuraavia kokonaisuuksia: kuukausituloksen ja ennusteiden analysointi, raportointi ja toimenpide-ehdotusten antaminen ylimmälle johdolle, ennusteprosessin kehittäminen ja koordinointi, strateginen suunnittelu ja laskenta sekä johdon tukeminen strategiatyössä, Adhoc-analyysien laadinta liiketoiminnalle, ylimmälle johdolle sekä hallitukselle, investointilaskenta sekä investointiprosessin kehittäminen, työvälineiden ja -tapojen jatkuva kehittäminen, liiketoimintayksiköiden tukeminen talousasioissa, markkina-analyysien laadinta ja benchmarking, kassavirta- ja taseanalyysien laadinta sekä niiden suunnittelu, aktiivinen vuoropuhelu ja toiminnan kehittäminen johdon kanssa sekä kehitysprojektien vetäminen projektipäällikön roolissa.

Suunnittelu ja konsultointi -toimialan business controllerin keskeisimmässä työtehtävissä oli yhtäläisyyksiä edellä mainitun controllerin tehtävien kanssa. Haastateltava vastasi, että hänen keskeisimpiin työtehtäviinsä kuuluvat kuukausittainen raportointi, ennusteiden laadinta, vuosibudjetointi, erilaisten analyysien laadinta, liiketoiminnan tukena toimiminen esimerkiksi tarjoustyössä sekä projektikannan talouden seuraaminen ja projektien osatuloutukset.

Group controller -työnimikkeellä työskentelevän henkilön keskeisimpiin työtehtäviin kuuluvat business controlling- ja konsernilaskennan tehtävät. Näitä ovat esimerkiksi raporttien ja analyysien laadinta johdon päätöksenteon tueksi, raportoinnin kehittäminen ja konsernin raportointikäytännön yhtenäistäminen sekä järjestelmäasioissa tukena toimiminen organisaatiolle.

Tutkimuksessa haastateltiin myös logistiikan alan working capital controlleria. Hänen keskeisiin työtehtäviinsä kuuluvat saatavien valvonta, prosessien kehitys, palvelukeskusten työntekijöiden ohjeistus, myyntisaamisten ja ostovelkojen valvonta sekä erilaiset analysointitehtävät. Vastaajan työtehtävät painottuvat siis pääsääntöisesti erilaisiin valvonta-, kehitys- ja ohjaustehtäviin.

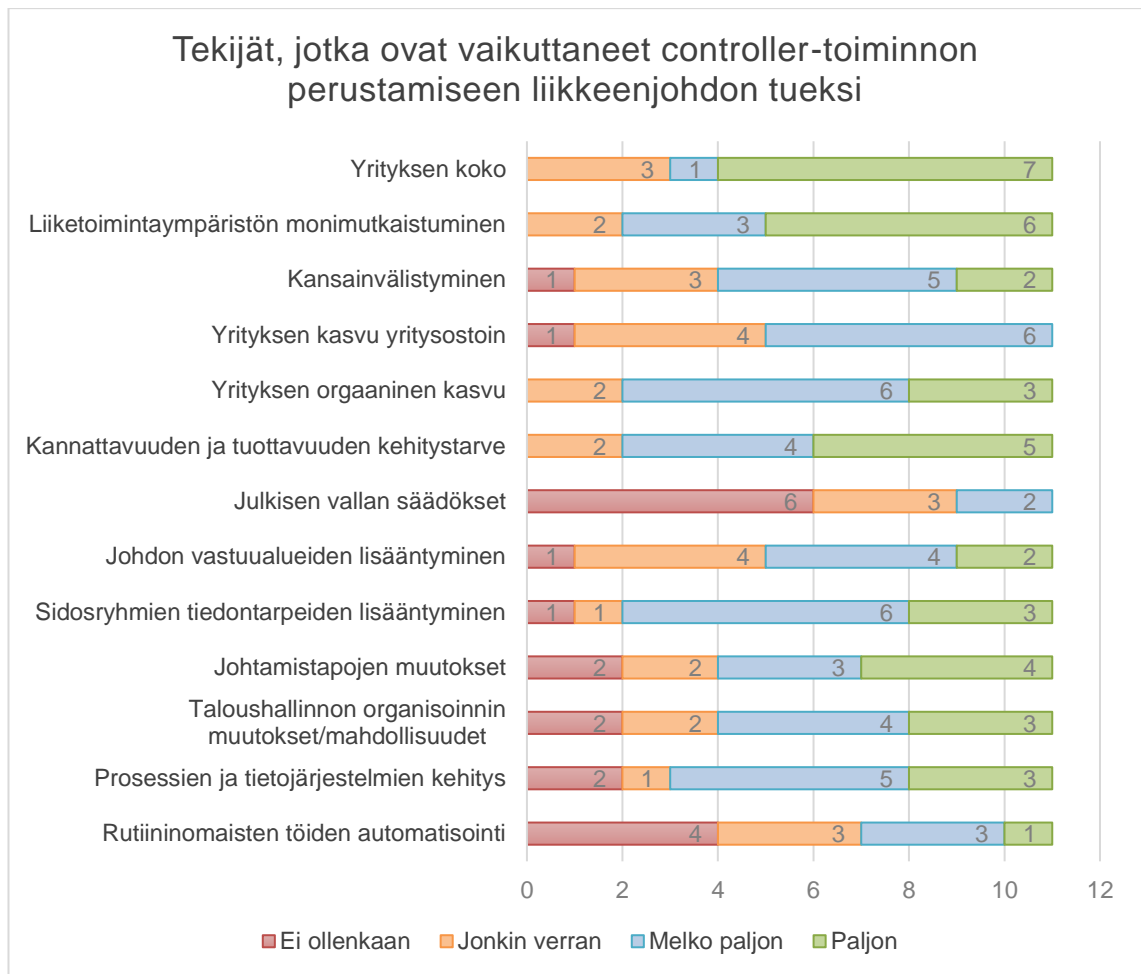
Viimeisenä taulukossa 2 on esitelty controller-työnimikkeellä toimivan vastaajan taustatietoja. Hänen keskeisiin työtehtäviinsä kuuluvat kyselyn mukaan liiketoimintajohdon tukeminen talouteen liittyvissä asioissa, raporttien ja analyysien tuottaminen yritys- ja liiketoimintajohdolle sekä budjetoitiprosessista huolehtiminen. Vastaajan mukaan yrityksessä on käynnissä myös hallinnollisten järjestelmien uudistushanke, mikä on työllistänyt häntä ja muuta talousosastoa paljon.

Vastaajien pääasialliset tehtäväkentät osoittavat sen, että kirjallisuudessa mainitut tietyt controller-roolit keskittyvät enemmän johdon päätöksenteon tukemiseen. Business- ja group controllereiden tehtävät vastaavat pitkälti kirjallisuudessa ja työpaikkailmoituksissa ilmenneitä tehtäviä. Vastaukset osoittavat kuitenkin myös sen, että johdon päätöksentekoa tukevat tehtävät voivat kuulua myös muille controller-rooleille, kuten tässä tapauksessa pelkällä controller-työnimikkeellä toimivalle työntekijälle.

## **6 Kyselyiden tulokset**

### **6.1 Controller-toiminnan muodostuminen johdon tueksi**

Tutkimuksessa haluttiin selvittää, miten controller-toiminta on kehittynyt yritysten toimintaympäristön muutosten myötä ja mitkä asiat ovat vaikuttaneet sen kehittymiseen. Controller-toiminnan kehityksestä oli löydettävissä lähdemateriaaleja, jotka vastasivat selkeästi siihen, miten rooli on kehittynyt. Kyselyssä selvitettiin tarkemmin, mitkä tekijät ovat vaikuttaneet siihen, että controller-toiminto on perustettu liikkeenjohdon tueksi. Tekijöitä selvitettiin monivalintakysymyksen ja avoimen vastauskentän avulla. Kysymyksen tulokset on havainnollistettu kuviossa 5. Kuvion vihreä ja sininen väri symboloivat sitä, että kyseinen tekijä on vaikuttanut paljon tai melko paljon controller-toiminnan kehitykseen, ja oranssi ja punainen väri symboloivat sitä, ettei kyseisellä tekijällä ole ollut kovinkaan paljoa tai ollenkaan vaikutusta controller-toiminnan kehitykseen.



Kuvio 5. Talusjohtajien vastaukset controller-toiminnan kehitykseen vaikuttaneista tekijöistä.

Enemmistö vastaajista oli sitä mieltä, että yrityksen koko, liiketoimintaympäristön monimutkaistuminen, kansainvälistyminen, yrityksen orgaaninen kasvu, kannattavuuden ja tuottavuuden kehitystarve, johdon vastualueiden lisääntyminen, sidosryhmien tiedontarpeiden lisääntyminen, johtamistapojen muutokset, taloushallinnon organisoinnin muutokset tai mahdollisuudet sekä prosessien ja tietojärjestelmien kehitys ovat vaikuttaneet eniten controller-toiminnon perustamiseen liikkeenjohdon tueksi. Eniten näistä korostui yrityksen koko, johon seitsemän vastaajista oli vastannut "paljon". Toinen eniten ääniä saanut tekijä oli liiketoimintaympäristön monimutkaistuminen, johon kuusi vastaajista oli vastannut, että kyseinen tekijä vaikuttaa paljon controller-toiminnan perustamiseen.

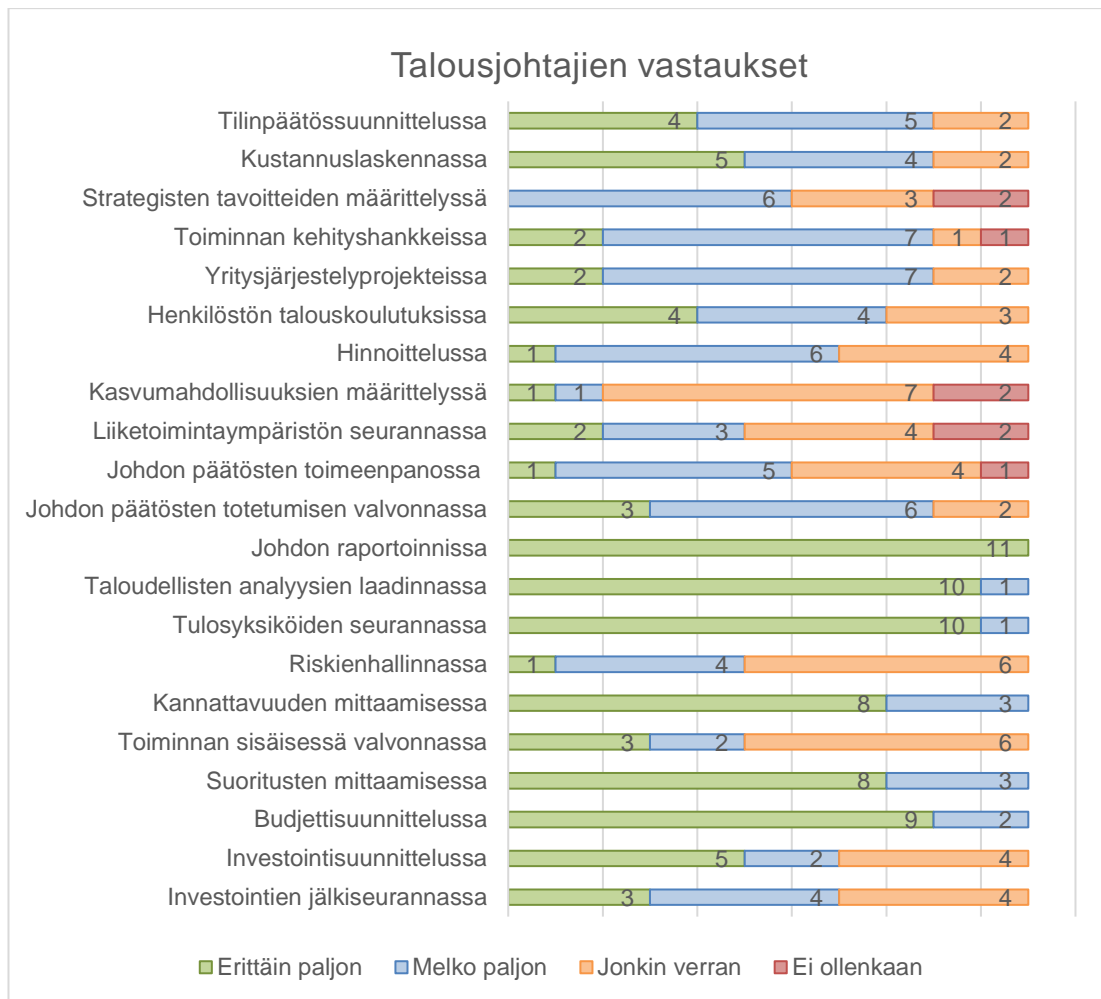
Kyselyssä ilmeni myös tekijöitä, jotka eivät ole enemmistön mielestä vaikuttaneet paljoa tai ollenkaan controller-toiminnon perustamiseen. Vähintään neljä vastaajista oli sitä mieltä, että julkisen vallan säädökset ja rutiininomaisten töiden automatisointi eivät ole

vaikuttaneet ollenkaan controller-toimintaan. Nämä tekijät olivat jakaneet selkeästi mielipiteitä, koska esimerkiksi kolme vastaajista katsoi julkisen vallan säädösten vaikuttaneen jonkin verran controller-toimintaan ja kaksi melko paljon. Tätä ei ollut kukaan pitänyt kuitenkaan olennaisimpana tekijänä. Rutiininomaisten töiden automatisointi jakoi myös mielipiteitä vastaajien välillä, koska kolme vastaajista katsoi automatisoinnin vaikuttaneen vähintäänkin melko paljon controller-toimintaan. Muita eroavaisuuksia vastauksissa ilmeni johdon vastuualueiden lisääntymisessä, johtamistapojen muutoksissa sekä taloushallinnon organisoinnin muutoksissa. Niissä, missä valtaosa vastasi näiden olevan olennainen tekijä controller-toiminnan kehitykseen, vähintään neljä vastaajista oli sitä mieltä, että tekijä vaikutti ainoastaan jonkin verran tai ei ollenkaan controller-toimintaan.

Kysymyksen ohessa vastaajilla oli mahdollisuus kertoa myös muita syitä controller-toiminnan perustamiseen. Tähän vastasi kaksi henkilöä. Toisen mukaan controller-toiminta on kehittynyt liikkeenjohdon tueksi myös siitä syystä, että yritykset tarvitsevat jatkuvasti tarkempaa kuvaa liiketoiminnasta. Toinen vastaajista mainitsi, että controller-toimintaa tarvitaan talousraportoinnin kehittämiseksi hallituksen ja rahoittajien tarpeisiin.

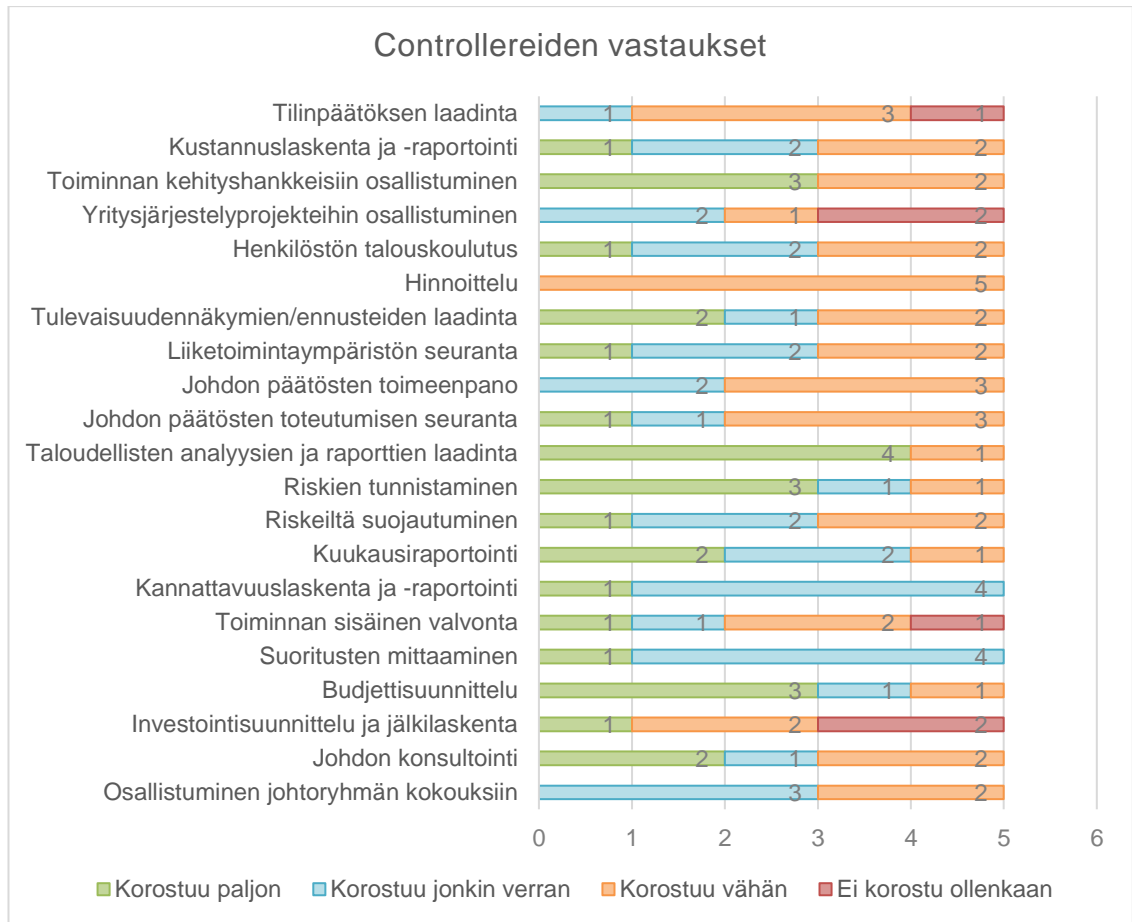
## 6.2 Controllereiden tyypilliset vastuualueet

Kyselyssä haluttiin selvittää, mihin tarkoituksiin johto tyypillisesti hyödyntää controlleereita. Tämä kysymys oli yksi olennaisimmista kysymyksistä tutkimuksen kannalta, koska se vastaa pääosin tämän tutkimuksen tutkimusongelmaan sekä toiseen tutkimuskysymykseen. Vastuualueista kysyttiin sekä talousjohtajilta että controllereilta. Kuviossa 6 on havainnollistettu talousjohtajien vastauksia ja kuviossa 7 controllereiden vastaustuloksia. Kohderyhmien kysymykset erosivat hieman toisistaan (ks. liitteet 1 ja 2). Vastauksia käsitellään seuraavaksi siten, että ensin analysoidaan molemmissa kyselyissä ilmenneitä tehtäviä.



Kuvio 6. Talousjohtajan vastaukset controllereiden tehtävistä.

Talousjohtajien vastauksista saa melko selkeän kuvan siitä, mitkä tehtävät korostuvat eniten controllerin tehtäväkentässä, kun tarkoituksena on avustaa johtoa päätöksenteossa. Kaikki talousjohtajien kyselyn vastaajat olivat sitä mieltä, että johto hyödyntää controllereita erittäin paljon johdon raportoinnissa. Tämän lisäksi vähintään kymmenen vastaajista oli sitä mieltä, että controllereita hyödynnetään taloudellisten analyysien laadinnassa sekä tulosityksiköiden seurannassa. Näiden lisäksi vähintään kahdeksan vastaajista katsoi, että myös kannattavuuden ja suoritusten mittaaminen sekä budjettisuunnittelu korostuvat erittäin paljon controllerin tehtäväkentässä.



Kuvio 7. Controllereiden vastaukset johtoa tukevista tehtävistä.

Controllereiden vastaukset edellä mainituista tehtävistä vastasivat talousjohtajien kyselyn tuloksia. Controllerit olivat sitä mieltä, että vastaavanlaiset suunnittelu-, raportointi-, analysointi- ja mittaustehtävät korostuvat niiden controllereiden tehtäväkentässä, joiden tarkoituksena on tuottaa tietoa päätöksenteon tueksi. Molempien kohderyhmien enemmistö oli samaa mieltä myös siitä, että controllerit osallistuvat kustannuslaskentaan, toiminnan kehityshankkeisiin sekä henkilöstön talouskoulutuksiin.

Kohderyhmien vastauksissa ilmeni myös eroja. Huomattavin ero vastausten välillä ilmeni hinnoittelussa, johon kaikki controllerit olivat vastanneet, että kyseinen tehtävä korostuu vain vähän controllereiden tehtäväkentässä. Talousjohtajista enemmistö oli kuitenkin sitä mieltä, että hinnoittelu kuuluu olennaisesti controllereiden tehtäväkenttään. Tämän lisäksi talousjohtajat pitivät esimerkiksi yritysjärjestelyprojekteihin osallistumista tärkeämpänä kuin controllerit. Talousjohtajille suunnatussa kyselyssä vain kaksi vastaajaa oli sitä mieltä, että controllerit eivät osallistu yritysjärjestelyprojekteihin merkittävästi. Cont-

rollereiden vastaukset osoittivat, että controllerit osallistuvat melko vähän kyseiseen tehtävään. Edellisten lisäksi mielipiteitä sekä kohderyhmien että vastaajien välillä jakoivat erityisesti liiketoimintaympäristön seurantatehtävät, johdon päätösten toimeenpano ja seuranta, riskienhallintatehtävät sekä sisäisen valvonnan tehtävät. Näistä tehtävistä on huomattavissa se, että eri yritykset voivat hyödyntää controller-toimintoja erilaisissa tarkoituksissa.

Kohderyhmiltä kysyttiin edellä mainittujen tehtävien lisäksi myös hieman eri kysymyksiä. Controllereiden kyselyssä kysyttiin, miten tilinpäätösten ja ennusteiden laadinta, kuukausiraportointi, johdon konsultointi sekä osallistuminen johtoryhmän kokouksiin ilmenevät controllereiden tehtäväkentässä. Controllereiden vastaukset osoittivat, että tilinpäätösten laadinta sekä osallistuminen johtoryhmän kokouksiin korostuvat jonkin verran tai vähän controller-toiminnassa. Vastaajien mukaan ennusteiden laadinta, kuukausiraportointi ja johdon konsultointi korostuvat puolestaan enemmän controllereiden tehtäväkentässä.

Talusojohtajille suunnatussa kyselyssä kysyttiin puolestaan controllereille suunnatusta kyselystä poiketen seuraavia asioita: tilinpäätössuunnittelu, strategisten tavoitteiden määrittely, kasvumahdollisuuksien määrittely sekä tulosyksiköiden seuranta. Näistä tehtävistä korostui eniten tulosyksiköiden seuranta, mikä korostui myös kirjallisuudessa. Toinen korostunut tehtävä oli tilinpäätössuunnittelu. Controllereiden vastauksen perusteella voidaan olettaa, että controllerit osallistuvat tilinpäätöksen suunnitteluun enemmän kuin varsinaiseen toteutukseen.

Talusojohtajilta kysyttiin myös, hyödyntääkö johto controller-toimintaa strategisten tavoitteiden määrittelyssä sekä yrityksen kasvumahdollisuuksien määrittelyssä. Vastaajien mukaan controllerit osallistuvat enemmän strategisten tavoitteiden määrittelyyn, mikä vastaa kirjallisuuden perusteella muodostunutta käsitystä controller-toiminnasta osana strategiaprosessia.

### 6.3 Controllereiden rooli strategiaprosessissa

Talusojohtajille suunnatussa kyselyssä selvitettiin tarkemmin tiettyjä controllerin vastuualueita. Vastaajilta kysyttiin avoimen kysymyksen avulla, minkälainen rooli controllereilla on yrityksen strategiaprosessissa. Kaksi vastaajista katsoi, että controllereiden rooli on

ollut vähäinen kyseisessä tehtävässä. Toinen heistä mainitsi, että tehtäväalue kuuluu talousjohtajan vastuulle.

Muiden vastaajien mukaan controllerin rooli voi ilmetä yrityksen strategiaprosessissa monin tavoin. Talousjohtajille suunnatussa kyselyssä ilmeni, että controllereiden strategiaprosessiin liittyvät tehtävät painottuvat erityisesti raportointi- ja analysointitehtäviin, taloudellisen näkökulman vastuuhenkilönä toimimiseen sekä erilaisiin valvonta- ja ylläpitotehtäviin.

Kolme vastaajista kertoi, että controllerit osallistuvat strategiaprosessissa etenkin johdon raportointiin, taloudellisten analyysien laadintaan sekä esitysmateriaalin valmisteluun. Controllereiden tehtäviin voi kuulua esimerkiksi eri strategisten vaihtoehtojen laskenta ja analysointi sekä olla mukana tavoitteiden asetannassa. Yksi vastaajista mainitsi, että controllerit toimittavat erilaisia strategiaprosessia tukevia analyysejä johdolle. Vastaukset osoittivat myös sen, että controllerit toimivat erityisesti taloudellisen näkökulman vastuuhenkilöinä yrityksen strategiaprosessissa. Controllerit tukevat strategiaprosessia muun muassa osallistumalla projektien taloudelliseen suunnitteluun.

Kolmas korostunut tehtäväkenttä strategiaprosessissa liittyy erilaisiin valvonta- ja ylläpitotehtäviin. Yksi vastaajista mainitsi, että controllerit osallistuvat liukuvan talous- ja rahoitusennusteen ylläpitoon. Toinen vastaaja kertoi, että pitkän ajan strategiset tavoitteet jalkautuvat vuositason liiketoimintasuunnitelman kautta lyhyemmän ajan tavoitteisiin. Controllerit vastaavat tavoitteiden ja toimenpiteiden valvonnasta.

Muita strategiaprosessiin liittyviä tehtäviä voivat olla kyselyn tulosten mukaan aikataulutus, prosessien hallinnointi, prosessien ja funktioiden tukeminen, johdon sparraus sekä strategisen ambition kuvaaminen lukuina. Kuten edellä esitetyt osoittavat, controllereiden rooli yrityksen strategiaprosessissa voi ilmetä monin tavoin, eikä yritysten välillä ole välttämättä yhtäläisyyksiä roolin ilmenemisestä.

#### 6.4 Controllereiden rooli toiminnan prosessien kehittämisessä

Talousjohtajille suunnatussa kyselyssä selvitettiin tarkemmin, minkälainen rooli controllereilla on yrityksen toiminnan prosessien kehittämisessä. Viitekehyksen lähdeaineistossa ilmeni monesti, että controllerit osallistuvat erilaisiin kehittämishankkeisiin. Kyselyn

vastausten mukaan controllerit osallistuvat jokaisessa kohdeyrityksessä kyseiseen toimintaan.

Eräs vastaaja mainitsi, että controllereiden tehtävänä on varmistaa riittävät kontrollipisteet, prosessien läpinäkyvyys sekä prosessien seuranta. Lisäksi controllerit pyrkivät tunnistamaan erilaisia automaatiomahdollisuuksia. Myös toinen vastaaja oli maininnut controllereiden osallistumisen rutiininomaisten tehtävien automatisointiin. Vastaajan mukaan controllerin rooli prosessien kehittämisessä ilmenee myös hallinnollisten prosessien pulonkaulojen tunnistamisena.

Yksi vastaajista mainitsi, että prosessikehitys on kiinteä osa controllereiden tehtäväkuvaa. Controllereilla on laaja verkosto ja rajapinta muuhun organisaatioon ja he pystyvät tätä kautta toiminaan koordinaattoreina eri funktioiden välillä. Controllerit vastaavat myös prosessikehitysten taloudellisesta valvonnasta. Myös toinen vastaaja mainitsi, että controllerit tuovat talousnäkökulman eri prosesseihin.

Eräs vastaaja mainitsi, että controllerit tekevät analyyskejä siitä, minkä tyyppisiä projekteja yrityksessä kannattaa rakentaa ja missä on niin sanottuna ”sudenkuoppia”. Toisen vastaajan mukaan controllereiden tehtävänä on tukea yritystä prosessien kehittämisen tavoitteiden määrittelyssä ja auttaa näkemään muutosten rahalliset vaikutukset.

## 6.5 Controllereiden rooli operatiivisessa johtamisessa

Tämän opinnäytetyön toisessa kappaleessa kerrotaan siitä, miten laskentatoimi ja controllerit osallistuvat operatiiviseen johtamiseen. Tästä aiheesta kysyttiin myös talousjohtajille suunnatussa kyselyssä avoimen kysymyksen avulla. Enemmistö vastaajista vastasi, että controllerin rooli yrityksen operatiivisessa johtamisessa ilmenee niin sanottuna tukitoimintona. Yksi vastaajista mainitsi, että controllerit toimivat liikkeenjohdon oikeana kätenä varmistamassa, että päätöksenteossa on kaikki oleellinen saatavissa oleva tieto. Vastaajan mukaan controllerit ehdottavat toimenpiteitä, mutta linjajohto tekee lopullisen päätöksen.

Kolme vastaajista katsoi, että controllereiden tehtävänä on avustaa johtoa ja tukea johtamista taloudellisen tiedon osalta. Yksi heistä mainitsi, että controllereiden tarkoituksena on tuoda faktapohjaista taloustietoa päätöksenteon tueksi sekä haastaa ja tukea

johtoa ennustamisessa sekä auttaa ymmärtämään asioiden taloudellista vaikutusta. Toinen vastaajista vastasi, että controllereiden tehtävänä on tukea operatiivista johtoa avustamalla luvuissa ja osallistua esimerkiksi eri vaihtoehtojen vertailuun investoinneissa.

Neljä vastaajista mainitsi myös, että controllereiden rooli operatiivisessa johtamisessa ilmenee seuranta- ja valvontatehtävinä. Kolme vastaajaa vastasi, että controllerit osallistuvat budjetointiin tai sen seurantaan. Yksi vastaajista mainitsi operatiivisen toiminnan seurannan yleisesti.

## 6.6 Controllereiden tuottaman tiedon hyödyntäminen päätöksenteossa

Talusojohtajille suunnatussa kyselyssä kysyttiin, miten johto hyödyntää controllereiden tuottamaa tietoa päätöksentekotilanteissa. Osa vastaajista vastasi, että johto voi perustaa päätöksen saamaansa materiaaliin. Osa vastaajista oli puolestaan sitä mieltä, että controllereiden tuottama tieto vaikuttaa osittain päätöksentekoon.

Neljä vastaajista katsoi, että johto voi perustaa päätöksensä täysin controllereiden tuottamaan materiaaliin. Yksi heistä mainitsi, että heidän yrityksessään johto perustaa päätökset saamaansa materiaaliin. Toinen vastaajista kertoi, että johdon taloustaustaisuuden vuoksi lukujen painoarvo on suuri. Hänen mukaansa isoimmat päätökset tehdään lukujen kautta, minkä takia on erityisen tärkeää, että luvut ovat luotettavia ja että ne on esitetty oikein. Kaksi muuta vastaajaa oli myös sitä mieltä, että controllereiden tuottamaa tietoa käytetään heidän yrityksissään päätöksenteossa. Toinen vastaajista mainitsi, että controllereiden tuottamaa tietoa hyödynnetään päätöksenteossa erittäin paljon, koska heidän tekemänsä laskelmat ja analyysit ovat pitkälti päätösten perusteina. Toinen vastaajista vastasi, että controllereiden tuottamalla tiedolla on painoarvoa etenkin sellaisissa päätöksissä, joissa luvut ratkaisevat. Vastaajan mukaan johto laatii harvoin itse laskelmia.

Neljä vastaajista katsoi, että controllereiden tuottamaa tietoa hyödynnetään olennaisesti päätöksentekotilanteissa. Yksi vastaajista vastasi, että controllereiden tuottamaa sekä menneisyyteen että tulevaisuuteen painottuvaa tietoa hyödynnetään kaikessa operatiivisessa toiminnassa. Toinen vastaajista mainitsi, että controllerit ovat lähtökohtaisesti mukana pöydissä, missä päätöksiä tehdään. Heidän rooli vaihtelee kuitenkin tilanteen ja yksikön mukaan. Kolmannen vastaajan mukaan controllereiden tuottamaa tietoa hyödynnetään projektivalinnoissa sekä tavoitteiden asettamisessa. Neljäs vastaaja mainitsi,

että controllereiden tuottama tieto auttaa ymmärtämään eri vaihtoehtojen taloudelliset vaikutukset ja ohjaa siten päätöksentekoa faktapohjaisesti sen sijaan, että johto tekee päätöksen intuition perusteella.

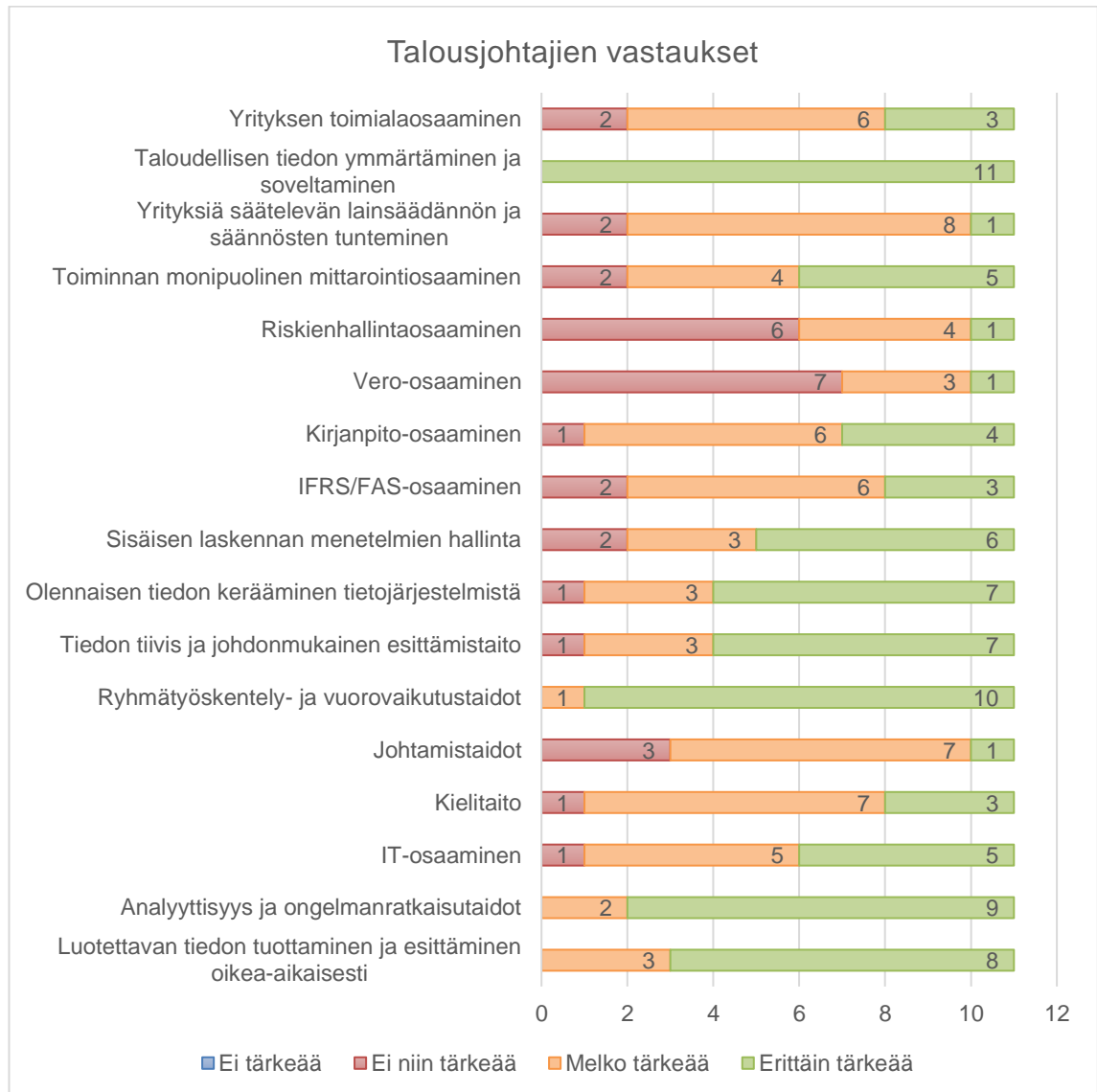
## 6.7 Controllereiden osaamisvaatimukset

Talousjohtajilta ja controllereilta kysyttiin controllereiden olennaisista osaamisvaatimuksista tehtävien suorittamisen kannalta. Kysymyksen tarkoituksena oli selvittää, mitkä työelämätaidot korostuvat controller-toiminnassa, joka toimii tiiviissä yhteistyössä johdon kanssa. Talousjohtajien vastausten yhteenveto on havainnollistettu kuviossa 8 ja controllereiden vastaukset on havainnollistettu kuviossa 9. Kuvioden vihreä ja oranssi väri symboloivat sitä, että osaamisalue on melko tärkeä tai erittäin tärkeä, ja kuvioden punainen ja sininen väri tarkoittavat sitä, että kyseinen osaamisalue ei ole niin tärkeä tai yhtään tärkeä controller-toiminnassa.

Molemmat kohderyhmät olivat sitä mieltä, että taloudellisen tiedon ymmärtäminen ja soveltaminen on erittäin tärkeää controllereiden tehtävissä. Molempien kohderyhmien vastauksissa korostuivat myös sisäisen laskennan menetelmien hallinta, tiedon tiivis ja johdonmukainen esittämistaito, ryhmätyöskentely- ja vuorovaikutustaidot sekä analyttisyys ja ongelmanratkaisutaidot. Kohderyhmät olivat edellisten lisäksi samaa mieltä myös siitä, että melko tärkeitä tai tärkeitä controllerin osaamisalueita ovat yrityksen toimiala-osaaminen, toiminnan monipuolinen mittarointiosaaminen, kirjanpito-osaaminen, IT-osaaminen sekä kielitaito.

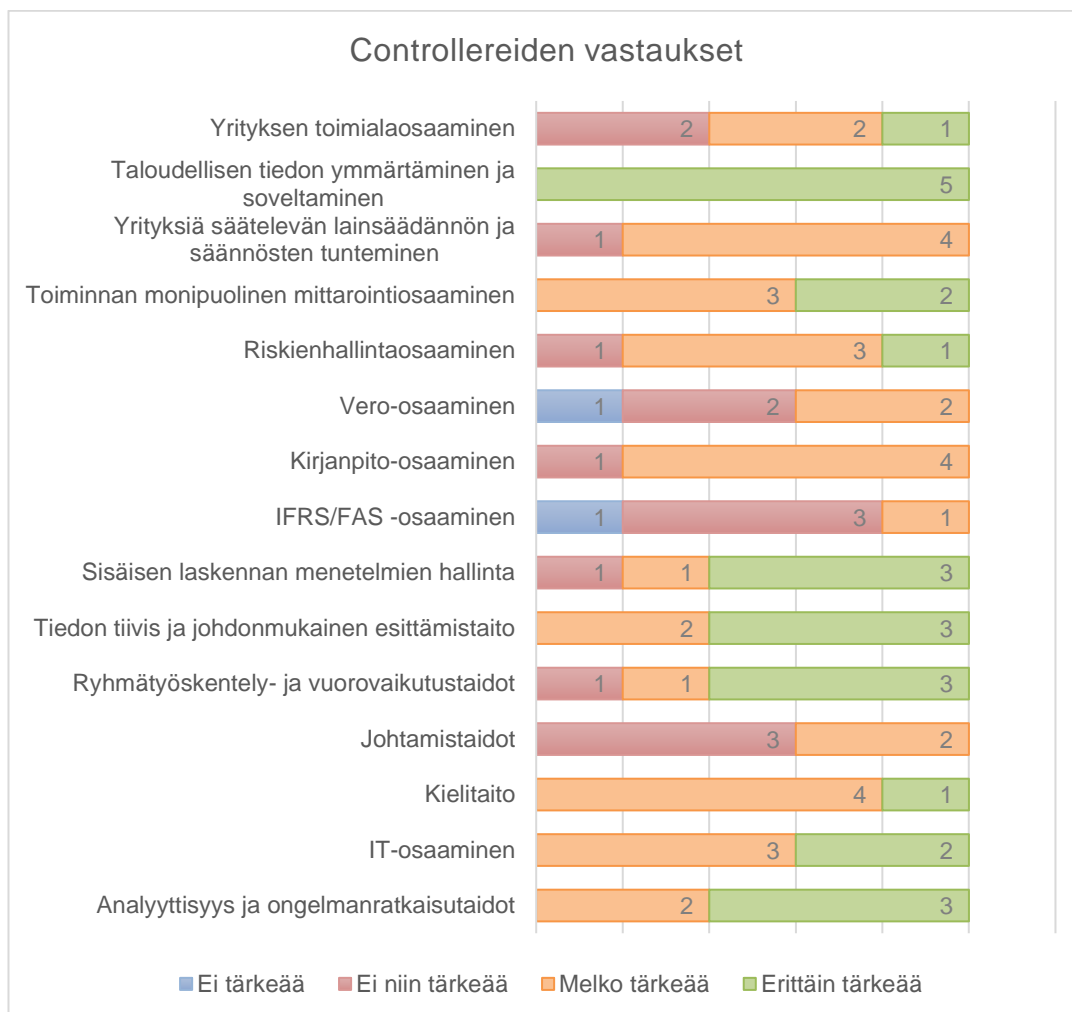
Kohderyhmien vastausten välillä ilmeni myös eroavaisuuksia sen suhteen, onko jokin osaamisalue olennainen controllereiden työn kannalta. Talousjohtajien vastauksissa korostui etenkin riskienhallintaosaaminen sekä vero-osaaminen, joita vähintään kuusi vastaajista piti vähemmän tärkeinä. Controllereiden vastauksista ilmeni, että enemmistö piti riskienhallintaosaamista kuitenkin erittäin tärkeänä tai melko tärkeänä. Vero-osaamisen tärkeys jakoi controllereiden vastauksissa puolestaan enemmän mielipiteitä. Osa vastaajista piti tätä melko tärkeänä, ja osa oli sitä mieltä, että vero-osaaminen ei ole niin tärkeää tai yhtään tärkeää controller-toiminnan kannalta.

Kolmas kohderyhmien vastauksia jakanut osaamisalue oli IFRS/FAS-osaaminen. Talousjohtajille suunnatusta kyselystä kymmenen vastaajaa oli sitä mieltä, että kyseisen alueen hallinta on tärkeää controllereiden tehtävien kannalta. Controllereiden vastauksissa ilmeni kuitenkin, että vain yksi vastaajista piti tätä tärkeänä osaamisalueena.



Kuvio 8. Osaamisalueet, joita controllerit tarvitsevat tehtävien suorittamisessa.

Talousjohtajille suunnatussa kyselyssä oli kaksi osaamisaluetta, joita ei kysytty controllereiden kyselyssä. Nämä osaamisalueet olivat olellaisen tiedon kerääminen tietojärjestelmistä sekä luotettavan tiedon tuottaminen ja esittäminen oikea-aikaisesti. Vastajien mukaan kyseiset osaamisalueet korostuvat myös erityisen paljon controllereiden tärkeissä osaamisalueissa.



Kuvio 9. Controllereiden vastaukset tärkeistä osaamisalueista.

Controllereille suunnatun kysymyksen yhteydessä kysyttiin myös muita tärkeitä osaamisalueita, joita controllerit tarvitsevat työssään. Tähän avoimeen vastauskenttään vastasi kaksi vastaajaa. Toinen vastaajista painotti esiintymistaitojen tärkeyttä sekä kohdeyhmän huomioimista esiintymistilanteissa. Hänen mukaan esiintymistaidoissa tuli painottaa tiettyjä asioita ja ulosantia, riippuen siitä, esiintyykö controller ylimmälle johdolle vai liiketoiminnalle. Vastaaja korosti myös tiedon laadukkaan visualisoinnin tärkeyttä.

Toinen vastaajista painotti osaamisalueena myös kokemuksen myötä kehittyneitä tilanetajua. Hänen mukaan kokemuksen myötä on hyvä kartuttaa laajaa tietotaitoa ja ”hokottimia”, joiden avulla huomaa paremmin, mitä pitäisi tutkia tarkemmin.

## 6.8 Controller-verkoston ilmeneminen yrityksissä

Kirjallisuudessa mainittiin, että controllereiden tehtävissä ja osaamisalueissa korostuu vuorovaikutustaitojen tärkeys ja että controllerit toimivat yhteistyössä muiden taloushallinnon henkilöstön sekä muiden controllereiden kanssa (ks. s. 20–21, 24). Yrityksissä voi toimia monenlaisia controllereita, joiden tehtävät rajautuvat tiettyihin osa-alueisiin. Halusin selvittää tutkimuksessa, miten eri controller-roolit toimivat yhteistyössä ja hyödyntävätkö he toistensa tietoa omassa roolissaan. Tutkimuksessa selvitettiin myös, kuinka usein controller-verkosto kokoontuu ja minkälaisia asioita siellä käsitellään. Controllereille suunnatussa kyselyssä kysyttiin, toimiiko yrityksessä controller-verkosto tai muu sellainen, jossa eri controllerit toimivat yhteistyössä.

Neljä vastaajista mainitsi, että heidän työpaikallaan on käytössä controller-verkosto. Verkoston ideana on vastaajien mukaan se, että sen kokouksissa vaihdetaan eri roolien välillä ajatuksia, käsitellään ajankohtaisia asioita sekä käydään asialistan mukaisesti läpi tyypillisesti yhtiön taloudellista tilannetta, tulevaisuudennäkymiä, keskeisiä kehityshankkeita sekä mahdollisia uusia projekteja. Yksi vastaajista mainitsi, että heidän yrityksessään ei ole controller-verkostoa. Kyseinen vastaaja työskenteli muihin yrityksiin verrattuna pienemmässä yrityksessä, mikä tukee kirjallisuuden perusteella muodostunutta oletusta yrityksen koon vaikutuksesta controller-toimintaan.

Controller-verkosto kokoontuu yrityksissä melko säännöllisesti, mutta vastausten välillä ei ilmennyt yhtäläisyyksiä. Vastaukset osoittivat sen, että controller-verkosto kokoontuu säännöllisesti tietyin väliajoin, mutta kokoontumisten määrä määräytyy sen mukaan, kuinka paljon ajankohtaisia asioita controllereilla on käsiteltävänä. Esimerkiksi yhden vastaajan mukaan controller-verkosto kokoontui aiemmin kerran kuukaudessa, mutta käsiteltävien ja ajankohtaisten asioiden vähäisyyden vuoksi kokoontumiset vähenivät neljään kertaan vuodessa. Toisen vastaajan mukaan verkoston kokoontumisen määrään vaikuttaa se, kuinka moneen controller-rooliin käsiteltävä aihe vaikuttaa. Yhden vastaajan mukaan controller-verkosto kokoontuu viikoittain.

Business controllereina toimivien vastaajien mukaan controllereiden kokouksiin voi osallistua myös muiden osastojen henkilöstöä. Toinen vastaajista kertoi, että kokouksissa käy tyypillisesti esiintymässä verkoston ulkopuolinen henkilö, esimerkiksi jonkin liiketoiminnan vetäjä, joka kertoo heidän toiminnastaan. Vastaajan mukaan isoissa yrityksissä

controllerit eivät kykene seuraamaan jokaista liiketoimintaa yhtä tarkasti kuin omaa vastuualuettaan, minkä takia kokouksissa esiintyvän ulkopuolisen henkilön tarkoituksena on luoda ymmärrystä verkostolle eri liiketoiminnoista.

Toisen business controllerin mukaan controller-verkosto voi ulottua myös globaalisti, jos controllereita toimii eri maissa. Vastaajan mukaan Suomessa toimii kuitenkin tiiviimpi controller-verkosto, jonka jäsenten työtehtävät ovat melko samanlaisia. Verkoston kukin controller työskentelee tietyn tai tiettyjen liiketoimintojen tukena. Heidän kokouksiinsa vierailee myös verkoston ulkopuolisia työntekijöitä, kuten kirjanpidon, konsernilaskennan tai HR:n (*Human Resources*) henkilöstöä.

## 6.9 Digitalisaation vaikutus controllereiden tehtäviin

Tämän tutkimuksen viimeinen tutkimuskysymys oli, miten digitalisaatio on vaikuttanut controllereiden tehtäviin. Digitalisaation vaikutus laskentatoimen tehtäviin on ollut ajankohtaisena aiheena jo pitkään ja sen on uskottu muuttavan laskentatoimen työtehtäviä olennaisesti. Digitalisaatiota koskeva kysymys oli avoin kysymys, johon controllerit pystyivät kertomaan vapaasti omia näkemyksiään. Kaikki vastaajat kokivat digitalisaation vaikuttaneen heidän työhönsä. Vastaajien mukaan digitalisaation on muuttanut ja tehostanut heidän työtehtäviään, mutta se on korostanut järjestelmäosaamisen tärkeyttä controllereiden osaamisalueissa.

Yrityksissä, joissa haastateltavat controllerit työskentelevät, on hyödynnetty joko entuudestaan digitalisaatiota ja automaatiota tai yrityksessä on meneillään digitalisaatiota koskeva uudistushanke. Yksi vastaajista mainitsi, että yrityksessä, jossa hän työskentelee, on meneillään digitalisaatiota koskeva uudistushanke, jonka avulla digitalisaatiota pyritään hyödyntämään taloushallinnon, toiminnanohjauksen ja raportoinnin välineissä. Vastaaja toivoi pystyvänsä keskittymään uudistushankkeen myötä raporttien manuaalisen laatimisen sijasta enemmän tiedon analysointiin. Toisen vastaajan mukaan yrityksen prosesseja on pystytty automatisoimaan tai niitä on siirretty muille organisaatiotasolle. Vastaajan mukaan automatisaatiota pyritään lisäämään jatkuvasti ja löytämään toimintaan järkevämpiä ja nopeampia ratkaisuja.

Kolme vastaajaa katsoi, että automaation ja digitalisaation myötä controllerin työ on siirtynyt analyyttisempaan suuntaan, kun on pystytty keskittymään manuaalisten töiden sijasta enemmän tiedon analysointiin. Yksi vastaajista mainitsi, että controllerin tehtävät

eivät keskity enää niin paljoa datan keräämiseen ja raporttien valmisteluun, vaan työ on siirtynyt kohti analyyttisempää ja ohjaavampaa suuntaa. Toisen vastaajan mukaan controllereille on jäänyt digitalisaation myötä enemmän aikaa ajatustyöhön ja yrityksen kehittämiseen.

Kaksi vastaajaa mainitsi, että digitalisaatio on nopeuttanut controllereiden töitä. Toisen vastaajan mukaan digitalisaatio on nopeuttanut controllereiden tehtäviä muun muassa siten, että monet asiat saadaan selvitettyä nopeasti yrityksen sähköisistä järjestelmistä ilman, että tietoa täytyy etsiä yrityksen paperisista arkistoista. Esimerkiksi Excel-sovelluksessa pystyy selvittämään ja löytämään helposti eri dataa erilaisten ominaisuuksien avulla.

Digitalisaation tuomat hyödyt ovat asettaneet myös haasteita controllereiden osaamisvaatimuksille. Kaksi vastaajaa mainitsi, että hyvät IT-taidot ovat keskeisessä asemassa controller-toiminnassa tänä päivänä. Toisen vastaajan mukaan business controllerin elinehto on se, että hän osaa käyttää erilaisia IT-järjestelmiä, koska työssä tarvittavat tiedot sijaitsevat tyypillisesti sähköisessä järjestelmässä. Vastaajan mukaan niin sanotun modernin controllerin tulee ymmärtää myös syvällisemmin IT-järjestelmien toimintaa, koska controllereilla on keskeinen rooli esimerkiksi automatisoinnin kehittämisessä. Jotta kehittäminen onnistuisi, controllerin tulee tunnistaa ja mallintaa IT-henkilöstölle niitä asioita, joita halutaan kehittää ja sitä, minkälaisia ominaisuuksia järjestelmältä vaaditaan, jotta se palvelisi liiketoimintaa mahdollisimman hyvin. Vastaajan mukaan työntekijöiden IT-taidoissa ei riitä enää vahva Excel-sovelluksen hallinta, vaan controllereiden tulisi hallita myös moderneja Business Intelligence -työkaluja, jotka alkavat korvaamaan vanhoja ohjelmistoja. Vastaajan mukaan business controllerin rooli on tyypillisesti myös organisaation eri funktioiden rajat ylittävää työtä, millä tarkoitetaan sitä, että business controllerin tulee ymmärtää myös muiden toimintojen järjestelmiä sekä niiden logiikkaa ja sisältöä.

Toinen vastaajista työskenteli group controller -työnimikkeellä. Hänen mukaan digitalisaatio on tehostanut controllereiden työtehtäviä. Hän mainitsi kuitenkin myös sen, että tehokkuus edellyttää monessa tilanteessa controllereilta järjestelmäosaamista, oivalluskykyä ja näppäryyttä. Vastausten perusteella voidaan siis todeta, että pelkkä järjestelmäteknologinen kehitys ei riitä vaan työntekijöiden tulee kehittyä niiden mukana.

## **7 Yhteenveto ja johtopäätökset**

### 7.1 Yhteenveto tutkimustuloksista

#### **Controller-toiminnan kehitys johdon tukitoiminnoksi**

Tutkimus osoitti, että controller-toiminta on kehittynyt perinteisestä taloushallinnon roolista analyttisempään suuntaan. Controllereiden keskeisimpiin vastuualueisiin kuului alun perin kuukausittaisten taloudellisten informaatioiden tuottaminen yrityksestä sekä muut tyypilliset ulkoisen ja sisäisen laskentatoimen tehtävät. Murroksen seurauksena controller-rooli on kehittynyt perinteisestä taloushallinnon roolista johdon päätöksenteon tukitoiminnoksi, joka on suunnannut controllereiden tehtäviä vaativampiin asiantuntija-tehtäviin. Controllereille on ohjattu enemmän vaativampia päätöksentekoon liittyviä tehtäviä, joiden kautta controllerit osallistuvat keskeisesti myös yrityksen johtamiseen.

Talusohtajille suunnatun kyselyn tulokset osoittivat, että keskeisimmät roolin murrokseen vaikuttaneet tekijät olivat erityisesti yrityksen koko ja liiketoimintaympäristön monimutkaistuminen. Tulokset vastaavat kirjallisuutta, jossa kerrottiin johdon laajan vastualuekentän vaikuttaneen siihen, että tehtäviä on jouduttu delegoimaan myös johtoryhmän ulkopuolelle. Muita korostuneita tekijöitä olivat kansainvälistyminen, yrityksen kasvu, kannattavuuden ja tuottavuuden kehitystarve, sidosryhmien tiedontarpeiden lisääntyminen, johtamistapojen ja taloushallinnon organisoinnin muutokset sekä prosessien ja tietojärjestelmien kehitys. Tulokset ovat yhdenmukaisia kirjallisuuden kanssa, jossa painotettiin esimerkiksi kilpailukyvyn parantamisen tärkeyttä yrityksille sekä liiketoiminnan monipuolisuudesta aiheutuvia tarpeita asiantuntijuudelle.

#### **Tehtävät, joita yrityksen johto delegoi controllereille**

Talusohtajille suunnatun kyselyn tulokset osoittivat selkeästi ne tehtävät, joissa controller-toimintaa hyödynnetään eniten. Tulosten mukaan johto hyödyntää controllereita etenkin johdon raportoinnissa, taloudellisten analyysien laadinnassa, tulosyksiköiden seurannassa sekä budjettisuunnittelussa. Muita tuloksissa korostuneita tehtäviä olivat kannattavuuden mittaaminen, suoritusten mittaaminen, tilinpäätössuunnittelu, kustannuslaskenta, yritysjärjestelyprojektit, henkilöstön talouskoulutus sekä johdon päätösten toteutumisen valvonta. Tutkimuksen tulokset ovat yhdenmukaisia kirjallisuuden ja työpaikkailmoitusten kanssa, joissa korostuivat vastaavanlaiset tehtäväkentät.

Talusojohtajille suunnatun kyselyn vastaukset osoittivat myös sen, että controllerit osallistuvat yrityksen strategiaprosessiin monin tavoin. Keskeiseksi tehtäväksi osoittautui muun muassa osallistuminen tavoitteiden asettamiseen, johon kuuluu esimerkiksi eri vaihtoehtojen analysointi ja laskenta. Tähän tehtäväkenttään liittyy myös johdon sparraus sekä erilaisten materiaalien valmistelu. Toinen keskeinen controllerin tehtävä yrityksen strategiaprosessissa voi olla tavoitteiden ja toimenpiteiden seuranta, mikä ilmenee myös vuositason liiketoimintasuunnitelman kautta lyhyemmän aikavälin tavoitteiden seurantana. Muita strategiaprosessiin liittyviä tehtäviä olivat esimerkiksi taloudellisten näkökulmien vastuuhenkilönä toimiminen sekä erilaiset hallinnointi- ja tukemistehtävät.

Talusojohtajien kyselyn tulosten mukaan controllerit osallistuvat myös prosessien kehittämiseen. Controllereiden rooli ilmenee prosessien kehittämisessä kyselyn vastausten perusteella lähinnä prosessien pullonkaulojen tunnistamisena, prosessien riittävien kontrollien varmistamisena sekä prosessikehityksen taloudellisena valvontana.

Controllereiden rooli operatiivisessa johtamisessa ilmenee kyselyn tulosten mukaan erityisesti johdon tukitoimintona. Controllerit toimivat tyypillisesti liikkeenjohdon ”oikeana kätenä” varmistamassa, että päätöksenteossa on käytettävissä kaikki olennainen tieto. Controllerit edustavat tyypillisesti etenkin taloudellista näkökulmaa sekä avustavat ja tukevat johtoa etenkin taloudellisen tiedon osalta. Tulokset osoittivat myös sen, että controllerin rooli operatiivisessa johtamisessa ilmenee myös erilaisina seuranta- ja valvonta-tehtävinä.

Controllereille suunnatun kyselyn tuloksissa oli huomattavissa kunkin controller-roolin tiettyjä painopisteitä tärkeimmistä tehtävistä johdon päätöksenteon tukemisen kannalta. Tuloksissa oli huomattavissa se, että mitä enemmän controller-rooli painottui business controller ja group controller -rooliin, sitä enemmän vastaajan tulokset vastasivat kirjallisuutta ja talusojohtajien vastauksia. Business ja group controllereiden tuloksissa painotettiin erityisesti seuraavat tehtävät: johdon konsultointi, riskien tunnistaminen, taloudellisten analyysien ja raporttien laadinta, toiminnan kehityshankkeisiin osallistuminen, budjettisuunnittelu, ennusteiden laadinta sekä kuukausiraportointi. Näiden lisäksi yksi business controllereista piti erityisen tärkeänä suoritusten mittaamista, liiketoimintaympäristön seuranta, kannattavuus- ja kustannusraportointia, johdon päätösten toteutumisen seuranta sekä investointisuunnittelua ja -seuranta. Vastaaja korosti myös henkilöstön talouskoulutuksen tärkeyttä. Group controllerina toimivan vastaajan tulokset osoittivat myös toiminnan sisäisen valvonnan tärkeyden controllerin tehtäväkentässä.

## **Controllereiden tuottaman tiedon hyödyntäminen johtamisessa**

Talusojohtajille suunnatun kyselyn tulokset osoittivat, että johto hyödyntää olennaisesti controllereiden tuottamaa tietoa päätöksentekotilanteissa. Se, kuinka suuri painoarvo controllereiden tuottamilla laskelmilla ja muilla materiaaleilla on päätöksenteossa, riippuu usein päätöstä koskevasta aiheesta. Tulokset osoittivat, että päätökset voidaan perustaa täysin controllereiden tuottamaan informaatioon etenkin sellaisissa tilanteissa, joissa luvut ratkaisevat. Tutkimus osoitti, että monissa yrityksissä laskelmat ja analyysit ovat tyyppillisesti päätösten perusteina, mutta päätökset voidaan perustaa myös muuhun tietoon.

Tutkimustulosten mukaan osassa yrityksistä controllereiden tuottamaa informaatiota hyödynnetään olennaisesti päätöksentekotilanteissa, mutta lopullisen päätöksen tekee kuitenkin johto. Kyselyn mukaan johto kuitenkin arvostaa controllereiden tuottamaa faktapohjaista tietoa, jotta päätöksiä ei tehdä pelkän intuition ja kokemuksen pohjalta. Yhteistä kaikille vastauksille oli se, että controllereiden rooli ilmenee olennaisesti päätöksentekotilanteissa etenkin taloudellisen näkökulman kautta.

## **Controllereiden tehtävissä tarvittavat osaamisalueet**

Kyselyiden tulokset osoittivat, että tärkeimpiä controllereiden työssä tarvittavia osaamisalueita ovat taloudellisen tiedon ymmärtäminen ja soveltaminen, sisäisen laskennan menetelmien hallinta, tiedon tiivis ja johdonmukainen esittämistaito, ryhmätyöskentely- ja vuorovaikutustaidot sekä analyttisyys ja ongelmanratkaisutaidot. Talusojohtajien kyselyn tuloksissa painottuivat näiden lisäksi myös olennaisen tiedon kerääminen tietojärjestelmistä sekä luotettavan tiedon tuottaminen ja esittäminen oikea-aikaisesti.

Controllereiden ja talusojohtajien tulosten välillä oli joitakin eroja osaamisalueiden olennaisuuden suhteen. Talusojohtajien vastaukset osoittivat esimerkiksi, että johtamistaidot kuuluvat olennaisesti controllereiden osaamisalueisiin. Controllereiden vastausten mukaan tämä osaamisalue ei ole niinkään tärkeää työn toteutuksen kannalta. Toinen eroavaisuus kohderyhmien välillä ilmeni riskienhallintaosaamisessa, jota controllerit pitivät huomattavasti tärkeämpänä kuin talusojohtajat.

## **Digitalisaation vaikutus controller-toimintaan**

Controllereiden vastaukset osoittivat, että digitalisaation vaikutus ilmenee olennaisesti controllereiden tehtävissä. Controllereiden tehtäviin kuuluu löytää muun muassa automaatiomahdollisuuksia sekä tunnistaa ja mallintaa niitä asioita, joita halutaan kehittää. Digitalisaation vaikutus ilmenee controller-toiminnassa myös siten, että controllereiden rutiininomaisia tehtäviä on pystytty automatisoimaan tai kehittämään tehokkaammiksi. Digitalisaation myötä on pystytty kehittämään esimerkiksi erilaisia raportointiohjelmia, jotka ovat tehostaneet controllereiden raportoinnin tehtäviä ja vapauttaneet siten aikaa vaativimpien tehtävien hoitamiseen. Digitalisaatio on vaikuttanut siis siihen, että controllerit ovat pystyneet keskittymään esimerkiksi tiedon keräämisen ja raporttien laatimisen sijasta analysoivampiin tehtäviin.

Digitalisaatio on vaikuttanut myös siihen, että controllereilta vaaditaan entistä enemmän järjestelmäosaamista. Tämä on erityisen tärkeää esimerkiksi aiemmin mainitussa automaatiomahdollisuuksien tunnistamisessa, koska controllereiden tulee osata mallintaa IT-henkilöstölle niitä asioita, joita halutaan kehittää. Tuloksissa korostui myös se, että controllereiden tehtävissä tarvitaan entistä enemmän järjestelmäosaamista sekä myös muiden ohjelmistojen hallintaa.

### **7.2 Johtopäätökset ja pohdinta**

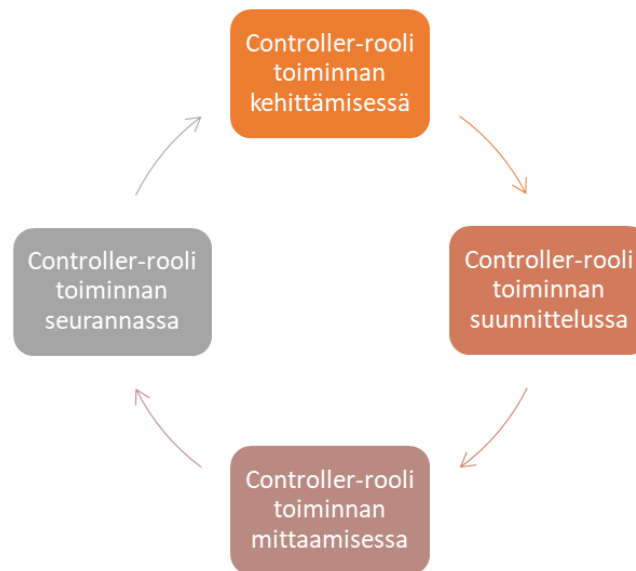
Tämän opinnäytetyön varsinainen tutkimuskysymys oli, miten johto hyödyntää controller-toimintaa päätöksentekotilanteissa. Tutkimus osoitti, että tiettyjen controller-roolien tarkoituksena on tukea johtoa erilaisissa päätöksentekotilanteissa ja tukea johtamista. Controller-toiminta johdon päätöksenteon tukena ilmenee siten, että controllereille suunnataan eri päätöksentekoprosessin vaiheisiin kuuluvia tehtäviä. Tehtävien ideana on se, että controllerit laativat erilaisia analyysejä ja laskelmia päätöksenteon ohjaamiseksi sekä ohjaavat johtoa etenkin taloudellisesta näkökulmasta antamalla toimenpide-ehdotuksia. Tutkimus osoitti myös sen, että yrityksen johto hyödyntää controllereiden tuottamaa tietoa paljon päätöksentekotilanteissa. Controllereiden tuottama tieto otetaan huomioon yritystä koskevissa päätöksissä ja osassa yrityksistä johto voi perustaa päätöksensä täysin controllereiden tuottamaan tietoon. Tiedon painoarvo vaihtelee sen mukaan, minkälainen päätös on kyseessä.

Controller-toiminnan kehittyminen johdon tukitoiminnoksi on lähtöisin siitä, että liiketoimintaympäristön monimutkaistuminen ja johdon vastuualueiden lisääntyminen on lisännyt yrityksissä tarvetta asiantuntijuudelle ja erityisosaamiselle. Yritysten toimintaympäristön monimutkaistumiseen on vaikuttanut muun muassa yritysten välisen kilpailun kiristyminen sekä sidosryhmien tiedontarpeiden lisääntyminen. Monimutkaisen ja kehittyvän toimintaympäristön seurauksena yrityksissä on alettu hyödyntämään controller-toimintoa, joka on kehittynyt eräänlaiseksi asiantuntijarooliksi yrityksissä. Controller-toiminta ei eronnut alun perin kovinkaan paljoa muista taloushallinnon rooleista, mutta muutoksen myötä toiminta on kehittynyt vaativimpien tehtävien hoitamiseen ja yrityksen kannattavuuden parantamiseen yhdessä johdon kanssa.

Yrityksissä voi toimia useampia controller-nimikkeitä, joista tyypillisesti business controllerit osallistuvat eniten johdon päätöksenteon tukemiseen. Controllereiden pääasiallinen vastuualue määräytyy usein controller-työnimikkeen perusteella, mutta sen laajuus vaihtelee tyypillisesti yrityskohtaisesti. Koska controllereiden vastuualueet jaetaan tarkasti, he toimivat usein tiiviissä yhteistyössä muiden controllereiden ja muun henkilöstön kanssa. Yrityksissä voi toimia eräänlainen controller-verkosto, jonka kautta eri controllerit työskentelevät yhteistyössä ja jakavat tietoa. Verkosto kokoontuu yrityskohtaisesti aina tarvittaessa, ja siellä käsitellään ajankohtaisia ja tärkeitä asioita yhdessä muiden controllereiden kanssa. Verkoston kokouksiin osallistuu tyypillisesti myös muiden osastojen henkilöstöä, joiden tarkoituksena on pitää controllerit ajan tasalla myös heidän pääasiallisten vastuualueidensa ulkopuolisista liiketoiminnoista.

Controllereiden tehtäväkenttä painottuu tänä päivänä vaativiin asiantuntijatehtäviin, joiden suorittamiseen tarvitaan monia osaamisalueita. Tässä tutkimuksessa korostuivat erityisesti taloudellisen tiedon ymmärtäminen ja soveltaminen, tiedon keräämiseen ja esittämiseen liittyvät työelämätaidot, analyttisyys ja ongelmanratkaisutaidot sekä yrityksen toiminnan kannalta tärkeiden osa-alueiden hallinta. Tutkimuksessa korostui myös IT-osaamisen tärkeys, mikä on yhteydessä myös digitalisaation ilmenemiseen controller-toiminnassa. Tutkimus osoitti, että digitalisaatio ilmenee controllereiden työssä muun muassa työtehtävien automatisointina ja tehostamisena sekä erilaisten automaatio- tai teknologiaratkaisujen kehittämisenä. Nämä tehtävät ovat vaikuttaneet siihen, että controllereiden työssä tarvitaan vahvaa tietojärjestelmäosaamista.

Johdon päätöksentekoprosessi jakautuu suunnittelu-, toteutus- ja seurantavaiheeseen. Yritysten tietyt controller-roolit osallistuvat tyypillisesti tähän päätöksentekoprosessiin ja heidän roolinsa korostuu etenkin suunnittelu- ja seurantavaiheiden tehtävissä. Tutkimus osoitti, että controllereiden tehtäviin kuuluu olennaisesti myös erilaisiin kehittämishankkeisiin osallistuminen. Kuviossa 10 on havainnollistettu controllereiden keskeisimpiä vaiheita päätöksentekotilanteissa.



Kuvio 10. Controller-toiminta osana johdon päätöksentekoprosessia

Kuviossa on esitetty controllereiden keskeisimmät päätöksentekoon kuuluvat vaiheet. Ensimmäinen osa-alue eli toiminnan kehittäminen ei liity varsinaisesti johdon päätöksentekoprosessiin, mutta tämä vaihe voi johtaa suunnitteluvaiheeseen, jos controllerit ehdottavat johdolle esimerkiksi vaadittavia toimenpiteitä ja kehittämisalueita. Kirjallisuuden mukaan controller-toiminnan asema yrityksen toiminnan kehittämisessä ilmenee kehityskulkujen ja mahdollisuuksien tunnistamisena. Haastatteluiden tulokset tukivat teoriaa ja niissä korostettiin enemmän controllereiden osallistumista kehittämishankkeisiin kuin kirjallisuudessa. Talousjohtajien kyselyn tulokset osoittivat controllereiden osallistuvan aktiivisesti yrityksen toiminnan kehittämishankkeisiin sekä yritysjärjestelyprojekteihin. Talousjohtajien vastaukset osoittivat myös sen, että controllerit osallistuvat olennaisesti prosessien kehittämiseen muun muassa tunnistamalla automaatiomahdollisuuksia ja prosessien pullonkauloja. Erään business controllerin keskeiset vastualueet osoittivat myös tämän tehtävän korostumisen controller-toiminnassa. Vastaajan pääasiallisiin vastualueisiin kuului muun muassa ennuste- ja investointiprosessin kehittäminen, työvälineiden ja -tapojen kehittäminen sekä aktiivinen toiminnan kehittäminen johdon kanssa.

Tutkimus osoitti, että controllereiden vastuualueisiin kuuluu myös erilaiset päätöksentekoon liittyvät suunnittelutehtävät. Kirjallisuudessa korostui se, että controllereiden tehtävänä on varmistaa, että yrityksen johdolla on käytettävissään kaikki päätöksentekoon tarvittavat tiedot. Controllereiden rooli ilmenee olennaisesti myös esimerkiksi budjetti- ja investointisuunnittelussa. Kirjallisuuden mukaan johto hyödyntää suunnitteluvaiheessa controllereiden tuottamia laskelmia eri vaihtoehdoista, joiden avulla johto pyrkii tekemään oikeita valintoja. Haastatteluiden tulokset tukivat kirjallisuutta, ja tulokset osoittivat controllereiden roolin korostuvan erityisesti budjetti-, investointi- ja tilinpäätössuunnittelussa. Haastattelussa korostui myös controllereiden osallistuminen yrityksen strategiseen suunnitteluun.

Controllereiden rooli päätöksentekoprosessin toteutusvaiheessa ei korostunut niin paljoa kirjallisuudessa ja haastatteluissa. Raja toteutusvaiheen ja seurantavaiheen välillä on kuitenkin melko häilyvä, ja monet controllereiden tehtävät voivat kuulua molempiin prosessin vaiheisiin. Kirjallisuuden mukaan toteutusvaiheessa laskentatoimi tuottaa laskelmia ja analyysjä esimerkiksi toteutuneista tuotekustannuksista. Nämä seikat eivät korostuneet controllereiden tehtävissä kovinkaan paljoa. Controllerit osallistuvat tutkimuksen mukaan kuitenkin erilaisiin ohjaustehtäviin, joiden tarkoituksena on varmistaa johdon päätösten toteutuminen. Toinen korostuneempi toteutusvaiheeseen kuuluva tehtävä on henkilöstön talouskoulutus, johon controllerit osallistuvat talousjohtajien kyselyn mukaan paljon.

Päätöksentekoprosessin viimeiseen vaiheeseen kuuluu päätöksen toteutumisen seuranta ja mittaaminen, joissa controllereilla on keskeinen rooli. Kirjallisuuden mukaan controllerit seuraavat yrityksen taloudellista tilannetta ja tunnistavat mahdollisia poikkeamia. Controllerit osallistuvat olennaisesti myös avaintoimintojen suoritusten mittamiseen, jonka tarkoituksena on seurata johdon suunnitelmien toteutumista ja tunnistaa mahdollisia virheilmoituksia riittävän ajoissa. Controllerit voivat osallistua myös liiketoimintaympäristön seurantaan, jonka tarkoituksena on tunnistaa ympäristötekijöiden muutoksia ja reagoida niihin. Tutkimuksen haastatteluiden tulokset tukivat kirjallisuutta, ja tulokset osoittivat controllereiden osallistuvan aktiivisesti johdon päätösten toteutumisen seurantaan, kuten investointien jälkiseurantaan sekä budjetin toteutumaseurantaan. Näiden lisäksi controllerit osallistuvat kyselyiden mukaan suoritusten mittamiseen ja tulosyksiköiden seurantaan erittäin paljon. Seurantatehtäviin kuuluu myös erilaisten raporttien ja analyysien laadinta vähintään kuukausittain, joiden avulla johto voi seurata päätöksen toteutumista.

### 7.3 Tutkimuksen luotettavuuden arviointi ja ehdotus jatkotutkimuksesta

Tutkimuksen lopuksi on tärkeää arvioida lähteiden ja tulosten luotettavuutta ja pätevyyttä. Tutkimuksen reliabiliteetilla eli luotettavuudella tarkoitetaan sitä, kuinka moni muu tutkija päätyisi samaan tulokseen. Tutkimustuloksen luotettavuudella mitataan siis sitä, kuinka sattumanvaraisia vastaukset ovat. Tutkimus voidaan todeta luotettavaksi, kun samaa aihetta tutkitaan useamman kerran ja tutkimuksissa päädytään samanlaiseen tulokseen. (Hirsjärvi ym. 2009, 231.)

Tutkimuksen validiteetilla eli pätevyydellä arvioidaan sitä, mittaako tutkimus juuri sitä, mitä sen tarkoituksena on mitata. Pätevyyteen vaikuttaa esimerkiksi se, ovatko vastaajat ymmärtäneet kysymykset samalla tavalla kuin haastattelija on ne tarkoittanut. Mikäli vastaajat ovat ymmärtäneet kysymykset eri tavalla kuin haastattelija on ne tarkoittanut, tuloksia ei voida pitää pätevinä. (Hirsjärvi ym. 2009, 231–232.) Pyrin säilyttämään työn johdonmukaisena määrittämällä tutkimuskysymykset, joita käsittelin sekä viitekehyyksessä että haastatteluissa. Tässä opinnäytetyössä oli viisi tutkimuskysymystä, joista jokaiseen on vastattu tässä tutkimuksessa. Talousjohtajien ja controllereiden kyselylomakkeissa oli myös saate, jossa kerrottiin työn tavoite. Tämän avulla pyrin ylläpitämään pätevyyttä myös vastauksissa.

Tutkimusta tulee arvioida myös lähdekriittisesti. Tutkimuksen teoriaosuus perustuu siihen, että aihetta tarkastellaan kirjallisuuden perusteella. Viitekehys on siis täysin muihin teoksiin perustuvaa tietoa, jonka luotettavuutta tulisi pohtia ennen sen käyttöä. Lähteen luotettavuuden ja pätevyyden arvioinnissa tulee arvioida myös sitä, soveltuuko kyseinen lähde tutkijan työhön. (Hirsjärvi ym. 2009, 113.) Tässä tutkimuksessa on käytetty haastatteluiden lisäksi 38 eri lähdetä, jotka ovat jakautuneet melko tasaisesti viitekehyyksen eri osa-alueisiin. Olen referoinut oppikirjoja, tutkimuksia, työpaikkailmoituksia ja muita verkkosivuja, joiden tekstit ovat tukeneet toisiaan.

Lähteen arvioimisessa voidaan kiinnittää huomiota myös seuraaviin tekijöihin: kirjoittajan tunnettuus ja arvostettavuus, lähteen ikä ja tiedon alkuperä, lähteen totuudenmukaisuus ja objektiivisuus sekä lähteen uskottavuus. Kirjoittajan tunnettuus ja arvostettavuus vaikuttavat lähteen luotettavuuteen sitä positiivisemmin, mitä enemmän kirjoittajalla on aiempia tutkimuksia. Lisäksi se, että kyseistä kirjoittajaa on referoitu useammassa teoksessa osoittaa sen, että kirjoittajalla on arvovaltaa. Controller-toiminnasta ja johdon las-

kentatoimesta löytyi monta Marko Järvenpään suomen- ja englanninkielistä teosta. Järvenpäästä on referoitu myös monissa muissa lähteissä, mikä antoi hänestä vakuuttavan kuvan. Muut kirjailijat olivat myös alansa ammattilaisia, mikä lisäsi lähteiden luotettavuutta. Tutkimuksessa käytettiin mahdollisimman tuoreita lähteitä, koska tutkimustiedot päivittyvät ja muuttuvat tyypillisesti vuosien varrella, minkä takia vanhojen lähteiden hyödyntäminen voi vähentää tutkimuksen luotettavuutta. (Hirsjärvi ym. 2009, 113.)

Lähteen kustantajalla on myös merkitystä lähteen luotettavuuden arvioinnissa. Arvostetut kustantajat eivät paina tekstejä, jotka eivät ole läpäisseet asiataarkastusta. Tutkimuksessa on otettava kuitenkin huomioon, että lähteen kustantaja ei riitä luotettavuuden kriteeriksi. (Hirsjärvi ym. 2009, 114.) Tässä opinnäytetyössä on käytetty muun muassa seuraavia tunnettuja kustantajia: WSOY, Tammi, Edita, Sanoma Pro ja Talentum Pro.

Vaikka tutkimuksen viitekehyksen lähdeaineisto todetaan luotettavaksi ja päteväksi, on syytä arvioida myös haastatteluiden tuloksia. Tutkimuksen luotettavuuteen ja pätevyyteen vaikuttavat esimerkiksi haastattelijoiden koulutus ja kokemus. Haastattelun tulosta voidaan pitää sitä luotettavampana ja pätevämpänä, mitä pidempi kokemus haastateltavalla on aiheesta. Haastateltavia tulisi olla myös useampi, jotta yhden henkilön mielipide ja näkemys ei saa liikaa painoarvoa. (Hirsjärvi ym. 2011, 69–72.) Tässä opinnäytetyössä toteutettiin kaksi haastattelua, joista toinen on huomattavasti luotettavampi. Talousjohtajille suunnatussa kyselyssä oli enemmän vastaajia, joten sen perusteella pystyi tekemään joitakin yleistyksiä ja johtopäätöksiä. Haastateltavia controllereita oli puolestaan vain viisi, mikä ei riitä siihen, että heidän vastauksistaan voisi muodostaa yleistyksiä. Toisaalta, controller-toiminnasta ei välttämättä voida edes laajemman tutkimusten perusteella määrittää tiettyjä oikeita vastauksia, koska controller-toiminnon hyödyntäminen on melko yrityskohtaista. Haastattelun ja tutkimuksen tarkoituksena oli laadullisen tutkimuksen kriteerien mukaisesti selvittää ilmiön esiintyminen ja toteutuminen käytännössä.

Suosittelen kyseisen aiheen tutkimista etenkin niille, jotka ovat kiinnostuneet controller-toiminnasta ja pitävät sitä mahdollisena uravaihtoehtona. Controller-toiminta on laaja aihe, ja se pitää sisällään monia osa-alueita, joihin voisi syventyä tarkemmin. Tässä tutkimuksessa käsiteltiin esimerkiksi digitalisaation näkökulmaa, josta on löydettävissä paljon lähdeaineistoa ja tutkimusaiheita. Controller-toiminnasta voisi kirjoittaa esimerkiksi jatkotutkimuksen, jossa tarkastellaan tarkemmin digitalisaation vaikutusta controllereiden tehtäviin. Toinen jatkotutkimusehdotukseni on tutkia controllerin työtä käytännössä.

Controllereiden tehtävistä voisi tehdä esimerkiksi case-tutkimuksen sellaiselle yritykselle, joka suunnittelee controller-toiminnon perustamista yritykseen.

## Lähteet

Andersson, Jan-Olof & Ekström, Cege & Gabrielsson, Anders 2001. Kannattavuussuunnittelu ja -laskenta. Budjetointi ja kannattavuus laskentaesimerkein. 3., uudistettu painos. Tietosanoma, Helsinki.

Atrill, Peter & McLaney, Eddie 2012. Management Accounting for Decision Makers. Seventh Edition. Pearson, Harlow.

Careerjet 2019. Group Controller. Adiente Oy Ab. Julkaistu 13.2.2019. <https://www.careerjet.fi/jobview/5101664c99c48c1289d2f6ea6bed0f09.html>. Luettu 18.2.2019.

Collis, Jill & Hussey, Roger 2007. Business Accounting. An Introduction to Financial & Management Accounting. Palgrave Macmillan, New York.

Granlund, Markus & Malmi, Teemu 2004. Tietotekniikan mahdollisuudet taloushallinnon kehittämisessä. WSOY, Helsinki.

Hirsjärvi, Sirkka & Hurme, Helena 2011. Tutkimushaastattelu. Teemahaastattelun teoria ja käytäntö. Gaudeamus, Helsinki.

Hirsjärvi, Sirkka & Remes, Pirkko & Sajavaara, Paula 2009. Tutki ja kirjoita. 15.–16. painos. Tammi, Helsinki.

Ikäheimo, Seppo & Malmi, Teemu & Walden, Risto 2016. Yrityksen laskentatoimi. 6., uudistettu painos. Talentum Pro, Helsinki. [Jaskari, Riitta 2018. Priima yrityslaskenta. Priima yrityslaskennan blogi. Controller-palvelu: Apu yrityksen talouden hallintaan ja ennustamiseen. Julkaistu 9.4.2018. <https://www.priimalaskenta.fi/laskenta-blog/controller-palvelu-apu-yrityksen-talouden-hallintaan-ja-ennustamiseen>. Luettu 25.3.2019.](https://verkkokirjahylly-almatalent-fi.ezproxy.metropolia.fi/teos/JADBHXGUG#kohta:Yrityksen((20)laskentatoimi((20). Luettu 1.2.2019.</a></p></div><div data-bbox=)

Järvenpää, Marko 2007. Making Business Partners: A Case Study on how management accounting culture was changed. European Accounting Review. Julkaisuun viitattu teoksessa Järvenpää, Marko & Länsiluoto, Aapo & Partanen, Vesa & Pellinen, Jukka 2013. Talousohjaus ja kustannuslaskenta. 2., uudistettu painos. Sanoma Pro Oy, Helsinki.

Järvenpää, Marko & Länsiluoto, Aapo & Partanen, Vesa & Pellinen, Jukka 2013. Talousohjaus ja kustannuslaskenta. 2., uudistettu painos. Sanoma Pro Oy, Helsinki.

Järvenpää, Marko & Partanen, Vesa & Tuomela, Tero-Seppo 2003. Moderni taloushallinto – haasteet ja mahdollisuudet. 2. painos. Edita, Helsinki.

Jyrkkiö, Esa & Riistama Veijo 2004. Laskentatoimi päätöksenteon apuna. 18., uudistettu painos. WSOY, Helsinki.

Lahti, Sanna & Salminen, Tero 2014. Digitaalinen taloushallinto. Sanoma Pro, Helsinki.

Lawson, Raef 2016. How Controllers Become Business Partners. It Takes Strategic Vision and a New Application of Business Skills and Analysis. <https://search-proquest-com.ezproxy.metroplia.fi/docview/1802419037/fulltextPDF/A6037A82EC5B405DPQ/8?accountid=11363>. Luettu 6.2.2019.

Manpower 2019. Group Controller, Vantaa. <https://www.manpower.fi/fin/tyonhaku/tyo/fb240c5f-f664-43b6-86c2-36c51af7a5ef/group-controller-vantaa/>. Luettu 18.2.2019.

Monster 2019a. Business Controller, BA Retail, Oriola Finland Oy Espoo, Uusimaa. Julkaistu 20.2.2019. <https://www.monster.fi/tyopaikat/haku/?q=Business-Controller&cy=fi&jobid=205143417>. Luettu 20.2.2019.

Monster 2019b. Business Controller, Posti Helsinki, Uusimaa 00230. Julkaistu 14.2.2019. <https://www.monster.fi/tyopaikat/haku/?q=Business-Controller&cy=fi&jobid=205187433>. Luettu 18.2.2019.

Monster 2019c. Financial controllers, UPM. <https://www.monster.fi/tyopaikat/haku/?q=Financial-Controller&cy=fi&jobid=205145295>. Luettu 18.2.2019.

Monster 2019d. Assistant Controller, NEOT Oy, Studentwork HELSINKI, Uusimaa 00100. Julkaistu 14.2.2019. <https://www.monster.fi/tyopaikat/haku/?q=Assistant-Controller&cy=fi&jobid=205386683>. Luettu 18.2.2019.

Monster 2019e. Financial Controller, Eltel Networks. Espoo, Uusimaa. Julkaistu 6.2.2019. [https://www.monster.fi/tyopaikat/haku/?q=financial-controller&cy=fi&intcid=swoop\\_HeroSearch\\_FL&jobid=205035132](https://www.monster.fi/tyopaikat/haku/?q=financial-controller&cy=fi&intcid=swoop_HeroSearch_FL&jobid=205035132). Luettu 18.2.2019.

Neilimo, Kari & Uusi-Rauva, Erkki 2012. Johdon laskentatoimi. 6.–11. painos. Edita Prima Oy, Helsinki.

Oikotie 2019a. Business Controller Sanoma Media Finland Oy. Julkaistu 15.2.2019. <https://tyopaikat.oikotie.fi/avoimet-tyopaikat/business-controller/1234726>. Luettu 18.2.2019.

Oikotie 2019b. Business controller (Helsinki) Elisa Oyj. Julkaistu 18.2.2019. <https://tyopaikat.oikotie.fi/avoimet-tyopaikat/business-controller-helsinki/1235511>. Luettu 18.2.2019.

Oikotie 2019c. Business Controller Cor Group Oy. Julkaistu 18.2.2019. <https://tyopaikat.oikotie.fi/avoimet-tyopaikat/business-controller/1235333>. Luettu 18.2.2019.

Oikotie 2019d. Business Controller. Primehotels Oy. Kehitysotteinen Business Controller. Julkaistu 8.2.2019. <https://tyopaikat.oikotie.fi/avoimet-tyopaikat/business-controller/1231050>. Luettu 18.2.2019.

Oikotie 2019e. Financial Controller. Aditro. Julkaistu 18.2.2019. <https://tyopaikat.oikotie.fi/avoimet-tyopaikat/financial-controller/1235509>. Luettu 18.2.2019.

Oikotie 2019f. Financial Controller with Excellent Skills in Excel, Full-time, Espoo Academic Work. Julkaistu 18.2.2019. <https://tyopaikat.oikotie.fi/avoimet-tyopaikat/financial-controller-with-excellent-skills-in-excel-full-time-espoo/1235609>. Luettu 18.2.2019.

Oikotie 2019g. Financial Controller for Adven Oy. Academic Work. Julkaistu 8.2.2019. <https://tyopaikat.oikotie.fi/avoimet-tyopaikat/financial-controller-for-adven-oy/1231060>. Luettu 18.2.2019.

Oikotie 2019h. Assistant Financial Controller. LeadDesk. Julkaistu 4.1.2019. <https://tyopaikat.oikotie.fi/avoimet-tyopaikat/assistant-financial-controller/1216496>. Luettu 18.2.2019.

Oikotie 2019i. Assistant Financial Controller (OTC). Falck Oy. Julkaistu 5.2.2019. <https://tyopaikat.oikotie.fi/avoimet-tyopaikat/assistant-financial-controller-otc/1229647>. Luettu 18.2.2019.

Oikotie 2019j. Group Controller. Kh-Kiinteistöpalvelut Oy. Julkaistu 1.2.2019. <https://tyopaikat.oikotie.fi/avoimet-tyopaikat/group-controller/1233972>. Luettu 18.2.2019.

Partanen, Vesa 2001. Muuttuva johdon laskentatoimi ja organisatorinen oppiminen: Field-tutkimus laskentahenkilöstön roolin muutoksen ja uusien laskentainnovaatioiden käyttöönoton seurauksista. Publications of the Turku School of Economics and Business Administration, Series A-6. Julkaisuun viitattu teoksessa Järvenpää, Marko & Länsiluoto, Aapo & Partanen, Vesa & Pellinen, Jukka 2013. Talousohjaus ja kustannuslaskenta. 2., uudistettu painos. Sanoma Pro, Helsinki.

Puolamäki, Esa 2007. Strateginen johdon laskentatoimi. Kasvuyrityksen liiketoiminnan ohjausmenetelmät. Tietosanoma Oy, Helsinki.

Roehl-Anderson, Janice M. & Bragg, Steven M. 2004. The Controller's Function: The Work of the Managerial Accountant. Third Edition. Hoboken John Wiley & Sons, Inc., New Jersey. <https://ebookcentral.proquest.com/lib/metropolia-ebooks/reader.action?docID=221217&ppg=5>. Luettu 1.2.2019.

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

Taylor, Emma 2015. The Evolving Role of the Controller. The CFOs right hand? Innovation Enterprise. <https://channels.theinnovationenterprise.com/articles/the-evolving-role-of-the-controller>. Luettu 6.2.2019.

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

**Talousjohtajille suunnattu kyselylomake**

1. Yrityksen toimiala, liikevaihto ja vastaajan titteli

2. Mitkä tekijät ovat johtaneet siihen, että controller-toiminto/controller-rooli on perustettu yrityksessänne liikkeenjohdon tueksi?

Vastausvaihtoehdot: 1= Ei ollenkaan 2=Jonkin verran 3= Melko paljon 4= Paljon

Yrityksen koko

Liiketoimintaympäristön monimutkaistuminen

Kansainvälistyminen

Yritysten kasvu yritysostoin

Yrityksen orgaaninen kasvu

Kannattavuuden ja tuottavuuden kehitystarve

Julkisen vallan säädökset

Johdon vastuualueiden lisääntyminen

Sidosryhmien tiedontarpeiden lisääntyminen

Johtamistapojen muutokset

Taloushallinnon organisoinnin muutokset/mahdollisuudet

Prosessien ja tietojärjestelmien kehitys

Rutiininomaisten töiden automatisointi

Muut syyt?

3. Mihin tarkoituksiin johto tyypillisesti hyödyntää controllereita?

Vastausvaihtoehdot: 1= Ei ollenkaan 2= Jonkin verran 3= Melko paljon 4= Erittäin paljon

Tilinpäätössuunnittelussa

Kustannuslaskennassa

Strategisten tavoitteiden määrittelyssä

Toiminnan kehityshankkeissa

Yritysjärjestelyprojekteissa

Henkilöstön talouskoulutuksissa

Hinnoittelussa

Kasvumahdollisuuksien määrittelyssä

Liiketoimintaympäristön seurannassa

Johdon päätösten toimeenpanossa

Johdon päätösten toteutumisen valvonnassa

Johdon raportoinnissa

Taloudellisten analyysien laadinnassa

Tulosityksiköiden seurannassa

Riskienhallinnassa

Kannattavuuden mittaamisessa

Toiminnan sisäisessä valvonnassa

Suoritusten mittaamisessa  
Budjettisuunnittelussa  
Investointisuunnittelussa  
Investointien jälkiseurannassa

4. Mikä on controllerin rooli yrityksenne strategiaprosessissa?
5. Mikä on controllerin rooli yrityksenne toiminnan prosessien kehittämisessä?
6. Mikä on controllerin rooli yrityksenne operatiivisessa johtamisessa?
7. Minkälaista osaamista controllereilta edellytetään tehtävien suorittamiseksi?

Vastausvaihtoehdot: 1=Ei tärkeää 2=Ei niin tärkeää 3= Melko tärkeää 4= Erittäin tärkeää

Yrityksen toimialaosaaminen

Taloudellisen tiedon ymmärtäminen ja soveltaminen

Yrityksiä säätelevän lainsäädännön ja säännösten tunteminen

Toiminnan monipuolinen mittarointiosaaminen

Riskienhallintaosaaminen

Vero-osaaminen

Kirjanpito-osaaminen

IFRS/FAS-osaaminen

Sisäisen laskennan menetelmien hallinta

Olellaisen tiedon kerääminen tietojärjestelmistä

Tiedon tiivis ja johdonmukainen esittämistaito

Ryhmyöskentely- ja vuorovaikutustaidot

Kielitaito

IT-taidot

Analyttisyys ja ongelmanratkaisutaidot

Luotettavan tiedon tuottaminen ja esittäminen oikea-aikaisesti

Jokin muu osaamisalue? Mikä?

8. Miten johto hyödyntää controllereiden tuottamaa tietoa päätöksentekotilanteissa?

**Controllereille suunnattu kyselylomake**

1. Yrityksen toimiala, liikevaihto ja vastaajan titteli(t)
2. Vastaajan koulutustausta ja työkokemus vuosina
3. Mitkä ovat keskeisimmät työtehtäväsi tällä hetkellä?
4. Toimiiko yrityksessäsi controller-verkosto tai muu sellainen, jossa eri osa-alueiden controllerit toimivat yhteistyössä? Kuinka usein se kokoontuu ja millaisia asioita siellä käsitellään?
5. Mitkä osaamisalueet ovat tärkeitä työssäsi?

Vastausvaihtoehdot: 1=Ei tärkeää 2=Ei niin tärkeää 3=Melko tärkeää 4=Erittäin tärkeää

Yrityksen toimialaosaaaminen

Taloudellisen tiedon ymmärtäminen ja soveltaminen

Yrityksiä säätelevän lainsäädännön ja säännösten tunteminen

Toiminnan monipuolinen mittarointiosaaminen

Riskienhallintaosaaminen

Vero-osaaminen

Kirjanpito-osaaminen

IFRS/FAS-osaaminen

Sisäisen laskennan menetelmien hallinta

Tiedon tiivis ja johdonmukainen esittämistaito

Ryhmätyöskentely- ja vuorovaikutustaidot

Johtamistaidot

Kielitaito

IT-osaaminen

Analyttisyys ja ongelmanratkaisutaidot

Jokin muu osaamisalue? Mikä?

6. Mitkä tehtävät korostuvat controllerin työssäsi, jonka tarkoituksena on tuottaa tietoa johdon päätöksenteon tueksi ja tukea johtamista?

Vastausvaihtoehdot: 1=Ei korostu ollenkaan 2=Korostuu vähän 3=Korostuu jonkin verran 4=Korostuu paljon

Tilinpäätöksen laadinta

Kustannuslaskenta ja -raportointi

Toiminnan kehityshankkeisiin osallistuminen

Yritysjärjestelyprojekteihin osallistuminen

Henkilöstön talouskoulutus

Hinnoittelu

Tulevaisuudennäkymien/ennusteiden laadinta

Liiketoimintaympäristön seuranta

Johdon päätösten toimeenpano

Johdon päätösten toteutumisen seuranta

Taloudellisten analyysien ja raporttien laadinta

Riskien tunnistaminen

Riskeiltä suojautuminen  
Kuukausiraportointi  
Kannattavuuslaskenta ja -raportointi  
Toiminnan sisäinen valvonta  
Suoritusten mittaaminen  
Budjettisuunnittelu  
Investointisuunnittelu ja jälkilaskenta/-seuranta  
Johdon konsultointi  
Osallistuminen johtoryhmän kokouksiin

7. Onko järjestelmäteknologinen kehitys vaikuttanut mielestäsi controller-toimintaan tai controllerin tehtäviin? Miten?