

KARELIA-AMMATTIKORKEAKOULU  
Liiketalouden koulutus

Nykänen Annika

CONTROLLER-TOIMINTOJEN KEHITTÄMINEN AUTOLIIKETOIMINNASSA

Opinnäytetyö  
Toukokuu 2020



**Karelia**  
AMMATTIKORKEAKOULU

**OPINNÄYTETYÖ**  
**Toukokuu 2020**  
**Liiketalouden koulutus**

Tikkarinne 9  
80200 JOENSUU  
+358 13 260 600 (vaihde)

Tekijä  
Annika Nykänen

Nimeke  
Controller-toimintojen kehittäminen autoliiketoiminnassa

Toimeksiantaja

#### Tiivistelmä

Tämän opinnäytetyön tavoitteena oli selvittää toimeksiantoyrityksen controller-toiminnoille kehityskohteita. Controller-toiminnot ovat osa yritysten taloushallintoa ja näillä on keskeinen merkitys yritysten talousjohtamisessa. Controller-toimintojen perustehtävänä on tuottaa luotettavaa taloustietoa liiketoiminnan ohjaamisen tueksi. Perustöiden ohella controller-toimintojen vastuualueina ovat myös erilaiset seurannan ja valvonnan tehtävät.

Opinnäytetyössä on käytetty laadullista tutkimusmenetelmää ja työ toteutettiin tapaus-tutkimuksena, jossa tutkimusaineistoa hankittiin teemahaastatteluilla toimeksiantoyrityksessä työskenteleviltä talous- ja liiketoimintajohdon henkilöiltä. Teemahaastattelun avulla selvitettiin toimeksiantoyrityksen talousraportoinnin ja -viestinnän nykytilaa, controller-toimintojen ja talouden ohjauksen nykytilaa sekä millaisia valvontatarpeita liiketoiminnassa on. Lisäksi kartoitettiin, millaisia kehittämisen kohteita controller-toiminnoissa ja raportoinnissa on talous- ja liiketoimintajohdon mielestä.

Controller-toimintojen osalta tutkimuksen perusteella suurimmiksi kehittämisen kohteiksi havaittiin talousviestinnän ja vuorovaikutuksen lisääminen sekä raportoinnin selkeyttäminen ja valvonnan lisääminen. Tutkimuksen perusteella raportoinnissa kehitettävää on sen luotettavuudessa ja visuaalisuudessa. Luotettavuutta saadaan parannettua lisäämällä yrityksessä sisäistä valvontaa ja sen näkyvyyttä. Visuaalisuuden avulla raportoitu tieto saadaan esitettyä selkeämmin ja ymmärrettävämmiin vastaanottajille. Controller-toimintojen osalta on tulevaisuudessa kiinnitettävä enemmän huomiota vuorovaikutukseen, jotta voidaan saada aikaiseksi oppimista ja lisättyä osapuolten välistä ymmärrystä.

Kieli  
suomi

Sivuja 64  
Liitteet 1  
Liitesivumäärä 1

Asiasanat  
Controller-toiminnot, talousjohtaminen, raportointi, valvonta, talousviestintä, kontrollit



**Karelia**  
UNIVERSITY OF APPLIED SCIENCES

**THESIS**  
**May 2020**  
**Degree Programme in Business Economics**

Tikkarinne 9  
FI 80200 JOENSUU  
FINLAND  
Tel. +350 13 260 600 (switchboard)

Author  
Annika Nykänen

Title  
Development of Controller Functions in Vehicle Retailing  
Commissioned by

#### Abstract

The objective of this final project was to identify areas requiring development in the controller operations of the commissioning business. Controller functions are a part of the financial administration of a company with an essential role in the financial management of a company. The basic duty of the controller functions is to produce reliable financial information to help guide the business activities. In addition to the basic tasks, the controller functions are also responsible for various monitoring and controlling duties.

The project utilised qualitative research methods and was implemented as a case study, where the research materials were obtained by theme interviews of the staff working in financial controlling and business management of the commissioning business. The theme interviews explored the current financial reporting and communications, supervision of the current controller functions and finances, and the controlling requirements of the business. Therefore, the development needs of the controller functions and reporting were mapped according to the views of the financial and business management.

The areas of the controller functions identified to be most in need of development were the need to increase financial communication and interaction, as well as to clarify reporting and to increase controlling. Based on the research findings, reliability and visibility were identified as the development needs in reporting. Reliability will be improved by increasing the internal controlling and its visibility. Use of visibility supports the presentation of reported information in a more clear and understandable manner to the recipients. In the future, more attention will need to be paid to interaction in controller functions in order to achieve learning and increase the understanding between parties.

Language  
Finnish

Pages 64  
Appendices 1  
Pages of Appendices 1

Keywords  
Controller functions, financial management, reporting, controlling, financial communications, controls

## Sisältö

1	Johdanto .....	5
1.1	Opinnäytetyön tausta ja tavoite.....	6
1.2	Opinnäytetyön rakenne.....	7
1.3	Aikaisemmat tutkimukset .....	7
2	Autokauppa ja -liiketoiminta .....	8
2.1	Autokauppa Suomessa.....	8
2.2	Autoliiketoiminta.....	10
3	Talousjohtaminen ja -viestintä .....	11
3.1	Näkökulmia talousjohtamiseen .....	12
3.1.1	Johtamisjärjestelmä .....	12
3.1.2	Taloushallinto.....	14
3.2	Controller-toiminnot ja controllerit .....	16
3.3	Talousviestintä johdon päätöksenteon tukena .....	20
4	Liiketoiminnan ohjaus ja raportointi.....	23
4.1	Toiminnan suunnittelu.....	23
4.1.1	Budjetointi, budjettivalvonta ja rahoitussuunnittelu .....	24
4.1.2	Käyttöpääoman hallinta ja optimointi .....	26
4.2	Kannattavuuden seuranta ja mittaaminen .....	29
4.3	Raportointi .....	31
5	Sisäinen valvonta ja kontrollit.....	34
5.1	COSO-malli.....	35
5.2	Sisäisen valvonnan osa-alueet .....	36
5.3	Kontrollien luokittelu.....	39
6	Tutkimuksen toteutus.....	40
6.1	Tutkimustehtävä .....	40
6.2	Tutkimuksen menetelmälliset valinnat .....	41
6.3	Teemahaastattelu .....	42
6.4	Aineiston analysoinnin menetelmät .....	43
6.5	Aineiston hankinta ja analysointi.....	44
7	Tutkimuksen tulokset .....	45
7.1	Raportoinnin ja talousviestinnän nykytila-analyysi .....	46
7.2	Liiketoiminnan ohjauksen ja valvonnan nykytila-analyysi .....	49
7.3	Controller-toimintojen ja raportoinnin kehittämissideoita .....	54
8	Johtopäätökset ja pohdinta .....	56
8.1	Johtopäätökset .....	56
8.2	Luotettavuus ja eettisyys .....	60
8.3	Pohdinta .....	61
	Lähteet.....	62

Liitteet

Liite 1 Teemahaastattelurunko

# 1 Johdanto

Nykyään ajatellaan, että jokaisella organisaatioon kuuluvalla ihmisellä on osansa organisaation johtamisessa. Johtajuus käsittää johtamisen lisäksi menetelmät, joita johtamisessa käytetään. Johtamisjärjestelmä on kokonaisuus, josta johtamismenetelmät muodostuvat. (Pellinen 2017, 9.) Voiton tuottaminen on yritystoiminnan lähtökohta ja yrityksen talouden suunnittelu tarvitsee erilaisia työkaluja, jotta voidaan varmistaa toiminnan kehittyminen tavoitteiden suuntaan (Syvänpää & Lindfors 2014, 9).

Taloushallinto ja -johtaminen ovat muuttuneet erittäin nopeasti viime vuosien aikana, ja tämä on tuonut uusia haasteita, mutta myös mahdollisuuksia yritysten taloushallinnon toteuttamiseen. Tulevaisuudessa taloushallinnon asiantuntijat nousevat entistä tärkeämpään asemaan tiedon analysoinnissa ja johdon konsultoinnissa. Kirjanpitäjien ja erityisesti controllereiden rooli on muuttunut viimeisimpien vuosien aikana enemmän neuvonantajiksi. Tietoa on saatavilla paljon, joten on osattava etsiä ja havaittava tärkeimmät tiedot liiketoiminnan johtamisen avuksi. Raportoinnilla on tässä asiassa oleellinen merkitys.

Talousjohtamisessa, kuten muussakin johtamisessa on kyse ihmisten välisestä vuorovaikutuksesta. Vuorovaikutus saa ihmiset tekemään yhteistyötä yhteisten tavoitteiden saavuttamiseksi. Talousjohtamisen erityisinä tavoitteina ovat tulokellisuus, taloudellisuus ja tehokkuus. (Pellinen 2017, 14.) Talouden- ja toiminnanohjaus vaativat seuranta, jotta voidaan nähdä, kehittykö toiminta strategian määrittämään suuntaan. Yritykselle on merkittävä voimavara johtaa ja hyödyntää tietoa paremmin ja tehokkaammin kuin kilpailijat. Yritys tarvitsee tietoa voidakseen seurata strategian toteutumista. (Vilkkumaa 2005, 423.)

Opinnäytetyöni tietoperusta perustuu talousjohtamiseen, sen menetelmiin sekä liiketoiminnan ohjaamiseen ja sen valvontaan. Näiden tietojen avulla voidaan tarkastella sitä, mihin asioihin talousjohtamisella voidaan vaikuttaa controller-toimintoja hyödyntäen. Opinnäytetyön tutkimuksesta saatujen tietojen avulla toimeksiantoyritys voi tulevaisuudessa kehittää controller-toimintojaan.

## 1.1 Opinnäytetyön tausta ja tavoite

Opintojeni alusta lähtien oli selvää, että haluan tehdä opinnäytetyöni aihepiiristä, jonka parissa haluan työskennellä tulevaisuudessa. Opinnäytetyöni aiheen miettiminen alkoi omasta mielenkiinnostani taloushallinnon tarkasteluun kokonaisuutena ja erityisesti controllereiden työhön.

Opinnäytetyöni tehdään toimeksiantona yritykselle, joka on autoliiketoimintaa harjoittavan konsernin emoyhtiö. Toimeksiannon kohteena olevassa yrityksessä hoidetaan keskitetysti konsernihallintoa. Organisaatiossa on tehty suuri organisaatiomuutos vuonna 2017, minkä vuoksi myös taloushallinnon palveluiden prosesseja ja raportointia täytyy kehittää, nopeuttaa sekä nykyaikaistaa. Kehitystyötä näiden osalta on tehty jatkuvasti ja controller-toimintojen kehitykseen on päätetty panostaa vuosien 2019–2020 aikana. Lopullinen opinnäytetyöni aihe valikoitui toimeksiantajayrityksen talousjohtajan kanssa käytyjen keskusteluiden avulla siitä, millaiselle työlle toimeksiantajalla olisi tarvetta sekä mitkä ovat omat tavoitteeni ja tulevaisuuden suunnitelmani työelämässä.

Kontrollien ja niiden valvonnan kehittäminen on aloitettu perustamalla yritykseen controller-toiminnot. Yrityksessä on työskennellyt aikaisemmin yksi controller, mutta toiminnan kehittymisen tueksi yhtiön controller-resurssia on lisätty kahden henkilön verran. Tulevaisuudessa controller-toimintoja on tavoitteena kehittää ja saada näistä entistä enemmän tukea liiketoiminnalle ja apua johdon päätöksentekoon. Controller-toimintoja hyödynnetään osana talousjohtamista ja näillä toimilla halutaan varmistaa, että organisaatiossa toimitaan yhteisten ohjeistuksien mukaisesti. Toimeksiantajalla on jo käytössään laajat ja monipuoliset raportointi- ja toiminnanohjausjärjestelmät, joten työn tarkoituksena on selvittää miten ja mitä tietoja voidaan hyödyntää paremmin controller-toiminnoissa, kontrollien valvonnassa ja raportoinnissa. Tutkimuksesta saatujen tietojen avulla toimeksiantoyritys voi kehittää toimintatapojaan.

Opinnäytetyössäni selvitän teemahaastattelun avulla toimeksiantoyrityksen talousraportoinnin ja -viestinnän nykytilaa, controller-toimintojen ja talouden oh-

jauksen nykytilaa sekä millaisia raportointi- ja valvontatarpeita autoliiketoiminnassa on. Tavoitteena on selvittää nykytilan perusteella oikeat kehittämisen kohteet controller-toimintojen parantamiseksi.

## **1.2 Opinnäytetyön rakenne**

Kokonaiskuvan saamiseksi on tutustuttava ensin alakohtaiseen tilanteeseen, joten opinnäytetyön luvussa kaksi perehdyn aluksi autokauppaan yleisesti ja auto-kaupan nykytilaan. Luvussa kolme käydään läpi talousjohtamisen ja -viestinnän perusteet ja mikä merkitys näillä on organisaatioiden toiminnassa. Luvussa neljä perehdytään liiketoiminnan ohjaamiseen ja raportointiin. Luku viisi käsittelee sisäistä valvontaa ja siinä tarkastellaan mikä merkitys sisäisellä valvonnalla on liiketoiminnalle ja miten tämä kytkeytyy myös taloushallintoon.

Luvussa kuusi on kerrottu tutkimuksen tekemisen prosessi, mitä menetelmiä siinä on käytetty ja kuinka saatu aineisto on käsitelty. Luku seitsemän käsittelee tutkimuksen avulla saadut tulokset ja sen kautta ilmenneet toiminnan kehittämis-ideat. Luku kahdeksan kokoa opinnäytetyön yhteen, jossa käsitellään tutkimuksen johtopäätökset, luotettavuus ja eettisyys sekä pohdinnassa käydään läpi opinnäytetyön prosessia ja siitä esiin nousseet ajatukset.

## **1.3 Aikaisemmat tutkimukset**

Kähkönen (2008) on tutkinut controller-toimintojen vaikutuksia yrityksessä pro gradu -tutkielmassaan Controller-toiminnon ja siinä toimivan controllerin asema, työtehtävät ja rooli 2000-luvulla, case yritys X. Liikkeenjohdon näkökulmasta controller-toimintoja on tutkittu vuonna 2010 tehdyssä maisterin tutkinnon tutkielmassa Controllerin rooli johtamisen tukena - Liikkeenjohdon näkökulmia controllerin työhön (Karhunen 2010). Keväällä 2019 on tehty opinnäytetyö Controller-toiminta johdon päätöksenteon tukena, jossa on myös selvitetty controller-toiminnan merkitystä johdon näkökulmasta (Takkala 2019).

Opinnäytetyönä on tehty useita kehittämistöitä, joissa on toimeksiantoyrityksille kehitetty raportointimenetelmiä ja uusia raportointipohjia. Esimerkiksi Asikainen (2018) on opinnäytetyössään koonnut toimeksiantoyritykselle kattavan tietopakettin talousjohtamisesta ja raportoinnin hyödyntämisestä osana talousjohtamista.

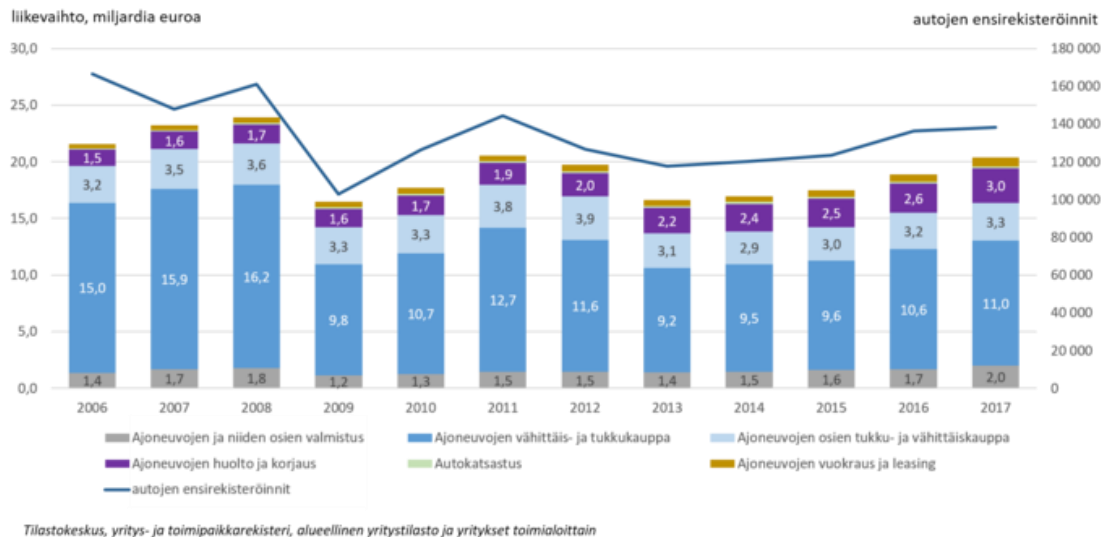
## **2 Autokauppa ja -liiketoiminta**

Autokauppa on osa vähittäiskauppaa, mutta Tilastokeskuksen tilastoissa se käsitellään omana toimialaryhmänään, koska se on kokoluokaltaan melko suuri. Vähittäiskauppa on kauppaa, jossa tuotteita välitetään kuluttajille ja sen tarkoituksena on palvella kuluttajia. Tilastokeskuksen jaottelussa vähittäiskaupat jaetaan kolmeen toimialaryhmään ja yhden ryhmän näistä muodostavat autoalan vähittäiskaupat. (Santasalo & Koskela 2015, 10.)

### **2.1 Autokauppa Suomessa**

Vuonna 2017 autojen vähittäis- ja tukkukaupan liikevaihto on ollut yhteensä noin 11 miljardia euroa ja liikevaihdolla mitattuna se on vähittäiskaupan osalta toiseksi suurin toimiala. Suurimman liikevaihdon vähittäiskaupassa muodostavat päivittäistavarakaupat. Koko autoalan liikevaihto on ollut 20,4 miljardia euroa. Näin ollen autojen vähittäis- ja tukkukauppa muodostavat yli puolet autoalan kokonaisliikevaihdosta (kuvio 1). (Autoalan tiedotuskeskus 2020.)





Kuvio 1. Autoalan liikevaihto 2006–2017 (Autoalan tiedotuskeskus 2020).

Autokauppa poikkeaa muista vähittäiskauppatoiminnoista, koska autoja myydään sekä uusina että käytettyinä. Vähittäiskaupan muilla toimialoilla ei käytettyjen tuotteiden myynnillä ole niin suurta merkitystä. Autokaupassa jälkimarkkinoilla, kuten korjaamo-, huolto- ja varaosapalveluilla on tärkeä osa autokaupan kannattavuutta ja kokonaisuutta, mutta tässä opinnäytetyössä asioita käsitellään ainoastaan automyynnin näkökulmasta. (Santasalo & Koskela 2015, 136.)

Suomessa autokauppa on ollut ailahtelevaista ja suhdanneherkkää viimeisempien vuosien aikana ja siihen ovat vaikuttaneet paljon Suomessa käytävät poliittiset keskustelut muun muassa autoveron poistamisesta, polttoaineiden ja muiden käyttövoimien kielloista ja kannusteista sekä verotuksesta ja niiden muutoksista, jotka koskisivat liikennettä. Poliittisten keskusteluiden takia ihmiset jarruttelevat uusien autojen hankintaa. Uusien autojen myynnin vähentyessä maahan tuodaan entistä enemmän käytettyjä autoja ja tämä myös hidastuttaa autokannan uusiutumista, mihin poliittisilla keskusteluilla haluttaisiin päästä. (Autoalan tiedotuskeskus 2019.) Tammikuussa 2017 liikenne- ja viestintäministeri Anne Bernerin puheet autoveron poistamiseksi käytännössä pysäytti autokaupan hetkellisesti lähes kokonaan (Kankare 2017).

Joulukuussa 2018 autokauppa hiljentyi selkeästi. Sen syynä olivat Saksasta kantautuneet uutiset dieselautojen mahdollisista käyttökielloista, dieselpolttoaineen hinnan nousu sekä liikenne- ja viestintäministeriön julkaisemat ilmastoraportit

koskien autoilua. (Karjalainen 2019.) Vuonna 2019 ensirekisteröitiin yhteensä 189 008 ajoneuvoa, joista henkilöautoja oli 114 199 kappaletta. Edelliseen vuoteen verrattaessa ensirekisteröityjen ajoneuvojen määrä laski 1,5 prosenttia ja henkilöautojen osalta laskua oli 5,2 prosenttia. (Tilastokeskus 2020.)

Suomessa uusien autojen yksityisleasingin kysyntä on kasvussa, vaikka niiden osuus on vielä pieni. Vuonna 2019 keskimäärin neljä prosenttia ensirekisteröidyistä autoista oli hankittu yksityisleasingilla. Leasingissa auton omistusoikeus on rahoitusyhtiöllä ja asiakas on haltija, joka maksaa auton käytöstä. Uusien autojen kaupoista noin 60 prosenttia tehdään perustuen erilaisiin kuukausierämaksuihin. Uuden auton hankinta yksityisleasingilla on tullut autokauppoihin jäädäkseen. (Salonen 2020.) Muutokset kuluttajien ostokäyttäytymisessä ja rahoitusmuotojen valinnassa vaikuttavat autokaupan tuotteiden tarjontaan.

## **2.2 Autoliiketoiminta**

Autoala käy tällä hetkellä läpi valtavaa rakennemuutosta ja tämä aiheuttaa myös omat haasteensa autoliiketoiminnan johtamiseen. Uusien autojen osalta isot autoliikkeet kilpailevat elintilasta parhaimpien merkkien kanssa, kun taas käytettyjen autojen kauppiaat tekevät parempaa tulosta suhteessa uusien autojen kauppiaisiin. Syynä tähän on Suomen nykyinen tapa laskea autoveron määrä uusille autoille. Käytetyn auton arvoon tehdään 2–15 prosentin epävarmuusvähennys riippuen auton iästä. Tästä syystä käytettyjä autoja tuodaan paljon Suomeen muista maista. Vuoden 2019 osalta tuontiautojen määrän ennustettiin olevan noin 50 000 kappaletta, joten uusien autojen kauppiaat ovat syystäkin huolissaan markkinatilanteesta. (Kankare 2019.)

Toimeksiantajayrityksen liiketoiminta koostuu uusien ja käytettyjen autojen myynnin lisäksi jälkimarkkinoista, joita ovat varaosa-, korjaamo- ja huoltopalvelut. Nämä liiketoiminta-alueet poikkeavat kontrollien ja raportoinnin osalta toisistaan, joten tässä opinnäytetyössä keskitytään selvittämään asioita automyyntin näkökulmasta. Yrityksen liiketoimintaa lisähaasteita tuovat monen eri automerkin

merkkiedustukset, joiden maahantuojilla on kaikilla omat hiukan erityyppiset ohjeistukset ja toimintatavat. (Talousjohtaja 2020.)

Autokaupassa liiketoiminnan sitoma rahamäärä on suuri, joten talousjohtamisella on suuri merkitys autokaupan johtamisessa. Autoliiketoiminnassa varastot ovat euromääräisesti suuria, joten tästä syystä esimerkiksi varastojen kiertonopeuksilla on merkitystä liiketoiminnan kannalta. Uusien autojen osalta maahantuojat palkitsevat autoliikkeitä erilaisten suoritusten perusteella, kuten asiakastyytyvyyden ja myytyjen autojen kappaleiden perusteella. Näillä asioilla on myös oleellinen vaikutus autoliikkeen kannattavuuteen ja tulokseen. Autoliikkeiden yksi tärkeimmistä sidosryhmistä ovat rahoitusyhtiöt, joiden kautta asiakkaille tarjotaan auton oston yhteydessä mahdollisuus auton rahoitukseen. Näiden rahoitussopimusten perusteella autoliikkeille maksetaan rahoitustuottoja, joilla on vaikutus autoliikkeen tulokseen. (Talousjohtaja 2020.)

### **3 Talousjohtaminen ja -viestintä**

Yleisesti johtamista voidaan tarkastella kolmella tasolla, strategisella, taktisella ja operatiivisella. Strategia on pitkän aikavälin suunnitelma, jonka avulla yritys toimii saavuttaakseen asettamansa tavoitteet. Taktinen johtaminen on vuositason johtamista budjetin avulla, joka perustuu askel askeleelta strategisten tavoitteiden saavuttamiseen. Operatiivinen johtaminen on jokapäiväistä johtamista, jonka avulla voidaan saavuttaa vuositason taktiset tavoitteet. (Neilimo & Uusi-Rauva 2014,11.)

Myös talousjohtaminen voidaan jakaa näille tasoille. Strategisella tasolla yritykselle asetetaan taloudelliset tavoitteet, kohdennetaan voimavarat liiketoiminoille, tehdään mahdollisesti kilpailija-analyyseja, etsitään ja määritetään yrityksen omia strategisia etuja sekä tarkastellaan liiketoimintoja taloudellisina sijoituksina. Taktisella tasolla yritystä johdetaan budjettien ja budjettivalvonnan avulla. Tällä tasolla määritetään täsmälliset taloudelliset tavoitteet, toimenpiteet niiden

saavuttamiseksi ja valvotaan toiminnan tuloksia. Operatiivinen taso käsittää yrityksen taloudesta tehtäviä laskelmia, organisaation sisälle suuntautuvaa taloudellista konsultaatiota ja jatkuvasti tapahtuvaa toimintaa, kuten maksatus, perintä ja rahoituksesta huolehtiminen. (Neilimo & Uusi-Rauva 2014,11.)

### **3.1 Näkökulmia talousjohtamiseen**

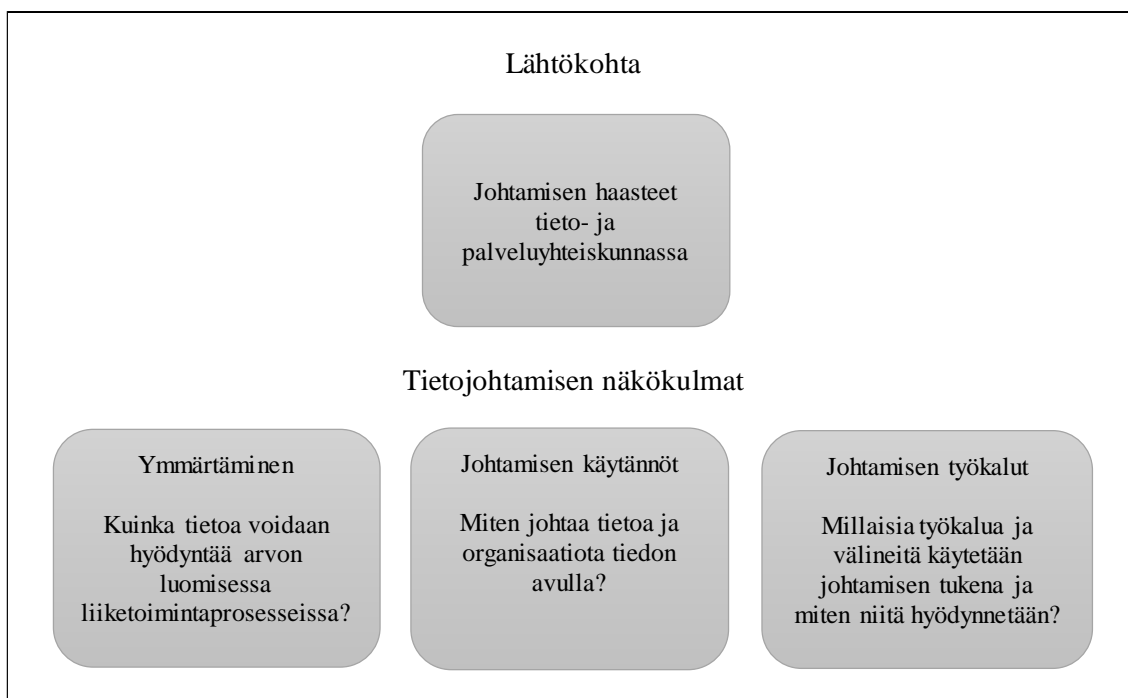
#### **3.1.1 Johtamisjärjestelmä**

Talousjohtamiseen on käytettävissä erilaisia menetelmiä. Tavoite- ja tulosjohtamista (management by objectives, management by results) on hyödynnetty yritysten kilpailukyvyyn parantamisessa ja se perustuu tavoitteiden määrittämiseen. Johtaminen on prosessi, joka muodostuu suunnittelusta, tavoitteiden asettamisesta, niiden toimeenpanosta sekä valvonnasta ja palautteiden kautta tehdystä kehittämisestä. Viimeisimpien vuosien aikana yhteiskunta on teknistynyt, mikä on myös lisännyt laskentatoimeen ja johtamiseen käytettävien tietotekniikoiden määrää. Kun tekniikka lisääntyy johtamisessa ja laskentatoimessa, saatetaan usein unohtaa, että ihmisillä on kuitenkin se olennaisin rooli. Tekniikkaa ja ohjelmistoja on helppo ostaa, mutta kaikkia johtamisen ja talouden ongelmia ei voida ratkaista tekniikan tai menetelmien avulla. Tärkein asia on oppia huomaamaan ja arvioimaan, mikä menetelmä sopii mihinkin tilanteeseen ja milloin sen ansiosta saavutetaan kustannuksia suuremmat hyödyt. (Pellinen 2017, 11–14.)

Pellinen (2017, 15) on käsitellyt talousjohtamisen kirjassaan sitä, kuinka johtamisen on sopeuduttava muuttuvan maailman mukana. Se, mikä on toiminut joskus aiemmin, ei välttämättä toimi enää nykymaailmassa. Viime aikoina pinnalla on ollut näyttöön perustuva johtaminen (evidence-based management), tietojohdaminen (knowledge management) ja tiedolla johtaminen (knowledge based management). Näiden menetelmien tavoitteena on vähentää epävarmuutta ja luoda organisaatioiden toimintaan ja johtamiseen järkipäisyyttä.

Näyttöön perustuva johtaminen tarkoittaa sitä, että johtamiskäytännöissä hyödynnetään uusimpia menetelmiä, joiden on tutkitusti todettu toimivan johtamisessa. Tutkimusperusteista näyttöä voidaan käyttää apuna johtamiskäytäntöjen uudistamisessa. Ei kuitenkaan voida olettaa, että jokainen tutkitusti paras menetelmä toimisi juuri tietyssä organisaatiossa samalla tavalla kuin muualla. (Pfeffer & Sutton 2006.)

Tietojohdaminen on tullut Suomessa puheenaiheeksi 1990-luvulla. Alkusysäyksen se on saanut tieto- ja viestintäteknologian nopeasta kehitymisestä, joka on mahdollistanut uudenlaisia tapoja tiedon varastointiin ja välittämiseen. Suuret tietomäärät aiheuttavat kuitenkin myös haasteita asiantuntijoille. Tietojohdaminen (kuvio 2) on käsitteitä ja malleja, joiden avulla voidaan paremmin ymmärtää tiedon muodot ja roolit osana organisaatioiden toimintaa. Johtamismallien avulla tietoja voidaan hallita. Käytännön toteutukseen tietojohdaminen tuo avuksi teknistä järjestelmäosaamista. ”Tietojohdamisen tehtävänä on muodostaa kokonaiskuva organisaation hallussa olevasta tiedosta ja valjastaa se palvelemaan liiketoimintaa”. (Laihonen ym. 2013, 6–7, 13.)



Kuvio 2. Tietojohdamisen näkökulmat (mukaiillen Laihonen ym. 2013, 7).

Tiedolla johtaminen viittaa nimensä mukaisesti tiedon hyödyntämiseen johtamisessa. Digitalisaation myötä kasvavat datamassat ja niiden analysointi luovat uusia mahdollisuuksia tiedolla johtamiseen. Johtamismenetelmien käyttäminen erilaisissa organisaatioissa erilaisten johtajien toimesta luovat pohjaa näyttöön perustuvaan johtamiseen. Johdon ohjausjärjestelmät koostuvat erilaisista prosesseista ja menetelmistä, jotka tuottavat tietoa johtamisen tueksi. Näiden tarkoitus on auttaa organisaatiota kehittämään ja ylläpitämään toimintojaan. Ohjausmenetelmiä voivat olla esimerkiksi organisaatorakenne, henkilöstön perehdyttäminen, strateginen suunnittelu ja budjetointi. (Pellinen 2017, 15.)

Tärkeä osa talousjohtamista on tavoitteiden asettaminen, niiden toteuttaminen liiketoiminnassa sekä toiminnan valvonta. Tavoitteiden avulla voidaan ohjata yrityksen toimintaa ja ne asettavat myös rajat toiminnalle. Erityisen tärkeää on huomioida, että tavoitteet liittyvät vahvasti toisiinsa. Korkea tuottavuus lisää kannattavuutta, hyvä kannattavuus parantaa likviditeettiä ja kasvattaa vakavaraisuutta, kun taas heikko likviditeetti voi olla seurausta huonosta kannattavuudesta, korkeasta velkaantumisesta tai toiminnan liian nopeasta kasvamisesta. Hyvä talousjohto ymmärtää tavoitteiden väliset riippuvuudet ja hallitsee koko talousjohtamisen alueen. (Neilimo & Uusi-Rauva 2014, 23.)

Organisaation tavoitteet muodostuvat yksilöiden ja sidosryhmien tavoitteista, joiden kompromissi on organisaation tavoite. Jotta organisaatio pysyy koossa ja toimii yhtenäisesti tavoitteiden eteen, on yksilöiden havaittava se, että tavoitteet saavutetaan parhaiten tekemällä yhteistyötä organisaation kanssa. (Cyert & Marchin 1963, Pellinen 2017, 17 mukaan.) Pelkkä tavoitteiden määrittäminen ei kuitenkaan riitä vaan tavoitteet täytyy hierarkisoida ja kohdistaa yrityksen liiketoimintaa tekeville organisaatioyksiköille, tulosityksiköille tai toiminnoille sekä lisäksi yrityksen tuotteille ja palveluille. (Neilimo & Uusi-Rauva 2014, 23.)

### **3.1.2 Taloushallinto**

Laskentatoimi on oleellinen osa yritysten ja organisaatioiden johtamisjärjestelmässä. Laskentatoimessa on kyse kokonaisuudesta, jonka tehtävä on tuottaa

laadukasta taloudellista tietoa ja antaa johdolle tietoja päätöstenteeon tueksi. Karkeasti laskentatoimi voidaan jakaa kahteen osaan. Kirjallisuudessa puhutaan ulkoisesta ja sisäisestä laskentatoimesta tai yleisestä ja johdon laskentatoimesta. Tarkoitus näillä on kuitenkin sama, vaikka nimityksissä on hiukan eroa. (Suomala, Manninen & Lyly-Yrjänäinen 2011, 9; Neilimo & Uusi-Rauva 2014, 13; Ikäheimo, Malmi & Walden 2016, 13.)

Yrityksen taloushallinnon rooli on tuottaa ja analysoida tietoa molempiin laskentatoimen osa-alueisiin. Ulkoinen laskentatoimi perustuu yritysten lakisääteisiin velvollisuuksiin ja sen tuotoksena syntyy tulos- ja tase-laskelma (Suomala ym. 2011, 9). Yrityksen kirjanpidosta saatavia tietoja hyödynnetään erilaisten laskelmien tekemisessä ja näitä laskelmia voidaan käyttää apuna talousjohtamisessa.

Johdon eli sisäinen laskentatoimi suuntautuu nimensä mukaisesti yrityksen sisäiseen käyttöön ja erityisesti yrityksen johdolle. Johdon laskentatoimi on yrityksen sisäinen palvelutoiminto ja sen tehtävä on toimia laskelmien, raporttien ja analyysien avulla johdon tukena. (Suomala ym. 2011, 9–10; Neilimo & Uusi-Rauva 2014, 14.) Jokainen yritys määrittää itse sen, mihin asioihin se kiinnittää eniten huomiota johdon laskentatoimen osalta.

Talousjohdon tehtävä on johtaa taloushallinnon toimintoja raporttien ja analyysien tuottamisen ohella. Keskeisimpiä tehtäviä ovat:

- osallistua taloustavoitteiden asettamiseen
- liiketoimintojen arviointi ja selvittäminen taloudellisesta näkökulmasta
- talousohjaus
- talouden seuranta
- taloudellisen tiedon konsultointi johdolle. (Neilimo & Uusi-Rauva 2014, 14.)

Yleensä talousjohtaja tai talouspäällikkö vastaa yrityksen taloushallinnosta ja laskentatoimen käytännön toteutuksesta toimien suoraan yrityksen toimitusjohtajan alaisuudessa. Taloushallinto auttaa toimitusjohtajaa tekemään taloudellisesti järkeviä päätöksiä ja sitä voidaan pitää hänen oikeana kätenään. (Ikäheimo ym.

2016, 19.) Talousjohtajan alaisuudessa voi toimia taloushallinnon eri osa-alueita hoitavia ihmisiä ja tulosyksiköiden talousohjauksesta vastaavia taluspäälliköitä tai controllereita. Talousjohtaja kuuluu yleensä yrityksen johtoryhmään. Johtoryhmässä talousjohtaja voi tuoda esille talouden näkökulmat ja liittää ne osaksi strategista päätöksentekoa ja ohjausta. (Järvenpää, Länsiluoto, Partanen & Pellinen 2015, 26–27.)

### **3.2 Controller-toiminnot ja controllerit**

Controller-toiminnot ovat osa organisaation taloushallintoa, jossa voi työskennellä erilaisilla controller-nimikkeillä olevia taloushallinnon ammattilaisia. Etuliitteiden avulla voidaan kuvata controllereiden työtehtäviä ja ne voivat vaihdella yrityksen mukaan. Controller-toimintoja voidaan pitää erityisesti johdon laskentatoimen tehtävien toteuttajina. Controller termi on yleistynyt tulosyksiköiden ja englanninkielisten nimikkeiden lisääntymisen myötä, mutta siihen ovat vaikuttaneet myös laskentatoimen henkilöiden roolien muutokset yritysten toiminnassa. (Järvenpää ym. 2015, 27.) Joissakin tapauksissa controllerilla voidaan viitata talousjohtajaan tai taluspäällikköön ja heidän tehtäviinsä. Controllerin tehtävät voidaan erotella esimerkiksi laskentacontrollerin ja business controllerin tehtäviin. Laskentacontrolleri tuottaa liikkeenjohtamisen avuksi arvokasta tietoa, jolloin tehtävät painottuvat laskentatoimen tiedon tuottamiseen. Business controllerilla on tulosvastuu liiketoiminnasta, jolloin hänen tehtävänä on toimia apuna strategisessa johtamisessa. (Neilimo & Uusi-Rauva 2014, 29; Pellinen 2017, 174.) Hyvä business controller nähdään liiketoiminnan strategisena kumppanina, jonka katse suuntautuu tulevaisuuteen ja joka ajattelee kuten talousjohtaja (Hammarsten 2017).

Ellei tehtäviä erotella tarkemmin joutuvat controllerit tasapainottelemaan laskennan kahden roolin välillä, jotka ovat lukugeneraattorin ja keskustelukumppanin roolit. Laskennan lukugeneraattorin roolin tarkoitus on tuottaa ja välittää tietoa eteenpäin niin, että laskenta toimii omassa ympäristössään aika lailla irrallisena organisaation varsinaisista toiminnoista. Keskustelukumppanin roolissa on kyse



keskustelun käymisestä ja sen ylläpitämisestä. Keskustelukumppanin roolia voidaan havainnollistaa niin, että se on lautta saarien välillä, joka kuljettaa ja saattaa tietoa lukugeneraattorin roolista johdolle omaa osaamistaan hyödyntäen. Controllerin näkökulmasta lukugeneraattorin rooli on tuottaa varsin vakiomuotoista informaatiota toimien tietotehtaana, jossa tiedon tuotanto ja itse markkinat ovat etäällä toisistaan. Keskustelukumppanin rooli liittyy päätöksenteon tukemiseen, joista jokainen tilanne on omanlaisensa ja niiden tietotarpeet voivat vaihdella. Laskennan rutiinitehtävät, kuten jatkuva raportointi on hoidettava tehokkaasti, mutta kuitenkin controllerin on lisäksi pyrittävä tavoittelemaan päätöksenteon tuen roolia. (Suomala ym. 2011, 17,78.)

Controllerin perustyönä voidaankin pitää luotettavan taloudellisen tulostiedon tuottamista mahdollisimman nopealla aikataululla. Perustyön ollessa nopeampaa jää controllerilta enemmän aikaa toteuttaa kertaluontoisia laskelmia ja tehdä laskentatoimeen liittyvää palvelutyötä. Perustyön ohella controllerin tehtäviin kuuluu laajasti valvonnan ja seurannan erilaisia tehtäviä. Näitä voivat olla riskienhallinnasta huolehtiminen, yhdenmukaisen toiminnan ja henkilöstön toimintatapojen noudattamisen valvonta, talousviestinnän hoitaminen johdolle sekä tilintarkastussuhteiden ylläpitäminen. (Suomala ym. 2011, 78.)

Bragg (2017, 1) on kuvannut controllereiden työnkuviin liittyviä vastuita ja jakanut nämä viiteen yleiseen osa-alueeseen:

- johtaminen (management)
- liiketapahtumat (transactions)
- raportointi (reporting)
- suunnittelu (planning)
- määräysten- ja ohjeidenmukaisuus (compliance).

Johtaminen liittyy taloushallinnon prosessien, ulkoistettujen toimintojen ja mahdollisten tytäryhtiöiden toimintojen johtamiseen, valvontaan ja kirjanpito- ja menettelytapojen ylläpitämiseen. Liiketapahtumien osalta controllerin vastuu on valvoa kaikkien liiketapahtumien asianmukaista käsittelyä. Liiketapahtumat kattavat

prosessit, jotka liittyvät ostolaskuihin, myyntilaskuihin, palkanlaskentaan, kassakuitteihin ja maksatukseen sekä niiden asianmukaiseen tallennukseen ja arkistointiin. Raportointi kattaa kuukausittaisten vakimuotoisten tulosraporttien valmistelut ja erilaiset johdolle tehtävät raportoinnit. Suunnittelu koostuu vuosittaisien budjettien valmisteluista, kokoamisesta sekä toteutuneiden ja budjetoitujen lukujen erojen tutkimisesta ja raportoinnista. Määräysten- ja ohjeidenmukaisuuden valvonnassa on kyse vero- ja muiden viranomaisilmoitusten laatimisvelvollisuuksista, luottosopimuksia koskevista ehdoista sekä kirjanpitostandardeista. (Bragg 2017, 1–2.)

Partanen (2001, 133) on havainnut tutkimuksessaan controllereiden rooleissa ja niiden toiminnan kuvaamisessa yksitoista erilaista kielikuvaa. Nämä kielikuvat Partanen on jakanut kolmeen ryhmään. Informaatio- ja valvontaroleja kuvaavat informaattikko, tulkki, kouluttaja, lähettiläs, sosiaaliviranomainen, passipoliisi, vakkooja ja salapoliisi, joista kaksi viimeisintä kielikuvaa nähdään negatiivisina ja controllerin roolin näkökulmasta epäonnistumisena. Vuorovaikutus- ja johtamisroolia kuvaavat sillanrakentaja ja busineksen vetäjän luottomies. Viimeinen ryhmä on tulevaisuusorientoituneet roolit ja sitä kielikuvana kuvaa ralliauton kartanlukija.

Informaatio- ja valvontaroolissa informaattikko nähdään perusraportoinnin hoitajana ja sen kehittäjänä. Erityisesti organisaatioiden muutostilanteissa raportoinnin kehittäminen nähdään controllerin haasteena ja on erittäin tärkeää varmistaa, että esimerkiksi organisaatorakenteen muutoksen jälkeen raportointi ja taloushallinnon tiedot ovat edelleen vertailukelpoista nykyisen ja aiemman tiedon välillä. Controllerin on usein opittava tuottamaan informaatiota uudella tavalla. Tärkeää on tuottaa oikea-aikaista tietoa päätöksenteon tueksi. (Partanen 2001, 134–135.)

Tulkin roolia tarvitaan taloushallinnon informaation saamista ymmärrettävään muotoon erityyppisille tiedon vastaanottajille ja kouluttajan rooli on edesauttaa organisaatiota hyödyntämään laskentatoimen tuottamaa informaatiota. Lähettilään rooli nähdään etenkin kansainvälisissä yrityksissä konsernin yhteisten toimintaohjeistuksien ja toimintaperiaatteiden välittämisenä läpi organisaation,

mutta samalla tavalla sitä voidaan hyödyntää pienemmissä yrityksissä, jotta saadaan organisaatio toimimaan yhdenmukaisesti. Sosiaaliviranomaisen roolilla viitataan controllerin avun pyytämiseen erilaisten ongelmatilanteiden tunnistamisessa ja ratkaisemisessa. Controllerin tehtävä on määrittää ongelma ja etsiä siihen ratkaisu yhteistyössä taloushallinnon ja liiketoimintaorganisaation kanssa. Passipoliisilla viitataan controllerin valvonta tehtäviä, joiden tavoitteena on seurata ja tukea organisaation strategisten ja operatiivisten tavoitteiden täyttymistä. Vakoojan ja salapoliisin roolin katsotaan toteutuvan silloin, kun controllerin rooli koetaan liian valvovana, jolloin nämä myös estävät vuorovaikutus- ja johtamisroolien toteutumista. Controllerin vuorovaikutus- ja analysointitaidot korostuvat informaatio- ja valvontaroleissa. (Partanen 2001, 140, 144, 147, 149–151, 155; Partanen 2007a, 77–79.)

Vuorovaikutus- ja johtamisroolissa sillanrakentajan tehtävä on edesauttaa vuorovaikutusta, lisätä osapuolten välistä ymmärrystä ja synnyttää oppimisprosesseja, jolloin viestintä on kaksisuuntaista toisin kuin lähettilään roolissa se on enemmänkin yksipuolista. Businessin vetäjän luottomies rooli liittyy olennaisesti controllerin keskeisimpään rooliin toimia johtamisen tukena ja osallistua liiketoimintaan liittyvien päätösten tekemiseen. Käytännössä tämä tarkoittaa taloudellisen tiedon analysointia ja raporteista esille tulevien muutosten, uhkien ja ongelmien esiintuomista. Vuorovaikutus- ja johtamisroolissa tehtävät kannanotot ja näkemysten esittäminen vaativat controllerilta toiminnan kautta saatua luottamusta, vahvaa tietämystä liiketoiminnasta ja sen prosesseista, kykyä ajatella strategisesti, rohkeutta kyseenalaistaa toimintamalleja ja kykyä perustella kantansa. Näiden saavuttamista edesauttavat informaatio- ja valvontaroolien suorittaminen mahdollisimman hyvin. (Partanen 2001, 157–162; Partanen 2007a, 79.)

Tulevaisuusorientoituneen roolin kielikuvana ralliauton kartanlukija liittyy erityisesti business controllerin tehtäviin. Tämä rooli edellyttää controllerilta hyvää tietämystä liiketoiminta-alueen taloudellisesta nykytilanteesta ja kuinka se kehittyy. Controllerin on ymmärrettävä kokonaisvaltaisesti yrityksen vahvuudet ja heikkoudet ja niihin liittyvät mahdollisuudet ja uhat. Ralliauton kartanlukijan roolissa korostuu tulevaisuuden ennustaminen ja toimintojen ennakointi. (Partanen 2001, 168; Partanen 2007a, 79.)

Voidaankin todeta, että controllerin on oltava monitaituri, joka hallitsee ja ymmärtää liiketoiminnan ja sen osa-alueet kokonaisvaltaisesti. Lisäksi on hahmotettava näiden väliset riippuvuussuhteet ja osattava käyttää näitä hyödyksi. Myös Partasen (2001) määrittämät erilaiset controllereiden roolit liittyvät vahvasti toisiinsa ja nämä tukevat ja täydentävät toinen toistaan.

### **3.3 Talousviestintä johdon päätöksenteon tukena**

Viestinnässä on kyse ihmisten välisestä toiminnasta ja siitä muodostuvasta vuorovaikutuksesta. Ihmisten välinen vuorovaikutus on sanallista ja sanatonta viestintää. Sanallinen viestintä on puhetta ja kirjoitusta, jotka rakentuvat sanoista. Ihmisen ääni on osa sanatonta viestintää ja sitä tarvitaan puheen tuottamiseen. Sanatonta viestintää ovat lisäksi, esimerkiksi ilmeet, eleet ja liikkeet, joiden avulla ihmiset viestivät toisilleen tiedostaen tai tiedostamatta. (Lohtaja & Kaihovirta-Rapo 2007, 11.)

Yhteisöviestinnässä on kyse kaikesta viestinnästä, jota käydään yhteisön sisällä, sekä yhteisön ja ulkopuolisten osapuolten välillä. Yhteisöviestinnän tehtävä on tukea liiketoimintaa ja edesauttaa tavoitteiden saavuttamista. Johtaminen koostuu suurimmaksi osaksi viestinnästä ja viestintä on johtamisen väline. (Lohtaja & Kaihovirta-Rapo 2007, 13–14.) Sisäisessä talousviestinnässä on kyse taloudellisen tiedon tuottamisesta ja välittämisestä liiketoiminnan johtamisen tueksi (Partanen 2007a, 410).

Talousviestintä on oleellinen osa talousjohtamista ja erityisesti controllereilla on tärkeä rooli viestinnän näkökulmasta. Tulevaisuudessa taloushallinnon tuottaman laskentatiedon painopiste suuntautuu enenevässä määrin vuorovaikutukseen ja kommunikointiin. Taloudellinen tieto on osattava välittää, niin että vastaanottaja saa sen ymmärrettävässä muodossa. Keskittymällä ja pohtimalla viestinnän peruselementtejä, kuten vastaanottajia, viestiä, viestinnän tilanteita ja ympäristöä sekä asiayhteyksiä, voidaan johdon laskentatoimen ja talousviestinnän käytäntöjä kehittää uusien näkökulmien avulla. Talousviestinnässä on tärkeää

kiinnittää huomiota tiedon reaaliaikaisuuteen, tulevaisuuden näkymien arviointiin ja ulkoisten ympäristöjen analysointiin. (Partanen 2007a, 11, 23.)

Kun tarkastellaan viestintää johdon laskentatoimen näkökulmasta, puhutaan sisäisestä talousviestinnästä. Talousviestintä on toimivaa, silloin kun se saa aikaiseksi vuorovaikutusta, jolla on positiivinen vaikutus yrityksen taloudelliseen tilanteeseen. Talousviestinnällä on tarkoitus ohjata organisaation toimintoja niin, että se tuottaa taloudellista lisäarvoa omistajilleen korvauksena otetuista riskeistä ja sijoitetuista pääomista. (Partanen 2007a, 19–20.) Arvon tuottamisen tukeminen on talousviestinnän päätehtävä. Parhaiten se onnistuu esimerkiksi silloin kun talousjohtamisessa keskitytään erityisesti suunnittelun tukemiseen, kilpailija-analyyysien tuottamiseen, resurssien kohdentamiseen, päätöksenteon ohjaukseen operatiivisen toiminnan osalta, kustannusjohtamiseen ja -hallintaan sekä ohjaamalla toimintaa ja mittaamalla suorituksia. (Partanen 2007b.) Yrityksen raportointi on talousviestinnän selkäranka, jolle raportointi luo selkeän aikataulun (Rantasalo 2017).

Talousviestinnän asiantuntija Maija Harsu on kertonut Viestinnän ammattilaiset ry:n haastattelussa että, talousviestinnässä on kyse vaikuttamisesta ja sen hyvä taso luo uskottavuutta, jolla voidaan muuttaa toimintaa. Viestinnän tehtävä on liittää talousraportoinnin luvut perusteluineen asiayhteyksiin ja luoda niille näkökulmia. Pelkät luvut eivät välttämättä kerro lukijalle mitään muuta kuin kokoluokan, joten ne täytyy suhteuttaa esimerkiksi tavoitteisiin. Talousviestinnällä on mahdollisuus vaikuttaa toimintaan, kun se on luotettavaa ja läpinäkyvää. (Linna 2016.)

Tuottamalla tietoa kustannustehokkaasti, oikea-aikaisesti, kohdennettuna oikeisiin tarkoituksiin voidaan talousviestinnästä saada osa yrityksen kilpailuetujen kokonaisjärjestelmää. Mitä enemmän taloushallinnon asiantuntijoiden työajasta käytetään tietojen analysointiin, päätöksen teon tukemiseen ja tulevaisuuden enustamiseen sitä suurempi merkitys talousviestinnällä on osana yrityksen kilpailuetuja. Usein kuitenkin koetaan, että työajasta näille jää liian vähän aikaa. Talousviestinnän avulla johtoa ja avainhenkilöitä voidaan haastaa ajattelemaan eri tavalla. Kaikki viestinnät kilpailevat huomiosta keskenään ja myös taloushallinnon

viestijän on saatava oma viestinsä kuuluviin muiden joukosta. Tästä syystä viestintä esittämistapaan on panostettava. Jotta viestintä saa tarvittavaa huomiota on sen välillä oltava hätkähdyttävää, pysäyttävää, osuvaa ja ytimekästä. Talousviestinnässä on myös kiinnitettävä huomiota ydinviesteihin ja viestinnän kohteisiin. Tärkeämpää on saada viestinnässä läpi vähän kunnolla kuin monta pinnallisesti ja epäselvästi. Esittämisen on oltava selkeää ja johdonmukaista. (Partanen 2007b.)

Pellinen (2017, 165) on todennut, että taloushallinnon tuottamia raportteja luetaan laiskasti. Syynä tähän voi olla se, että kuukausiraporttien käyttöä päätöksenteossa ei koeta tärkeänä vaan ajatellaan niiden olevan välttämättömiä valvonnan kannalta. Lisäksi johtajat näyttävän suosivan enemmän epävirallista tietoa virallisen tiedon sijaan. Virallisten tietojen ongelmana saattaa olla keskittyminen liikaa sisäisiin asioihin ja määrälliseen tietoon sekä se, miten nämä tiedot ovat summattuina. Virallisen tiedon käyttämisestä voi heikentää vaikeasti ymmärrettävyys sekä se, että sitä tuotetaan hitaasti. Lisäksi täytyy muistaa, että ihmisillä on rajallinen mahdollisuus käsitellä saatavilla olevia tietoja, joten kaikkea tietoa ei pystytä tai ehditä hyödyntämään.

Työntekijät ovat yrityksen tärkein voimavara ja yhtä lailla sisäinen viestintä on johtamisen tärkein työkalu. Digiajassa tieto hukkuu informaation tulvaan ja se onkin johtamisen suurin ongelma. Tietoa on hankala saada oikeille ihmisille, oikeassa muodossa ja oikeaan aikaan niin, että se erottuu muusta informaatiosta. ”Yhtiöllä tulee olla selkeä strategia, mutta erityisesti sitä tukeva selkeä viestintästrategia.” (Kuula 2019.) Viestintästrategia käsittää viestinnän tavoitteet ja keskeiset suuntaviivat. Tavoitteet vastaavat kysymykseen miksi ja suuntaviivat kertovat miten. Viestintästrategiassa on kyse organisaation yhteisestä näkemyksestä siitä, millaista viestinnän vaikuttavuutta halutaan saavuttaa. Konkreettiset yksityiskohdat eli mitä viestitään, määritetään viestintäsuunnitelmassa. (Management Institute of Finland MIF Oy 2020.)

## 4 Liiketoiminnan ohjaus ja raportointi

Organisaatioiden eri tietojärjestelmissä on olemassa nykyään valtavat tietomäärät, joiden talteen saaminen on vaatinut suuria panostuksia yksittäisiin ohjelmistoihin tai erilaisiin ERP-järjestelmiin (Enterprise Resource Planning system) (Hovi, Hervonen & Koistinen 2009, 4–5). ERP-järjestelmillä eli toiminnanohjausjärjestelmillä hoidetaan yritysten keskeisimmät toiminnot ja ne ovat integroitu myös yrityksen taloushallinnonjärjestelmiin. Näillä järjestelmillä voidaan vaikuttaa yritysten kannattavuuteen ja kilpailukykyyn, suunnitella liiketoimintaprosesseja, säästää kustannuksia sekä kohdentaa toimintojen resurssit oikein. (Kouri & Vilpola 2006, 7, 86.) Raportoinnin tavoite on koostaa tiedot hyödynnettävään muotoon ja se on osa talousviestintää. Controllereiden tehtävä on olla mukana liiketoiminnan ohjaamisessa sekä toiminnan suunnittelussa ja viestiä raportoinnin ja valvonnan avulla mennäänkö tavoitteiden asettamaan suuntaan.

### 4.1 Toiminnan suunnittelu

Vuosittaisessa toimintasuunnitelmassa mietitään keinoja ja menettelytapoja, joilla asetetut tavoitteet voidaan saavuttaa. Pelkkä tavoitteiden määrittäminen yrityksen strategiatasolle ei kuitenkaan riitä, vaan tavoitteet on pystyttävä määrittämään alemman ja käytännöntason tavoitteisiin ja toimintasuunnitelmiin. (Vilkkumaa 2005, 389.)

Tavoitteiden saavuttaminen edellyttää ohjaustoimia, joten johdon odotetaan toimivan, mikäli tilanne ei näytä kehittyvän haluttuun suuntaan. Ohjauksessa on kyse siitä, että halutaan vaikuttaa tiettyihin kohteisiin. (Pellinen 2017, 32–33.) Talousohjauksen perustana toimii ymmärrys yrityksen taloudellisista tavoitteista ja talousjohtamisen perustehtävistä (Neilimo & Uusi-Rauva 2014, 10).

#### 4.1.1 Budjetointi, budjettivalvonta ja rahoitussuunnittelu

Budjetti on yrityksen tai sen osaston toimintaa varten laadittu mahdollisimman edullisen taloudellisen tuloksen sisältävä ja määrättyä ajanjaksona toteutettavaksi tarkoitettu rahamääräinen, joskus määrällisesti ilmaistu toimintasuunnitelma (mukaillen Riistama & Jyrkkiö 1991, 350).

Budjetit ovat vuosittaisten toimintasuunnitelmien luvullisia osuuksia, joissa tavoitteet esitetään lukuina. Yleensä budjetti laaditaan erikseen osasto-, tulosyksikkö- ja konsernitason tasolle. Perinteinen budjetti on vuosi- tai tilikausikohtainen taloudellinen suunnitelma, joka sisältää tavoitteet kuukausi-, kvartaali- ja puolivuotiskausille. Budjetointi on ohjeistettu ja suunnitelmallinen prosessi, jonka tuotoksena syntyy yrityksen budjetti. (Vilkkumaa 2005, 395; Järvenpää ym. 2015, 235.) Budjetointiprosessi koostuu budjettien suunnittelusta, toteutuksesta ja tarkkailusta. Yrityksellä on usein olemassa erilaisia budjetteja, jotka yhdessä muodostavat yrityksen budjettijärjestelmän. Tulos- ja rahoitusbudjetit ovat pääbudjetit. (Neilimo & Uusi-Rauva 2014, 230.)

Budjetointiprosessin viimeinen ja ohjauksen kannalta tärkeä vaihe on budjettitarkkailu eli asetettujen tavoitteiden toteutumisen seuranta. Seurannalla nähdään ja arvioidaan se, kuinka hyvin suunnitelma ovat toteutumassa ja onko tarvetta korjaaville toimenpiteille. Ilman seurantaa ei ohjausta voida tehdä. Budjettitarkkailun avulla seurataan tavoitteiden toteutumista, mahdollisia syntyneitä eroja ja analysoidaan erojen syitä. Nykyään organisaatioiden tietojärjestelmät mahdollistavat sen, että tietoja voidaan tarkastella porautumalla lukuihin syvemmälle tasolle. Budjettien osalta se tarkoittaa sitä, että pääbudjettien tarkkailun lisäksi on mahdollista päästä alabudjettien tasolle. Seurannan osalta on sovittava vastuualueet ja -henkilöt sekä miten niistä raportoidaan organisaatiossa. Yleensä budjettitarkkailua tehdään kuukausikohtaisesti. (Neilimo & Uusi-Rauva 2014, 244; Järvenpää ym. 2015, 251.) Pellinen (2017, 91) on todennut, että budjetoinnin osalta tehty tarkkailu ei saisi jäädä pelkästään raportin jakamiseen organisaation sisällä, vaan tehtyjä havaintoja tulisi analysoida ja näiden tulisi herättää keskustelua. Parempi olisikin puhua tuloksellisuuspalautteesta, jolla voitaisiin myös arvioida toimintaa ja strategiaa siltä osin, tehdäänkö oikeita asioita oikealla tavalla.



Organisaation toiminnassa rahoituksen hallinta ja tuloksellisuuden johtaminen tulisi erottaa toisistaan. Rahan riittävyys eli likviditeetti varmistetaan rahoituksella ja kassanhallinnalla. Tuloksellisuuden johtamisessa on kyse liiketoiminnan suotuisasta kannattavuuskehityksestä, joka varmistetaan talousjohtamisen avulla. Rahoitustavoitteet toimivat kannattavuustavoitteiden tukena. Yritysten on varauduttava myös rahoitusriskien osalta. Rahoitusriskien hallinnan keinoihin tulisi jokaisella yrityksellä kuulua investointisuunnittelu, tase- ja rahoitusbudjettisuunnittelu sekä jatkuva kassavirtojen ennustaminen ja seuranta. (Pellinen 2017, 69, 146.)

Kokonaisuudessaan rahoitussuunnittelu on laajamittainen kokonaisuus. Rahoitusongelmien ratkominen kuuluu merkittävänä osana yrityksen rahoitussuunnittelusta vastaavan henkilön työnkuvaan. Tililuottojen myöntäminen, optimaalisten tasojen määrittäminen ostolaskujen maksuajankohdille ja pankkitilien saldoille sekä lyhytaikaisten rahoitustarpeiden ja sijoitusten kartoittaminen kuuluvat lyhytaikaisen rahoituksen osa-alueisiin. Lyhytaikaista rahoitusta ovat kaikki ne rahoitustoimintojen päätökset, jotka vaikuttavat yrityksen toimintaedellytyksiin lyhyellä aikavälillä, joka on yleensä alle vuoden mittainen aika. (Niskanen & Niskanen 2013, 374–375.)

Lyhytaikainen rahoitus voidaan jakaa kuuteen osa-alueeseen. Nämä rahoituspäätökset koskevat varastonhallintaa, ostovelkoja, myyntisaamisia, kassavaroja ja lyhytaikaisia lainoja ja sijoituksia. Varastonhallinnan osalta on varastolle löydettävä optimaalinen taso, jolla saadaan minimoitua kustannukset ja epävarmuustekijät. Myyntisaamisten osalta on tarkasteltava sitä, kenelle maksuaikoja myönnetään ja millaisilla perusteilla sekä kuinka maksukäyttäytymistä seurataan. Ostovelkojen osalta on selvitettävä, milloin ne ovat kannattavinta maksaa. Kassabudjetoinnilla varmistetaan lyhytaikaisten laina- ja sijoitustarpeiden suunnittelu onnistuneesti. (Niskanen & Niskanen 2013, 374–375.)

#### 4.1.2 Käyttöpääoman hallinta ja optimointi

Yksi tärkeimmistä johtamisen ja talouden kysymyksistä on käyttöpääoman hallinta (Salmi 2012, 208). Jotta yritys pystyisi varautumaan markkinoiden ailahtelevaisuuteen ja selviytymään näistä, on sen käyttöpääoman hallinta oltava hyvällä tasolla. Käyttöpääoma (working capital) on yrityksen jokapäiväiseen toimintaan sitoutuva rahan määrä ja sillä voidaan mitata, kuinka tehokkaassa käytössä yrityksen pääoma on. Käyttöpääoma rahoitetaan yrityksen lyhyellä ja pitkäaikaisella pääomalla sekä omalla pääomalla. (Alma Media Oyj 2020a.) Käyttöpääoman hallinta vaikuttaa suoraan liiketoiminnan kassavirtoihin. Tätä kautta sillä on vaikutusta myös yrityksen maksuvalmiuteen, vakavaraisuuteen ja kykyyn hoitaa velkoja koskevat velvoitteet sekä lisäksi kannattavuuteen rahoituskulujen osalta, joita muodostuu liiketoimintaan sitoutuneen pääoman määrästä. Käyttöpääoman taso kertoo yrityksen liiketoiminnan tehokkuudesta, jos käyttöpääomaa hallitaan huonosti voi syynä olla puutteet johtamisen operatiivisessa toiminnassa. Käyttöpääoman hallinnan tehostaminen tulisi olla systemaattista ja sille tulisi asettaa numeeriset tavoitteet sekä määrittää toimenpiteet millä keinoilla näihin tavoitteisiin voidaan vaikuttaa. (Salmi 2012, 217.) Käyttöpääoma<sup>1</sup> muodostuu yrityksen vaihto-omaisuudesta, myyntisaamisista, ostovelosta ja saaduista ennakosta. (Neilimo & Uusi-Rauva 2014, 283).

Yrityksen käyttöpääomaerien kiertoaikatavoitteet liittyvät käyttöpääoman säätelyyn. Kiertoaikatunnusluvut vaihtelevat toimiala- ja yrityskohtaisesti, joten tärkeintä tunnusluvuissa on se, että yritys määrittää näille itselleen taloussuunnittelun kannalta tavoitteiden mukaiset arvot, joiden avulla se voi ohjata maksuvalmiuttaan. Välillä on tarpeellista tutustua ja vertailla kilpailevien yritysten tunnuslukuarvoja. (Neilimo & Uusi-Rauva 2014, 284–285.)

Vaihto-omaisuudella viitataan varastoihin tai suoritteisiin, jotka ovat luovuttamatta. Varastot voivat koostua esimerkiksi edelleen myytävistä tavaroista tai raaka-aineista, joita yritys tarvitsee liiketoiminnassaan. Vaihto-omaisuuden arvostamisesta säädetään kirjanpitolaisissa ja sen muutokset kirjataan tulosvaikut-

---

<sup>1</sup> Käyttöpääoma = vaihto-omaisuus + myyntisaamiset – ostovelat – saadut ennakot

teisesti, joten vaihto-omaisuuden väärin arvostamisella voi olla merkittävä vaikutus yrityksen tulokseen. (Salmi 2012, 68.) Usein puhekielessä vaihto-omaisuudesta puhutaan varastoina. Autoliiketoiminnassa vaihto-omaisuus koostuu uusista ja käytetyistä autoista. Vähittäis- ja tukkukaupassa varaston arvostaminen on selkeämpää, koska tuotteen arvo koostuu yleensä tuotteen hankintahinnasta.

Varastojen hallinnan tehokkuutta voidaan mitata vaihto-omaisuuden kiertoaajalla. Vaihto-omaisuuden kiertoaika<sup>2</sup> kertoo sen, kuinka monessa päivässä keskimäärin vaihto-omaisuuteen sitoutuneet varat vapautuvat. Mitä nopeammin vaihto-omaisuus kiertää, sitä tehokkaampaa varastonhallinta on. (Salmi 2012, 212.) Yritysten kannattaa seurata vaihto-omaisuuden kiertoaikoja jatkuvasti ja tarkemmin kuin pelkästään tilinpäätöksen lukujen perusteella. Tilinpäätöshetken lukujen tulokinnassa täytyy muistaa, ettei se välttämättä ole vaihto-omaisuuden osalta tyypillinen ajankohta. Käyttöpääoman hallintaan liittyvissä kysymyksissä yksi merkittävimmistä asioista on varaston määrä. Jotta asiakkaille voidaan taata toimitusvarmuus, on varastoa oltava riittävästi. Liian suuret varastot kuitenkin aiheuttavat yritykselle enemmän kustannuksia. Varaston optimaalisen koon määrittäminen muodostuu monen asian yhteensovittamisesta. Yrityksen eri osastoilla saattaa olla eri näkemys siitä, mikä on sopiva määrä vaihto-omaisuudelle. (Salmi 2012, 213–214.)

Myyntisaamisten kiertoaajalla<sup>3</sup> voidaan mitata kuinka monessa päivässä keskimäärin myyntisaatavat muuttuvat rahavaroiksi. Yrityksen maksuvalmiutta voidaan parantaa lyhentämällä myyntisaamisten kiertoaikaa, jolloin sen sitomaa pääomaa vapautuu muuhun käyttöön. Keinoja kiertoaajan lyhentämiselle on laskutuskäytäntöjen muuttaminen, kuten perinnän tiukentaminen ja saatavien myyminen rahoitusyhtiöille. (Salmi 2012, 214.) Rahoituksen järjestäminen asiakkaille on yksi keino vähentää käyttöpääoman tarvetta (Jadelcons Oy 2020). Automyynnin osalta myyntisaamiset koostuvat lähinnä rahoitusyhtiöiden kautta myydyistä autoista joihin yritys ei vielä ole ehtinyt saamaan suoritusta rahoitusyhtiöltä.

---

<sup>2</sup> Vaihto-omaisuuden kiertoaika (päivää) =  $365 * (\text{vaihto-omaisuus} - \text{vaihto-omaisuuden ennakko-maksut}) / \text{aine- ja tarvikekäyttö (12 kk)}$  (Alma Media Oyj 2020c) tai varaston kiertoaika = varastot / (varaston hankintameno / jakson päivien lukumäärä) (Niskanen & Niskanen 2003, 127)

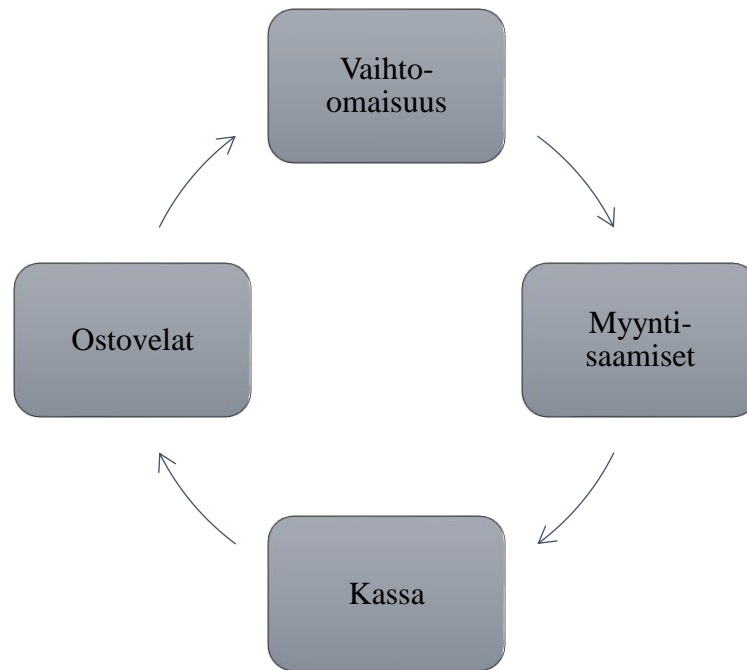
<sup>3</sup> Myyntisaatavien kiertoaika = myyntisaatavat / (myynti / päivät) (Niskanen & Niskanen 2013, 391)

Ostovelat ovat tavarantoimittajalta saatua maksuaikaa ja sitä voidaan hyödyntää lyhytaikaisena rahoituksena. Ostovelat syntyvät normaalista liiketoiminnasta, kun yritys tekee hankintoja velaksi. Käyttöpääoman näkökulmasta ostovelkoja voidaan seurata kuten myyntisaamisiakin niiden kiertoajan perusteella. (Niskanen & Niskanen 2003, 124–125.) Ostovelkojen kiertoajan<sup>4</sup> tunnusluku kertoo kuinka monessa päivässä keskimäärin yritys maksaa ostonsa tavarantoimittajille. Tälle tunnusluvulle ei ole olemassa mitään ohjearvoa, mutta yleisesti käytetty laskutusten maksuaika 14 päivää netto antaa hyvän vertailupohjan. Pidentynyt ostovelkojen kiertoaika voi viitata yrityksen maksuvalmiuden heikentymiseen, mikäli muutkin tunnusluvut näyttävät heikoilta ja huonontuneilta. Lisäksi on huomiotava, että jos tunnusluku lasketaan ainoastaan tilinpäätöspäivän mukaan, ostoveloissa saattaa olla mukana myös poikkeavia eriä, kuten suuria investointeja, jotka voivat vääristää kiertoajan lukua. (Alma Media Oyj 2020b.) Tästä syystä tunnuslukua olisi tarkasteltava säännöllisesti ja kiinnitettävä huomiota poikkeuksellisen suuriin muutoksiin.

Käyttöpääomaa voidaan seurata myös kokonaisuutena käyttöpääomasyklin (kuvio 4) eli Cash conversion cyclen avulla. Käyttöpääomasykli kertoo sen, kuinka monta päivää kuluu hankintoihin liittyvien ostovelkojen maksamisesta siihen, että asiakkaalta saadaan myynteihin liittyvät myyntisaamiset. Myyntisaamisten kierrot voivat luonnollisesti vaihdella hiukan, kun taas ostovelkojen kierrot määräytyvät toimittajien kanssa sovittujen maksuaikojen mukaisesti. Tästä syystä johto kiinnittää usein eniten huomiota siihen, miten vaihto-omaisuuden sitomaa pääoman määrää saadaan vähennettyä. (Bragg 2018.)

---

<sup>4</sup> Ostovelkojen kiertoaika = ostovelat / (ostot / päivien lukumäärä) (Niskanen & Niskanen 2013, 399)



Kuvio 3. Käyttöpääomasykli (Corporate Finance Institute 2020).

Yrityksen on rahoitettava ostovelkojen maksamisen ja myyntisaamisten vastaanottamisen väliin jäävien päivien ajan liikevaihdosta aiheutuvat kustannukset jollain rahoituslähteellä. Rahoitettavien päivien määrä saadaan selvitettyä yhdistämällä käyttöpääomaerien kiertoaikaluvut<sup>5</sup> ja rahoitettavan käyttöpääoman määrä taas voidaan selvittää yrityksen liikevaihdon ja myyntikateprosentin avulla<sup>6</sup>. (Niskanen & Niskanen 2013, 400.)

## 4.2 Kannattavuuden seuranta ja mittaaminen

Puhuttaessa kannattavuudesta tarkoitetaan yrityksen taloudellista tehokkuutta. Kannattavuuden mittaaminen kuuluu laskentatoimen perustehtäviin. (Järvenpää ym. 2015, 316.) Kannattavuus voidaan määritellä monella eri tavalla ja siihen ei ole olemassa yksiselitteistä määritelmää. Kannattavuudella tarkoitetaan yleensä

<sup>5</sup> Käyttöpääomasykli = Varastojen kiertoaika + myyntisaamisten kiertoaika – ostovelkojen kiertoaika (Corporate Finance Institute 2020)

<sup>6</sup> Esimerkkinä kiertoaikat 30+30-14=46. Yrityksen on siis rahoitettava liikevaihdosta aiheutuneet kustannukset jollakin rahoituslähteellä 46 päivän ajan. Rahoitettava määrä on esimerkiksi 10 miljoonan liikevaihdolla ja 20 prosentin myyntikatteella laskettavissa seuraavalla tavalla:

10 miljoonaa / 365 = 27 397,26 euroa (liikevaihto päivässä)

Muuttuvat kustannukset (100 %-20 %) / päivä = 27 397,26 euroa x 0,80 = 21 917,81 euroa

Rahoitettava summa = 46 x 21 917,81 = 1 008 219,26 euroa

tulontuottamiskykyä tietyinä ajanjaksona. Yleisin absoluuttinen määritelmä on, että kannattavuus on tuottojen ja kustannusten erotus. Liiketoiminnan kannattavuutta mitatessa puhutaankin yleensä yrityksen voitosta. Voitto muodostuu yrityksen toiminnan tuottojen ja kustannusten erotuksesta. Pelkkä voiton tarkastelu ei välttämättä ole tarpeeksi riittävää vaan on myös tarkasteltava tuloksen aikaansaamiseksi uhrattujen panostusten määrää. Suhteellisesti kannattavuutta voidaan tarkastella muun muassa sijoitetun pääoman tuottoasteella, jolloin absoluuttista kannattavuutta suhteutetaan yritykseen sijoitettuun pääomaan. Kannattavuuden hallitseminen vaatii liiketoiminnan kokonaisvaltaista ymmärtämistä. (Alhola & Lauslahti 2002, 50–51; Neilimo & Uusi-Rauva 2014, 274.)

Kannattavuuden analysointi voidaan jakaa eri sidosryhmien näkökulmiin ja yleisin jako on omistajien ja liikkeenjohdon näkökulmat. Näkökulmat voivat poiketa toisistaan esimerkiksi niin, että omistajat haluavat kannattavuuden olevan tarpeeksi riittävä osingonmaksuun, kun taas yritysjohto voi haluta säästää osan voittovaroista mahdollisia investointeja varten. Tässä tapauksessa yrityksen kannattavuus ei täytä molempien näkökulmien tarpeita. Valittavat tunnusluvut määräytyvät yrityksen toimialan mukaisesti. (Neilimo & Uusi-Rauva 2014, 274.) Kannattavuus voidaan määrittää liikkeenjohdon näkökulmasta seuraavalla tavalla:

Yrityksen on pitkällä aikajaksolla myyntituloillaan selviydyttävä kaikkien sidosryhmien yritystoimintaan kohdistamien sopimusperäisten velvoitteiden hoitamisesta, minkä lisäksi liikeyrityksen on kyettävä tuottamaan omistajilleen riittävä korvaus heidän yritykseen sijoittamalleen riskipääomalle (Neilimo & Uusi-Rauva 2014, 274).

Tuotot ja kustannukset ovat kannattavuuden perusosatekijät, mutta monella muulla asialla on kannattavuuteen vaikutusta. Asiat ja tekijät, jotka vaikuttavat tuottoihin ja kustannuksiin, vaikuttavat näin ollen myös välillisesti kannattavuuteen. Monet kannattavuuteen vaikuttavat ei-taloudelliset tekijät, kuten henkilöstön osaamisen taso ja sen laatu vaikuttavat toimintojen ja prosessien laatuun sekä tehokkuuteen. Näillä on myös suora vaikutus yrityksen asiakastyytyvyyteen ja -uskollisuuteen. Kannattavuuteen positiivisesti vaikuttavat asiat voidaan kuvata ketjuna esimerkiksi näin: Asiantunteva ja osaava henkilökunta saa aikaiseksi laadukkaita suoritteita. Laatu voidaan määritellä toimivina liiketoimintaprosesseina, joiden logistinen ketju on asiakkaiden tarpeita vastaava. Tämä voidaan tulkita

niin, että toimintaprosessit ovat tehokkaita ja joustavia. ”Jatkuva virheiden korjaaminen kuluttaa resursseja ja heikentää kannattavuutta”. Kannattavuuden syy-seuraussuhteita voidaan seurata esimerkiksi Balanced Scorecardin eli tasapainotetun mittariston avulla. Kannattavuuden näkökulmasta positiivinen ketju on sitä, että asiakkaat ovat uskollisia ja tyytyväisiä. Uskollisia ja tyytyväisiä asiakkaita saadaan hyvällä palvelun laadulla. Hyvä palvelun laatu muodostuu toimivista prosesseista, joita suorittavat ammattitaitoinen henkilöstö. Henkilöstön osaaminen saavutetaan investoimalla henkilöstöön. Balanced Scorecardia voidaan pitää kokonaisvaltaisena toiminnanohjaamisen mittaristona eikä pelkästään kannattavuuden tuloskorttina. (Alhola & Lauslahti 2002, 77–78.)

Kauppaliikkeille myyntikatetunnusluku on tärkeä, sillä se kertoo, kuinka paljon myyntituotoista jää jäljelle, kun siitä on vähennetty myynnin oikaisuerät ja myyntiä vastaavat muuttuvat tavaraostot. Johtamisen apuvälineinä sekä absoluuttinen että suhteellinen tunnusluku ovat tärkeitä. Talousjohdon tulisikin analysoida ja seurata katetasoissa tapahtuvia suhteellisia muutoksia sekä niiden mahdollisia syitä ja reagoida niihin tilanteisiin sopivilla tavoilla. (Neilimo ym. 2014, 276.)

### **4.3 Raportointi**

Raportoinnin avulla välitetään tietoa, joka toimii ohjauksen perustana ja sen tavoite on antaa omistajille, johdolle ja organisaatiolle jatkuvaa tarkoituksenmukaista palautetta (Järvenpää ym. 2015, 301, 306). Raportoinnin avulla valvotaan taloudellisten tuloksien saavuttamista (Syvänperä & Lindfors 2014, 9).

Yrityksen raportit voidaan jakaa sisällön perusteella ulkoisiin ja sisäisiin raportteihin. Ulkoisilla raporteilla täytetään yrityksen lakisäätiset raportoinnin velvollisuudet ja niitä säädellään keskeisten tilinpäätösraportointia koskevien normistojen mukaisesti, jotka koostuvat osakeyhtiö-, kirjanpito- ja tilintarkastuslainsäädännöstä sekä kansainvälisistä tilinpäätösraportointi- ja tilintarkastussäädöksistä. Yleisimmin käytettyjä ulkoisia raportteja ovat tuloslaskelma- ja taseraportit. Kir-

janpidosta saatavat pää- ja päiväkirjaraportit, joissa tapahtumat ovat tili- ja aika-kohtaisesti, ovat lakisääteisiä raportteja. Myös viranomaisilmoitukset ovat ulkoisia raportteja. (Lahti & Salminen 2008, 147; Järvenpää ym. 2015, 302.)

Sisäisille raporteille ei ole määrätty mitään erityisiä vaatimuksia tai määräyksiä vaan yrityksen johto voi harkintansa mukaan päättää, mitä asioita kuukausitasolla halutaan seurata. Raportoinnin tulisi antaa mahdollisimman tarkka kuva tavoitteiden saavuttamisesta, kannattavuudesta, maksuvalmiudesta ja vakavaraisuudesta. Mitä parempaa ja laadukkaampaa raportointi on, sitä nopeammin tilanteisiin pystytään reagoimaan. (Syvänperä & Lindfors 2014, 9.) Sisäisillä raporteilla voidaan raportoida myyntiä, kustannuksia ja kannattavuutta eri tasoilla, kuten kustannuspaikka, liiketoimintayksikkö sekä tuote ja tuoteryhmä kohtaisesti. (Lahti & Salminen 2008, 148–149.)

Kuukausiraportointi koostuu yleisesti yrityksen tuloslaskelmasta ja budjettivertailusta. Tuloslaskelman lisäksi voidaan raportoida tuloksen pohjalta laskettuja tunnuslukuja, tulosityksiköiden erillistuloksia ja tuottoja ja kustannuksia kustannuspaikoittain. Toiminnan kehityksen suunnasta eli trendistä saadaan kuva, kun verrataan toteutuneita tuloksia edellisiin kuukausiin. Kannattavuuden jatkuva heikkeneminen on mahdollisesti merkki trendimäisestä kehityksestä, jolle on saatava selitys. Kannattavuuden raportointia tukemaan voidaan lisätä yrityksen rahavirtalaskelma kertomaan maksuvalmiuden kehityksestä. Jotta raportointi olisi tehokasta ja tarkoituksenmukaista on raportoinnin tarve määritettävä aina yrityskehittäisesti. (Järvenpää ym. 2015, 306–307.)

Kuukausittain toistuvien rutiiniraportointien lisäksi voidaan johtamisessa hyödyntää niin kutsuttua Ad hoc -raportointia. Ad hoc -raportit ovat manuaalisesti tuotettavia raportteja, jotka syntyvät satunnaisista tarpeista. Näitä raportteja voidaan käyttää projektiluontoisesti ongelmatilanteissa ja niiden ratkaisemisessa. Ad hoc-raportoinnin määrä riippuu johdon raportoinnin rakenteista ja välineistä. Usein toistuvalla Ad hoc-raportointitarpeelle olisi hyvä muodostaa oma raportti, jonka käyttäjät voisivat itse saada helposti käyttöönsä. (Lahti & Salminen 2008, 149; Järvenpää ym. 2015, 307–308.)



Prosessikohtaisilla raporteilla voidaan selvittää yksityiskohtaisemmin tiettyihin taloushallinnon prosesseihin liittyviä liiketapahtumia, summia ja niihin liittyviä yhteenvedoja. Prosessikohtaiset raportit ovat tarpeellisia prosessien kehittämisen kannalta. Näitä voivat olla esimerkiksi osto- ja myyntireskontran raportit avoimista ja eräänntyneistä laskuista. Varsinkin suurissa yrityksissä taloushallinnon tietoa kerätään tietokantoihin eri lähteistä, joista tietoa raportoidaan Business Intelligence-raportointityökalujen avulla. (Lahti & Salminen 2008, 149–150.) Business Intelligencellä tarkoitetaan liiketoiminnasta saatavan tiedon hallintaa ja termin avulla kuvataan tietojen hyväksikäyttöä ja niiden hallintaan liittyviä työkaluja (Hovi, Hervonen & Koistinen 2009, 188).

Business Intelligence -toimintojen tietojen keräämiseen liittyy myös benchmarking. Benchmarkingissa yrityksen tunnuslukuja vertaillaan muiden yritysten saavuttamiin arvoihin, jolloin puhutaan ulkoisesta benchmarkingista. Benchmarking voi kuitenkin olla myös yrityksen sisällä tapahtuvaa sisäistä benchmarkingia. Tällöin tietoja verrataan esimerkiksi tytäryhtiöiden, toimipisteiden tai osastojen välillä. Benchmarkingin avulla voidaan esimerkiksi parantaa tuottavuutta, tehokkuutta, tuotteita, laatua ja prosesseja tai saada uusia ideoita niiden kehittämiseksi. Tällä toiminnalla voidaan mahdollisesti pienentää yrityksen sisäisiä eroja, mutta hyötyä ei synny, jos vertailtavat kohteet ovat huonoja tai keskinkertaisia. (Alhola & Lauslahti 2002, 340–341; Neilimo & Uusi-Rauva 2014, 328-329.) Kehittämisessä benchmarkingin tarkoitus on oppia mistä muiden menestyminen johtuu ja ottaa käyttöön näitä tapoja myös muualle organisaatioon (Ojasalo, Moilanen & Ritakoski 2015, 186).

Usein ajan kuluessa raporttien määrät kasvavat ja samalla saatetaan jatkaa edelleen vanhojen raporttien käyttöä. Jotta raportointi olisi tehokasta, tulisi raporttien käyttäjien kanssa käydä säännöllisin väliajoin keskustelua heidän raportointintarpeistansa. Tällä tavalla raportointia voidaan kehittää ja poistaa käytöstä tarpeettomiksi käyneet raportit. (Lahti & Salminen 2008, 150.)

## 5 Sisäinen valvonta ja kontrollit

Sisäinen valvonta tulee englanninkielisestä termistä internal control, mutta toimintaa kuvaisi paremmin ilmaisu sisäinen ohjaus. Sisäisessä valvonnassa on kyse henkilöstön ohjauksesta yrityksen johdon haluamaan suuntaan. Organisaation jokainen henkilöstöryhmä valvoo omien ohjeistuksien ja mittareiden avulla toiminnan onnistumista, poikkeamia ja merkkejä mahdollisista väärinkäytöksistä. Sisäisellä tarkastuksella arvioidaan prosessien ja toimintojen toimivuutta ja tarpeen mukaan tarkastuksien avulla voidaan kehittää organisaation sisäistä valvontaa. Myös tilintarkastajan toimenkuvaan kuuluu arvioida yrityksen sisäistä valvontaa ja sen toimivuutta. Compliance-toiminnan avulla varmistetaan, että organisaation sisäinen valvonta toimii asianmukaisesti. Compliance-toiminto liittyy ohjeiden ja määräystenmukaisuuden noudattamiseen, jossa on määritetty tavat puuttua havaittuihin poikkeamiin ja epäkohtiin tarpeiden mukaisesti. Sisäinen valvonta koostuu monesta eri osa-alueesta, ja nämä ovat organisaation eri tasoille määritettyjä käytäntöjä, toimenpiteitä ja näiden kontrolleja. Sisäisen valvonnan toimenpiteiden avulla varmistetaan, että organisaatiossa toimitaan sen tavoitteiden mukaisesti. (Ratsula 2016, 13–14.)

Kontrollit kuuluvat olennaisesti yritysten hallintoon ja riskienhallintaan. Ne koskevat useimmiten kaikkia yritysten toimintoja, kuten tuotteita, toimintaympäristöä ja henkilöstöä. Kontrolleja ylläpidetään johdon ja hallituksen tavoitteiden mukaisesti ja niitä voivat valvoa esimerkiksi yrityksen sisäisestä tarkastuksesta vastaavat henkilöt ja lisäksi ulkopuoliset sidosryhmät, kuten tilintarkastajat. Taloushallinnon kontrollit ovat keskeinen osa yrityksen kontrolleja. Sisäisiä kontrolleja luodaan ja käytetään, jotta voitaisiin saada tavoitteiden saavuttamisen osalta kohtuullinen varmuus toimintojen vaikuttavuudesta ja tehokkuudesta, talouden raportoinnin luotettavuudesta sekä lakien ja määräysten noudattamisesta. Kontrollien ensisijainen tehtävä on estää ja havaita ei-toivottu käytös ja toisena tehtävänä on huomata ongelmat, jotka ovat jo tapahtuneet. Kontrollien puuttuminen voi johtaa taloudellisen raportoinnin vääristymiseen. Yleisillä kontrolleilla ei varmenneta tietyn prosessin kulkua, vaan ne keskittyvät yleisesti taloudellisen raportoinnin ja sen tapahtumien oikeellisuuteen. (Lahti & Salminen 2008, 154–156.)

Sisäisen valvonnan kontrollit ovat osa riskienhallintaa ja jokaisella organisaatiolla on omanlaisensa valvontajärjestelmä, joka perustuu sen omiin mahdollisiin riskeihin. Valvonnan tarve riippuu yrityksen koosta, omistussuhteista, organisaatio rakenteesta sekä yrityksen toimintojen ja toimialan luonteesta. Sisäisessä valvonnassa tärkeintä on sen toimivuus, ei niinkään se millä tavalla se on järjestetty. (Ratsula 2016, 14.)

## 5.1 COSO-malli

Yleisesti tunnetuin sisäisen valvonnan malli on COSO-malli. Se on kehitetty ja otettu käyttöön vuonna 1992 ja siitä on julkaistu päivitetty versio vuonna 2013. COSO-malli sisältää sisäisen valvonnan ja siihen liittyvien osatekijöiden kuvaukset. (Ratsula 2016, 56.)

Sisäinen valvonta on organisaation hallituksen, johdon ja muun henkilöstön toteuttama prosessi, jonka tarkoituksena on antaa kohtuullinen varmuus niiden tavoitteiden saavuttamisesta, jotka liittyvät toimintoihin, raportointiin ja vaatimustenmukaisuuteen (Sisäiset tarkastajat ry 2015).

Toimintojen tavoitteisiin lukeutuvat toimintojen tehokkuus ja niiden vaikuttavuus sekä operatiivisen toiminnan ja taloudellisen suoriutumisen tavoitteet. Näihin tavoitteisiin liittyy myös yrityksen varojen suojaaminen menetyksiltä. Organisaatioissa tavoitteita on usein monella eri tasolla. Lähtökohtana on koko organisaation ylätasoon tavoitteet eli missiot ja visiot. Tavoitteet jaetaan ylätasoon tavoitteista alatasoon tavoitteisiin aina yksilötasolle asti. Raportoinnin tavoitteet sisältävät yrityksen ulkoiset ja sisäiset taloudelliset sekä ei-taloudelliset raportoinnit ja niiden mahdolliset vaatimukset. Raportointien tavoitteisiin voi liittyä vaatimuksia sen luotettavuudesta, ajantasaisuudesta, läpinäkyvyydestä ja muita vaatimuksia, jotka ovat ulkopuolisten tai organisaation sisäisesti asettamia. Vaatimustenmukaisuuden tavoitteet ovat lakien ja säännösten noudattaminen niiden osalta, jotka koskettavat yritystä. Nämä muodostavat organisaation toiminnalle minimivaatimukset. (Ratsula 2016, 15–16.)

## 5.2 Sisäisen valvonnan osa-alueet

COSO-mallin mukaan sisäinen valvonta koostuu viidestä osatekijästä, joiden välillä on keskinäinen suhde toisiinsa sekä organisaation tavoitteiden ja rakenteen välillä. Nämä viisi osatekijää ovat ohjausympäristö, riskien arviointi, valvontatoimenpiteet, tieto ja viestintä ja seurantatoimenpiteet. COSO-kuutio (kuvio 4.) havainnollistaa, että sisäisen valvonnan osatekijöiden tulee olla läsnä jokaisessa organisaatiotasossa ja ne auttavat toimintojen, raportoinnin ja vaatimustenmukaisuuden tavoitteiden saavuttamisessa. Organisaatioiden perustoimintaa johdetaan niin, että COSO-mallin mukaiset sisäisen valvonnan osatekijät ovat osa johtamisprosessia. Sisäisen valvonnan osatekijät vaikuttavat toisiinsa läpi organisaation. Tällöin sisäisestä valvonnasta muodostuu monisuuntaisen prosessi eikä se jää irralliseksi toiminnoksi. Valvontajärjestelmän ylläpitämiseksi jokainen organisaatio tarvitsee jokaista näistä mallin mukaisista osatekijöistä. (Ratsula 2016, 61–62.)



Kuvio 4. COSO-kuutio (Sisäiset tarkastajat ry 2015).

Ohjausympäristöön vaikuttavat organisaation historia sekä kulttuuri ja sillä on vaikutusta myös henkilöstön asenteisiin. Valvonta- ja ohjauskulttuuri muodostuu johdon ja henkilöstön asenteista sekä johdon asettamista toimintaperiaatteista ja toiminnoista sisäisen valvonnan osalta. Ylin johto voi omalla esimerkillään viestiä henkilöstölle sitä, kuinka tärkeänä sisäinen valvonta organisaatiossa koetaan.

Valvontaympäristö käsitellään COSO:n 2013 päivitetystä versiossa ohjausympäristönä. Valvontaympäristöllä toimintaan saadaan kurinalaisuutta sekä järjestystä ja se toimii pohjana valvonnan muille osa-alueille. Valvontaympäristön määrittämisellä saadaan henkilöstö tietoiseksi organisaation kontroleista, sisäisen valvonnan periaatteista ja toimintatavoista. (Ahokas 2012, 25, 27; Ratsula 2016, 95.)

Valvontaympäristöllä viitataan yritystason kontroleihin, kuten organisaation toimintaohjeisiin (code of conduct), sisäisen tarkastuksen toiminnan olemassaoloon tai esimerkiksi yhteisiin laskentaperiaatteisiin (Ahokas 2012, 148).

Riskien arvioinnilla saadaan perusta riskienhallinnalle ja arvioinnilla tunnistetaan ja analysoidaan tavoitteiden saavuttamista uhkaavat riskit. Jokainen organisaatio kohtaa ulkoisia ja sisäisiä riskejä. Riskejä ei voida koskaan täysin eliminoida, mutta niitä voidaan hallita. Riskienhallinta kuitenkin vaatii riskien tunnistamista ja analysointia, koska toteutuessaan nämä riskit voivat estää organisaatiota pääsemään tavoitteisiinsa ja pahimmassa tapauksessa saada organisaation olemassaolon epävakaa pohjalle. Riskit voidaan tunnistaa vasta sen jälkeen, kun toiminnalle on asetettu tavoitteet. Riskien arvioinnin tulisi olla organisaatiossa jatkuva ja ennaltaehkäisevä prosessi. Vaikka yrityksen oma toiminta ei muuttuisi, voi uusia riskejä syntyä ulkoisista tekijöistä ja niiden muutoksista. Jatkuvassa tarkastelussa olisi hyvä arvioida riskejä niin ettei luoteta liikaa edellisten arvioiden tuloksiin. (Ahokas 2012, 31; Ratsula 2016, 107, 115–116.)

Valvontatoimenpiteet koostuvat politiikoista ja menettelytavoista, jotka toimivat apuna johdon määrittämien tavoitteiden saavuttamisessa ja varmistavat sen, että organisaatiossa toimitaan asetettujen tavoitteiden mukaisesti. Poliitikot eli toimintaperiaatteet antavat suuntaviivat organisaation toiminnalle siitä, mitä pitäisi tehdä. Yleensä toimintaperiaatteita viestitään henkilöstölle suullisesti ja usein ne löytyvät myös kirjallisina ohjeistuksina. Toimintaperiaatteiden dokumentaatioilla ei voida kuitenkaan taata sitä, että näitä noudatetaan. Se, miten politiikkaa toteutetaan, muodostuu käytännön toimenpiteistä ja kontroleista. ”Kontrolleja toteutetaan kaikkialla organisaatiossa, kaikilla tasoilla ja kaikissa toiminnoissa”. Valvontatoimenpiteet sisältävät erilaisia kontroleja, jotka voivat olla ehkäiseviä, paljastavia, manuaalisia, automaattisia tai johtamiseen liittyviä kontroleja. Ylemmän ta-

son kontrollit ovat analyttisiä tarkasteluita ja ne voivat liittyä budjetteihin, ennusteisiin, historiatietoihin ja kilpailijoihin. Alemman tason kontrollit kohdistuvat yksittäisiin liiketapahtumiin ja niillä tarkastellaan toimintojen paikkansapitävyyttä, loppuunsaattamista ja toimintavaltuuksia. (Ahokas 2012, 34; Ratsula 2016, 118–120.)

Informaatio ja viestintä ovat tiedonkulkua organisaation eri tasoilla erilaisessa muodossa. Tiedonkululla varmistetaan ymmärrystä siitä, mikä on henkilöstön rooli sisäisessä valvonnassa ja kuinka yksittäisillä toimilla on vaikutus toisten työhön. Henkilöstöllä on oltava tarvittava ja olennainen tieto työtehtävien hoitamiseen ja toimimiseen osana sisäistä valvontajärjestelmää. (Ratsula 2016, 61, 130.)

Seurantatoimenpiteillä arvioidaan sisäisen valvontajärjestelmän toimivuutta ja laatua. Seurannan tulisi olla jatkuva prosessi ja kuulua osana jokapäiväiseen toimintaan esimiesten ja johdon ohjauksessa. Seurannan tavoite on arvioida, kuinka hyvin organisaatiossa toimitaan lainsäädännöllisten ja organisaation omien periaatteiden mukaisesti. Seurannan avulla saadut havainnot viestitään johdolle ja tarpeen mukaan hallitukselle. Talousraportoinnin ja erilaisten poikkeamien analysoinnilla voidaan saada tietoa sisäisen valvonnan tehokkuudesta. Sisäisen valvonnan tehokkuutta voidaan arvioida lisäksi sisäisellä tarkastuksella ja kontrollien testauksella. Usein arviointi on ennalta tehdyn tarkastussuunnitelman mukaista, mutta erillisiä tarkastuksia voidaan suorittaa johdon pyynnöstä. (Ratsula 2016, 140–142.)

Kontrollitestauksella saadaan tieto siitä, toimivatko kontrollit niin kuin niiden pitäisi. Kontrollitestausta voidaan tehdä esimerkiksi tarkistamalla jonkin tietyn liiketapahtuman asianmukaisuus tai uudelleensuorittamalla kontrolli niin, että uudelleensuorittaja päätyy samaan lopputulokseen kontrollin alkuperäisin suorittajan kanssa. Joskus voi olla tarpeen tehdä tarkastuksia myös pistokokeina eli yllätystarkastuksina, varsinkin jos epäillään väärinkäytösten mahdollisuutta. Organisaation hallitus hyväksyy sisäisen tarkastuksen toimintaohjeessa sisäisen tarkastuksen toimivallan, tarkoituksen, vastuun, aseman organisaatiossa, toiminta-alueen,

tietojen saantioikeuden ja sen millaisilla oikeuksilla omaisuutta tarkastetaan. (Ratsula 2016, 22, 161–162.)

Sisäinen valvontajärjestelmä ei saa hidastaa tai vaarantaa yrityksen liiketoimintaa, vaan se tulisi olla rakennettu niin, että se tukee toimintaa ja on sopeutettu yrityksen tarpeisiin. Sisäisen valvonnan perustan muodostavat yritystason kontrollit, jotka ovat osa ohjausympäristöä ja sen kehittämisessä pitäisi lähteä liikkeelle tunnistamalla yritystason kontrollit. Yritystason kontrolleja on varmasti olemassa jokaisella yrityksellä, mutta useinkaan niitä ei ole tunnistettu ja koottu yhteen. Organisaation hallitus ja johtoryhmä ovat tyypillisiä tunnistettavia yritystason kontrolleja. Muita tähän opinnäytetyöhön liittyviä tunnistettavia yritystason kontrolleja voivat olla esimerkiksi organisaation liiketapaperiaatteet (Code of Conduct), sisäisen tarkastuksen olemassaolo ja organisaation kirjanpito- ja raportointipolitiikan kirjallinen dokumentaatio. (Ratsula 2016, 148–151.)

### **5.3 Kontrollien luokittelu**

Kontrollit voidaan luokitella luonteensa puolesta ehkäiseviin, paljastaviin, automaattisiin tai manuaalisiin kontrolleihin (Ratsula 2016, 122). Taloudellisen raportoinnin luotettavuuden takaamiseksi kontrollitason on oltava riittävä (Lahti & Salminen 2008, 156).

Virheiden ja väärinkäytösten ennaltaehkäisy on ehkäisevien kontrollien tavoite. Yleensä ehkäisevät kontrollit toimivat sisäänrakennettuna sisäisessä valvontajärjestelmässä. Ehkäisevien kontrollien ylläpitäminen ei välttämättä vaadi paljon resursseja toimiakseen, vaikka usein ne ovat varsin työläitä käyttöönottaa. Ehkäiseviä kontrolleja ovat esimerkiksi työtehtävien eriyttäminen ja laskujen tarkastus ennen maksatusta vähintään kahden henkilön toimesta. Yrityksen varojen asianmukaisesti käyttämisestä saadaan korkeampi varmuus, silloin kun ostoprosessi sisältää mahdollisimman paljon paljastavia kontrolleja. Tässä tapauksessa virhe huomataan ennen laskun maksamista. (Ratsula 2016, 122–123.)

Paljastavilla kontrolleilla huomataan virheet ja poikkeamat, jotka ovat jo tapahtuneet sekä varmistetaan, että ne korjataan asianmukaisesti. Paljastavat kontrollit ovat usein välttämättömiä tehokkaan valvonnan kannalta, mutta voivat olla kalliita ja aikaa vieviä ylläpitää. Paljastavia kontrolleja ovat esimerkiksi varaston fyysinen inventointi, tulojen ja kulujen vertailu kuukausittain budjettiin ja erilaiset täsmäytykset. (Ratsula 2016, 123.) Controllereilla on olennainen rooli paljastavien kontrollien suorittamisessa.

Manuaaliset kontrollit voivat olla erilaisia varmistuskontrolleja tai analyttisiä tarkkailuja, joiden suorittamiseen osallistuu ihminen. Automaattiset kontrollit suorittaa jonkinlainen järjestelmä ja täysin automatisoidusta kontrollista puhutaan, kun sen suorittamiseen ei ihminen osallistu ollenkaan. Usein kontrollit ovat kuitenkin näiden edellä mainittujen välimuotoja tai yhdistelmiä, joista puhutaan semi-automaattisina kontrolleina. Usein järjestelmien avulla tehdään erilaisia täsmäytyksiä, joista ilmaantuvat mahdolliset täsmäytyserot selvitetään manuaalisesti. (Ratsula 2016, 124.)

## **6 Tutkimuksen toteutus**

### **6.1 Tutkimustehtävä**

Tutkimuksen tehtävänä on selvittää nykytila-analyysillä, kuinka yrityksen liiketoiminnan ohjaus toimii controller-toimintoja hyödyntäen ja miten liiketoimintaa valvotaan. Tutkimuksessa selvitetään talous- ja liiketoimintajohdon näkemyksiä nykytilaan ja miten ne mahdollisesti poikkeavat toisistaan. Taloudellinen raportointi ja talousviestintä liittyvät oleellisesti talousjohtamiseen ja controller-toimintoihin. Näiden nykytilan analysoinnilla yritys voi parantaa talousjohtamisen ja liiketoiminnan ohjauksen tasoa ja pystyy korjaamaan mahdolliset esiin nousevat puutteet.

Määritellyt tutkimuskysymykset ovat seuraavat:

- Millainen on yrityksen talousraportoinnin ja -viestinnän nykytilanne?



- Millainen on yrityksen controller-toimintojen ja talouden ohjauksen nykytilanne?
- Kuinka controller-toimintoja ja raportointia voitaisiin kehittää?

## 6.2 Tutkimuksen menetelmälliset valinnat

Tapaustutkimus sopii lähestymistavaksi silloin, kun tavoitteena on saada aikaiseksi kehittämisehdotuksia ja -ideoita. Tutkimuksen kohteena voi olla esimerkiksi yrityksen toiminta tai prosessi. Tutkittavasta tapauksesta on tarkoitus saada syvällistä ja yksityiskohtaista tietoa. Tärkeämpää onkin saada selville pienestä osasta paljon, kuin suuresta osasta vähän. Tapaustutkimuksen avulla voidaan ymmärtää yrityksen toimintaa ja työntekijöiden välisiä suhteita. (Ojasalo, Moilanen & Ritakoski 2015, 52–53.)

Asioita voidaan kuvailla monin eri tavoin ja monesta eri näkökulmasta. Tiedot voivat sisältää kahdenlaista informaatiota, määrällistä ja laadullista. Kvalitatiivisen eli laadullisen tutkimuksen lähtökohtana on todellinen elämä. Kvalitatiivisessa tutkimuksessa tutkittavaa asiaa tarkastellaan kokonaisvaltaisesti. (Hirsjärvi, Remes & Sajavaara 2010, 160–161.) Laadullisella tutkimuksella halutaan saada ymmärrys tutkittavasta asiasta niin, että saadaan vastaus kysymykseen, mistä on kyse. Tutkimuksessa käytetään sanoja ja lauseita sekä sen tavoitteena on tutkittavan asian kuvaaminen, analysointi ja ymmärtäminen. (Kananen 2014, 16–18.)

Kvalitatiivisessa tutkimuksessa tiedonhankinta on kokonaisvaltaista ja se hankitaan todellisissa tilanteissa. Tiedonkeruussa suositaan ihmisiä. Näin ollen tutkimuksen tekijä luottaa enemmän omiin havaintoihinsa ja muiden ihmisten kanssa käytyihin keskusteluihin kuin muilla mittausvälineillä saatuihin tietoihin. Tutkimuksen apuna voidaan kuitenkin käyttää erilaisia lomakkeita ja testejä. Aineiston hankinnassa suositaan metodeja, joissa erilaiset näkökulmat ja äänet pääsevät esille, kuten erilaiset haastattelut. Tutkimuksen kohderyhmä valikoituu tarkoituksenmukaisesti eikä satunnaisotoksilla. (Hirsjärvi ym. 2010, 164.)

Laadullisessa tutkimuksessa ei voida suunnitteluvaiheessa tietää kuinka paljon ja millaista tietoa kerätään, vaan tietoa kerätään sen verran, että tutkija ymmärtää tutkittavan asian (Kananen 2014, 18–19). Käyttämällä valmiita tutkimuskäytäntöjä perustasolla pyritään turvaamaan kerätyn tiedon laatu. Laadullisessa tutkimuksessa perustasolla tarkoitetaan tiedonkeruussa käytettäviä lomake- tai teemahaastatteluita, jotka toteutetaan yksilöille tai ryhmille. (Airaksinen & Vilkkä 2003, 57.)

### **6.3 Teemahaastattelu**

Haastattelu sopii monenlaisiin tutkimustarkoituksiin ja sitä pidetään joustavana menetelmänä. Haastattelutilanteessa ollaan kielellisesti suoraan vuorovaikutuksessa tutkittavan kanssa. Tiedonhankintaa voidaan kohdistaa haastattelutilanteessa ja saada selville mahdollisia motiiveja vastauksille. Haastattelun etuna on se, että haastateltava voi tuoda asioita esille mahdollisimman vapaasti. (Hirsjärvi & Hurme 2010, 34.) Haastattelu voidaan toteuttaa yksilö-, pari-, tai ryhmähaastatteluna ja toteutuksen tavan valinta riippuu tutkimuksen aiheesta ja haastateltavista henkilöistä. Tutkijan on pohdittava millä tavalla toteutettu haastattelu antaa parhaimman lopputuloksen. (Hirsjärvi ym. 2010, 210.)

Teemahaastattelu on puolistrukturoitu haastattelu, jossa haastattelun aihealueet eli teemat ovat ennalta tiedossa, mutta haastateltavat voivat vastata omin sanoin eikä suoria vastausvaihtoehtoja ole annettu. Teemahaastattelussa on se etu, että siinä ei oteta kantaa, kuinka syvällisesti aiheita käsitellään tai kuinka monella haastattelukerralla. Teemahaastattelussa oleellisinta on, että haastattelu etenee tutkimukseen liittyvien keskeisten teemojen eikä yksityiskohtaisten kysymysten mukaisesti. (Hirsjärvi & Hurme 2010, 47–48.) Haastattelurunkoa ei ole tarkoitus laatia yksityiskohtaisena kysymysluettelona vaan runko muodostuu teema-aihe-  
luettelosta. Teemat ovat iskusanamaisia, pelkistettyjä luetteloita, jotka ovat yksityiskohtaisempia kuin tutkittavat ongelmat. Teema-alueita tarkennetaan kysymyksillä ja ne ohjaavat haastattelijaa haastattelun etenemisessä. (Hirsjärvi & Hurme 2010, 66.)

Hyvällä haastattelurungon suunnittelulla voidaan etukäteen tavoitella aineiston laadukkuutta. Teemojen syventämistä ja vaihtoehtoisten lisäkysymysten esittämistä voi miettiä etukäteen. Haastatteluaineiston luotettavuus riippuu sen laadusta. Mikäli tallenteiden litterointi on tehty eri haastatteluista eri tavalla tai nauhoituksen kuuluvuus on huono, ei aineistoa voida sanoa luotettavaksi. Haastatteluiden laatu paranee, kun litterointi tehdään nopeasti haastatteluiden jälkeen niin että haastattelijä tekee sen itse. (Hirsjärvi & Hurme 2010, 184–185.)

#### **6.4 Aineiston analysoinnin menetelmät**

Aineiston analyysivaihe koetaan usein tuskalliseksi ja aikaa vieväksi, vaikka aineiston runsaus ja elämänläheisyys tuo analyysivaiheeseen mielenkiintoa. Kaikkea kerättyä materiaali ei pystytä, eikä ole tarpeellista hyödyntää. Aineiston käsittelyyn ja analysointiin olisi ryhdyttävä mahdollisimman pian niiden keräämisen jälkeen. Aineiston purkamiselle tutkijalla on valittavanaan kaksi tapaa. Aineisto voidaan puhtaaksi kirjoittaa eli litteroida tai tehdä tallennetusta aineistosta suoraan päätelmiä ja teemojen koodaamista. (Hirsjärvi & Hurme 2010, 135, 138.) Litterointi on suorasanaa puhtaaksikirjoitus, joka voidaan tehdä koko haastatteludialogista tai valikoiden ainoastaan haastateltavan puheesta tai pelkästään teema-alueista. Litteroinnin tarkkuudelle ei ole olemassa mitään yksiselitteistä ohjetta vaan sen tarkkuus riippuu tutkimustehtävästä. (Hirsjärvi & Hurme 2010, 138–139.)

Aineistojen analysointiin on olemassa erilaisia tapoja. Analyysitavat voidaan jakaa karkeasti kahteen tapaan. Asioiden selittämiseksi käytetään tilastollista analyysia ja tehdään päätelmiä. Asioiden ymmärtämiseksi on tavallisesti käytössä laadullinen analyysi ja päätelmien teko. Analyysitapa tulee valita sen mukaan, jolla saadaan parhaiten vastaus ongelmaan tai tutkimustehtävään. Laadullisen tutkimuksen analysointi koetaan haastavaksi, koska analyysin tekemiseen on monia vaihtoehtoja, mutta ei kuitenkaan tiukkoja sääntöjä. Tyypillisiä laadullisen aineiston analyysimenetelmiä ovat esimerkiksi teemoittelu, tyypittely ja sisällönerittely. (Hirsjärvi ym. 2010, 224.) Teemahaastattelun analysoinnissa teemoit-

telu on luonnollisin etenemistapa. Teemat ovat keskeisiä aiheita, jotka muodostuvat haastatteluiden, kirjoitelmien tai vastauksien yhdistävistä tai erottavista seikoista. Teemat voivat muistuttaa haastattelurunkoa, jota on käytetty aineistonkeruussa. (Saaranen-Kauppinen & Puusniekka 2006b.)

Koodaamisessa aineistoon tehdään merkintöjä, luokitteluja ja värikynillä alleviivauksia, jotta aineiston käsittely olisi helpompaa. Koodaamista ei ole kuitenkaan pakko tehdä, mutta sen avulla tutkija merkitsee tutkimuskysymysten kannalta oleellisia asioita aineistoon. (Saaranen-Kauppinen & Puusniekka 2006a.) Aineiston analysoinnin jälkeen on tietoja selitettävä ja tulkittava. Tutkija tekee analyysin pohjalta omia johtopäätöksiä ja pohtii sen tuloksia (Hirsjärvi ym. 2010, 229).

## **6.5 Aineiston hankinta ja analysointi**

Opinnäytetyössä haastateltiin organisaatiossa työskenteleviä ihmisiä, joten kohderyhmä valikoitui opinnäytetyön tarkoituksenmukaisesti. Haastateltaviksi henkilöiksi valittiin kolme talous- ja liiketoimintajohdon henkilöä, joiden vastuualueisiin kuuluu monta eri automerkkiä ja monta eri toimipistettä. Haastateltavat valittiin sillä perusteella, että he toimivat controller-toimintojen näkökulmasta niissä tehtävissä, joissa on oleellista saada tietoa controllereiden tekemistä tarkastuksista, havainnoista ja raportoinneista.

Haastattelut suoritettiin yksilöhaastatteluina, jotta mahdolliset näkemyserot nykytilasta ja mahdollisista kehityskohteista nousisivat paremmin esille. Haastattelumenetelmäksi valittiin teemahaastattelu, jotta tietoa saataisiin mahdollisimman monipuolisesti ja eri näkökulmista. Teemahaastattelun runko (liite 1) koostui viidestä eri teemasta, jotka olivat haastateltavan taustatiedot, talousraportoinnin ja viestinnän nykytilanne, valvontaympäristö, controller-toimintojen ja talouden ohjauksen menetelmien nykytila, controller-toimintojen ja raportoinnin tulevaisuus. Jokaisen teeman alla oli muutama tarkemmin yksilöity kysymys, jotka liittyivät teoriaosuuteen kirjoitettuihin aihealueisiin. Kysymykset liittyivät autoliiketoiminnan kannalta keskeisimpiin talousjohtamisen ja liiketoiminnan ohjaamisen aihealueisiin sekä controllereiden merkitykseen näissä aihealueissa.

Haastattelut tehtiin huhtikuun 2020 aikana ja teemahaastattelun runko oli annettu haastateltaville etukäteen tutustuttavaksi. Kaksi haastattelusta tehtiin kasvotusten ja yksi etäyhteyden välityksellä. Haastattelut nauhoitettiin ja ne kestivät 30 minuutista 45 minuuttiin. Haastattelurungossa nykytilan ja tulevaisuuden kehitys-ideat oli eritelty omiksi teemoiksi, mutta kahdessa viimeisessä haastattelussa tuntui luontevammalta kysyä saman asian nykytila ja kehitys-ideat yhdessä. Tällöin haastattelu tuntui sujuvan selkeämmin, eikä tarvinnut hyppiä aiheesta toiseen ja palata taas myöhemmin kehitys-ideoiden kanssa samaan aiheeseen. Monessa tapauksessa nykytilan kertomisen jälkeen haastateltava siirtyi itse automaattisesti miettimään, miten asiaa voisi kehittää tai miten hän kokisi asian olevan paremmin.

Tutkimukseen liittyvät nauhoitetut haastattelut purettiin litteroimalla haastattelu-dialogista suorasanaista. Aineiston analysoinnissa käytettiin teemoittelua ja analysointi aloitettiin haastattelurungon teemojen pohjalta. Teemarungon avulla lähdettiin etsimään haastatteluista yhteneväisyyksiä tai täysin toisistaan poikkeavia mielipiteitä teemaan liittyen. Aineistoissa esiintyvien asioiden havainnoimiseksi käytettiin koodaamista, joka tehtiin alleviivaamalla litteroitua tekstiä eri väreillä ja tekemällä muistiinpanoja aineistoon.

## **7 Tutkimuksen tulokset**

Haastateltaviksi valittujen henkilöiden vastuualueisiin kuuluu monta eri automerkkiä sekä monta eri paikkakuntaa, joten haastatteluiden avulla saatiin aika hyvä kuva siitä, millaisia ongelmia ja haasteita autoliiketoiminnassa kontrollien ja raportoinnin osalta esiintyy. Talousjohdon haastattelusta saatiin vertailupohja liiketoimintajohdon näkemyksille ja miten nämä mahdollisesti eroavat toisistaan.

Erilaisia näkemyksiä muodostui osittain myös sen vuoksi, että yksi haastateltavista on työskennellyt organisaatiossa pitkään ja muut kaksi vähemmän aikaa, joten vertailupohjat olivat erilaiset siitä, mikä on hyvää ja mikä huonoa tai miten asioiden tulisi olla. Haastateltavat on nimetty johtaja 1, johtaja 2 ja johtaja 3, jotta

heidän vastauksensa pysyvät anonyymeina. Tuloksia on täydennetty heidän suorilla lainauksillaan.

Tutkimusten tulosten käsittely on jaettu kolmeen osaan. Ensimmäisenä on raportoinnin ja talousviestinnän nykytila-analyysi, toisena liiketoiminnan ohjauksen ja valvonnan nykytila-analyysi ja viimeisenä ovat kehitysideat. Controller-toimintojen nykytila-analyysia on käsitelty sekä raportoinnin ja talousviestinnän että liiketoiminnan ohjauksen ja valvonnan nykytila-analyysin yhteydessä.

## **7.1 Raportoinnin ja talousviestinnän nykytila-analyysi**

Haastateltavilta kysyttiin käytössä olevista raportointijärjestelmistä ja mikä niissä on toimivaa ja mikä ei. Tämän lisäksi haastateltavilta pyydettiin arviota yrityksen talousraportoinnin ja -viestinnän nykytilanteesta.

Suoranaisia raportointijärjestelmiä yrityksellä on käytössään kaksi. Näistä voidaan puhua Business Intelligence -raportointijärjestelminä. Näiden lisäksi käytetään kirjanpito-ohjelmaa, toiminnanohjausjärjestelmää ja alihankkijalta hankittua portaalia, jolla seurataan asiakastyytyväisyyttä ja -palautteita. Tietoa saadaan paljon myös suoraan sähköpostitse autojen maahantuojiilta tai sitä katsotaan heidän omista portaaleistaan. Yleisesti haastatteluiden perusteella raportoinnin nähtiin kehittyneen, tiedon koettiin olevan suhteellisen helposti saatavilla ja olevan pääsääntöisesti riittävällä tasolla. Haasteeksi nousi kuitenkin tiedon suuret määrät. Välillä tietoa on osattava etsittävä itse.

Johtajan 2 mielestä raportointijärjestelmien katsottiin olevan hiukan keskeneräisiä tutkimuksen suoritushetkellä. ” – ehkä ihan kaikilta osin tuntuisi ei ihan vielä valmis tämä – –, mutta tuota luulen, että siitä hyvä tulee.” (Johtaja 2). Toisen järjestelmän osalta taas todettiin, että järjestelmä on tietynlaisessa kehitysvaiheessa koko ajan. Järjestelmässä näkyy monen eri ihmisen näkökulmat ja sitä mukaa kun ihmiset ovat vaihtuneet organisaatiossa, on järjestelmään tullut myös lisää ajatuksia ja mielipiteitä.

– – useampien vuosien aikana niin niin siellä on ollut monta eri ihmistä, joka on on halunnut sitten vähän eri kulmasta esimerkiksi erilaisia asioita eliikkä vois sanoo, että siinä on ollut lainausmerkeissä monta kehittäjää – –” (Johtaja 2).

Raporttien visuaalisuuden osalta johtaja 3 totesi, että tämä kelpaa joillekin ja joillekin ei. Hän kertoi muokkaavansa Exceliin saatavat raportit vielä oman makunsa mukaiseksi, jotta hän voi raportoida nämä alaisilleen selkeämmässä muodossa. Mutta järjestelmästä pitää kuitenkin ottaa huomioon, että raportteja käyttävät organisaation monet eri toimijat, joilla voi olla hyvinkin erilaiset näkemykset asioista.

Pikkusen siinä ehkä näkyy semmoinen vähän erilainen näkökulma, se varmasti entisen – – aikaan on se niin päälinjat siitä siitä suunniteltu ninni ei ei ehkä ihan niin niin tuota toimi se tiedon sen se visuaalinenpuoli. Ja se näkymä ei ehkä aina ihan parhaimmillaan kuitenkaan ihan palvele sitten omaa työtä mutta siinä pitää myös ottaa huomioon se, että se niin moni eri toimija sitä käyttää – –. (Johtaja 3.)

Johtaja 1 näkemys oli, että raportointi on toimivaa ja luotettavaa sen muututtua enemmän automaattiseksi, mutta kaikilla ei raportoinnin tietoihin ollut vielä sataprosenttista luottoa. Johtaja 3 kertoi, ettei aina tykkää lukea talouden raportteja, koska ei näe lukuja toiminnan kehittämisen kannalta tarkemmin. Esimerkiksi kulujen jakautumisperusteista osastoille ei välttämättä ole selkeää tietoa liiketoiminnan puolella. ”Se että tuota miten niihin osaa sitten kaikkeen luottaa sataprosenttisesti, niin ei ole ihan semmoinen sataprosenttinen luotto siihen – –” (Johtaja 3). Raportoinnissa esiintyvien poikkeamien osalta useimmiten epäilläänkin sitä, että kirjanpidossa on virhe, eikä niinkään, että onko liiketoiminnallisesti tehty oikeita tai vääriä ratkaisuja.

– – ison kuvan näet, mutta tuota toiminnan kehittämisen kannalta mun mielestä se pitäis palastella vielä – – jotta menehän kaikki osastoittain kaikki jyvitykset varmasti niin kuin kuuluu mennä (Johtaja 3).

Raportoinnin osalta johtaja 1 ja 2 toivoivat yhtenäisiä seurattavia osa-alueita, ettei seurannan osalta olisi käytössä monta erilaista toimintatapaa.

– – eli jos nyt raportoinnin osalta ajatellaan – – niin mun mielestä meillä on – – hyvät välineet siihen ja tuota niin et ehkä sit semmonen – – että

niin yhteiset seurattava nämä osa-alueet että – – valittaisiin selkeät seurannat ja – – mitä seurattais niin tiedetään että kollega seuraa samalla kulmalla näitä samoja asioita. (Johtaja 2.)

Haastatteluiden perusteella controller-toimintojen tulisi jatkossa keskittyä entistä enemmän tietojen luotettavuuden varmistamiseen ja raportoinnin visuaalisuuden kehittämiseen. Visuaalisuuden lisääminen selkeyttäisi raportointia ja raportoinnin visuaalisuuden muokkaamisesta luopuminen vapauttaisi aikaa muuhun johtamiseen.

Haastatteluista kävi ilmi, että tulosraportoinnin osalta kehittämisen varaa olisi myös tuloksen raportoinnin aikataulussa ja sen kuukausitason tarkkuudessa. Kauden päättymisestä kestää yli kaksi viikkoa saada lopullinen liiketoiminnan tulos. Autojen maahantuojat maksavat autoliikkeille volyyymiin perustuvia ns. jälkihyvityksiä, joten jo tästä syystä yhtiön kokonaistason kannattavuutta pystytään tarkemmin tarkastelemaan täysin luotettavasti kvartaaleittain. Liiketoiminnassa ja taloudessa tehdään ennustamista näiden hyvitysten suhteen, mutta toiminta ei ole systemaattisesti ohjeistettua niin, että jokainen tekisi sen samalla tavalla ja samalla tasolla. Haastatteluiden perusteella voidaan todeta, että yksi selkeä kehittämisen kohde controller-toimintojen osalta olisi liiketoiminnan tulosestämisen.

Tulosraportoinnista ei saada tällä hetkellä suoraan johtajan vastuualuekohtaista tulosta, mikäli johtajan vastuulla on useampi toimipiste. Toisen raportointijärjestelmän osalta täytyy joka kerta valita oman vastuualueen merkit, osastot tai paikakakunnat riippuen siitä, mitä asiaa johtaja haluaa tarkastella. Käytössä ei ole kohdennettua raportointia, jolla suoraan näkisi tietyn johtajan vastuualueen tuloksen. Kohdennetut raportit täytyy joka kuukausi rakentaa uudestaan. Haastattelujen perusteella controller-toimintojen olisi hyvä tuottaa selkeästi vastuualueittain rajattua raportointia kullekin johtajalle. Johtaja 3 tarkastelee päivän päätteeksi tilannetta toiminnanohjausjärjestelmästä, koska kirjanpidon raportointijärjestelmästä saatava tieto ei ole aina täysin reaaliaikaista. Reaaliaikaisuuden saavuttaminen vaatisi todennäköisesti järjestelmien uusimista ja kirjanpitorutiinien laajamittaista uudistamista.



– – mut onhan se niin kuin aika aika takapotkusta tai aika jälkijunassa tulee ja se että luotanko vielä sataprosenttisesti siihen tietoon niin en ehkä ihan (Johtaja 3).

Haastatteluiden perusteella yleinen näkemys oli, että raportoinnin osalta tulisi parantaa raporttien selkeyttä. Raportointia pitäisi kohdentaa enemmän vastuualueiden ja käyttötarkoitusten mukaisesti. Haastatteluissa kävi ilmi, että eri käyttäjäryhmillä on erilaisia näkemyksiä ja tarpeita raportoinnin suhteen. Controller-toimintojen osalta pitäisi jatkossa kehittää ja miettiä sitä, kuinka raportointia saataisiin muokattua käyttäjäryhmästä riippumatta samansisältöiseksi, jotta tulevaisuudessa välttyttäisiin raporttimäärien kasvamiselta. Tavoite olisi löytää tasapaino raportoinnin suhteen, niin että jokainen käyttäjäryhmä saisi raportoinnista tarvitsemansa tiedon helposti ja selkeästi. Controller-toimintojen osalta tulisi miettiä keinoja taloudellisen raportoinnin luotettavuuden lisäämiseksi ja kuukausittaisen tulosraportoinnin kehittämiseksi nopeammaksi.

Talousviestinnän ja vuorovaikutuksen merkitys korostui pitkin haastatteluita ja puutteita näiden olemassaolosta havaitsi hiukan jokaisessa teemassa. Näitä voisi olla paljon enemmän nykyiseen verrattuna. Taloushallinto ja liiketoiminta eivät keskustele tällä hetkellä tarpeeksi, jotta olemassa olevaa tietoa osattaisiin hyödyntää tarpeeksi. Mikäli talousviestintää ja vuorovaikutusta saataisiin lisättyä, saataisiin olemassa olevasta hyödyllisestä tiedosta apua liiketoiminnan ohjaamiseen. Kehitystä viestinnän osalta oli kuitenkin jo havaittavissa, mutta sitä kaivataan edelleen lisää etenkin controller-toimintojen osalta. Viestinnän haluttaisiin olevan avoimempaa, selkeämpää ja sellaista, että kaikki viestinnän osapuolet ymmärtävät tiedot samalla tavalla. ”– – Varmistettaisiin että ollaan niin kuin samalla sivulla ja puhutaan samoista asioista– – ” (Johtaja 2)

## **7.2 Liiketoiminnan ohjauksen ja valvonnan nykytila-analyysi**

Haastatteluissa kysyttiin, millaisena johtajat näkevät yrityksen controller-toiminnot ja talousohjauksen nykytilanteen sekä millainen merkitys controller-toiminoilla koetaan olevan johdon päätöksenteossa ja riskienhallinnassa. Lisäksi haastattelussa selvitettiin autoliiketoiminnan valvontaympäristön erityispiirteitä ja millainen on valvontaympäristön nykytila.

Haastatteluissa kävi ilmi, että autoliiketoiminta valvontaympäristönä on haastava, koska on monta eri merkkiä ja monta eri toimipistettä. Lisäksi toiminta jakaantuu erilaisiin ja erikokoisiin toimintoihin, joten yhteisten konsernitason ohjeistuksien tekeminen on haastavaa. Valvonnan ja kontrollien avulla pitäisi saada varmuus siitä, että toimipisteiden toiminta vastaa kirjallista raportointia. On varmistettava, että varastossa oikeasti on sitä tavaraa, sillä arvolla mitä järjestelmät näyttävät. Valvontaympäristön monimuotoisuus aiheuttaa controller-toimintojen valvonnan suorittamiselle omat haasteensa ja tästä syystä toimintaa pitäisi tarkastella ennistä enemmän myös siellä missä itse liiketoiminta tapahtuu. Controllereiden tulisi tehdä pistokoetyyppistä kontrollien testaamista jalkautuen toimipisteisiin. Tällä hetkellä vastaavanlaista kontrollien tarkastamista suorittavat konsernin tilintarkastajat. Aiempina vuosina vastaavaa tarkastusta on tehty taloushallinnon toimesta. Tilintarkastajilla on kuitenkin korkeampi raportointikynnys yhtiön hallitukselle ja joissakin tapauksissa hallitus saattaisi olla kiinnostunut pienemmistäkin asioista liittyen sisäisen valvonnan toimivuuteen.

Taloushallinnon ja liiketoiminnan suorittamien satunnaisten tarkastuksien perusteella paljastuvien suurimpien ja olennaisimpien poikkeamien osalta tehdään selvitystyötä, mutta systemaattista kirjallisesti määriteltyä tarkastamista ei lukujen oikeellisuuden osalta tehdä. Controller-toimintojen yksi selkeä vastuualue olisi tarkastella lukuja systemaattisesti ja raportoida tehdyt havainnot myös tarvittaessa yhtiön hallitukselle. Tällä voi olla tulevaisuudessa selkeä vaikutus tulosraportoinnin luotettavuuteen.

Valvonnan osalta liiketoiminnan puolella ei välttämättä tiedetä, että jotain tiettyä asiaa seurataan taloushallinnossa tai controllereiden toimesta, koska näiden osapuolien välillä ei ole vielä riittävästi keskustelua. Tämä tuli esille keskusteltaessa johtaja 1:n kanssa budjettivalvonnasta. Johtaja 1 totesikin, että varmasti jokainen osaltaan tekee budjettivalvontaa monella eri tavalla ja monesta eri suunnasta. Valvonta ei kuitenkaan ole ohjattua niin, että kaikki tekisivät sen samalla tavalla. Kaikilla haastateltavilla ei mielestäni ollut kunnon käsitystä siitä, millä tasolla tai millä tavalla controller-toiminnot otetaan yrityksessä käyttöön tai kuinka niitä kehitetään. Tarvetta controller-toiminnoille nähtiin olevan todella paljon. Haastatteluhetkellä nousi esille yksi controller, jonka kanssa liiketoiminnan osalta on käyty

keskustelua. Controller-toimintojen olemassaolo ja niiden merkitys koettiin kuitenkin erittäin tärkeänä.

– – mun mielestä ihan valtava merkitys on controllereilla ja niillä tota esimerkiksi vaikka jos katotaan tätä käyttöpääoman hallintaa – – niin mikäli ei ole hyviä controller toimintoja jotka koko ajan seuraa, raportoi, antaa johdolle koko ajan pulssia siitä että nyt ollaan vaikka menossa väärään suuntaa – – (Johtaja 1).

– – kyllä siinä varmasti varmasti tuota niin paljonki on että löytää – – heikkouksia ja vahvuuksia ja ehkä myös sitten ennustaa jotain – – tulevaa olemassa olevien tietojen valossa. – – Eli vastaus kysymykseen – – kyllä sillä on tärkeä merkitys. (Johtaja 2.)

– – todella todella tärkeä. – – että euro on aina paras konsultti niin sillä olisi kyllä ihan ehdoton olla taustalla sitten niin oikein ammattitaitoista väkeä tukemassa ja auttamassa päätöksenteossa. (Johtaja 3.)

Budjetointiin toivottiin käyttämään jatkossa enemmän aikaa ja tarkistamaan sitä, mistä näkökulmasta budjetteja halutaan lähtemään kokoamaan tai miten paljon painoarvoa annetaan historialuvuille tai kuinka paljon otetaan mukaan ennusteita palkkioiden osalta. Controller-toimintojen toivottiin jatkossa osallistuvan varsinkin budjetointivalvontaan enemmän, että oltaisiin koko ajan tietoisia siitä, pysytäänkö budjetissa vai ei.

Et tavallaan niin kuin se niitten asioiden balanssi ja huomioiminen niin niin ehkä se on – – mihin voisi myös hieman käyttää aikaa, ettei se ole – – halki poikki pinoon (Johtaja 2).

Johtaja 1:n mielestä peruskannattavuuden päivittäiseen seuraamiseen on olemassa riittävät raportoinnit, mutta nykytilanteessa on ongelmana, etteivät toiminnanohjausjärjestelmän ja kirjanpidon kannattavuus vastaa täysin toisiaan. Poikkeamiin on monia syitä ja niistä ei kaikilla liiketoiminnan raporttien käyttäjillä välttämättä ole täyttä ymmärrystä. Kannattavuuden osalta haastatteluissa nousi esille keskustelua siitä, mitä kannattavuus ihan oikeasti on tai mihin sitä kannattavuutta verrataan. Haastattelussa pohdittiin, verrataanko kannattavuutta ainoastaan budjettiin vai voisiko siihen mieltä vaihtoehtoista toimintatapaa. Lisäksi mieltä aiheutti, ymmärtävätkö kaikki kannattavuuden samalla tavalla.

Haastatteluista kävi ilmi, että autoliiketoiminnassa kannattavuus on muutakin kuin pelkästään osto- ja myyntihinnan erotus. Kirjanpidon ja toiminnanohjausjärjestelmän välillä ilmenevistä poikkeavista eroista toivottiin saatavan selkeää selitystä, mistä mahdolliset erot johtuvat. Tässäkin tapauksessa korostuu talousviestinnän merkitys siitä, että tieto pitää saada siirtymään taloudesta enemmän liiketoiminnalle. Controller-toimintojen avulla pitäisi raportointiin lisätä yhteisiä seurannan mittareita. Mittareiden avulla kannattavuutta vertailtaisiin jokaisen johtajan osalta samalla tavalla. Toimintatavasta tulisi luoda selkeät ohjeet. Raportointiin tulisi lisätä toiminnanohjausjärjestelmän ja kirjanpidon myyntikatteiden erojen raportointia liiketoiminnalle. Kannattavuus saadaan paranemaan, kunhan ymmärrys kannattavuuden osatekijöistä paranee. Tässäkin on suuri merkitys talousviestinnän osuudella.

– –päällikkötaso, joka on vastuussa yhden kustannuspaikan myynnistä siitä myyntikatteesta ja siitä niin ei pidä kovempaa ääntä siitä, että minkä takia se poikkeaa paljon se lopullinen kirjanpidon kate siitä. Hänellä on varmasti jonkinlainen ymmärrys mutta hänelle ei välttämättä ole sitä täydellistä ymmärrystä siihen, että esimerkiksi millä tavalla minun varaston arvonalennukset nyt ihan oikeasti vaikuttaa tähän myyntikatteeseen. (johtaja 1.)

Rahoitussuunnittelun osalta kehitettävää on lyhyen aikavälin rahoituksen suunnittelussa. Tällä hetkellä uusien autojen myynti pystytään ennustamaan, mutta käytettyjen autojen myynnin ennustaminen on haastavaa. Haastatteluista kävi ilmi, että controller-toimintojen osalta toivottiin kehitystä ennustamiseen, jotta olemassa olevilla luvuilla ja myyntivauhdilla voitaisiin arvioida, sitä miltä tilanne tulisi näyttämään, jos toiminta etenee tietyllä tavalla. Ennustamisen lisäämisellä sekä eri muuttujien vertailulla controller-toimintojen toimesta, toisi jatkossa hyötyä myös rahoitussuunnittelun laatimiseen.

Käyttöpääoman hallinnasta ja optimoinnista keskusteltaessa huomioin, että liiketoimintajohdon puolella puhuttiin pääsääntöisesti varastoista ja niiden hallinnasta. Ostovelkoihin ja myyntisaamisiin ei juurikaan kiinnitetty huomiota. Tämä johtuu varmaan osaltaan siitä, että ostovelkojen ja myyntisaamisten tämänhetkinen raportointi on vähäistä, mikä tuli esille haastatteluista. Haastatteluiden perusteella käyttöpääoman hallinnassa pitäisikin saada aikaiseksi keskustelua,

analysointia ja raportointia niin, että huomiota kiinnitettäisiin myös käyttöpääoman muihin eriin. Haastatteluista kävi ilmi, että autoliiketoiminnassa tulee käyttöpääoman seuraamisessa kiinnittää huomiota myös laadullisiin elementteihin eurojen lisäksi. Jokainen auto on yksilö ja jokin tietty auto voi historiatietojen valossa mennä paremmin kaupaksi jossain toisessa toimipisteessä. Varastojen osalta pitäisi jatkossa kiinnittää enemmän huomiota myös sen laatuun. Tässä asiassa voisi controller-toiminnoista olla apua.

Automyynnin osalta myyntisaamiset ovat riskiluokituksestaan pieniä, koska auton rahoitus on aina järjestetty tai auto on maksettu ennen auton luovuttamista asiakkaalle. Johtaja 3 ei kokenut tarvetta saada raportointia myyntisaamisten osalta. Kuitenkin käyttöpääoman näkökulmasta rahojen saamisessa esiintyy satunnaisesti viivettä ja ongelmia, joiden syihin ei liiketoiminnan osalta pystytä tällä hetkellä reagoimaan tarpeeksi nopeasti. Todetut ongelmat puolestaan hidastavat taloushallinnon perintätoiminnan aloittamista. Controller-toimintojen osalta pitäisi perusteellisesti selvittää ja raportoida syitä, miksi rahojen saamisessa esiintyy viivettä, jotta näitä viiveitä saataisiin poistettua ja raha liikkumaan nopeammin.

Ostovelkojen osalta liiketoimintajohdon kommentit liittyivät sisäisen valvonnan näkökulmaan, ei niinkään niiden tasoon käyttöpääoman hallinnan osalta. Isoista hankinnoista toivottiin tietynlaista kontrollikäytäntöä, että tietyn raja-arvon ylittävät hankinnat pitäisi käydä läpi ennen lopullista päätöstä. Ostolaskujen osalta johtaja 3 oli kriittinen ostolaskujen tarkastuksen toimivuuteen. Autolaskujen osalta selkeät virheet tulevat kuitenkin useimmiten esille viimeistään silloin, kun automyyjät tarkistavat omat provisionsa eli myyntipalkkionsa. Tällöin itse liiketapahtumasta on saattanut kulua pahimmassa tapauksessa jopa kaksi kuukautta. ” – – jotenkin pieni pelko on siitä, että niitä ei tule kyllä katottua niin kun ne kuuluis kahtoo” (Johtaja 3).

Sisäisen valvonnan osalta esille nousi laajamittaisen sisäisen tarkastuksen puuttuminen konsernissa. Sisäisen tarkastuksen toteutusta ei ole tällä hetkellä laadittu kirjallisesti, eikä sen toteutuksesta raportoida systemaattisesti esimerkiksi yhtiön hallitukselle. Sisäiseen tarkastukseen kuuluvaa kontrollitestausta suoritetaan, mutta se ei ole suunnitelmallista. Yleiset toimintaohjeet ovat olemassa,

mutta niiden noudattamisen varmuus voisi parantua sisäisen tarkastuksen tehostuttua. Johtajat haluaisivat omalta osaltaan osallistua enemmän sisäiseen valvontaan ja perehtyä entistä tarkemmin lukuihin. Tällä hetkellä siihen ei kuitenkaan yksinkertaisesti ole tarpeeksi aikaa. Erityisesti kulujen tarkkailuun kaivataan lisää resursseja controller-toimintojen osalta. Huomioiden yrityksen kokoluokka, ei erilliselle sisäisen tarkastuksen yksikölle tai compliance-toiminnolle kuitenkaan katsottu olevan tarvetta, vaan toimintaa voisi ohjata controller-toimintojen avulla. Controller-toimintojen yksi vastuualue voisi olla sisäisen valvonnan viitekehyksen kirjallinen kuvaaminen, valvontaympäristön määrittäminen ja valvonnan systemaattinen toteuttaminen.

### **7.3 Controller-toimintojen ja raportoinnin kehittämideoita**

Haastatteluissa controller-toimintojen kehitysideoita tuli jo esille nykytila-analyyseissä, mutta niitä kysyttiin vielä erikseen raportoinnin ja valvonnan tulevaisuuden näkökulmasta. Kehitysideoita ja controller-toimintojen mahdollisia vastuualueita on jo käsitelty luvuissa 7.1 ja 7.2. Tässä luvussa on vielä yhteenvedona selkeimmät kehityskohteet.

Haastatteluiden perusteella selkein kehityskohde on talousviestinnän lisääminen taloushallinnon ja liiketoiminnan välillä. Kehitystä odotetaan tapahtuvan controller-toimintojen avulla. Näiden osalta liiketoiminta kaipaa enemmän vuorovaikutusta, sparraamista ja haastamista toimintaan sekä tarkistamaan sitä, että asiat tehdään oikein. Valvontaan on lisättävä resursseja. Vuorovaikutuksen ansiosta controllerit ja liiketoiminta voisivat oppia toisiltaan. Kehittämisen näkökulmasta controller-toimintojen rooli on tuotava enemmän esille liiketoimintaan ja tehtävä raportoinnista avoimempaa, jotta luottamus raportoinnin osalta myös parantuisi. Mikäli talousviestintää ei pidetä luotettavana, ei sillä voida vaikuttaa toimintaan. Raportoinnissa ja viestinnässä on varmistettava, että kaikki osapuolet ymmärtävät toisiaan.

– – tarvetta on sekä niin kuin sekä tuonne tuota kulupuolelle lukujen murskaamiseen että sitten talouden seurantaan tiiätkö semmoinen oikein jämäkkä jämäkkä tuota numeron murskaaja, joka olisi myös sitten

niin paljon täällä budjetoinnin puolella ja sitten budjetoinnin suunnittelussa, että budjetoinnin niinku seurannassa ja ois semmonen tiiätkö vasenkäsi päälliköille ja aluejohtajille siitä, että pysytään niin kuin budjetissa ja ja niinku avustas siinä. (Johtaja 3)

– – hyvä dialogi tän controllerin kanssa niin niin ehkä vahvistaa puolin ja toisin että jos se keskustelu on hyvä niin minä luulen että niin kuin controller saattaa saada myöskin sinne suuntaan vähän ajatusta ja ehkä sitä konkretiaa että minkä takia jotkut asiat on jollain tavalla kuin ne on ja sitten taas toisinpäin niin vaikka liiketoimintajohto niin saa kyllä controllerilta hyvää hyvää tietoa juuri semmoisista semmoisista asioista mihin kannattaa kannattaa erityisesti vaikka kiinnittää huomiota. (Johtaja 2)

– – se on meidän suurin ehkä kehityskohde tällä hetkellä, että saahan niinkun periaatteessa sen talousosaajan ääni kuulumaan myös sinne liiketoimintaan missä välttämättä se ymmärrys ei ole siitä taloudesta ihan samalla tavalla tai samalla tasolla. (Johtaja 1)

Raportointi koettiin kuitenkin pääsääntöisesti hyväksi, vaikka täyttä luottamusta ei kaikkiin tietoihin ollut. Johtaja 3 toivoi varastojen hallinnan osalta parempaa ja selkeämpää tietoa yksityisleasing-tuotteista, esimerkiksi milloin näitä autoja palautuu ja mihin hintaan.

Yhteisten seurannakohteiden määrittäminen olisi mahdollista, esimerkiksi luomalla organisaatioon tasapainotettu mittaristo. Tässä yhdistyisivät sekä talouden että liiketoimintojen näkemykset. Mittareiden avulla havaittaisiin asioiden syy-seuraussuhteet. Määrittämällä yhteiset seurannakohteet, varmistuttaisiin siitä, että kaikki seuraavat samoja kohteita, samalla tavalla. Kannattavuuden osalta johtaja 1:n mielestä toimintaa olisi hyvä verrata eli benchmarkata organisaation sisällä. Controller-toimintojen rooli olisi tässä ohjaava eikä pelkästään raportoiva. Controller-toimintojen avulla voisi tarkastella hyvin menestyneitä toimipisteitä ja kustannuspaikkoja. Hyvin menestyneiden toimintoista tulisi etsiä menestystekijöitä, joita voisi ottaa käyttöön ja hyödyntää myös muualla organisaatiossa.

Controller-toimintojen tueksi toivottiin tietynlaista automatiikkaa, että määritettäisiin tietynlaisia raja-arvoja, jotka mahdollisesti kone havaitsisi ihmistä nopeammin. Raja-arvojen ylittyessä asia menisi kuitenkin vielä ihmiselle tarkistettavaksi, jolla varmistetaan, että asiat ovat varmasti oikein eikä ole mitään virhettä. Tällä tavoin tilanteisiin voisi olla mahdollisuus reagoida nopeammin. Näitä koneen ha-

vaitsemia poikkeamia tai raja-arvojen ylittämisiä voisi tarkastaa controller-toiminnoilla ja tarvittaessa raportoida näistä myös vastualueen johtajalle. Johtajien ajankäytöstä saisi vapautettua resursseja itse operatiiviseen johtamiseen, kun heidän taustallaan olisi henkilöt, jotka täysipäiväisesti perehtyisivät tarkemmin lukuihin, raportoisivat ja antaisivat ideoita siitä mihin asioihin nyt kannattaisi kiinnittää huomiota ja miksi. Näillä olisi erittäin tärkeä merkitys liiketoiminnan kehittämisen kannalta.

Liiketoiminnan monimuotoisuuden vuoksi controllereiden roolit ja vastuut tulisi selkeyttää ja rajata kunnolla. Organisaatiossa on tarvetta sekä tulevaisuuteen suuntautuvalla tarkastelulla ennustamisen muodossa sekä jo tapahtuneisiin asioihin valvonnan osalta.

## **8 Johtopäätökset ja pohdinta**

### **8.1 Johtopäätökset**

Opinnäytetyössä oli tavoitteena selvittää teemahaastattelun avulla toimeksiantoyrityksen talousraportoinnin ja -viestinnän sekä controller-toimintojen ja talouden ohjauksen nykytiloja ja kuinka toimintaa valvotaan. Kehittämistä raportoinnin ja valvonnan osalta on jo tehty viimeisimpien vuosien aikana ja opinnäytetyön tarkoitus oli selvittää tulevaisuuden kehitystöiden oikeat kohteet ja osa-alueet.

Monesti kehittämisessä ei malteta tutustua tarpeeksi hyvin kehittämisen kohteen nykytilaan ja historiaan. On tärkeää oppia tuntemaan kehittämisen kohde perusteellisesti. Mikäli taustat selvitetään hätäisesti, voidaan vahingossa kehittää väärää kohdetta, koska ei ole perehdytty tarpeeksi todellisiin syihin vaan havaittu ainoastaan oireita. Esimerkkinä myynnin määrän väheneminen on oire, mutta todellinen syy voi olla henkilöstön väsyminen huonosti organisoidun työn vuoksi. (Ojasalo, Moilanen & Ritakoski 2015, 28.) Tutkimuksen perusteella raportointia on koko ajan progressiivisesti kehitetty, mutta ei olla ehkä kiinnitetty tarpeeksi huomiota talousviestinnän ja vuorovaikutuksen merkitykseen.



Taloushallinnon nykytila-analyysissä laadullisilla tekijöillä on keskeinen asema prosessitehokkuuden lisäksi. Laadullisia tekijöitä, joita taloushallinnolta edellytetään ovat nopeus, luotettavuus, virheettömyys ja laadukkuus ja näihin tulisi kiinnittää huomiota nykytila-analyysin tekemisessä. (Lahti & Salminen 2008,185.) Tutkimuksesta selvisi, mikä vaikutus kontrollien puutteella on raportoinnin luotettavuuteen, koska enemmän epäillään kirjanpidollista virhettä kuin liiketoiminnallista virhettä. Lahden & Salmisen (2008, 154) mukaan kontrollit lisäävät taloudellisen raportoinnin luotettavuutta.

Tutkimuksen perusteella konsernissa nykytilanteen suurin ongelma talousjohtamisessa ja tämänhetkissä controller-toiminnoissa on keskustelun ja yhteisten ohjeistuksien puute. Tutkimuksen tulokset tukevat Pellisen (2017, 14, 165) toteamuksia siitä, että tekniikan lisääntyminen johtamisessa saattaa aiheuttaa sen, että unohdetaan ihmisten olevan olennaisimmassa roolissa ja että taloushallinnon raportteja luetaan laiskasti. Controller-toimintojen tulisi miettiä keinoja, jolla organisaatiossa työskentelevät ihmiset saataisiin enemmän kiinnostumaan talouden raporteista. Nämä keinot voisivat olla esimerkiksi visuaalisuuden parantaminen ja tietomäärien supistaminen. Partanen (2007b) onkin todennut, että viestinnässä on parempi saada tiedosta perille vähän kunnolla kuin monta pintapuolisesti.

Kehitysprojekteissa lähdetään usein miettimään ratkaisuja teknologia edellä, mutta ei välttämättä mietitä prosessia kokonaisuutena ja voisiko jostain sen vaiheesta päästä eroon tai kehittää toimivammaksi (Lahti & Salminen 2008, 186). Järjestelmät voivat olla hyviä ja hienoja, mutta ilman ihmisiä ja heidän osaamistaan niistä ei saada täyttä hyötyä liiketoiminnan ja talouden ohjaamiseen. Talousjohtamisessa vuorovaikutuksella on suuri merkitys ja ilman vuorovaikutusta ihmiset eivät osaa mennä tavoitteiden kannalta oikeaan suuntaan tai korjata virheitään tavoitteiden saavuttamiseksi. Pellinen (2017, 14) onkin todennut, että ”talousjohtamisessa on kyse ihmisten välisestä vuorovaikutuksesta”. Tutkimustulosten perusteella controllereiden tulisikin kehittää Partasen (2001, 157) havaitsemaa sillanrakentajan roolia, jonka avulla voidaan lisätä vuorovaikutusta ja osapuolten välistä ymmärrystä ja näin ollen saada aikaiseksi oppimisprosesseja.

Lahti ja Salminen (2008, 150, 186–187) ovat todenneet, että monesti raportointiprosessissa saatetaan kuukausittain tuottaa raportteja, joita ei kukaan käytä tai oikeastaan tarvitse mihinkään ja uusien raporttien määrä lisääntyy koko ajan. Tutkimuksessa kävi ilmi, että vuosien saatossa raportointijärjestelmien kehittämisessä on ollut monia ihmisiä ja niissä näkyy monen eri ihmisen erilaiset näkökulmat. Lisäksi tiedon määrä on järjestelmissä valtava. Raportoinnista saadaan tehokkaampaa, kun raportointitarpeista käydään säännöllisin väliajoin keskustelua raporttien loppukäyttäjien kanssa (Lahti & Salminen 2008, 150). Raportointijärjestelmien osalta tulisikin tarkemmin tarkastella sitä, mikä tieto ja mitkä raportit ovat oikeasti tarpeellista juuri tällä hetkellä. Kuten Pellinen (2017, 165) on todennut, myös johtajien, kuten muiden ihmisten, kyky käsitellä tietoa on rajallinen ja kaikkea tietoa ei voida hyödyntää. Johtamalla tietoa paremmin kuin kilpailijat yritys voi saada merkittävän voimavaran itselleen liiketoiminnan ohjaamisessa (Vilkumaa 2005, 423). Onkin tunnistettava oikea ja tarpeellinen tieto.

Vaikka organisaatiolla on olemassa hyvä raportoinnin viitekehys, tutkimustulosten perusteella controller-toiminnoilla voidaan parantaa sen tuomia hyötyjä kohdentamalla tietoa oikeille ihmisille, oikeaan aikaan. Laihonen ym. (2013, 13) ovatkin todenneet, että ”Tietojohdamisen tehtävänä on muodostaa kokonaiskuva organisaation hallussa olevasta tiedosta ja valjastaa se palvelemaan liiketoimintaa”. Controller-toimintojen avulla voidaan muodostaa kokonaiskuva organisaation hallussa olevasta tiedosta hyödyntämällä vuorovaikutusta liiketoiminnan ja taloushallinnon välillä, jolloin tiedosta saadaan erilaisia näkökulmia.

Talousviestinnän osalta controller-toiminnoissa pitäisi keskittyä ja pohtia viestinnän osalta peruselementtejä, jotka ovat Partasen (2007a, 23) mukaan viestin vastaanottaja, viestintä tilanteet, ympäristö ja asiayhteydet. Pelkkä lukujen raportointi ei välttämättä kerro kaikille vastaanottajille tilanteesta tarpeeksi havainnollisesti. Luvut tulisi kytkeä perusteluineen asiayhteyksiin, kuten talousviestinnän asiantuntija Maija Harsu on kertonut Viestinnän ammattilaiset ry:n haastattelussa (Linna 2016). Tutkimustuloksista havaitaan viestinnän osalta samankaltaisia puutteita. Controller-toimintaa tulisi kehittää, niin että havainnollistetaan lukuja ja kerrotaan, että missä asiassa on onnistuttu ja miksi on onnistuttu. Vastaavasti, jos jokin asia on mennyt huonommin, niin etsitään tälle asialle perusteltu selitys,

miksi näin on tapahtunut. Tällä tavalla toimintaa on mahdollista ohjata tavoitteiden suuntaan. Kuulan (2019) mukaan yhtiön strategian rinnalla olisikin oltava strategiaa tukeva viestintästrategia. Viestintästrategian pohjalta laaditaan viestintäsuunnitelma, jossa määritetään se mitä viestitään (Management Institute of Finland MIF Oy 2020). Viestintäsuunnitelman avulla yritys voisi miettiä, mitä viestitään ja kenelle.

Tutkimustulosten perusteella todettiin, että yhtiön sisäistä valvontaa ei ole suunniteltu COSO-mallin mukaisesti, mutta tarkastelemalla mallin mukaisia sisäisen valvonnan osatekijöitä voitiin näissä osa-alueissa havaita kehitettävää. Ratsula (2016, 61–62) on todennut, että valvontajärjestelmän ylläpitämiseksi jokainen organisaatio tarvitsee jokaista näistä mallin mukaisista osatekijöistä ja nämä osatekijät ovat osa johtamisprosessia. Nämä osatekijät auttavat organisaatiota saavuttamaan toimintojen, raportoinnin ja vaatimustenmukaisuuden tavoitteet (Ratsula 2016, 60). COSO-kuutio (kuvio 4, sivulla 35) kuvaakin erittäin hyvin sen, kuinka asiat liittyvät toisiinsa. Osatekijät ovat läsnä jokaisessa liiketoiminnan osassa ja jokaisella tasolla. Näiden avulla valvotaan ja ohjataan toimintaa. Toiminnasta raportoidaan viestinnän avulla ja raporteja laaditaan, jotta tiedetään, edetäänkö tavoitteiden asettamaan suuntaan. Valvonnalla saadaan kohtuullinen varmuus vaatimustenmukaisuuden täyttymisestä ja valvonnalla lisätään raportoinnin luotettavuutta.

Myös talousjohtaminen koostuu tavoitteiden asettamisesta, niiden toteuttamisesta liiketoiminnassa sekä toiminnan valvonnasta ja on erittäin tärkeää huomioida, että tavoitteet liittyvät vahvasti toisiinsa (Neilimo & Uusi-Rauva 2014, 23). Kiinnittämällä enemmän huomiota myös sisäisen valvonnan osatekijöihin voi organisaatio parantaa talousjohtamisen vaikuttavuutta ja kannattavuuttaan. Alhola & Lauslahti (2002, 77) ovatkin todenneet, että ”Jatkuva virheiden korjaaminen kuluttaa resursseja ja heikentää kannattavuutta”. Valvonnan avulla prosesseista voidaan havaita ja poistaa resursseja kuluttavat tekijät.

## 8.2 Luotettavuus ja eettisyys

Etiikan peruskysymyksiä ovat mikä on oikein ja mikä väärin sekä kysymykset hyvästä ja pahasta. Eettiset kysymykset ovat osa tutkimuksia ja tutkijan on otettava myös nämä asiat huomioon tutkimuksissaan. Tutkimuksen jokaisessa vaiheessa on vältettävä epärehellisyyttä. Plagioinnilla tarkoitetaan, että henkilö kertoo jonkun toisen henkilön ideoita, tutkimustuloksia tai sanamuotoja ominaan. Plagiointi ilmenee useimmiten lähdeviittausten puuttumisena tai puutteellisina merkintöinä. Yleisen- ja erityistiedon rajanveto muodostuu useimmiten ongelmaksi tutkimuksia tehdessä. Tieto, joka toistuu useasti viitteettömänä monessa lähteessä, voidaan pitää yleistietona, jota ei tarvitse merkitä lähdeviitteellä. (Hirsjärvi, Remes & Sajavaara 2010, 23, 25, 122.)

Aiemmin tutkituista aiheista löytyy monenlaista ja erilaisin menetelmin kerättyjä aineistoja, joten lähteisiin on suhtauduttava kriittisesti ja lähteet on valikoitava harkintaa käyttäen. Lähteissä kannattaa kiinnittää huomiota lähteen ikään, laatuun ja tekijään. Useimmilla aloilla tutkimustieto muuttuu ja vanhenee nopeasti, joten varmana lähdevalintana voidaan pitää esimerkiksi tunnetun asiantuntijan tekemää tuoretta ajantasaista tietoa tai julkaisua. Tekijä, joka toistuu lähteissä, on useimmiten saanut alallaan tunnettavuutta, joten kannattaa tällöin etsiä ja hankkia lisää hänen tekemiään julkaisuja. (Airaksinen & Vilkkä 2003, 72–73.) Taloushallinnon alalla tieto ja esimerkiksi lait ja asetukset saattavat muuttua ja vanhentua nopeasti, joten on huomioitava, että hankittu tieto on viimeisintä.

Luotettavuutta voidaan lisätä hyvällä ja riittävällä dokumentaatiolla. Kaikki aineistot, jotka liittyvät tutkimukseen tulee säilyttää, jotta voidaan todentaa tutkimuksen luotettavuus sekä aineistojen aitous. (Kananen 2014, 153.) Tutkimusvaiheiden tarkka selostus lisää laadullisen tutkimuksen luotettavuutta. (Hirsjärvi ym. 2010, 232.) Opinnäytetyössä on kerrottu tutkimuksessa käytetyt erilaiset menetelmät ja kuinka nämä on toteutettu tutkimuksen eri vaiheissa. Tutkimukseen liittyvät aineistot ovat sekä nauhoitettuna tallenteita, että kirjallisesti litteroituna, jotta tulosten luotettavuus voidaan tarvittaessa todentaa.

### 8.3 Pohdinta

Opinnäytetyöni tavoitteena oli saada kehitysideoita toimeksiantoyrityksen controller-toimintojen parantamiseksi. Kokonaisuutena opinnäytetyöni aihe osoittautui erittäin laajaksi ja tuntui, ettei mihinkään osa-alueeseen päässyt tutustumaan syvemmin. Jälkeenpäin ajateltuna, aihetta olisi voinut rajata hiukan enemmän ja keskittyä johonkin tiettyyn osa-alueeseen tarkemmin. Haastavan työstä teki se, että talousjohtaminen ja controller-toiminnot koskettavat koko taloushallintoa ja tietyistä osa-alueista olisi voinut yksinään tehdä opinnäytetyön syventymällä niihin enemmän.

Opinnäytetyön tavoitteiden näkökulmasta kuitenkin tutkimuksella saatiin selvitettyä selkeimmät kehittämisen kohteet controller-toimintojen ja raportoinnin osalta. Tutkimuksen tulosten avulla toimeksiantoyritys voi kehittää toimintojaan ja nykytilan selvittämisen ansiosta kehittämistä voidaan tehdä oikeisiin kohteisiin. Suurimmaksi kehittämisen kohteeksi tutkimustulosten perusteella muodostui talousviestinnän ja valvonnan lisääminen sekä raportoinnin selkeyttäminen. Jälkeenpäin mietittäessä haastateltavaksi olisi voinut valita vielä muutaman henkilön lisää, jotta nykytilasta olisi saatu vielä laajempi näkökulma. Tutkimuksessa käytetty teemahaastattelu osoittautui oikeaksi valinnaksi, koska sen avulla saatiin esille erilaisia mielipiteitä. Haastateltavien vastauksille oli myös mahdollisuus esittää lisäkysymyksiä.

Jatkokehitysmahdollisuuksina on lähteä konkreettisesti kehittämään organisaation toimintoja, esimerkiksi määrittämällä yhteiset seurattavat mittarit tasapainotettuna mittaristona sekä laatia kirjalliset suunnitelmat sisäisen valvonnan ja sisäisen tarkastuksen osalta. Sisäisen valvonnan suunnitelman laatiminen ja tasapainotetun mittariston määrittäminen olisivat hyviä aiheita opinnäytetöiksi. Controller-toimintojen kehittämisen jälkeen voisi raportointia tutkia uudestaan, keskittyen esimerkiksi sen luotettavuuden arviointiin.

## Lähteet

- Ahokas, N. 2012. Yrityksen sisäinen valvonta. Helsinki: Edita Publishing Oy.
- Airaksinen, T. & Vilkkä, H. 2003. Toiminnallinen opinnäytetyö. Jyväskylä: Gummerus kirjapaino Oy.
- Alhola, K. & Lauslahti, S. Laskentatoimi ja kannattavuuden hallinta. Helsinki: WSOY.
- Alma Media Oyj. 2020a. Käyttöpääoma ja käyttöpääoma-%. <https://www.almatalent.fi/tietopalvelut/tunnuslukuopas/tehoisuus/kayttopaaoma-ja-kayttopaaoma-prosentti>. 29.1.2020.
- Alma Media Oyj. 2020b. Ostovelkojen kiertoaika. <https://www.almatalent.fi/tietopalvelut/tunnuslukuopas/tehoisuus/ostovelkojen-kiertoaika>. 6.2.2020.
- Alma Media Oyj. 2020c. Vaihto-omaisuuden kiertoaika. <https://www.almatalent.fi/tietopalvelut/tunnuslukuopas/tehoisuus/vaihto-omaisuuden-kiertoaika>. 13.5.2020.
- Asikainen, M. 2018. Pk-yrityksen talousjohtaminen käytännössä. Karelia ammattikorkeakoulu. Opinnäytetyö. [https://www.theseus.fi/bitstream/handle/10024/151072/Asikainen\\_Maiju\\_2018\\_05\\_31.pdf?sequence=1&isAllowed=y](https://www.theseus.fi/bitstream/handle/10024/151072/Asikainen_Maiju_2018_05_31.pdf?sequence=1&isAllowed=y). 19.2.2020.
- Autoalan tiedotuskeskus. 2019. Tiedotteet. Uusien autojen ensirekisteröinnit ovat jääneet selvästi viime vuodesta. [http://www.aut.fi/ajankoh-taista/tiedotteet/uusien\\_autojen\\_ensirekisteroinnit\\_ovat\\_jaaneet\\_selvasti\\_viime\\_vuodesta.2153.news?44\\_o=10](http://www.aut.fi/ajankoh-taista/tiedotteet/uusien_autojen_ensirekisteroinnit_ovat_jaaneet_selvasti_viime_vuodesta.2153.news?44_o=10). 21.1.2020.
- Autoalan tiedotuskeskus. 2020. Autoalan liikevaihto. <http://www.aut.fi/auto-ala-suomessa/autoalan-liikevaihto>. 28.1.2020.
- Bragg, S. 2017. The new controller guidebook. Colorado: AccountingTools inc.
- Bragg, S. 2018. Cash conversion cycle. <https://www.accountingtools.com/articles/cash-conversion-cycle.html>. 7.2.2020.
- Corporate Finance Institute. 2020. What is the Cash Conversion Cycle?. <https://corporatefinanceinstitute.com/resources/knowledge/accounting/cash-conversion-cycle/>. 8.2.2020.
- Hammarsten, H. 2017. Hyvä business controller katsoo tulevaisuuteen. Aalto University Executive Education Oy. <https://www.aaltopro.fi/aalto-leaders-insight/2017/hyva-business-controller-katsoo-tulevaisuuteen#related-programs>. 23.2.2020.
- Hirsjärvi, S. & Hurme, H. 2010. Tutkimushaastattelu - Teemahaastattelun teoria ja käytäntö. Helsinki: Gaudeamus.
- Hirsjärvi, S., Remes, P. & Sajavaara, P. 2010. Tutki ja kirjoita. Helsinki: Tammi.
- Hovi, A., Hervonen, H. & Koistinen, H. Tietovarastot ja Business Intelligence. Helsinki: WSOY.
- Ikäheimo, S., Malmi, T. & Walden, R. 2016. Yrityksen laskentatoimi. Helsinki: Talentum Pro.
- Jadelcons Oy. 2020. Käyttöpääoma. Yritystulkki. <https://www.yritystulkki.fi/fi/alue/oulu/aloittava-yrittaja/rahoitus/kayttopaaoma/>. 3.2.2020.
- Järvenpää, M., Lämsiluoto, A., Partanen, V. & Pellinen, J. 2015. Talousohjaus ja kustannuslaskenta. Helsinki: Sanoma Pro Oy.

- Kananen, J. 2014. Laadullinen tutkimus opinnäytetyönä. Miten kirjoitan kvalitatiivisen opinnäytetyön vaihe vaiheelta. Tampere: Suomen Yliopistopaino Oy.
- Kankare, M. 2017. Kiitos Berner, autokauppa hyytyy. *Talouselämä*. <https://www.talouselama.fi/uutiset/kiitos-berner-autokauppa-hyytyy/248836e8-32bd-3b51-a84c-be40571e203c>. 21.1.2020.
- Kankare, M. 2019. TE-analyysissä autokauppiat: Käytetyn auton kauppias juhlii. *Talouselämä*. <https://www.talouselama.fi/uutiset/te-analyysissa-autokauppiat-kaytetyn-auton-kauppias-juhlii/f427899a-9e84-4003-9008-f268e225a59a>. 28.1.2020.
- Karhunen, K. 2010. Controllerin rooli johtamisen tukena – Liikkeenjohdon näkökulmia controllerin työhön. Aalto yliopiston kauppakorkeakoulu. Laskentatoimen ja rahoituksen laitos. Maisterin tutkinnon tutkielma.
- Karjalainen, J. 2019. "Autokauppa pysähtyi kuin seinään joulukuun alussa" – syynä dieselin hinnan nousu, Saksan dieselautojen käyttökielto ja autoilua koskevat ilmastoraportit. YLE. <https://yle.fi/uutiset/3-10581772>. 21.1.2020.
- Kouri, I. & Vilpola, I. 2006. Toiminnanohjausjärjestelmän hankinta C-CEI-menetelmän avulla. Joutaako yritys vai järjestelmä. Vantaa: Dark Oy.
- Kuula, S. 2019. Liiketoimintalähtöinen viestintä on johtamisen tärkein työkalu. *Kauppalehti*. <https://blog.kauppalehti.fi/vieraskyna/bravura-liiketoimintalähtöinen-viestinta-on-johtamisen-tärkein-työkalu>. 27.4.2020.
- Kähkönen, K. 2008. Controller-toiminnon ja siinä toimivan controllerin asema, työtehtävät ja rooli 2000-luvulla, case yritys X. Tampereen yliopisto. Taloustieteiden laitos. Pro gradu -tutkielma.
- Lahti, S. & Salminen, T. 2008. Kohti digitaalista taloushallintoa – sähköiset talouden prosessit käytännössä. Helsinki: WSOY.
- Laihonen, H., Hannula, M., Helander, N., Ilvonen, I., Jussila, J., Kukko, M., Kärkkäinen, H., Lönnqvist, A., Myllärniemi, J., Pekkola, S., Virtanen, P., Vuori, V., & Yliniemi, T. 2013. Tietojohdaminen. Tampereen teknillinen yliopisto. tiedonhallinnan ja logistiikan laitos. e-kirja. Tampere: Juvenes Print.
- Linna, E. 2016. Hyvä talousviestintä on yhteispeliä. Viestinnän ammattilaiset ry. <https://viestijat.fi/hyva-talousviestinta-on-yhteispelia/#3d8d5b41>. 26.2.2020.
- Lohtaja, S. & Kaihovirta-Rapo, M. 2007. Tehoa työelämän viestintään. Helsinki: WSOY.
- Management Institute of Finland MIF Oy. 2020. Viestintästrategia – Miten se tehdään?. <https://mif.fi/viestintastrategia-miten-se-tehdään-lataa-pohja/>. 1.5.2020.
- Neilimo, K. & Uusi-Rauva, E. 2014. Johdon laskentatoimi. Helsinki: Edita Publishing Oy.
- Niskanen, J. & Niskanen, M. 2003. Tilinpäätösanalyysi. Helsinki: Edita Publishing Oy.
- Niskanen, J. & Niskanen, M. 2013. Yritysrahoitus. Helsinki: Edita Publishing Oy.
- Ojasalo, K., Moilanen, T. & Ritalahti, J. Kehittämistyön menetelmät – Uudenlaista osaamista liiketoimintaa. Helsinki: Sanoma Pro Oy.
- Partanen, V. 2001. Muuttuva johdon laskentatoimi ja organisatorinen oppiminen. Field-tutkimus laskentahenkilöstön roolin muutoksen ja uusien laskentainnovaatioiden käyttöönoton seurauksista. Turun kauppakorkeakoulun julkaisuja. Turku: Kirjapaino Grafia Oy.

- Partanen, V. 2007a. Talousviestintä johtamisen tukena. Helsinki: Talentum Media Oy.
- Partanen, V. 2007b. Vaikuttava talousviestintä johtamisen tukena. Tilisanomat. <https://tilisanomat.fi/yleiset/vaikuttava-talousviestinta-johtamisen-tukena>. 27.4.2020.
- Pellinen, J. 2017. Talousjohtaminen. Helsinki: Alma Talent Oy.
- Pfeffer, J. & Sutton. R. 2006. Evidence-Based Management. Harvard Business Review. <https://hbr.org/2006/01/evidence-based-management>. 17.2.2020.
- Rantasalo, L. 2017. Talousviestintä ei jäänytkään somen jalkoihin. Viestinnän ammattilaiset ry. <https://viestijat.fi/talousviestinta-ei-jaanytkaan-somen-jalkoihin/#dbbd15fe>. 27.4.2020.
- Ratsula, N. 2016. Yrityksen sisäinen valvonta. Helsinki: Edita Publishing Oy.
- Riistama, V. & Jyrkkiö, E. 1991. Operatiivinen laskentatoimi – perusteet ja hyväksikäyttö. Helsinki: WSOY.
- Saaranen-Kauppinen, A. & Puusniekka, A. 2006a. KvaliMOTV - Menetelmäopetuksen tietovaranto. Tampere: Yhteiskuntatieteellinen tietoarkisto. [https://www.fsd.tuni.fi/menetelmaopetus/kvali/L7\\_2\\_2.html](https://www.fsd.tuni.fi/menetelmaopetus/kvali/L7_2_2.html). 28.4.2020.
- Saaranen-Kauppinen, A. & Puusniekka, A. 2006b. KvaliMOTV - Menetelmäopetuksen tietovaranto. Tampere: Yhteiskuntatieteellinen tietoarkisto. [https://www.fsd.tuni.fi/menetelmaopetus/kvali/L7\\_3\\_4.html](https://www.fsd.tuni.fi/menetelmaopetus/kvali/L7_3_4.html). 28.4.2020.
- Salmi, I. 2012. Mitä tilinpäätös kertoo?. Helsinki: Edita Publishing Oy.
- Salonen, J. 2020. Tämä tuote vetää autokaupassa – ”Tällä hetkellä se kasvattaa eniten kiinnostavuuttaan asiakkaiden keskuudessa”. Kauppalehti. <https://www.kauppalehti.fi/uutiset/tama-tuote-vetaa-autokaupassa-talla-hetkella-se-kasvattaa-eniten-kiinnostavuuttaan-asiakkaiden-keskuudessa/b5b8becf-fc03-4192-a15e-5107427914b3>. 28.3.2020.
- Santasalo, T. & Koskela, K. 2015. Vähittäiskauppa Suomessa 2015. Helsinki: Libris Oy. [https://www.pam.fi/media/vahittaiskauppa-suomessa\\_2015\\_web\\_20150629\\_smaller.pdf](https://www.pam.fi/media/vahittaiskauppa-suomessa_2015_web_20150629_smaller.pdf). 20.1.2020.
- Sisäiset tarkastajat ry. 2015. Sisäisen valvonnan kokonaisvaltainen ajatusmalli tiivistelmä. [https://theia.fi/wp-content/uploads/2016/12/coso\\_exam\\_translation\\_into\\_fi\\_final\\_2.pdf](https://theia.fi/wp-content/uploads/2016/12/coso_exam_translation_into_fi_final_2.pdf). 29.4.2020.
- Suomala, P., Manninen, O. & Lyly-Yrjänäinen, J. 2011. Laskentatoimi johtamisen tukena. Helsinki: Edita Publishing Oy.
- Syvänperä, O. & Lindfors, H. 2014. Pk-yrityksen budjetointi ja raportointi käytännönläheisesti. Helsinki: Helsingin seudun kauppakamari/Helsingin Kamari Oy.
- Takkala, H. 2019. Controllertöiminta johdon päätöksenteon tukena. Metropolia Ammattikorkeakoulu. Opinnäytetyö. [https://www.theseus.fi/bitstream/handle/10024/171224/Takkala\\_Hanna.pdf?sequence=2&isAllowed=y](https://www.theseus.fi/bitstream/handle/10024/171224/Takkala_Hanna.pdf?sequence=2&isAllowed=y). 7.1.2020.
- Talousjohtaja. 2020. Yritys X. Tiedonanto. 16.1.2020.
- Tilastokeskus. 2020. Joulukuussa 2019 ensirekisteröitiin 8 213 uutta henkilöautoa. [http://www.stat.fi/til/merek/2019/12/merek\\_2019\\_12\\_2020-01-08\\_tie\\_001\\_fi.html](http://www.stat.fi/til/merek/2019/12/merek_2019_12_2020-01-08_tie_001_fi.html). 23.1.2020.
- Vilkkumaa, M. 2005. Talouden apuvälineet johdolle. Helsinki: Yrityskirjat Oy.



## Teemahaastattelu

Teemahaastattelun avulla selvitan autoliiketoiminnan controller-toimintojen ja raportoinnin nykytilaa sekä miten sitä voitaisiin jatkossa kehittää. Haastattelu on suunnattu toimeksiantajayrityksen liiketoiminnan johtohenkilöille. Tavoitteena on saada kuvaus controller-toimintojen ja raportoinnin nykytilasta talous- ja liiketoimintajohtajan näkökulmasta ja lisäksi selvittää mitä tietoja liiketoimintajohto tarvitsisi liiketoiminnan ohjaamiseen.

1. Haastateltavan taustatiedot
  - Asema/nimike yrityksessä
2. Talousraportoinnin ja -viestinnän nykytilanne
  - Miten arvioisit yrityksen talousraportoinnin ja -viestinnän nykytilannetta
    - Mikä raportoinnissa on toimivaa ja mikä ei
  - Mitä raportointijärjestelmiä on käytössä
    - Mikä on raportointijärjestelmissä toimivaa ja mikä ei
3. Valvontaympäristö
  - Autoliiketoiminnan erityispiirteet valvontaympäristön näkökulmasta
  - Millainen on yrityksen valvontaympäristön nykytila
4. Controller-toimintojen ja talouden ohjauksen menetelmien nykytila
  - Millaisena näet yrityksen controller-toiminnot ja talousohjauksen tällä hetkellä seuraavissa osa-alueissa
    - Raportointi
    - Budjetointi ja budjettivalvonta
    - Kannattavuuden seuranta
    - Rahoitussuunnittelu
    - Käyttöpääoman hallinta ja optimointi
    - Sisäinen valvonta
  - Mikä on mielestäsi controller-toimintojen merkitys johdon päätöksenteossa ja riskienhallinnassa
5. Controller toimintojen ja raportoinnin tulevaisuus
  - Millaista raportointia ja mitä tietoja liiketoimintajohto tarvitsisi controller-toiminnoista, jotta niistä olisi hyötyä liiketoiminnan ohjauksessa
  - Mitä ideoita sinulla olisi controller-toimintojen ja raportoinnin kehittämiseen seuraavissa osa-alueissa
    - Raportointi
    - Budjetointi ja budjettivalvonta
    - Kannattavuuden seuranta
    - Rahoitussuunnittelu
    - Käyttöpääoman hallinta ja optimointi
    - Sisäinen valvonta