



TAMPEREEN TEKNILLINEN YLIOPISTO
TAMPERE UNIVERSITY OF TECHNOLOGY

JAAKKO KREKOLA

**SISÄISEN LASKENTATOIMEN ASIAKASPALVELUROOLIN KE-
HITTÄMINEN GLOBAALIN SUURYRITYKSEN TOIMINNASSA**

Diplomityö

Tarkastaja: Associate Professor
Teemu Laine
Tarkastaja ja aihe hyväksytty
29. toukokuuta 2017

TIIVISTELMÄ

KREKOLA, JAAKKO: Sisäisen laskentatoimen asiakaspalveluroolin kehittämisen globaalin suuryrityksen toiminnassa
Tampereen teknillinen yliopisto
Diplomityö, 101 sivua
Elokuu 2017
Tuotantotalouden diplomi-insinöörin tutkinto-ohjelma
Pääaine: Tuotannonohjaus ja logistiikka
Tarkastaja: Associate Professor Teemu Laine

Avainsanat: sisäinen laskentatoimi, controllerin rooli, asiakaspalvelu, suorituksen mittaaminen, resurssipohjainen näkemys

Sisäinen laskentatoimi on organisaation sisäinen tukifunktio, jonka avulla pyritään tukemaan johdon päätöksentekoa parhaalla mahdollisella tavalla liiketoiminnan tavoitteiden toteutumiseksi. Sisäisessä laskentatoimessa keskitytään prosessien kontrollointiin ja pyritään luomaan jatkuvasti uutta taloudellista tietoa sidosryhmien käyttöön. Tässä työssä keskitytään sisäisen laskentatoimen asiakaspalvelurooliin kohdeyrityksenä toimivan globaalin suuryrityksen toiminnassa. Työn tavoitteena oli kehittää paikallisen tehtaan controller-tiimin toimintaa asiakaspalvelufunktiona, jotta se pystyisi vastaamaan paremmin ja tehokkaammin tärkeimpien sidosryhmiensä vaatimuksiin ja pyyntöihin.

Työn kirjallisuuskatsauksessa keskityttiin sisäisen laskentatoimen teoriaan, controllereiden työkuvaan, suorituksen mittaamiseen sekä tiedon laadukkuuteen. Näiden lisäksi työssä käsiteltiin resurssipohjaista näkemystä ja sen yhteyttä sisäiseen laskentatoimeen. Tutkimus oli luonteeltaan poikittainen monimetodinen toimintatutkimus. Työn empiirinen data kerättiin pääasiassa omien havaintojen sekä sidosryhmien kanssa käytyjen strukturoimattomien haastattelujen ja keskustelujen kautta. Tutkimuksessa pyrittiin tutustumaan kohdeyrityksen talouden toimintaan sekä tunnistamaan merkittävimmät sidosryhmät ja talouden toiminnassa vallitsevat suurimmat ongelmat.

Työn tuloksissa selvisi, että sisäisen laskentatoimen suurimmat ongelmat liittyivät raportointiin, kommunikaatioon ja työkaluihin. Raskas ja aikaa vievä raportointi, puutteellinen kommunikaation taso sekä vanhanaikaiset työkalut vaikuttivat huomattavasti laskentatoimen asiakaspalvelukykyyn. Kehittämällä toimintatapoja ja automatisoimalla työkaluja voidaan sisäisen laskentatoimen toimintaa tehostaa, jolloin tärkeimpien sidosryhmien palvelemiseen saadaan vapautettua enemmän aikaa. Sisäisen laskentatoimen tärkeimmiksi resursseiksi tunnistettiin pitkän oppimiskäyrän kautta hankittu inhimillinen osaaminen. Toimintaa kehittämällä sisäisen laskentatoimen tärkeimmistä resursseista voidaan saada niiden todellinen hyöty sidosryhmien palvelussa ja parantaa samalla yrityksen kilpailukykyä.

ABSTRACT

KREKOLA, JAAKKO: Developing the customer service role of management accounting in a global large-scale company

Tampere University of Technology

Master of Science Thesis, 101 pages

August 2017

Master's Degree Programme in Industrial Engineering and Management

Major: Production management and logistics

Examiner: Associate Professor Teemu Laine

Keywords: management accounting, controller's role, customer service, performance measurement, resource-based view

Management accounting aims to support the decision making of an organization so that it can achieve all of its business goals. The focus of management accounting lies in controlling processes and creating continuously new financial information for its stakeholders. This study examines the customer service role of management accounting in a global large-scale company. The main goal is to develop the operations of a local factory's controller team as a customer service function so that it can respond to the demands and requests of its stakeholders better and more efficiently.

The literature review focused on the theory of management accounting as well as controller's roles, performance management and information quality. In addition, the theory of resource-based view and its relation to management accounting was examined. The study itself was performed as a cross-sectional multimethod action research. The empirical data was collected mainly through own observations as well as discussions and unstructured interviews with the most important stakeholders. The aim of the research was to get acquainted with the finance operations of the company and its most significant problems as well as identify the most important stakeholders.

The results showed that the biggest problems in management accounting were related to reporting, communication and the tools in use. The time-consuming reporting, lack of communications within the company and the outdated tools affected the ability of management accounting to server their customers properly. By developing the working procedures and automatizing some of the tools the efficiency of management accounting can be improved so that there is more time available for the customer service functions. The most important resources of management accounting were related to human expertise, which had been acquired across many years of experience. By solving the problems in management accounting these resources can be exploited to their full potential in customer service and that way increase the company's competitiveness.

ALKUSANAT

Tämä diplomityö on ollut haastava, pitkä ja opettavainen prosessi, mutta myös erinomainen tapa päättää opintoni Tampereen teknillisessä yliopistossa. Viimeiset kuusi kuukautta ovat vaatineet paljon ponnisteluja. Samalla kun aloitin uudessa työpaikassa, olen tehokkaasti yrittänyt edetä diplomityöni kanssa. Työtaakka on välillä tuntunut erittäin raskaalta, mutta se on ollut sen arvoista. Olen jo pitkään unelmoinut diplomityön valmiiksi saamisesta sekä valmistumisesta ja nyt se vihdoinkin koittaa.

Haluan kiittää ohjaajaani Teemu Lainetta, joka auttoi minua käynnistämään tämä projektin, ohjasi minua sen edetessä sekä antoi erinomaisia neuvoja työn kehittämiseksi. Haluan kiittää myös rakasta kihlattuani jatkuvasta tuesta koko tämän prosessin ajan sekä jatkuvasta valmiudesta auttaa tarvittaessa. Lopuksi haluan vielä kiittää perhettäni hienosta kasvatuksesta sekä saamastani tuesta koko nuoruuteni ajan. Teidän ansiosta pystyin saavuttamaan tämän tavoitteen elämässäni.

Ny rillataan!

Tampereella, 6.8.2017

Jaakko Krekola

SISÄLLYSLUETTELO

1.	JOHDANTO	1
1.1	Työn tausta ja motiivit.....	1
1.2	Tutkimuksen tavoitteet ja tutkimuskysymykset	4
1.3	Tutkimuksen rakenne	5
2.	SISÄINEN LASKENTATOIMI.....	6
2.1	Sisäisen laskentatoimen järjestelmät.....	8
2.2	Sisäisen laskentatoimen haasteet.....	10
2.3	Controllerin työkuva	12
2.3.1	Controllerin roolit	14
2.3.2	Controllerin toimenkuvan kehittäminen	16
2.4	Tiedon laadukkuus ja päätöksentekotilanteet.....	19
2.5	Suorituksen mittaaminen.....	23
2.6	Laskentatoimen asiakaspalveluroolin kehittäminen.....	28
3.	RESURSSIPOHJAINEN NÄKEMYKSI	30
3.1	Yrityksen resurssit.....	30
3.2	Resurssien muodostuminen.....	32
3.3	Tärkeiden resurssien tunnistaminen	33
3.4	Kytkös sisäiseen laskentatoimeen	38
4.	TUTKIMUSMENETELMÄT JA AINEISTO.....	41
4.1	Tutkimusstrategia ja –menetelmä.....	41
4.2	Kohdeyritys	43
4.3	Tiedon kerääminen ja tutkimuksen eteneminen.....	44
4.4	Tiedon analysointi	46
5.	TULOKSET	47
5.1	Kohdeyrityksen taloustoiminta	47
5.2	Kohdeyrityksen talousorganisaatio	50
5.3	Tehtaan controller-tiimi.....	53
5.4	Hyödynnettävät tietojärjestelmät.....	56
5.5	Controller-tiimin sidosryhmät ja kommunikaatio	58
5.6	Controller-tiimin toiminnan ongelmat	60
5.6.1	Raportointi	61
5.6.2	Kommunikaatio.....	65
5.6.3	Työkalut	68
6.	TULOSTEN TARKASTELO	72
6.1	Controller-tiimin asiakaspalveluroolin kehittäminen.....	72
6.2	Tärkeimpien sidosryhmien tunnistaminen tarpeiden kautta.....	76
6.3	Resurssien tunnistaminen VRIO-viitekehyksen avulla.....	80
6.4	Laskentatoimen mittaaminen tasapainotetulla mittaristolla.....	85

7. JOHTOPÄÄTÖKSET.....	89
7.1 Tutkimuksessa löydetyt kehitystarpeet	89
7.2 Tutkimuksen tavoitteen toteutuminen ja sen merkitys.....	90
7.3 Tutkimuksen kriittinen tarkastelu	92
7.4 Jatkotutkimustarpeet.....	94
LÄHTEET	96

1. JOHDANTO

Työssä tutkitaan sisäisen laskentatoimen asiakaspalveluroolia suuressa maailmanlaajuisesti toimivassa kaivosalan konsernissa. Globaalista toiminnasta johtuen konsernin organisaatorakenne on erittäin hajautettu ja se koostuu monista eri liiketoiminta- ja tuotealueista, mikä näkyy myös sisäisen laskentatoimen toiminnassa. Työn tutkimuskohteena on konsernin paikallisen tehtaan controller-tiimin toiminta. Controller-tiimi on tärkeä osa konsernin paikallista toimintaa, sillä se tekee läheistä yhteistyötä muun muassa johdon, kirjanpidon, paikallisten liiketoiminta-alueiden controllereiden ja tehtaan toimihenkilöiden kanssa. Controller-tiimi toimii sisäisenä asiakaspalvelufunktiona sen sidosryhmille, jonka takia sen tulee pystyä vastaamaan sen tärkeimpien sidosryhmien erilaisiin muuttuviin tarpeisiin parhaalla mahdollisella tavalla.

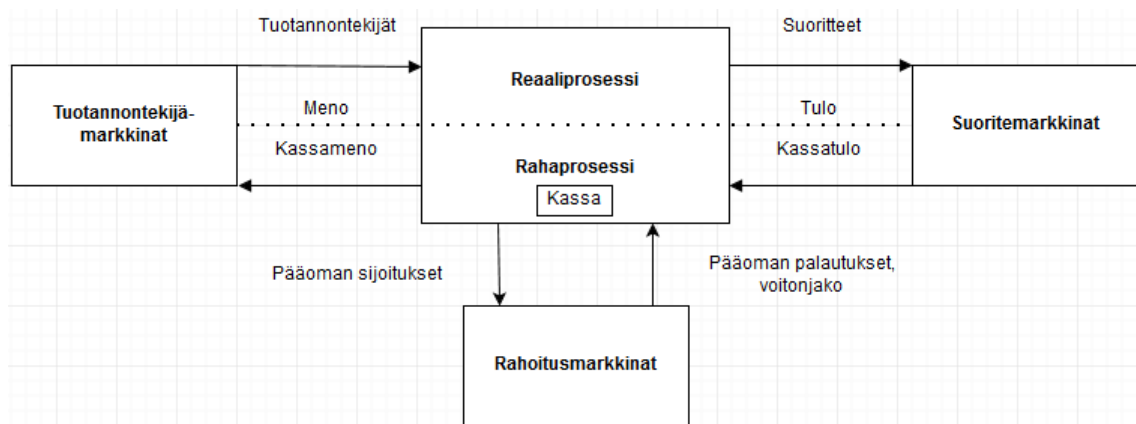
1.1 Työn tausta ja motiivit

Laskentatoimi on kvantifiointia eli asioiden ilmaisemista määrien avulla. Siinä kerätään numeraalista tietoa yrityksen eri lähteistä ja mitataan yrityksen taloudellista tehokkuutta sen eri sidosryhmille (Pellinen 2003; Selander & Valli 2007). Laskentatoimi jaetaan tyyppillisesti ulkoiseen ja sisäiseen laskentatoimeen. Ulkoinen laskentatoimi on lakisääteinen velvoite, jota säätelee kirjanpitolaki, ja jossa toimitetaan tietoa yrityksen voitoista sekä maksukyvyistä ulkoisille sidosryhmille kuten rahoittajille. Sen perustana toimii yrityksen kirjanpito, jonka vastuulla on muun muassa tilinpäätös sekä tulos- ja taselaskelmat. Sisäinen laskentatoimi toimii puolestaan organisaation sisäisenä palvelufunktiona ja sen tavoitteena on tuottaa oleellista taloudellista tietoa yrityksen sisäisille tahoille päätöksenteon tueksi. Sisäisen laskentatoimen vastuulla ovat usein muun muassa kuukausiraportoinnit, taloudelliset analyysit, kannattavuuslaskelmat sekä ennusteiden ja budjettien laatiminen. (Suomala et al. 2011)

Ulkoinen ja sisäinen laskentatoimi ovat luonteeltaan hyvin erilaisia. Ulkoisen laskentatoimen tuottama tieto keskittyy menneisyyteen ja sen lakisääteisestä velvoitteesta johtuen sille on asetettu selvät rajoitteet ja toimintaohjeet. Lisäksi ulkoista laskentatoimea säätelevät usein myös kansainväliset standardit kuten IFRS (International Financial Reporting Standards), jotka lisäävät ulkoisen laskentatoimen tiedon vertailukelpoisuutta. Ulkoinen laskentatoimi onkin erittäin säädeltyä, jonka takia sitä ei voida hyödyntää samalla tavalla yrityksen sisäisten sidosryhmien toimesta kuin sisäisen laskentatoimen tuottamaa tietoa. Ulkoisen laskentatoimen tuottamasta tiedosta puuttuu nimittäin tarvittava yksityiskohtaisuus. (Pellinen 2003; Selander & Valli 2007; Ihantola et al. 2012). Sisäisen laskentatoi-

men tavoitteena on parempi päätöksenteko sekä toiminnan tehokkuuden ja tuloksellisuuden parantaminen. Sisäistä laskentatoimea ei rajoita lainsäädäntö samalla tavalla kuten ulkoista laskentatoimea, jonka takia sitä voidaan muokata vastaamaan paremmin sidosryhmien tarpeita. (Suomala et al. 2011)

Sisäisen ja ulkoisen laskentatoimen eroja voidaan havainnollistaa myös kuvan 1 talousprosessin avulla, joka koostuu reaali- ja rahaprosesseista. Yrityksen talousprosessissa yrityksen toimintaa ympäröivät tuotannontekijä-, suorite- ja rahoitusmarkkinat. Reaaliprosessissa kuvataan yrityksen kaikkia toimintavaiheita kuten hankintaa, tuotantoa ja myyntiä, kun taas rahaprosessi kuvaa varsinaisia rahavirtoja. (Suomala et al. 2011) Ulkoisessa laskentatoimessa keskitytään yrityksen rahaprosessiin, mutta sisäisessä laskentatoimessa on tärkeä ymmärtää molemmat prosessit. Ymmärtämällä molemmat prosessit saadaan kokonaisvaltainen kuva siitä, mitä yrityksen toiminnassa voi tapahtua (tai tapahtuu) ja minkälaiset taloudelliset vaikutukset tapahtumilla on. Liikejohdollisesti ajatellen reaali-prosessi on talousprosessista olennaisempi, sillä se tukee päätöksentekoa paremmin. (Pellinen 2003; Suomala et al. 2011)



Kuva 1. Yrityksen talousprosessi. (mukailtu lähteestä Suomala et al. 2011)

Sisäinen ja ulkoinen laskentatoimi eivät ole toisistaan riippumattomia yrityksen toimintoja. Molemmissa toiminnoissa keskitytään yrityksen talouteen ja sen tehokkuuden mittaamiseen. Tästä johtuen onkin tärkeä huomioida, että myös sisäisessä laskentatoimessa hallitsevassa osassa ovat ulkoisen laskentatoimen käsitteistö ja normit. Sisäinen laskentatoimi hyödyntää osittain samaa tietoa kuin ulkoinen laskentatoimi ja usein yrityksen sisällä nämä kaksi osa-aluetta tekevätkin paljon yhteistyötä keskenään. (Pellinen 2003) Ulkoisen laskentatoimen periaatteet on siis hallittava myös sisäisen laskentatoimen toiminnoissa, mutta sisäisen laskentatoimen vapauksista johtuen se on erittäin mielenkiintoinen tutkimuksen aihe, sillä valinnanvapaus mahdollistaa toiminnan muokkaamisen sidosryhmien tarpeiden mukaiseksi, joka näkyy myös saadussa hyödyssä.

Sisäistä laskentatoimea harjoittavien toimihenkilöiden tittelit vaihtelevat yrityskohtaisesti. Tyypillisiä titteleitä ovat esimerkiksi controller, business controller, talousanalyttikko, kustannusanalyttikko sekä talousasiantuntija. Kirjallisuudessa tyypillisin titteli on

kuitenkin controller, jota tullaan käyttämään myös tässä työssä sisäisen laskentatoimen parissa työskentelevän henkilön tittelinä. Controllerin toimintaa on tutkittu erittäin laajasti jo aiemmassa kirjallisuudessa ja tutkimusten painopiste on usein ollut siinä, mitkä ovat controllerin yleiset tehtävät ja tavoitteet, sekä miten controllerin toimintaa voidaan kehittää tukemaan paremmin johdon päätöksentekoa (esim. Zoni & Merchant 2007; Burgess 2012; Graham et al. 2012). Tässä työssä tarkastellaan controllereiden asiakaspalveluroolia monipuolisessa ympäristössä, jossa heiltä vaaditaan ymmärrystä kaikista yrityksen eri paikallisista funktioista.

Sisäisen laskentatoimen tutkimukset keskittyvät usein controllereiden eri rooleihin. On kuitenkin tärkeä ymmärtää myös sisäisen laskentatoimen asiakaspalvelurooli ja sen tarve. Sisäinen laskentatoimi on tukifunktio yritysten muille toiminnoille: sen tarve syntyy muiden toimintojen tarpeista ymmärtää toimintansa taloudellinen puoli. Sisäinen laskentatoimi on hyvin rajattu toiminta-alue, joka vaatii hyvin spesifit ominaisuudet, jotta siitä saadaan toimiva tukifunktio. Yritysten tulee ymmärtää, minkälaiset ominaisuudet ja resurssit sisäisen laskentatoimen toiminnalta vaaditaan, jotta se vastaa parhaalla mahdollisella tavalla sidosryhmiensä tarpeisiin. Ymmärtämällä sisäisen laskentatoimen tärkeimmät resurssit sekä sitä ympäröivän toiminnan tarpeet, voidaan ymmärtää, mihin sisäisen laskentatoimen toiminnassa tulee kiinnittää huomiota ja mihin siinä tulee panostaa, jotta yritys saisi siitä parhaan mahdollisen hyödyn.

Laskentatoimen asiakaspalveluroolin tutkiminen on melko harvinaista nykyisissä tutkimuksissa, vaikka sillä on potentiaalia parantaa yrityksen toimintaa ja kilpailukykyä markkinoilla. Nykyiset tutkimukset ovat tiedostaneet sidosryhmien tunnistamisen ja kommunikaation panostamisen tärkeyden laskentatoimen asiakaspalveluroolia tarkastellessa, mutta tutkimukset eivät ole paneutuneet yhtä tarkasti itse laskentatoimen vahvuuksiin asiakaspalveluroolissa. (Laine et al. 2016; Lindholm et al. 2017) Vaikka ympäristö muokkaa vahvasti laskentatoimen toimintaa, on tärkeää tunnistaa myös laskentatoimen omat vahvuudet, jolloin saadaan parempi ymmärrys siitä, miten laskentatoimea voidaan kehittää myös sisäisesti.

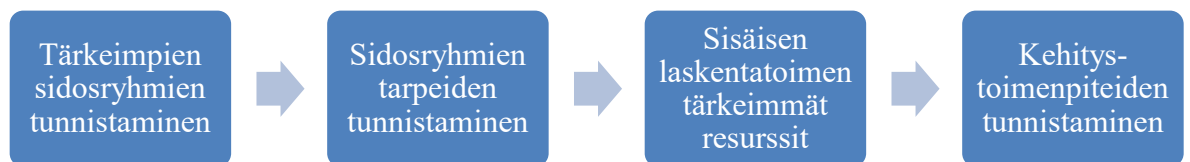
On tärkeää tarkastella, mihin laskentatoimen tulisi panostaa, jotta asiakaspalveluroolista saataisiin kokonaisvaltaisempi ja, että se tukisi sidosryhmiä parhaalla mahdollisella tavalla. Asiakkaiden absoluuttisen arvon tunnistaminen ja laskentatoimen mukauttaminen vastaamaan asiakasarvoa on hyvin tehokas tapa kehittää laskentatoimea entistä paremmaksi. Resurssipohjainen näkemys tarjoaa potentiaalisen ratkaisun siihen, miten laskentatoimea voidaan tarkastella kriittisesti ja miten sitä voidaan mitata, sekä samalla tunnistaa laskentatoimen parhaimmat resurssit ja pyrkiä kehittämään toimintaa niin, että resursseista saadaan mahdollisimman suuri hyöty. Laskentatoimea kehittämällä voidaan vaikuttaa kaikkiin yrityksen muihin toimintoihin, jolloin niiden tukeminen on tehokkaampaa ja tätä kautta kehityksellä on myös vaikutus yrityksen kilpailukykyyn. Nykypäivän yritystoiminnassa vallitseva tarkka kustannuskuri vaatii laajan ja tarkan ymmärryksen kustannuksista ja erinäisistä mahdollisuuksista alentaa yrityksen kustannustasoa.

1.2 Tutkimuksen tavoitteet ja tutkimuskysymykset

Tämän työn tavoitteena on kehittää sisäisen laskentatoimen toimintaa asiakaspalvelufunktiona, jotta se pystyisi vastaamaan paremmin ja tehokkaammin tärkeimpien sidosryhmiensä vaatimuksiin ja pyyntöihin. Tutkimuksen tavoitetta lähestytään tutkimuskysymyksillä:

- Minkälainen on kohdeyrityksen controller-tiimin rooli ja miten asiakaspalvelufunktio ilmenee toiminnassa?
- Ketkä ovat sisäisen laskentatoimen tärkeimmät sidosryhmät ja minkälaisia tarpeita heillä on?
- Mitkä ovat sisäisen laskentatoimen tärkeimmät resurssit?
- Miten onnistunutta laskentatoimea voidaan mitata?

Tutkimustavoitteen saavuttamista ja tutkimusprosessin kulkua on kuvattu kuvassa 2. Aluksi pyritään tunnistamaan tärkeimmät sidosryhmät sekä heidän tarpeet, joihin sisäinen laskentatoimi kykenee vastaamaan. Tämän jälkeen keskitytään sisäisen laskentatoimen omiin resursseihin ja niiden olennaisuuteen sidosryhmien tarpeita ajatellen. Lopuksi sidosryhmien tarpeet ja laskentatoimen omat resurssit pyritään tuomaan yhteen ja tunnistamaan, miten sisäisen laskentatoimen toimintaa tulisi kehittää, jotta se voisi vastata sidosryhmiensä tarpeisiin paremmin ja tehokkaammin



Kuva 2. Tutkimusprosessin kulku.

Tutkimustavoitteen kautta on nähtävissä, mihin sisäisessä laskentatoimessa tulisi panostaa globaalin suuryrityksen toiminnassa. Tätä varten tulee ymmärtää ympäristön vaikutus sekä sisäisen laskentatoimen omat sisäiset vahvuudet. Työstä nähdään myös, minkälainen sisäisen laskentatoimen toimintaympäristö tarkalleen on ja mitä sisäiseltä laskentatoimelta vaaditaan, jotta se pärjää toimintaympäristössään ja tuo lisäarvoa yritykselle. Resurssipohjaisen näkemyksen avulla sisäistä laskentatoimea voidaan tarkastella uuden näkökulman kautta, jolloin voidaan entistä paremmin keskittyä sen vahvuuksiin ja niiden kehittämiseen.

1.3 Tutkimuksen rakenne

Johdannon jälkeen työssä käsitellään teorian ensimmäinen osa-alue, joka on sisäinen laskentatoimi. Tässä osuudessa käsitellään sisäistä laskentatoimea tarkemmin: sen ominaisuuksia, määritelmiä, järjestelmiä sekä kehitystarpeita. Sisäisen laskentatoimen osuudessa käsitellään tarkemmin myös controllerin työkuva: sen erilaisia rooleja ja yleisiä kehitystarpeita. Lisäksi osiossa tutustutaan laskentatoimen tiedon laatuun ja päätöksentekotilanteisiin sekä suorituksen mittaamiseen.

Sisäisen laskentatoimen teoriaosuuden jälkeen käsitellään toinen teoriaosuus, joka käsittelee resurssipohjaista näkemystä. Tässä osuudessa tutustutaan tarkemmin resurssipohjaisen näkemyksen viitekehykseen: mitä resurssit ovat, miten ne syntyvät ja miten tärkeimmät resurssit voidaan tunnistaa. Samalla osiossa käsitellään myös, miten laskentatoimi ja resurssipohjainen näkemys ovat kytköksissä toisiinsa.

Teoriaosuuksien jälkeen paneudutaan tutkimusmenetelmään ja –aineistoon. Tutkimus on tehty toimintatutkimuksena ja tässä osuudessa esitellään tarkemmin tutkimusstrategia ja -menetelmä, käsitellään tarkasteltavaa kohdeyritystä ja sen rakennetta. Lisäksi osiossa kuvataan tutkimuksen etenemistä ja tiedon keräämistä sekä miten tietoa on analysoitu työn tuloksia varten.

Tutkimusosuuden jälkeen tulevat työn tulokset ja niiden tarkastelu. Näissä osuuksissa käydään läpi kootusti, mitkä ovat tutkimuksen tärkeimmät havainnot sekä analysoidaan niitä tarkemmalla tasolla. Tuloksien tarkastelun jälkeen tulevat johtopäätökset, jossa pohditaan tutkimustavoitteiden toteutumista, esitellään vielä kootusti merkittävimmät löydöt ja niiden merkitys sekä pohditaan niitä kriittisesti. Johtopäätöksissä esitellään myös potentiaalisia jatkotutkimusmahdollisuuksia.

2. SISÄINEN LASKENTATOIMI

Sisäinen laskentatoimi on organisaation sisäinen tukifunktio, joka pyrkii tukemaan johtoa ja muita yrityksen funktioita parhaalla mahdollisella tavalla, jotta liiketoiminnan tavoitteet toteutuvat (Suomala et al. 2011). Yleisen määritelmän mukaan sisäisessä laskentatoimessa pyritään tuottamaan jatkuvaluonteisesti tietoa, jota voidaan hyödyntää päätöksenteossa. Siinä suunnitellaan ja kontrolloidaan yrityksen eri sisäisiä prosesseja ja tuotetaan numeerista tietoa, jotka vaihtelevat karkeista arvioista tarkempiin laskelmiin. (Pellinen 2003; Laine et al. 2012) Sisäistä laskentatoimea eivät rajoita tietyt toimintatavat, vaan sitä tulee soveltaa käyttökohteeseen sopivaksi, sillä ei ole yhtä ideaalista tapaa, miten sisäinen laskentatoimi tulee organisoida. Se pitää aina mukauttaa laskentakohteen tarpeisiin. (Suomala et al. 2011)

Suomala et al. (2011) mukaan sisäinen laskentatoimi on palvelutoiminto, joka voidaan nähdä kolmesta eri näkökulmasta:

1. Päätöksenteon prosessien tukena
2. Organisatorisena toimintona
3. Joukkona laskentatekniikoita.

Nämä kolme näkökulmaa eivät ole toisiaan poissulkevia vaan sisäinen laskentatoimi koostuu näistä kaikista. Tietyissä yrityksissä tietty näkökulma voi painottua toista enemmän, mutta se riippuu aina itse yrityksestä ja sen tekemistä valinnoista. Tyypillisiä varsinaisia sisäisen laskentatoimen toimintoja ovat muun muassa:

- tulos- ja tase-laskelmat,
- kustannuslaskenta,
- kannattavuuden, maksuvalmiuden ja vakavaraisuuden mittaaminen,
- tuottavuuden mittaaminen,
- investointilaskenta ja
- taloudellinen analyysi. (Suomala et al. 2011)

Nämä toiminnot vaativat laskentatekniikoiden hallintaa, mutta samalla toimivat myös päätöksenteon tukena, mikä kuvaa sisäisen laskentatoimen toiminnan laajuutta. Sisäisessä laskentatoimessa pyritään laskentatekniikoita hyödyntäen luomaan hyödyllistä tietoa sen sidosryhmille, jonka avulla voidaan tehdä parempia päätöksiä oikeuttamalla, määrittämällä ja kontrolloimalla yrityksen tavoitteita. (Pellinen 2003; Laine et al. 2012).

Sisäistä laskentatoimea ei rajoita lainsäädäntö samalla tavalla kuin ulkoista laskentatoimea. Siinä on vapaus tehdä valintoja riippuen laskentakohteen luonteesta. Laskentakohteita voivat olla esimerkiksi yritys itse, tuoteryhmä, asiakassegmentti tai markkina-alue.

Laskentakohteen yritys voi valita oman tahtonsa mukaan, mutta tärkeintä on ymmärtää, mihin laskelma on tarkoitettu. Laskentakohteita määrittäessä tulee esimerkiksi miettiä:

- mitkä laskentakohteet kiinnostavat
- mitä tuottoja ja kustannuksia on huomioitava ja arvostettava, sekä
- millä tarkkuudella näitä kohdistetaan laskentakohteille. (Suomala et al. 2011)

Valinnan vapaus mahdollistaa laskentakohteiden tarkkuuden parantamisen, mutta samalla se tuo myös ongelmia. Sisäisen laskentatoimen tyypillisimpiä ongelmia ovat laajuus-, mittaus-, kohdistus-, jaksotus- ja arvostamisongelmat. Näiden ratkaisu on aina tapauskohtaista ja harvoin löytyy selvää oikeaa ratkaisua. Tähän liittyen sisäisen laskentatoimen yksi suurimmista haasteista on tiedon ja ymmärryksen välittäminen sidosryhmille. Mikäli tietoa ja siihen liittyen tehtyjä valintoja sekä mahdollisia rajoituksia ei ymmärretä oikein, ei sisäisen laskentatoimen toiminnasta saada välttämättä todellista hyötyä. (Pellinen 2003)

Yrityksen tyypillisiä sidosryhmiä löytyy taulukosta 1. Sidoryhmät jakautuvat sisäisiin ja ulkoisiin, joiden kytkös laskentatoimeen voi olla hyvinkin erilainen. Sisäisessä laskentatoimessa läheisintä yhteistyötä tehdään eri johtohenkilöstön kanssa. Keskijohdolla on usein suurin informaatiotarve sisäisen laskentatoimen näkökulmasta, mutta myös ylimmälle johdolle raportointi on tärkeää. Johto vaatii laskentatoimelta tietoa, jonka pohjalta tehdä päätöksiä, mutta samalla myös selkeyttä, jotta myös ulkoiset sidoryhmät näkevät, että laskentatoimi noudattaa yleisiä periaatteita. Ulkoiset sidoryhmät eivät usein ole välittömässä yhteydessä sisäisen laskentatoimen kanssa, pois lukien muutamat poikkeustapaukset kuten tilintarkastajat, jotka usein tekevät yhteistyötä myös sisäisen laskentatoimen kanssa, vaikka heidän pääasiallinen yhteistyö tapahtuu kirjanpidon kanssa. Tilintarkastajille tärkeää on lainsäädännön ja standardien noudattaminen. (Sutton 2002; Burgess 2012)

Taulukko 1. Yrityksen sidosryhmät. (mukailtu lähteestä Burgess 2012)

	Sidosryhmä	Esimerkit
Sisäiset	Työntekijät	Tuotannon työntekijät
	Keskijohdon henkilöstö	Tuotantopäällikkö, taluspäällikkö
	Ylempi johto	Liiketoiminta-alueiden johtajat, toimitusjohtaja
Ulkoiset	Toimittajat ja asiakkaat	Alihankkijat ja loppuasiakkaat
	Valtio ja hallitus	Lainsäädännön asettajat
	Omistajat ja sijoittajat	Osakkeenomistajat
	Yhteistyökumppanit	Tilintarkastajat

Sisäisen laskentatoimen haastavuudesta johtuen voidaan laskentatoimi jakaa ennako- ja jälkilaskelmiin. Ennakkolaskelmissa pyritään hahmottamaan seurauksia, joita voi syntyä laskentatoimeen liittyvistä päätöksistä, kun taas jälkilaskennassa nähdään todelliset seuraukset. Tämä on eräänlainen jatkuvan parantamisen prosessi, jossa jälkilaskennasta oppimalla voidaan jatkuvasti kehittää ennakkolaskelmia tarkemmiksi ja parantamaan tiedon laatua. (Suomala et al. 2011) Tällainen oppiminen ei kuitenkaan ole helppoa, sillä sisäisen laskentatoimen henkilöstöltä vaaditaan paljon osaamista, jotta voidaan tunnistaa ja hyödyntää tietoa aiemmista laskelmista. Lisäksi ongelmaa vaikeuttaa se, että erityisesti laajoissa organisaatorakenteissa tiedonhallinta on erittäin hajautettua, joka näkyy myös laskentatoimen tehottomuudessa. (Laine et al. 2016)

2.1 Sisäisen laskentatoimen järjestelmät

Sisäisen laskentatoimen tiedonhallinnan helpottamiseksi yrityksiltä löytyy käytöstään useita erilaisia työkaluja. Laskentatoimen tietojärjestelmien pääfunktio on tiedon tehokas luominen johtoa varten. Tyypillisiä laskentatoimen työkaluja ovat muun muassa:

- Toiminnanohjausjärjestelmät,
- Taulukkolaskentasovellukset,
- ETL- (extraction, transformation, load) ja BI-sovellukset (business intelligence), ja
- Erikoissovellukset. (Granlund 2010; Suomala et al. 2011)

Toiminnanohjausjärjestelmät ovat hyvin laajoja järjestelmiä, joiden tavoitteena on yhdistää kaikki yritysten toiminnot yhdeksi keskeiseksi tietojärjestelmäksi. Toiminnanohjausjärjestelmän nähdään tuovan yrityksen toiminta yhteen. Sen laajuus kuitenkin johtaa siihen, että järjestelmä voi olla hyvin jäykkä ja sen käyttö hankalaa, sillä se sisältää niin

paljon tietoa erinäisistä toiminnoista. Tästä johtuen toiminnanohjausjärjestelmät nähdään hyödyllisinä vain silloin, kun ne ovat muokattu yritysten tarpeisiin soveltuviksi. (Dechow & Mouritsen 2005; Suomala et al. 2011)

Taulukkolaskentasovellukset ovat hyvin tyypillisiä laskentatoimen järjestelmiä, joiden hyötynä on niiden joustavuus ja monipuolisuus. Ongelmiakin näillä sovelluksilla on, sillä usein niiden hallittu ylläpito voi olla hyvin hankalaa, jolloin laskentakokonaisuudesta tulee erittäin monimutkainen ja hankalasti ymmärrettävä. (Janvrin & Morrison 2000; Suomala et al. 2011) Tunnetuin taulukkolaskentasovellus lienee Microsoftin Excel, jonka avulla on helppo jäsenellä ja käsitellä dataa ymmärrettävämpään muotoon pienenkin perehdytyksen jälkeen ja samalla se kykenee erittäin monimutkaisiin laskelmiin.

ETL- ja BI-sovelluksissa voidaan tietoa kerätä monipuolisesti eri järjestelmistä luoden erittäin laajasti kootun tietovaraston. Tätä tietovarastoa voidaan jäsenellä eri tavalla, mikä mahdollistaa monipuolisen tiedon tarkastelun ja raportoinnin. Näistä sovelluksissa puhuttaessa usein puhutaan kuutioinnista, jossa tietoa voidaan tarkastella moniulotteisesti. (Lawton 2006; Suomala et al. 2011) Yksi tunnetuimmista sovelluksista on IBM Cognos, joka on hyvinkin yleinen tietojärjestelmä yritysten toiminnassa.

Erikoissovellukset voivat periaatteessa olla mitä tahansa. Erikoissovelluksiin kuuluvat esimerkiksi toimintolaskentaa varten kehitetyt järjestelmät. Ne ovat usein hyvin räätälöityjä ratkaisuja yritysten toimintaan, jonka takia niiden toimintaa on hankala yleistää. Vaikka erikoissovellukset ovat räätälöityjä yrityksen toimintaan ja kykenevät luomaan ainutlaatuista tietoa yrityksen toiminnasta, ne usein jäävät irralliseksi osaksi yrityksen järjestelmäarkkitehtuuria, jonka takia niitä on vaikea kehittää eteenpäin olennaiseksi osaksi yrityksen toimintaa. (Suomala et al. 2011)

Laskentatoimen tietojärjestelmät voidaan organisoida yhtenäiseksi järjestelmäksi tai ne voidaan järjestää kahdeksi tai useammaksi rinnakkaisjärjestelmäksi. Yhtenäisjärjestelmässä sama järjestelmä luo kaikki tiedon tarpeet tuloslaskennasta johdon laskentatarpeisiin. Rinnakkaisjärjestelmässä puolestaan eri järjestelmät tukevat eri toimintojen tarpeita. Yhtenäisjärjestelmä on harvoin kannattava ratkaisu, sillä siinä ei päästä tarpeelliselle tasolle laskelmien tarkkuudessa, koska yhtä järjestelmää ei voida kontrolloida tarpeeksi tehokkaasti, jotta se soveltuisi kaikkien toimintojen tukemiseen. Rinnakkaisjärjestelmässä puolestaan ongelmana on järjestelmärakenteen monimutkaisuus sekä kustannukset. Tästä johtuen yksi tyypillisimmistä tavoista järjestää yrityksen tietojärjestelmäinfrastruktuuri on yhtenäisjärjestelmä, jota tuetaan erillisillä laskelmilla. (Pellinen 2003; Granlund 2010) Taulukosta 2 löytyy tarkempi erittely järjestelmävaihtoehtojen hyödyistä ja haitoista. Taulukosta nähdään, että sisäinen laskentatoimi vaatii vähintäänkin erillislaskelmia, jotta siitä saadaan tarvittava hyöty päätöksentekoon.

Taulukko 2. Eri tavat organisoida yrityksen laskentatietojärjestelmät. (mukailtu lähteestä Pellinen 2003)

	Yhtenäisjärjestelmä	Yhtenäisjärjestelmä ja erillislaskelmat	Rinnakkaisjärjestelmä
Hyöty päätöksenteossa	Vähäinen	Suuri	Suuri
Ylläpitokustannus	Vähäinen	-	Suuri
Mukautuvuus	Jäykkä	Joustava	-
Tiedon odotusaika	Lyhyt	Pitkä	Lyhyt
Rajoittava tekijä	Laki	Osaaminen	Raha

Yhtenäisjärjestelmä yksinkertaisesti on liian jäykkä kokonaisuus, sillä sitä rajoittaa usein lainsäädäntö, koska järjestelmän tulee tuottaa tarvittavat tiedot myös ulkoista laskentatoimea ajatellen. Usein oikea valinta yrityksen tietojärjestelmärakenteelle onkin joko yhtenäisjärjestelmän tukeminen erillislaskelmilla tai rinnakkaisjärjestelmä. Tämä valinta riippuu aina siitä, minkä tason osaamista yrityksen henkilöstöltä löytyy sekä yrityksen varallisuudesta ja halusta panostaa tietojärjestelmiin. Tietojärjestelmien rooli kasvaa jatkuvasti laskentatoimen parissa johtuen teknologisesta kehityksestä, minkä takia on tärkeää, että laskentatoimen tietojärjestelmiin pyritään panostamaan mahdollisimman paljon. Tällöin voidaan saavuttaa huomattavia etuja toiminnan tehokkuudessa ja keskittyä entistä enemmän johdon päätöksenteon tukemiseen. (Pellinen 2003; Granlund 2010)

2.2 Sisäisen laskentatoimen haasteet

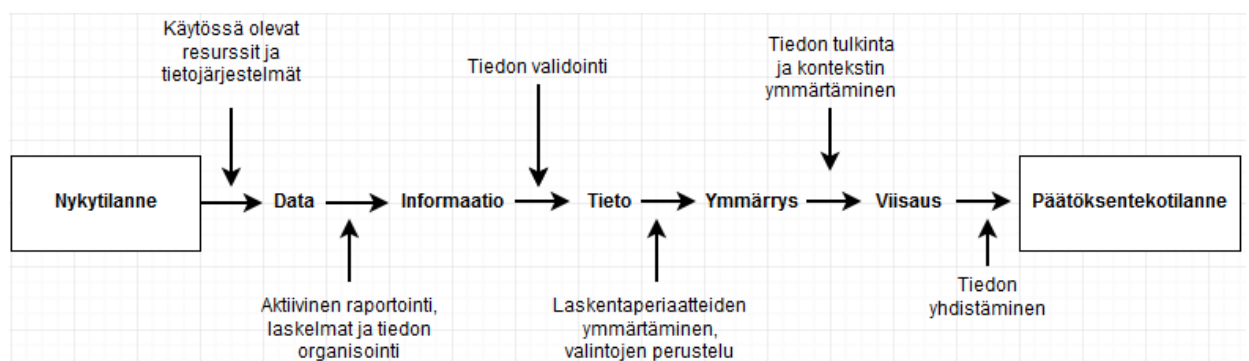
Sisäisen laskentatoimen haastavuuteen vaikuttaa sen järjestämisen vapaus. Laskentatoimen toteutus ei usein vastaa ideaalista tilannetta, sillä ei ole olemassa yhtä ideaalista tapaa, miten laskentatoimi tulisi organisoida. (Suomala et al. 2011) Erityisesti suurissa organisaatioissa moninaiset samanaikaiset tavoitteet vaikeuttavat laskentatoimen toimintaa ja lisäävät sen tuottaman tiedon epävarmuutta, mikä rajoittaa myös laskentatoimen tiedon hyötyä päätöksentekotilanteissa. Hyvänä esimerkkinä ovat tuotekehitysprojektit, joissa yhdistyvät useiden eri osapuolien näkemykset ja jolloin laskentatoimen tuottama tuki on epämääräistä. Tuotekehitysprojektit ovat jo valmiiksi hyvin epävarmoja, joten laskentatoimen kerätessä eri osapuolten arvioita yhteen, tavoitteena luoda kvantitatiivista tietoa päätöksenteon tueksi, kasvaa tiedon epävarmuus ja sen arvo päätöksentekotilanteissa kääri. (Laine et al. 2016)

Laskennan epävarmuudesta johtuen sisäisessä laskentatoimessa pitää ansaita sidosryhmien luottamus. Mikäli laskennan tuottamaan tietoon ei luoteta, on kvalitatiivinen tieto

pääosassa päätöksentekotilanteessa. (Laine et al. 2016) Ensimmäinen askel laskennan luottamuksen luomiseen on ymmärryksen muodostuminen. Sisäisen laskentatoimen pitää pystyä kommunikoidaan laskennan tiedon käyttötarkoitus, sillä muuten sen hyödyntäminen johtaa väärin johtopäätöksiin. Ymmärryksen välityttyä voidaan rakentaa luottamusta sidosryhmiin, jotta hekin voivat luottaa laskennan tietoon sekä laskentatoimen asiantuntijan omaan osaamiseen. Vasta luottamuksen muodostumisen jälkeen voidaan tietoa hyödyntää päätöksentekotilanteissa. (Suomala et al. 2011)

Luotettavan tiedon luominen vaatii ymmärryksen tiedon jalostamisesta sekä sen tuottamisesta päätöksentekotilanteeseen. Sisäisessä laskentatoimessa pyritään luomaan datasta ymmärrystä ja viisautta. **Data** on tiedon karkein muoto – se on satunnaisia lukuja ja numeroita, joiden perusteella ei voida tehdä johtopäätöksiä. Dataa jalostamalla saadaan **informaatiota**, jotka usein esiintyvät raporttien ja laskelmien muodossa. Siinä karkeaa dataa on jäsenneltä ymmärrettävämpään muotoon. Informaationkin tapauksessa tulee ymmärtää sen merkityksellisyys, jolloin sitä voidaan jalostaa vielä pidemmälle **tiedoksi**. Tiedon konteksti tulee aina ymmärtää sekä nähdä myös sitä ympäröivät tekijät, jotta sitä voidaan käyttää päätöksentekotilanteessa, jolloin syntyy **ymmärrys**. Tiedon jalostamisen viimeinen askel on **viisaus**, jossa ymmärrystä hyödynnetään oikealla tavalla. (Spiegler 2003; Ahsan & Shah 2006)

Päätöksentekotilanteessa on ymmärrettävä ja osattava jalostaa tietoa eteenpäin. Tiedon jalostamista päätöksentekotilannetta varten on kuvattu kuvassa 3. Siinä yhdistyvät niin laskentatekniikoiden hallinta kuin myös tiedon ja sen merkityksellisyyden kommunikointi. Laskentatekniikoiden hallinta on tyypillisesti melko helppoa laskentatoimen asiantuntijoille, jonka johdosta suurin haastavuus syntyykin kommunikoinnissa sekä lukujen oikeanlaisessa hyödyntämisessä. Tämä onkin yksi laskentatoimen tyypillisimmistä kompastuskivistä: siinä ei vastata toimintaympäristön vaatimuksiin. (Spiegler 2003; Ahsan & Shah 2006; Suomala et al. 2011)



Kuva 3. Tiedon jalostaminen päätöksentekotilanteeseen. (mukailtu lähteistä Spiegler 2003; Suomala et al. 2011)

Tiedon jalostamisen apuna ovat laskentatoimen järjestelmät. Laskentatoimen järjestelmät helpottavat hallitsemaan organisaation eri osa-alueita sekä auttavat tiedon jakamisessa ja kommunikoinnissa. Järjestelmien kautta voidaan lisätä toiminnan läpinäkyvyyttä sekä arvioiden skaalautuvuutta, jolloin tiedon luotettavuutta voidaan parantaa, sillä tiedon jakaminen on helpompaa ja laskentatoimella on paremmat keinot päästä tarvittavaan tietoon käsiksi. (Laine et al. 2016) Kattavan järjestelmätuen avulla voidaan välttää tiedon liiallista yksilöitymistä ja muuttumista hiljaiseksi tiedoksi, jolloin tavoitteiden tukeminen on helpompaa laskentatoimen näkökulmasta (Lindholm et al. 2017).

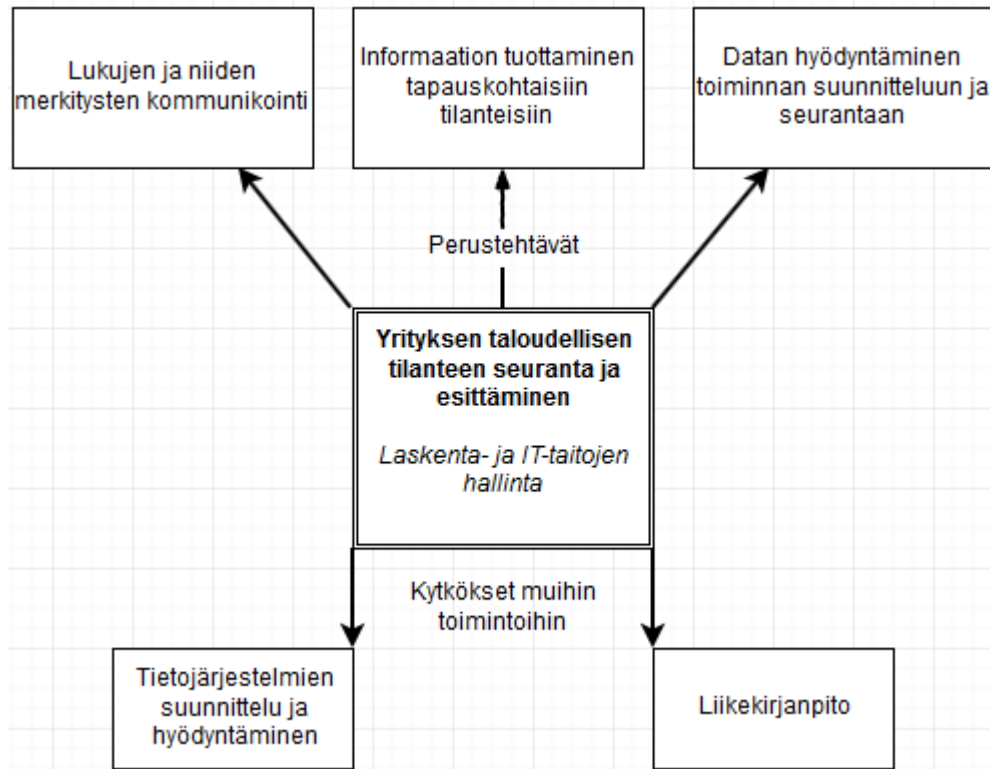
Eriyisen suuret haasteet laskentatoimella on globaaleissa suuryrityksissä. Näissä tapauksissa laskentatoimi jakautuu monien eri toimijoiden kesken, joiden tulee ymmärtää kytköksensä muihin funktioihin kuin myös muihin laskentatoimen toimijoihin. Laskentatoimen tulee nähdä sen rooli niin organisaatiotasojen kuin myös yksiköiden välillä. (Lindholm et al. 2017) Näissä ympäristöissä tieto liikkuu moniin eri suuntiin, jolloin sen liikettä on hankala kontrolloida. Toiminnan moninaisuus ja eri osa-alueiden kytkökset on ymmärrettävä, jotta toimintaa voidaan seurata ja mitata tehokkaasti. (Laine et al. 2016) Globaaleissa suuryrityksissä sisäisen laskentatoimen haasteet ja riskit eskaloituvat, sillä toiminnan ymmärtäminen on erittäin hankalaa, jolloin sillä on myös suora yhteys laskentatoimen tuottaman tiedon laatuun (Cai et al. 2007).

Toiminnan monipuolisuuden takia laskentatoimen toimintaa hallitsevat usein standardisoidut säännöt ja prosessit, jotka ylempi johto on luonut. Tällaiset järjestelyt mahdollistavat paikallistason näkyvyyden parantamisen sekä laskentatoimen strategisen järjestäytymisen. Ongelmana kuitenkin on paikallistason ja ylemmän johdon tavoitteet. Laajoissa organisaatioissa paikallisten toimijoiden tavoitteet voivat vaihdella huomattavasti. (Lindholm et al. 2017) Laskentatoimen tiedon tulee tukea parhaalla mahdollisella tavalla laskentakohdetta ja sen tarvetta, mikä usein vaatii yksittäisiä päätöksiä ja joita ei voida yleistää (Suomala et al. 2011). Standardisoidut toimintatavat eivät välttämättä tue paikallista toimintaa kunnolla, mikä heikentää laskentatoimen tuottamaa tukea sen sidosryhmilleen sekä vaikuttaa negatiivisesti toiminnan kannattavuuteen. Tästä johtuen yrityksen tulee ainakin osittain mukauttaa laskentatoimi lähiympäristöönsä. (Sutton 2002)

2.3 Controllerin työkuva

Controllereiden vastuulla on sisäisen laskentatoimen toteuttaminen yrityksessä. Heidän tehtävänä on järjestää laskentatoimi siten, että yrityksen sisällä voidaan vastata erilaisiin tiedon tarpeisiin nopeasti tuottamalla luotettavaa ja taloudellista tietoa. (Suomala et al. 2011) Controllereiden tehtävä on seurata yrityksen taloudellista tilannetta, jota varten he keräävät, organisoivat ja raportoivat dataa, jota hyödynnetään muun muassa budjettineuvotteluissa sekä suorituksen arvioinnissa. Heidän vastuulla ovat myös kuukausi-, kvartaali ja vuosiraportoinnit, sisäinen analyysi ja valvonta sekä riskienhallinta. (Hartmann & Maas 2010; De Loo et al. 2011; Weber 2011)

Kuvassa 4 on esitelty Weberin (2011) näkemys controllereiden perustehtävistä sekä sen kytköksistä muihin toimintoihin. Kuvassa controllereiden perustehtäviin kuuluvat lukujen ja niiden merkityksen kommunikointi, informaation tuottaminen tapauskohtaisiin tilanteisiin sekä datan hyödyntäminen toiminnan suunnitteluun ja seurantaan. Näiden toimintojen suorittamiseen vaaditaan tarvittavat laskenta- ja IT-taidot. Yleiset kytkökset muihin toimintoihin liittyvätkin tietojärjestelmien suunnitteluun ja hyödyntämiseen sekä liikekirjanpitoon, joiden hallitsemista vaaditaan myös sisäisen laskentatoimen parissa. (Hartmann & Maas 2010; Weber 2011)



Kuva 4. Controllereiden perustehtävät ja kytkökset muihin toimintoihin. (mukailtu lähteestä Weber 2011)

Controllereiden perustehtävien keskinäiseen suhteeseen vaikuttavat controllerin toiminnan painopiste. Zonin & Merchantin (2007) mukaan controllerin toiminnan painopiste voi vaihdella kolmen eri orientaation mukaisesti:

1. Johtamisen ja kontrolloinnin orientaatio
2. Noudattamisen orientaatio
3. Kilpailuorientaatio.

Johtamisessa ja kontrolloinnissa painottuvat yrityksen valvonta, toiminnan tehokkuuden tarkastelu sekä suunnitelmien taloudellinen arviointi. Tämä on hyvin tyypillinen orientaatio, sillä siinä yhdistyvät kaikki kolme perustehtävää tasapuolisesti. Noudattamisen

orientaatioissa painottuu ulkoinen lainsäädäntö ja sen noudattaminen. Tällöin sisäinen laskentatoimi tekee läheistä yhteistyötä kirjanpidon kanssa, jolloin kytkös siihen vahvistuu. Kilpailuorientaatioissa pyritään keskittämään toimintaa talousanalyysiin markkinoiden perusteella, jolloin tavoitteena on parantaa yrityksen kilpailukykyä. Tässä orientaatioissa painottuu erityisesti informaation tuottaminen tapauskohtaisiin tilanteisiin, sillä tarpeiden nähdään muuttuvan jatkuvasti markkinoiden muutosten mukaisesti. (Zoni & Merchant 2007; Weber 2011)

Controllereiden toimenkuva on erittäin laaja. Controllereiden informaation tuottaminen on vahvasti kytköksissä myös tietojärjestelmien suunnittelussa ja implementoinnissa, joka on olennainen osa controllereiden tehtäviä. (Suomala et al. 2011) Controllereiden vastuulla on suunnitella ja ylläpitää laskentatietojärjestelmiä (AIS eli Accounting Information System) sekä hallinto- ja valvontajärjestelmiä (MCS eli Management Control System), joka tapahtuu usein IT-henkilöstön avustamana. (Graham et al. 2012). Laajasta toimenkuvasta johtuen controllereiden moniosaaminen on tärkeää. Heidän tulee pystyä kehittämään tietotekniikkaa tarpeiden mukaisesti, hallita eri laskentatekniikat, toimia asiakaspalvelutehtävissä sidosryhmiensä kanssa sekä pystyä kommunikimaan laskennan tuloksia ymmärrettävällä tasolla. (Suomala et al. 2011) Standardisoidut järjestelmät ovatkin controllereiden työkuvan apuna. Ne muodostavat monimutkaisen tietoverkoston, jota voidaan hyödyntää raportoinnissa ja kommunikoinnissa, jolloin laajan toimenkuvan hallinta on helpompaa. (Burgess 2012)

Controllerin työ vaatii paljon ammatillista osaamista. Heidän tulee pystyä esittämään yrityksen taloudellinen tilanne oikeudenmukaisesti ja objektiivisesti, mutta samalla kuitenkin huomioida päätöksentekotilanteet, johdon tavoitteet ja mukauttaa tiedon esittäminen heidän tarpeiden mukaisesti. Suuryrityksissä controllereiden pitää huomioida niin paikalliset kuin myös konsernitason tavoitteet. Tämä voi johtaa ristiriitaisiin tilanteisiin, sillä nämä tavoitteet eivät aina välttämättä ole yhdenmukaiset: jotkut voivat painottaa lyhyen aikavälin tuottoja (kuten hyvä kassavirta), kun taas toiset painottavat pidemmän aikavälin tavoitteita. Suhteiden ylläpitäminen voikin olla hankalaa, jonka takia controllereiden tulee osata priorisoida resurssejaan eri tarpeet huomioiden ja pyrkiä optimoimaan tukensa päätöksentekotilanteissa, jotta kaikkien osapuolten tavoitteet otetaan huomioon. (Hartmann & Maas 2010; Burgess 2012) Controllerin toiminnalla on nähty selvä yhteys yrityksen suorituskyvyn paranemiseen, mutta samalla se on usein myös riippuvaista itse johdon taloustiedosta ja -osaamisesta (Zoni & Merchant 2007).

2.3.1 Controllerin roolit

Graham et alin (2012) mukaan controllereiden päävastuualueet voidaan jakaa kahteen osaan: johdon tukemiseen päätöksenteossa sekä taloudelliseen raportointiin ja kontrollointiin. Nämä ovat luonteeltaan hyvin erilaisia tehtäviä, sillä päätöksenteon tukemisessa asiakaspalveluroolin painotus on suuri, kun taas raportoinnissa ja kontrolloinnissa yksi-

öllinen työ tärkeämpää. Controllereiden vastuualueet ja niiden painotus vaikuttavat huomattavasti siihen, millainen controllereiden rooli on yrityksessä. Päätöksentekoprosessissa painottuu analyyttinen ote, jossa controllerin rooli on toimia keskustelukumppanina, joka toimittaa erilaisia näkökulmia. Taloudellisessa raportoinnissa ja kontrolloinnissa painottuvat puolestaan yksilöllinen työ, jossa numeroita prosessoidaan eteenpäin. Tällöin controllerin roolia voidaan kutsua lukugeneraattoriksi. (Suomala et al. 2011)

Controllereiden tehtävänä on tasapainotella keskustelukumppanin ja lukugeneraattorin roolien välillä. Taulukossa 3 on esitelty näiden kahden roolin olennaisia ominaisuuksia liittyen roolin tehtäviin ja osallistumisasteeseen. Kuten taulukosta nähdään, keskustelukumppanin rooli muistuttaa huomattavasti eräänlaisen konsultin roolia, jossa analyyttisyys on yksi oleellisimmista tekijöistä. Sen tavoitteena on auttaa päätöksentekoprosessia tuomalla taloudellista näkökulmaa aiheeseen ja siinä pitää ymmärtää tuotetun tiedon tärkeys ja merkitys päätöksentekotilanteeseen. Lukugeneraattorin roolissa painottuvat tuotetun tiedon tarkkuus ja virheettömyys. (De Loo et al. 2011; Suomala et al. 2011; Graham et al. 2012) Näitä rooleja voidaan tarkastella tiedon jalostuksenkin näkökulmasta: lukugeneraattorin tavoitteena on jalostaa datasta informaatiota, kun taas keskustelukumppanin tulee pystyä viemään informaatio viisaudeksi ja välittämään se myös muille päätöksentekotilanteessa oleville.

Taulukko 3. Controllerin roolien eroavaisuudet. (mukailtu lähteistä De Loo et al. 2011; Suomala et al. 2011; Graham et al. 2012)

	Lukugeneraattori	Keskustelukumppani
Pääasiallinen tehtävä	Taloudellisen informaation tuottaminen kustannuslaskennan, raportoinnin ja ennusteiden muodossa.	Taloudellisen näkökulman läsnäolo ja sen esittäminen kaikissa toiminnoissa ja tilanteissa.
Osanotto	Irrallinen osa yrityksen toimintaa ja objektiivinen näkemys liiketoimintaan.	Aktiivinen osallistuminen päätöksentekoprosesseihin ja johtamiseen.
Tärkeimmät tekijät	Tiedon virheettömyys ja oikeiden laskentatekniikoiden valinta.	Ymmärrys reaali-prosessista ja sen merkityksestä taloudelliseen tilanteeseen.

De Loo et al. (2011) jatkavat perinteistä controllereiden roolijakoa pidemmälle. Heidän tutkimuksen tarkastelussa on neljä erilaista controllerin roolia, jotka voidaan jakaa neljään eri kategoriaan riippuen heidän toiminnan painotuksesta. Nämä roolit ovat:

1. Osallistuva controller
2. Itsenäinen controller
3. Vahva controller
4. Jaettu controller. (De Loo et al. 2011)

Osallistuvan controllerin toiminta painottuu keskustelukumppanin rooliin, jossa controller on kiinteä osa johtoryhmää ja päätöksentekoprosesseja. Tällöin controllerin toimintaan vaikuttavat sidosryhmät ja muut päätöksentekotilanteessa olevat, jolloin controllerin toiminta mukautuu sidosryhmien tarpeiden mukaiseksi ja hän pyrkii osaoptimoimaan tiedot omien sidosryhmien tarpeiden mukaiseksi. Itsenäisen controllerin toiminta painottuu lukugeneraattorin rooliin, jolloin controllerilla on objektiivinen näkemys yrityksen liiketoimintaan ja hän kykenee ylläpitämään kokonaiskuvan yrityksen taloudelliseen toimintaan. Vahvassa controllerissa yhdistyvät nämä kaksi tekijää: controller on vahvasti esillä päätöksentekoprosesseissa, mutta pystyy silti ylläpitämään oikeudenmukaisen ja objektiivisen näkemyksen liiketoimintaan. Jaetussa controllerissa tehtävät jaetaan kahdelle eri osapuolelle, jossa toinen pyrkii osallistumaan päätöksentekoon ja toinen ylläpitämään objektiivisen näkemyksen. (De Loo et al. 2011; Weber 2011)

Ideaalitilanteessa kaikki sisäisen laskentatoimen henkilöt olisivat vahvoja controllereita, jolloin he voisivat toimia liikekumppaneina ja sisäisinä konsultteina säilyttäen objektiivisen otteen liiketoimintaan. Tällaisessa tapauksessa lukugeneraattorin roolin tehtävät olisivat pitkälti automatisoitua tietoteknisten ratkaisujen kautta, jolloin controllereilta löytyisi tarvittava aika hoitaa kaikki toimenkuvansa tehtävät. Objektiivisuuden säilyttäminen on kuitenkin usein miltei mahdotonta, sillä controllerin toimenkuvaa ja valintoja muokkaavat omat henkilökohtaiset valinnat sekä ympäristön paine. (De Loo et al. 2011; Graham et al 2012) Vaikka lukugeneraattorin ja keskustelukumppanin roolit ovat yhdistyneet jollakin tasolla, painottuu controllerin toiminta yleensä selvästi jommallekummalle puolelle (Zoni & Merchant 2007).

2.3.2 Controllerin toimenkuvan kehittäminen

Controllerin vaihtelevat roolit ja toimenkuvat yrityksen sisällä ovat johtaneet moniin käytännön ongelmiin, joihin nykyajan tutkimukset ovat vahvasti keskittyneet. Vanhanaikaisen ajattelun mukaan controllerin toiminnan nähtiin rajoittavan innovointia ja luovuutta johtuen sen taloudellisesta painotuksesta. (Zoni & Merchant 2007) Tällainen pakottava kontrollointi koetaan erittäin negatiiviseksi, sillä ohjeiden ja sääntöjen koetaan vain rajoittavan toimintaa. Tästä johtuen onkin tärkeää, että controllereiden toiminta keskittyisi liiketoiminnan mahdollisuuksiin, jolloin pyritään hyödyntämään eri toimintojen omaa osaamista yrityksen toiminnan kehittämisessä. (Henttu-Aho 2016)

Controllerin toiminnassa on monia ongelmia, jotka vaativat toimenkuvan kehittämistä. Controllerin toiminta on vahvasti kytköksissä johdon toimintaan, jonka takia usein yhden osapuolen alisuorittaminen vaikuttaa myös toiseen. Esimerkiksi mikäli yrityksessä on

ammattitaidoton johtohenkilöstö, tarkoittaa se usein sitä, että controllerin toimenkuva keskittyy liikaa päätöksenteon tukemiseen eikä aikaa jää datan jalostamiseen, analyysiin ja muihin itsenäisiin tehtäviin. (Indjejikian & Matejka 2006) Controllerin toiminnassa tulee pystyä ylläpitämään sopivaa tasapainoa eri toimintojen kanssa ja asettaa tavoitteeksi vähentää ei-arvoa tuottavien toimintojen määrää sekä eri toimintojen ajankäyttöä, jotta aikaa jää myös oman toiminnan kehittämiseen (Zoni & Merchant 2007).

Controllerin toimenkuvan kehittäminen koetaan usein hankalaksi, sillä sisäisen laskenta-toimen tyypilliset ominaisuudet ovat ajan puute, henkilöstön puutteelliset taidot tehdä muutoksia (esimerkiksi IT-järjestelmien kehittäminen) sekä alhainen johdon tuki. Vaikka markkinoiden globalisaatio, kasvava kilpailu ja teknologiset läpimurrot asettavat vaatimuksia ja luovat mahdollisuuksia toiminnan kehittämiseen, ei muutosten läpivieminen ole aina helppoa. (Graham et al. 2012) Uudet toimintatavat kuten toimintolaskenta ja tasapainotettu tulostaulukko, jotka syntyvät järjestelmäkehityksen johdosta, voivat eneminkin lisätä controllereiden työtaakkaa rajoittaen heidän osallistumiskapasiteettia päätöksentekoprosesseihin, jos niiden implementointi ei ole harkittua (Henttu-Aho 2016). Tästä johtuen on erityisen tärkeää keskittyä arvoa tuottaviin toimintoihin ja pystyä karsimaan turhat toimintaprosessit (Zoni & Merchant 2007).

Rutiininomaisten tehtävien automatisointi on helpottanut huomattavasti teknologisen kehityksen ansiosta, joka on mahdollistanut controllereiden keskittymisen haastavimpiin tehtäviin. (Graham et al. 2012) Nykyajan controllereiden tehtävät painottuvatkin yhä enemmän kokonaisuuksien hallintaan, jolloin heidän tulee puolustaa liiketoiminnan kannattavia toimintoja sekä arvoa tuottavia palveluja. Tästä johtuen on tärkeää, että controller toimintaa ei eroteta omaksi osa-alueeksi vaan se pidetään osana yrityksen eri toimintoja. Tällöin controller voi ottaa aiemminkin esiteltyä kilpailuorientaation toimintaansa, jolloin keskipisteenä on yrityksen kilpailukyvyyn parantaminen. (Zoni & Merchant 2007) Controllerin läheinen osallistuminen lisää toiminnan läpinäkyvyyttä ja tiedon laatua, jolloin controllerin tuottama tieto lisää johdon ymmärrystä tehostaen yrityksen yleistä toimintaa ja sen laatua (Indjejikian & Matejka 2006).

Yrityksen tavoitteiden saavuttaminen on todistetusti helpompaa, kun controllerin toiminta integroidaan läheiseksi osaksi yrityksen paikallisia toimintoja (Henttu-Aho 2016). Zoni & Merchant (2007) ovat esitelleet erilaisia tekijöitä, jotka vaikuttavat siihen, kuinka aktiivisesti controllerin tulisi osallistua muuhun toimintaan:

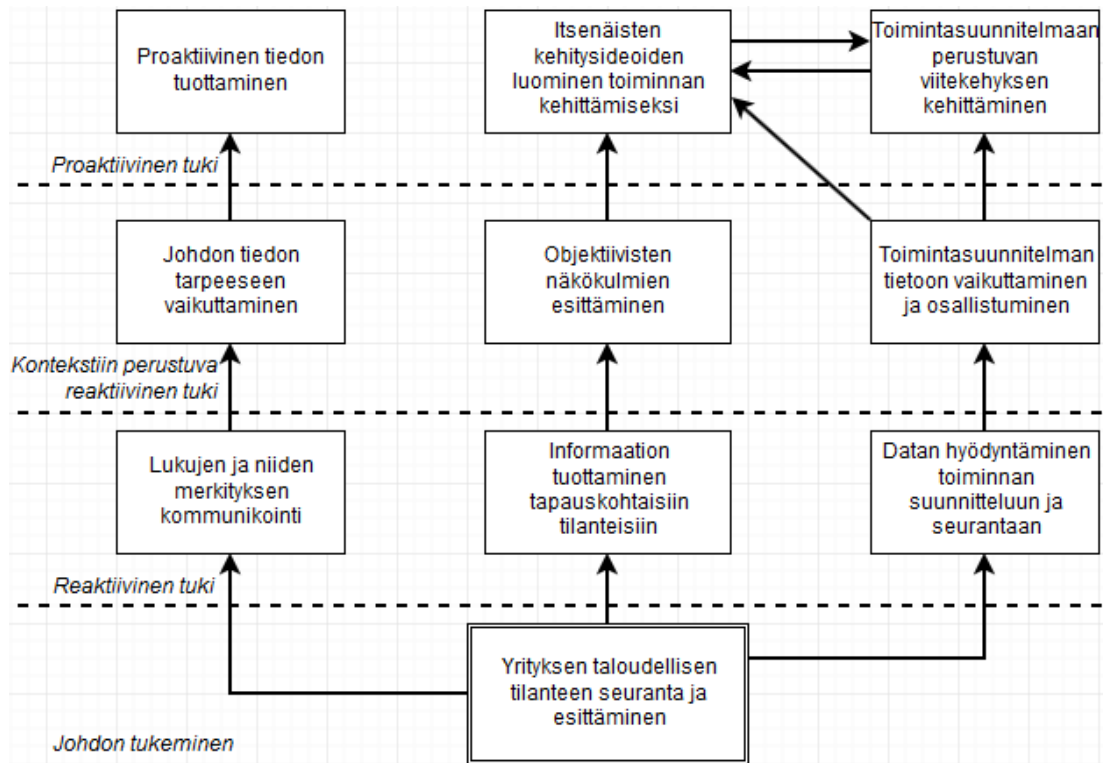
- Taloudellisen asiantuntijuuden tärkeys yrityksen toiminnalle,
- Strategisen suunnittelun ja budjetoinnin prosessit ja merkitys yritykselle,
- Paikallisten johtohenkilöiden taloudellinen osaaminen ja
- Muutostarpeet toimintaympäristössä.

Taloudellisen asiantuntijuuden nähdään olevan erityisen tärkeää pääomavaltaisilla aloilla, joissa toiminnan monimutkaisuus ja korkeat kiinteät kustannukset vaikuttavat jatkuvasti

toimintaan. Asiantuntijuutta vaaditaan myös, kun strateginen suunnittelu ja budjetointiprosessi koetaan tärkeiksi. Lisäksi paikallisen päätöksentekohenkilöstön oma taloudellinen osaaminen vaikuttaa controllerin osallistumistarpeeseen. Mikäli taloudellinen osaaminen on muilla heikkoa, vaaditaan controllereilta aktiivista osanottoa. Vaikka controllereiden osanoton merkitys on kasvanut, on poikkeustapauksia, joissa controller ei välttämättä tuo lisäarvoa. Nämä poikkeustapaukset voivat olla esimerkiksi suuria innovaatioita vaativat organisaatiomuutokset, joita ei aina voi taloudellisesti täysin perustella. (Zoni & Merchant 2007; Denning 2011)

Controllerin toiminta on tärkeä liittää muihin toimintoihin, mutta samalla pitää ymmärtää myös controllerin kokema sosiaalinen paine, joka on hyvin tyypillistä osallistuvan controllerin toiminnassa. Paikalliset controllerit mahdollistavat ainutlaatuisen osaamisen, jossa yhdistyvät paikallisen liiketoiminnan ymmärrys sekä laskennan hallinta, mutta läheinen yhteistyö aiheuttaa nopeasti puolueellisen asenteen controllerille, johtuen heidän kokemasta sosiaalisesta paineesta tyydyttää läheisten sidosryhmien tarpeet. Sosiaalisesta paineesta johtuen halutaan myötäillä sidosryhmien vaatimuksia ja mielipiteitä sekä toimia ohjeiden mukaisesti sen sijaan, että haastetaan muiden näkemyksiä ja mielipiteitä. (Hartmann & Maas 2010; De Loo et al. 2011)

Kuvassa 5 on kuvattu, miten controllerin perustehtäviä on mahdollista viedä eteenpäin kehittämien niiden arvoa yritykselle. Controllereiden rooli kasvaa jatkuvasti, sillä yhä useammin organisaatiot ovat hajautettuja, jolloin paikallinen johto ottaa yhä enemmän vastuuta päätöksistään (Henttu-Aho 2016). Tällaista ympäristömuutosta varten controllerin toimintaa tulee kehittää entistä proaktiivisemmaksi. Tämä tarkoittaa johdon tiedon tarpeeseen vaikuttamista ja proaktiivisen tiedon tuottamista pelkkien lukujen ja niiden merkityksen kommunikoinnin sijasta. Se tarkoittaa tapauskohtaisen informaation tuottamisen lisäksi näkökulmien ja kehitysideoiden kehittämistä. Controllereiden tulee pystyä myös yksittäisten mittareiden luomisen ja seuraamisen lisäksi luoda laajempia kokonaisuuksia ja viitekehyksiä, jotka tukevat yrityksen toimintasuunnitelmaa. (Weber 2011)



Kuva 5. Controllerin perustehtävien kehittäminen. (mukailtu lähteestä Weber 2011)

Ongelmista huolimatta controllerit ovat nykypäivänä miltei jokaisen yrityksen johtoryhmän jäseniä, sillä kasvava kommunikaatio controllereiden ja johdon välillä on huomattu stimuloivan oppimista liiketoimintaympäristössä. Kommunikaation parantuessa controllerit kykenevät haastamaan oman toimintansa tarkkuutta, joka puolestaan luo parempia ja realistisempia ennustuksia ja lisää laskentatoimen tehokkuutta. (Henttu-Aho 2016) Nykypäivän controllerin toiminta keskittyy toiminnallisen ja strategisen taloudellisen tiedon kehittämiseen ja kommunikointiin. Controllerin toiminnan tarkka kehityssuunta on vielä epäselvää sen muuttuessa jatkuvasti haasteellisemmaksi. Suurena taakkana ovat esimerkiksi tietojärjestelmien kehittäminen eteenpäin sekä muuttuvasta toimintaympäristöstä ja trendeistä johtuvat uudet huomioitavat asiat kuten ympäristö- ja kestävyysnäkökulmat. (Graham et al. 2012).

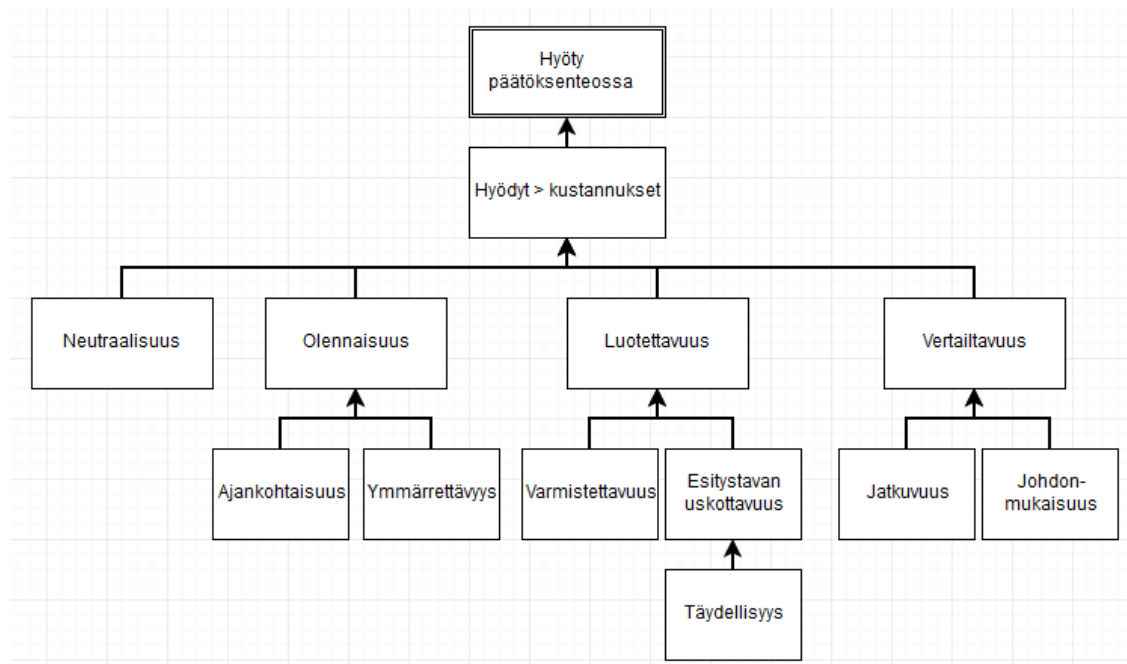
2.4 Tiedon laadukkuus ja päätöksentekotilanteet

Sisäisen laskentatoimen toimivuus on erittäin riippuvainen sen toimittaman tiedon laadukkuudesta. Yleisesti tiedon laatu tarkoittaa sitä, että se vastaa kohteen tarpeita. Tämän arvioimiseksi tulee tarkastella toimitettua tietoa neljästä eri näkökulmasta:

- tarkkuus,
- oikea-aikaisuus,
- täydellisyys ja
- johdonmukaisuus. (Xu et al. 2003; Susanto 2016)

Tarkkuudella tarkoitetaan, että ilmoitettu arvo on yhdenmukainen oikean arvon kanssa. Oikea-aikaisuudella viitataan siihen, että tieto on ajankohtaista eikä vanhentunutta. Täydellisyys puolestaan viittaa siihen, että tiedon esittämisessä on huomioitu kaikki mahdolliset tekijät, jotka vaikuttavat siihen. Johdonmukaisuuden mukaan tieto on esitettävä samoin kaikissa tilanteissa. (Xu et al. 2003; Susanto 2016)

Laskentatoimessa laadukas tieto vastaa kohteen tarpeita, kun se on hyödyllistä myös päätöksentekotilannetta ajatellen. Hyöty päätöksentekotilanteeseen ja siihen vaikuttavat tekijät on esitelty kuvassa 6. Jotta tieto on hyödyllistä, tulee sen täyttää tiedon laadun näkökulmat, mutta näiden tekijöiden lisäksi sen tulee täyttää useat muut kriteerit. Tiedon tulee olla luotettavaa ja olennaista päätöksentekotilannetta ajatellen ja lisäksi sen tulee olla neutraalia ja vertailtavissa. Kuvassa esitelty tilanne on ideaalinen, sillä tiedon laadussa voidaan nähdä aina jotain ongelmia erityisesti laskentatoimen näkökulmasta, jossa tyypilliset ongelmat liittyvät laajuus-, mittaus-, kohdistus-, jaksotus- ja arvostamisongelmiin. Yksi olennaisimmista tekijöistä tiedon laatua ajatellen on kuitenkin se, että tiedon hyöty on suurempi kuin sen aiheuttamat kustannukset. Sisäisessä laskentatoimessa tavoitteena tulisi olla asiakkaiden tarpeiden ennakointi ja tyydyttäminen kannattavasti. (Pellinen 2003; Susanto 2016)



Kuva 6. Tiedon hyöty päätöksentekotilanteessa. (mukailtu lähteestä Pellinen 2003)

Kustannustehokkaasta näkökulmasta laskentatoimen tiedon laadukkuus on hyvin riippuvainen tietojärjestelmistä. Tietoa tulee pystyä välittämään sen käyttäjälle nopeasti ja objektiivisesti, mikä on usein mahdollista vain tietojärjestelmien avulla. Tietojärjestelmien tulee olla integroitu yrityksen toimintaan, jonka lisäksi niiden tulee olla mahdollisimman joustavia ja luotettavia. (Susanto 2016) Vain tällaisessa tilanteessa tietojärjestelmät voi-

vat auttaa yritystä parantamaan ja tehostamaan toimintaansa, sillä ne ovat suunniteltu vastaamaan yrityksen tarpeita. Ongelmana kuitenkin on, että nykypäivänä toiminnan tietointensiivisyys on kasvussa johtuen muun muassa globalisaatiosta, uusista teknologioista sekä uusista markkina-alueista, jotka ovat johtaneet suurempiin vaatimuksiin tietojärjestelmissä. (Orens & Lybaert 2010) Tietojärjestelmien kasvavat vaatimukset puolestaan johtavat laajempiin tietokantoihin, jolloin yritysten riippuvaisuus tietojärjestelmistä kasvaa entisestään. Tällöin pienikin virhe tietojärjestelmissä voi johtaa täysin väärin johtopäätöksiin ja uudenlaisiin ongelmiin. (Xu et al. 2003)

Tiedon laadulla on suora yhteys toiminnan riskiin, sillä vääränlainen tieto johtaa vääränlaisiin johtopäätöksiin (Cai et al. 2007). Tietojärjestelmien sisältävä riski johtaa siihen, että päätöksenteko ei voi koskaan olla täysin rationaalista. Ideaalitilanteessa päätöksenteko perustuisi pelkkään logiikkaan ja matemaattiseen päättelyyn ja siinä voitaisiin optimoida, maksimoida ja minimoida tilanteiden osa-alueita. Tämä ei kuitenkaan ole mahdollista johtuen laskentatoimen tiedon laadun ja tietojärjestelmien ongelmista sekä myös ihmisten omista arvoista ja kokemuksista. (Pellinen 2003) Ihmisten oma persoona on tärkeä vaikuttava tekijä päätöksentekotilanteissa. Tämä näkyy esimerkiksi siinä, että useimmiten päätöksentekotilanteissa erityistä huomiota saavat niin sanotut ”worst-case scenariot” eli pahimmat mahdolliset tilanteet ja hyvät näkymät jätetään vähemmälle huomiolle. Tulkinnanvaraisen tiedon arviointi on hankalaa, jonka takia usein huonoihin signaaleihin ylireagoidaan ja hyviin alireagoidaan. (Epstein & Schneider 2008)

Näistä kaikista ongelmista johtuen tulee laskentatoimen tiedon laadun kanssa aina miettiä päätöksentekotilannetta ja ympärillä vallitsevia asioita, jotka vaikuttavat asiaan. Pelkkään laskentaan perustuva päätöksenteko olisi mahdollista vain silloin, kun tavoite on yksiselitteinen ja keinot tavoitteen saavuttamiseksi ovat tiedossa. (Pellinen 2003) Tämä on kuitenkin mahdoton tilanne, sillä tiedon laatuun ja samalla päätöksentekotilanteisiin liittyy yksinkertaisesti liikaa epävarmuutta aiheuttavia tekijöitä, jotta pelkkä laskentaan perustuva päätöksenteko olisi mahdollista. Päätöksentekotilanteessa tulee aina ymmärtää tiedon epävarmuus sekä tilanteen ympärillä olevat tekijät, jotka mahdollisesti vaikuttavat siihen. (Epstein & Schneider 2008)

Päätöksentekotilanteissa on tärkeä ymmärtää päätösten lyhyen ja pitkän aikavälin seuraukset. Lyhyen aikavälin seurauksia on usein helppo ennakoida, mutta pidemmällä aikavälillä seurauksiin liittyvä tiedon laatu riippuu hyvinkin paljon siitä, kuinka hyvin yritys pystyy ennustamaan tulevaisuutta. (Pellinen 2003) Ennustamisen kautta voidaan parantaa tiedon olennaisuutta, mutta samalla sen luotettavuus kärsii. Tulevaisuuden ennustaminen on hyvin hankalaa, sillä siinä epävarmuus kasvaa jatkuvasti. Mitä pidemmälle pyritään ennustamaan, sitä vaikeampi on ennustuksiin myös luottaa. Ennustamisen vaikeutta lisää se, että siinä voi yhä vähemmän luottaa tietojärjestelmien tukeen. Vaikka tietojärjestelmät auttavatkin yritystä vähentämään manuaalisesta työstä johtuvia virheitä, ovat ennustamisessa suuressa roolissa tiedon keräämisen ja prosessoinnin lisäksi myös

erilaiset tulkinnot, analyysit sekä henkilöiden oma tietämys asiasta, joita on vaikea sisällyttää tietojärjestelmiin. (Schaberl 2016)

Mitä epävarmempi markkinatilanne on, sitä vaikeampi ennustuksiin on luottaa, sillä ne koetaan hyvin epäluotettaviksi ja niihin liittyvää riskiä ei haluta ottaa. Ennustuksien tuoma kilpailuetu on kuitenkin erittäin tärkeää, sillä nykyajan markkinat ovat siirtäneet fokustaan tuotantotehokkuudesta informaatiotehokkuuteen, jolloin kapasiteetti innovoinnille ja henkilöihin sitoutuneelle osaamiselle ovat tähdentyneet. Historiallisen tiedon (kuten tilinpäätöstietojen) merkitys on vähenemässä, sillä se ei tue päätöksentekoa samalla tavalla, koska sitä ei koeta usein tarpeeksi relevantiksi johtuen nopeasti muuttuvista markkinoista, minkä globalisaatio ja tietointensiivisyys ovat aiheuttaneet. (Schaberl 2016) Nykypäivänä tiedon ajankohtaisuutta ja ymmärrettävyyttä tulisi parantaa. Tiedon laatu onkin erittäin tärkeässä osassa yrityksen toiminnassa, koska sillä on suora yhteys toimintaan liittyvään riskiin (Sutton 2002; Cai et al. 2007).

Käytännössä yrityksen on kuitenkin pakko käsitellä myös historiallista tietoa päätöksenteossa. Siihen liittyvä riski on aina pienempi, jonka takia siitä on myös hyötyä erityisesti epävarmoina aikoina, kun riskinotto kyky on alhainen. Tiedon käsittelyssä on löydettävä oikea fokus ja balanssi, jotta tiedon määrä ei kasva liian suureksi, ja yrityksen pitää osata fokuksitua oikeisiin asioihin oikeissa tilanteissa. (Schaberl 2016) Sisäinen laskentatoimi keskittyy taloudelliseen tietoon, mutta päätöksentekotilanteissa on huomioitava myös ei-taloudellinen tieto ja ymmärtää sen merkitys. Monet tutkimukset ovat osoittaneet, että ei-taloudelliset tekijät, joita ei usein osata huomioida laskentatoimessa, voivat selittää muutokset myös taloudellisessa suorituskyvyssä. (Orens & Lybaert 2010)

Sisäisen laskentatoimen tietoon ei voida luottaa sokeasti, sillä arvoa tuottavaa tietoa löytyy myös sen ulkopuolelta. Hyvänä esimerkkinä ovat asiakas- ja työntekijätyytyväisyyteen liittyvät tiedot, joiden on nähty olevan yksi tärkeimmistä tekijöistä yrityksen tulevaisuuden suorituskykyä ajatellen. (Schaberl 2016) Tällaisen ei-taloudellisen tiedon integroiminen osaksi laskentatoimea onkin yksi oleellisimmista tekijöistä, miten sisäistä laskentatoimea tulee kehittää. Tutkimukset ovat osoittaneet, että erityisesti suurissa yrityksissä ei-taloudellisen tiedon merkitys kasvaa, sillä kokonaisuuden hallinta pelkän taloudellisen tiedon avulla on hankalaa. Ei-taloudellinen tieto korreloi positiivisesti myös ennusteiden tarkkuuden kanssa, mutta ongelmana on, että sisäisen laskentatoimen asiantuntijat ovat usein vain oman alansa asiantuntijoita, jolloin ympäriltä löytyvää ei-taloudellista tietoa voi olla vaikea hyödyntää. (Orens & Lybaert 2010)

Ei-taloudellisella tiedolla on myös omat ongelmansa. Sitä on hankala validoida ja standardisoida yleiselle tasolle johtuen yritys- ja markkinakohtaisista ominaisuuksista, jotka vaikuttavat siihen. Se on siis hyvin tapauskohtaista. Ei-taloudellinen tieto voi myös johtaa ympäröiväisiin ja epäinformatiivisiin tuloksiin, joiden pohjalta on vaikea tehdä harkittuja päätöksiä, mikäli siihen keskitytään liikaa. (Orens & Lybaert 2010) Ei-taloudellinen tieto on kuitenkin erittäin oleellisessa roolissa esimerkiksi suorituksen mittaamisessa,

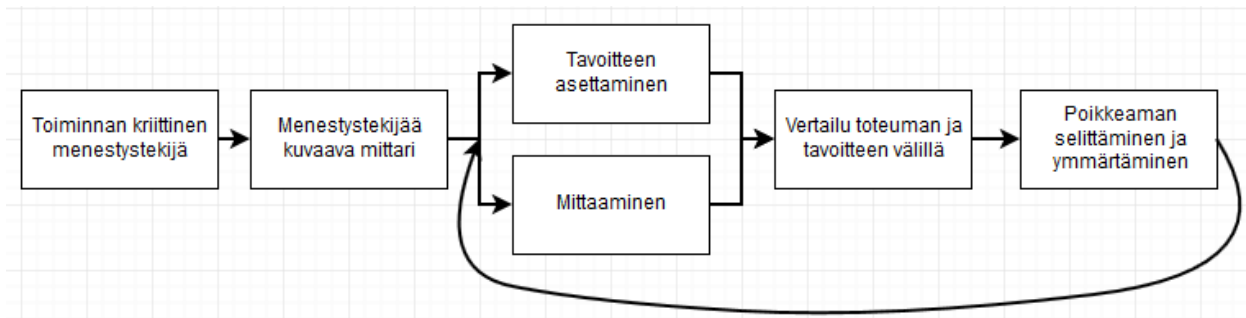
joka usein auttaa yritystä hahmottamaan, miten taloudellinen ja ei-taloudellinen tieto ovat kytköksissä toisiinsa. Woutersin ja Sportelin (2005) mukaan erittäin tyypillinen tapa hyödyntää ei-taloudellista tietoa on tasapainotetun mittariston avulla, johon paneudutaan tarkemmin suorituksen mittaamisen kappaleessa 2.5.

Taloudellisen ja ei-taloudellisen tiedon hyödyntämisen suhde päätöksenteossa on aina tapauskohtaista. Tutkimusten mukaan paras ratkaisu on taloudellisen tiedon tukeminen ei-taloudellisen tiedon avulla. Tietojen hyödyntämisen suhdetta miettiessä yrityksen tulee huomioida, kuinka paljon historiallista tietoa voidaan hyödyntää ja kuinka paljon keskittyyään ajankohtaisempiin tietoihin. Ei ole olemassa yhtä oikeaa tapaa, miten tämän voi ratkaista, sillä pelkästään ympäristön muuttuvat tekijät ja henkilöiden oma osaaminen ja ymmärrys ovat erittäin suuressa osassa tiedon hyödyntämisessä. (Orens & Lybaert 2010) Näiden ongelmien ratkaisu kuitenkin helpottuu kokemuksen kautta. Oppimisen on havaittu parantavan tiedon laatua ja sen kautta voidaan yhdistellä perustellusti eri tietoja ja ymmärretään paremmin tiedon eri implikaatiot, jolloin tiedon hyödyntäminen päätöksentekotilanteita ajatellen paranee. (Ai 2010)

2.5 Suorituksen mittaaminen

Suorituksen mittaaminen on oleellinen osa sisäistä laskentatoimea. Siinä pyritään mittaamaan organisaation onnistumista ja siihen vaikuttavia tekijöitä sekä asetetaan selvät tavoitteet. Yritysten mittaristot keskittyvät kriittisiin menestystekijöihin, jotka ovat välttämättömiä yrityksen menestyksen kannalta ja läheisesti sidoksissa yrityksen asiakasarvoon. (Suomala et al. 2011) Perinteiset suorituksen mittausjärjestelmät keskittyvät usein kustannusten minimointiin esimerkiksi pienten materiaalikustannusten sekä korkean kapasiteetin ja työn tehokkuuden kautta. Nykypäivän kokonaisvaltaisessa mittauksessa yhdistyvät taloudelliset ja ei-taloudelliset mittarit, jolloin mittaristolta vaaditaan enemmän fokusta myös vaikeammin mitattaviin asioihin kuten laatuun, joustavuuteen ja reagointikykyyn. (Wouters & Sportel 2005)

Mittausjärjestelmän tärkein asiakas on usein yrityksen johto, sillä se toimii johdon apuvälineenä toiminnan seuraamisessa ja kehittämisessä. Kuvassa 7 on esitelty mittaamisen toimintaa tarkemmalla tasolla. Mittaristoa implementoidessa tulee olla tiedossa kriittiset menestystekijät. Mittarit kehitetään niiden perusteella ja niissä tulee olla määriteltynä tarkat mittauskohteet ja tavoitetasot. Nämä tekijät tuovat yrityksen strategian konkreettisemmalle tasolle, ohjaavat alemman tason henkilökuntaa toiminnassaan sekä helpottavat tavoitteiden toteutumisen seuranta. Toiminnan monitoroinnin lisäksi mittariston kautta voidaan kontrolloida yrityksen toimintaa. Mittariston tuloksien kautta on helppo keskittyä kriittisiin menestystekijöihin ja niiden kautta on nähtävissä helposti yrityksen suurimmat kehitystarpeet, kun verrataan mittareiden toteuman ja tavoitteiden eroa. Mittariston kautta voidaan nähdä toiminnan suurimmat puutteet poikkeamien kautta ja kehittää toimintaa sekä mittaristoa eteenpäin. Mittareiden hyödyntäminen mahdollistaa myös yrityksiä haastamaan ja kehittämään niiden strategisia tavoitteita. (Lohman et al. 2004; Wouters 2009)



Kuva 7. Mittaamisen toiminnan logiikka. (mukailtu lähteistä Lohman et al. 2004; Suomala et al. 2011)

Suomala et al. (2011) mukaan sisäisen laskentatoimen näkökulmasta hyvä mittaaminen vaatii seuraavia asioita:

- Mittari kuvaa toiminnon tarkoitusta,
- Mittari sisältää helposti kerättävissä olevaa tietoa,
- Mittari perustuu yhteismitallisiin määreisiin ja
- Mittarin tieto on yhdistettävissä laskentakohteisiin.

Hyvän mittaamisen vaatimukset aiheuttavat sen, että suorituksen mittauksessa on useita eri määreitä eri yksikölle, jotta tarvittava yksityiskohtaisuus saavutetaan. Näitä voivat olla esimerkiksi taloudellinen suorituskyky, asiakassuhteet, sisäiset prosessit, oppiminen ja kasvutavoitteet. Tällainen monipuolinen mittaaminen on tärkeää, sillä siinä huomioidaan monet eri näkökulmat kuten palvelukyky ja kustannukset, jolloin saadaan parempi ymmärrys siitä, miten nämä tekijät vaikuttavat toisiinsa. (Wouters 2009) Monipuolisen mittaamisen yksityiskohtaisuus mahdollistaa tarkemman analyysin, mutta samalla on pidettävä mielessä, että yksityiskohtaisuus lisää kustannuksia (Suomala et al. 2011).

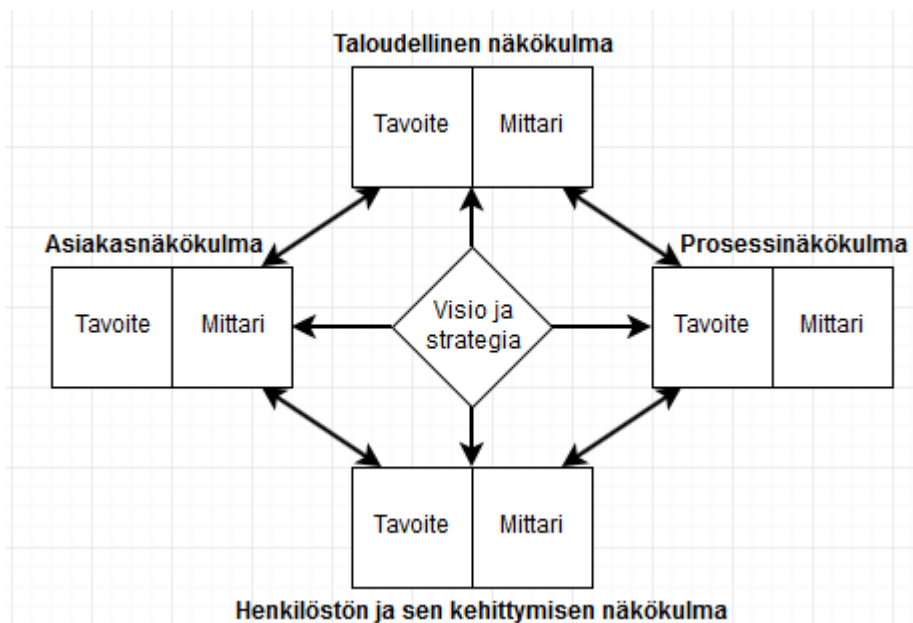
Mittaristoa kehittäessä tulee löytää sopiva tasapaino mittareiden määrässä ja tarkkuudessa. Mittaaminen on tavoitteiden viestintää ja sitä kautta voidaan motivoida henkilökuntaa, kehittää toimintaa ja korostaa eri toimintojen tärkeyttä. Samalla on kuitenkin ymmärrettävä, että liiallinen keskittyminen mittareihin voi aiheuttaa sen, että tiettyihin toimintoihin keskitytään liikaa. (Suomala et al. 2011) Tästä johtuen johto on erittäin oleellisessa roolissa, kun mittareita kehitetään. Johdolla tulee olla selvä näkemys mittareiden tarkoituksesta. Heidän tulee miettiä, onko mittariston tavoite tuottaa tietoa johdon käyttöön vai halutaanko sillä tukea henkilökunnan toimintaa. Usein mittareilta vaaditaan selvä tasapaino näiden välillä. Johdon tulee valita myös tarkasti käytetyt mittarit, sillä ne nähdään usein voimakkaana viestinä tietyn toiminnan tärkeydestä. Tämän takia on pyrittävä mittareiden niukkaan käyttöön. (Wouters 2009)

Muita oleellisia johdon päätöksiä mittaristoon liittyen ovat resurssit sekä paikallisen autonomian mahdollisuus. Johdon on varmistettava, että mittariston kehittämiseen löytyy

tarvittavat resurssit, sillä mittaristoa tulee jatkuvasti monitoroida ja kehittää johtuen nykyajan nopeasti muuttuvista ympäristöistä. Nämä toiminnot ovat usein IT-henkilöstön ja laskentatoimen henkilöstön vastuulla. Lisäksi on tärkeää, että yrityksen sisällä vallitsee vapaus tehdä paikallisia muutoksia tiettyihin mittaristoihin, jotta ne saadaan vastaamaan paremmin toimintaympäristöä. Kaikki mittaristot eivät ole oleellisia, jos ne implementoidaan samalla tavalla kaikkialle. (Wouters & Sportel 2005; Wouters 2009) Näiden toimintojen kautta voidaan varmistaa mittariston hyvyys. Mittariston hyvyyteen vaikuttavat relevanssi, reliabiliteetti ja validiteetti. Relevanssin mukaan mittarin tulee keskittyä olennaisiin asioihin, reliabiliteetin mukaan mittarin tulee olla luotettava ja validiteetin mukaan mittarin tulee mitata oikeita asioita. (Suomala et al. 2011; Groen et al. 2016)

Yksi tyypillisimmistä suorituksen mittausjärjestelmistä on tasapainotettu mittaristo, jonka kokonaisvaltainen tarkastelu on todettu todella hyödylliseksi. Tasapainotetussa mittaristossa yhdistetään visioon ja strategiaan tavoitteisiin perustuvat taloudelliset ja eitaloudelliset mittarit lyhyen aikavälin toimintaan. (Wouters & Sportel 2005) Tasapainotetun mittariston rakennetta on havainnollistettu kuvassa 8. Siinä toimintaa tarkastellaan neljän näkökulman avulla:

- asiakasnäkökulman,
- prosessinäkökulman,
- henkilöstön ja sen kehittymisen näkökulman, ja
- taloudellisen näkökulman kautta. (Suomala et al. 2011)



Kuva 8. Tasapainotettu mittaristo. (mukailtu lähteestä Suomala et al. 2011)

Asiakasnäkökulmassa tarkastellaan asiakkaiden tärkeäksi kokemia asioita kuten aika ja kustannukset. Prosessinäkökulmassa mitataan tekijöitä, jotka vaikuttavat asiakastyty-

väisyyteen kuten tuottavuus ja laatu. Henkilöstön ja kehittymisen näkökulmassa tarkastellaan mittareita, jotka mahdollistavat yrityksen toiminnan kehittymiselle. Taloudellisessa näkökulmassa tarkastellaan, miten strategia ja työ näkyvät taloudellisessa menestyksessä. (Suomala et al. 2011) Tasapainotetun mittariston hyötynä on, että se havainnollistaa selkeästi yrityksen tavoitteita ja yhdistää ne strategiaan. Siinä huomioidaan myös, miten eri näkökulmat vaikuttavat toisiinsa, jonka ansiosta se mahdollistaa kokonaisvaltaisen näkemyksen, jonka avulla toiminnan suunnittelu ja seuraaminen helpottuvat. (Wouters & Sportel 2005)

Yrityksen mittariston kehittäminen on johdon vastuulla, mutta työntekijöiden osallistaminen mittariston kehittämiseen on nähty yhdeksi oleellisimmista tekijöistä. Tämä parantaa mittareiden laatua ja samalla työntekijöiden oma näkemys tekemiseensä paranee, joka puolestaan johtaa parempiin suorituksiin. (Wouters 2009; Groen et al. 2017) Työntekijät tulisi ottaa mukaan mittareiden kehittämisen kaikkiin vaiheisiin: suunnitteluun, implementointiin ja kehitykseen. Tällöin ei tulisi keskittyä pelkästään tavoitteisiin vaan myös mittareiden ominaisuuksiin sekä tiedon keräämiseen ja sen esittämiseen. Tutkimukset ovat osoittaneet, että työntekijät ymmärtävät omat toimintonsa paremmin kuin yrityksen johto, joka luonnollisesti näkyy myös mittareiden toimivuudessa. Työntekijöiden osallistaminen heti alkuvaiheessa parantaa mittariston hyvyyttä, sillä isojen muutosten tekeminen jälkikäteen on vaikeaa. (Wouters & Sportel 2005; Groen et al. 2016)

Työntekijöiden osallistamisella mittariston kehittämiseen on kolme eri vaikutusta. Se vaikuttaa työntekijöiden asenteeseen, sosiaaliseen paineeseen ja osaamiseen. Osallistamisen kautta työntekijöiden asenne paranee. He kokevat enemmän arvostusta johdolta ja saavat uuden osa-alueen työhönsä. Osallistaminen vaikuttaa myös työntekijöiden kokemaan paineeseen: työntekijät kokevat suurempia paineita suoriutua työstään paremmin, kun he ovat osallistuneet mittariston kehittämiseen. Osallistavalla mittaristokehityksellä on myös vaikutus työntekijöiden osaamiseen, sillä tällöin työntekijät haluavat panostaa omaan työhönsä enemmän, jolloin heidän oma henkilökohtainen kehittyminen paranee. (Groen et al. 2012) Työntekijöiden osallistaminen on todistetusti tärkeämpää kuin mittareihin pohjautuvat palkkiojärjestelmät, mutta samalla on ymmärrettävä, että tällainen toiminta sitoo yritysten resursseja entisestään. (Groen et al. 2016) Tästäkin johtuen on tärkeää huomioida, että mittaristoon ei keskitytä liikaa.

Suorituksen mittausjärjestelmien kehittäminen on jatkuva iteratiivinen prosessi. Mittaristoa hyödyntäessä saadaan yhä enemmän tietoa yrityksen strategiasta, asiakkaista ja prosesseista, joihin tulee kiinnittää huomiota, kun mittareita kehitetään eteenpäin. (Lohman et al. 2004) Korhonen et alin (2013) mukaan suoritusmittareiden kehittämiseen vaikuttavia tekijöitä ovat:

- Muutokset strategiassa ja sen tulkinnassa,
- Muutokset organisaatiossa ja
- Mittariston epäonnistuminen oleellisten asioiden mittaamisessa.

Suoritusmittareiden tuottaman tiedon tulee olla ajankohtaista ja oleellista tietoa yrityksen jatkuvaan tarpeeseen. On havaittu, että johtuen strategian luonnin ja implementoinnin välisestä viiveestä, suoritusmittaristo jää usein kehityksestä jälkeen ja keskittyy väärin asioihin. Tämän takia mittariston jatkuva kehittäminen strategian kehittämisen ohella on tärkeää. Suoritusmittareiden kehittämisen tulee ottaa osaa strategian luontiin eikä vain arvioida strategian toteutumista. (Lohman et al. 2004; Korhonen et al. 2013) Mittariston jatkuva kehittäminen puolestaan vaatii paljon resursseja, jolloin tärkeässä osassa on myös yrityksen IT-osaaminen. Mittaristoa rakentaessa tulee pystyä luomaan järjestelmä, jossa muutosten läpivieminen on helppoa ja nopeaa. (Wouters & Sportel 2005)

Myös organisaatiomuutokset vaikuttavat mittariston kehittämiseen. Muutoksen tarpeet voivat olla ennustettavissa tai yllättäviä, mutta ne voivat aiheuttaa sen, että tietyt mittauskohteet muuttuvat irrelevantteiksi tai tähdentävät uuden mittauskohteen luomista. Tällaiset muutostekijät voivat syntyä esimerkiksi organisaatorakenteen muutoksesta tai asiakkaiden, markkinoiden tai lainsäädännön johdosta. (Korhonen et al. 2013) Suorituksen mittaamisen kehittämisessä tulee ymmärtää yrityksen toiminta kokonaisuudessaan, jotta voidaan havaita sen puutteet ja huomioda meneillään olevat muutokset, jotka vaikuttavat, tai tulevat vaikuttamaan, mittariston hyvyteen (Lohman et al. 2004).

Suoritusmittariston kehittämistä varten tulee olla ymmärrys olemassa olevista mittaristoista, niiden hyvydestä sekä strategisista tavoitteista. Olemassa olevia mittareita tarkastellessa huomioitavat asiat ovat niiden olemassaolon syy, mitä dataa ne hyödyntävät sekä minkälaisia rajoituksia niillä on. Ymmärryksen lisäksi pitää antaa mahdollisuus mittariston kehittämiseen. Tätä varten pitää kehittämiseen saada osalliseksi tärkeimmät henkilöt sekä hankkia johdon ja työntekijöiden tuki mittariston kehittämiseen. Paras tapa mittariston kehittämiseksi olisi mittareiden kehitys yksi kerrallaan, jotta niiden implementointi ei jäisi puolitiehen. Tämä on kuitenkin vie paljon resursseja ja aikaa. Tästä johtuen on tärkeää, että yritykset saavat suorituksen mittaamisen kiinteäksi osaksi jokapäiväistä toimintaa, jolloin sen kehittäminenkin on helpompaa ja vaivatonta eikä radikaaleja kehitysprojekteja tarvitse tehdä. (Lohman et al. 2004; Wouters & Sportel 2005)

Suorituksen mittaamisessa tärkeässä osassa ovat aina sisäisen laskentatoimen henkilöt, sillä heidän vastuulla on yrityksen tiedon käsittely, johon mittaristot usein perustuvat. Heidän ammattitaitoon sisältyvät mittaristojen suunnittelu, implementointi ja kehitys. (Wouters 2009) Mielenkiintoista kuitenkin on, ettei sisäistä laskentatoimea itsessään usein huomioda yrityksen suorituksen mittaamisessa (Suomala et al. 2011). Sisäisen laskentatoimen ja erityisesti controllereiden kasvava tärkeys yrityksen toiminnassa herättää kysymyksen, tulisiko heidänkin toimintaa tarkastella tarkemmalla tasolla mittaristojen avulla? Tällainen tarkastelu toisi varmasti lisäarvoa laskentatoimea ajatellen ja nostaisi esiin suurimmat puutteet sen toiminnassa.

2.6 Laskentatoimen asiakaspalveluroolin kehittäminen

Sisäinen laskentatoimi on yrityksen sisäinen palvelufunktio, jonka takia se voidaan nähdä asiakaspalvelutoimintona. Tästä johtuen arvonaluonti asiakkaalle tulee olla laskentatoimen painopiste. Laskentatoimessa tulee pystyä ottamaan asiakkaan näkökulma tiedon arvon arvioinnissa: Mitä hyötyä tiedosta saadaan? Mikä on laskentatoimen absoluuttinen arvo asiakkaalle? (Laine et al. 2012; Wouters & Kirchberger 2015) Sisäisessä laskentatoimessa tulee ymmärtää eri sidosryhmien tarpeet, mikä voi olla hyvinkin hankalaa, sillä sidosryhmien tarpeet ovat erittäin monipuoliset. Tarpeita on pakko analysoida ja niiden pitää vaikuttaa tiedon luomisprosessiin, sillä laskentatoimen yksi oleellisimmista tekijöistä on oikeanlaisen tiedon luonti oikeille kohteille. (Laine et al. 2016)

Tarpeiden ymmärtämisen lisäksi myös kommunikaatiokyky on oleellinen osa laskentatoimen työkuva. Ilman onnistunutta kommunikaatiota, ei laskentatoimen tiedon ymmärrystä voida varmistaa. Usein tietojärjestelmät ovat suuri apu tiedon kommunikoinnissa, mutta se harvoin riittää. Jokaisen sidosryhmän tausta on erilainen, minkä takia kaikkia pitää osata lähestyä oikealla tavalla. (Laine et al. 2016) Esimerkiksi johtohenkilöstöllä voi olla hyvinkin paljon taloudellista taustaa, jolloin eri lukujen merkityksellisyyden kommunikaatio on helppoa, mutta toisaalta esimerkiksi konetekniikkaan painottuvien insinöörien taloudellinen osaaminen voi olla puolestaan hyvin heikkoa, jolloin tiedon kommunikaatioon pitää panostaa entistä enemmän.

Laskentatoimessa on todella tärkeä hahmottaa oleellisemmat sidosryhmät sekä organisaation periaatteet, rakenteet ja prosessit, jotta laskentatoimen asiakaspalvelurooli saadaan vastaamaan ympäristöä. (Lindholm et al. 2017) Usein voi olla hankalaa hahmottaa omat sidosryhmät, joilla kaikilla on erilaiset muuttuvat tiedontarpeet. Samalla pitää pystyä huomioimaan, että myös muiden sidosryhmien välinen kommunikaatio vaikuttaa paljon päätöksentekotilanteissa, minkä takia kommunikaation integroiminen läpi organisaation mahdollistaa huomattavasti paremman tiedon laadun. Liiketoiminnan ymmärtäminen laajemmassa kontekstissa näkyy suoraan laskentatoimessa, sillä tällöin on helpompaa fokusoida tietoa sidosryhmien tarpeisiin. (Burgess 2012; Laine et al. 2016)

Laajassa ja muuttuvassa organisaatorakenteessa laskentatoimen palvelufunktioiden määrä ja tarve kasvaa, mikä näkyy myös lisääntyneissä kustannuksissa. Tämän takia on ehdottoman tärkeää identifioida tärkeimmät palvelut asiakkaille. (Lindholm et al. 2017) Laskentatoimen on pakko kehittyä muun liiketoiminnan ohella, jotta se pystyy vastaamaan sidosryhmiensä muuttuviin tarpeisiin (Laine et al. 2012). Tästä johtuen on jatkuvasti pidettävä mielessä laskentatoimen päätavoite tiedon luomisessa ja sen kommunikoinnissa. Laskentatoimen kehittymistä edesauttavat muun muassa oikein valitut tietokannat ja -järjestelmät, selvät yhteiset ja yksilölliset tavoitteet sekä standardisoidut prosessit. (Laine et al. 2016)

Nykyajan nopeasti muuttuva toimintaympäristö vaatii laskentatoimen kehittymisen passiivisesta proaktiiviseksi. Laskentatoimen tulee pystyä ottamaan enemmän osaa yrityksen liiketoimintaan tarjoamalla erilaisia näkökulmia, luomalla oppimismahdollisuuksia sekä inspiroimalla yrityksen muita toimintoja. Laskentatoimen kautta voidaan saada päätöksentekotilanteista hallittavia kokonaisuuksia, mutta se ei ole helppoa. Laskentatoimen kehittämistä varten tulee hankkia muiden sidosryhmien luottamus, ymmärtää yrityksen liiketoiminnan perusta ja rakenne, tehdä oikeat valinnat laskentatilanteissa ja laskennan tietojärjestelmien kanssa sekä pystyä kommunikoimaan laskentatoimen tulokset ymmärrettävällä tavalla sidosryhmille. (Suomala et al. 2011; Laine et al. 2012)

Asiakaspalveluroolia tarkastellessa laskentatoimen tutkimuksissa usein kiinnitetään pääasiassa huomiota laskentatoimen ympäristöön sekä kommunikaation tarpeeseen. Tärkeimpien sidosryhmien ja heidän asiakasarvon tunnistaminen sekä sen tiedostaminen toiminnassa ovat ehdottoman tärkeitä asioita, jotta toiminta on kannattavaa ja se edistää yrityksen kilpailukykyä (Wouters & Kirchberger 2015). Tällainen tavanomainen tarkastelu keskittyy kuitenkin pääasiassa laskentatoimen ulkopuolisiin tekijöihin ja siihen, miten nämä tekijät muokkaavat laskentatoimen toimintaa. Ulkopuolisten tekijöiden ja yrityksen toiminnan huomioiminen asiakaspalveluroolia ajatellen on ehdottoman tärkeää, sillä ilman sitä ei ymmärretä sidosryhmien todellisia tarpeita. Samalla tällainen näkökulma kuitenkin jättää huomioimatta myös oleellisia asioita, joiden kautta voidaan pyrkiä kehittämään laskentatoimen asiakaspalveluroolia entisestään.

Resurssipohjainen näkemys tarjoaa uudenlaisen näkökulman sisäisen laskentatoimen asiakaspalveluroolin tarkasteluun. Siinä keskitytään laskentatoimen sisäisiin vahvuuksiin resurssien näkökulmasta (Toms 2010). Tällaisen tarkastelun kautta saadaan parempi ymmärrys siitä, mihin laskentatoimi kykenee asiakaspalveluroolin näkökulmasta ja miten laskentatoimi voi itse parantaa tuottamaansa arvoa asiakkailleen kehittämällä laskentatoimen omia vahvuuksia. Toiminnan sisäisellä tarkastelulla on paljon potentiaalia, sillä sitä kautta voidaan havaita aivan uusia tekijöitä, joiden kautta voidaan edistää laskentatoimen tuomaa arvoa sen sidosryhmille sekä koko yritykselle. Arvonluontia parantamalla voidaan vaikuttaa myös yrityksen suorituskykyyn. Resurssipohjaista näkemystä ja sen kytöstä laskentatoimeen tarkastellaan tarkemmin seuraavassa osiossa.

3. RESURSSIPOHJAINEN NÄKEMYS

Resurssipohjainen näkemys on strategisen johtamisen väline, jonka avulla voidaan tarkastella yrityksen kilpailukyvyn muodostumista ja kilpailuedun saavuttamista resurssien näkökulmasta. Resurssien vaikutusten tarkastelu yrityksen kilpailukyvyn muodostumiseen on tärkeää, sillä sen kautta nähdään syvemmälle yrityksen toimintaa, jolloin todelliset kilpailukyvyn lähteet löydetään. Yritykselle kilpailukyky on välttämätöntä sen menestykselle. Perinteisesti kilpailukyvyn muodostumista ja kilpailuedun saavuttamista tarkastellaan yrityksen tuotosten perusteella, mutta resurssipohjaisessa näkemyksessä keskitytään kilpailukyvyn muodostumiseen resurssien ja kyvykkyyksien kautta. (Wernerfelt 1984; Collis 1991)

Resurssit ovat yrityksen aineellisia ja aineettomia vahvuuksia kuten tuotantomateriaalit, brändi tai yrityksen pääoma, joiden siirtäminen yrityksestä toiseen on vaikeaa ja näin ollen ne mahdollistavat yrityksen kilpailukyvyn muodostumisen. (Ray et al. 2004) Resurssit ja yrityksen tuotokset ovat kytköksissä toisiinsa, sillä ilman resursseja yritys ei pysty tuottamaan tuotteita tai palveluita ja vastaavasti ilman yrityksen tuottamia tuotteita tai palveluita ei resursseille ole tarvetta (Wernerfelt 1984). Yrityksen hallussa olevien arvokkaiden resurssien kokonaisuutta kutsutaan resurssiportfolioksi. Resurssiportfolio sisältää yrityksen arvokkaimmat ja tärkeimmät resurssit, joiden kautta yrityksen kilpailukyky syntyy. (Oliver 1997, s. 697) Resurssipohjaisen näkemyksen tutkimuksissa sisäisen laskentatoimen rooli on usein sivuutettu, vaikka sisäinen laskentatoimi vaatii paljon yritys-kohtaista osaamista ja ymmärrystä, jolloin se voidaan mahdollisesti nähdä myös yritykselle tärkeänä resurssina (Toms 2010).

3.1 Yrityksen resurssit

Resurssipohjaisessa näkemyksessä resurssi on erittäin laaja ja kattava käsite. Resurssit ovat yrityksen käytössä olevia ainutlaatuisia voimavaroja, jotka ovat sidottu yritykseen ja, joiden kautta yritys voi saavuttaa kilpailukyvyn markkinoilla (Collis 1991). Resurssien ainutlaatuisuudella tarkoitetaan, että yritysten tärkeimmät resurssit eroavat yritysten välillä eli ne ovat heterogeenisiä resursseja. Resurssien eroavaisuus yritysten kesken voidaan nähdä usean vuoden kehityksenä, johon ovat vaikuttaneet yritysten päätökset ja toiminnot vuosien varrella. (Newbert 2008)

Resurssipohjaista näkemystä käsittelevässä kirjallisuudessa käsitellään resurssien lisäksi myös kyvykkyyksiä, jotka ovat tärkeä osa kilpailukyvyn syntymistä resurssipohjaisessa näkemyksessä. Yleinen näkemys on, että kyvykkyydet ovat yritykselle ominaisia resursseja, joiden avulla muita resursseja voidaan hyödyntää. Resurssi käsitteenä voidaan siis

jakaa resursseihin, jotka ovat yritykseen sidottuja voimavaroja, sekä kyvykkyyksiin, joiden avulla muita resursseja voidaan hyödyntää. (Makadok 2001) Kyvykkyydet ja resurssit luovat yhdessä kokonaisuuden, minkä avulla yritys voi saavuttaa tarvittavan kilpailukyvyyn (Hoopes et al. 2003). Työssä kuitenkin viitataan resursseihin ja kyvykkyyksiin enimmäkseen käsitteellä resurssi, ellei ole tärkeää erottaa nämä kaksi käsitettä toisistaan. Tämän kautta voidaan välttää turhaa toistoa.

Resursseja on useita erilaisia, jonka takia ne voidaan jakaa usealla eri tavalla. Taulukossa 4 on esitelty lähteistä hankittuja eriäviä määritelmiä resurssijaosta.

Taulukko 4. Erilaiset resurssijaot.

Wernerfeltin näkemys lähteestä Wernerfelt 1984	Aineelliset ja aineettomat resurssit
Barneyn näkemys lähteestä Black & Boal 1994, s. 134	Aineelliset resurssit, inhimilliset resurssit ja organisaatioresurssit
Grantin näkemys lähteestä Black & Boal 1994, s. 134	Pääoma, aineelliset resurssit, inhimilliset resurssit, teknologiaresurssit, maine ja organisaationresurssit
Blackin ja Boalin näkemys lähteestä Black & Boal 1994	Sisällytetyt resurssit (contained resources) ja järjestelmäresurssit (system resources)

Wernerfeltin alkuperäinen resurssijako aineellisiin ja aineettomiin resursseihin on melko yksinkertainen ja kuten nähdään, muiden tutkijoiden resurssijaot ovat tarkentuneet siitä. Grantin ja Barneyn jaot resursseista muistuttavat hyvin paljon toisiaan. Grant kuitenkin vie resurssijaon hieman pidemmälle ja tarkemmaksi erotellen rahavarat, teknologiaresurssit ja maineen aineellisista, inhimillisistä ja organisaatioresursseista (Black & Boal 1994). Varsinkin teknologiaresurssien ja maineen erottelu omiksi resursseiksi voidaan nähdä melko tärkeänä tekijänä nykypäivänä. Teknologian merkitys kasvaa jatkuvasti teknologisen kehityksen megatrendin kautta. Myös yritysten maineen tärkeyttä voidaan painottaa teknologisen kehityksen näkökulmasta. Internetin ja sosiaalisen median takia yritysten tulee ylläpitää imagoaan ja mainettaan jatkuvasti, sillä virheet voivat levitä nopeasti ympäri maailmaa internetin välityksellä.

Blackin ja Boalin resurssijako eroaa hieman muiden tutkijoiden resurssijaosta, jotka muistuttavat toisiaan melko paljon. Blackin ja Boalin resurssit on jaettu sisällytettyihin resursseihin ja järjestelmäresursseihin. Tässä resurssijaossa ei resursseja tarkastella yksittäisinä tekijöinä, vaan ne ovat jaettu verkostoihin ja yhteen verkostoon vaikuttaa useat eri

resurssit. Resurssien todellinen arvo määräytyy siis siitä, kuinka paljon lisäarvoa tietty resurssi tuo verkostoon. (Black & Boal 1994)

Sisällytettyjen resurssien muodostaman verkoston tapauksessa verkostoon vaikuttavat resurssit ovat helposti havaittavissa. Kilpailijoiden on siis helppo nähdä, mitkä kaikki resurssit kuuluvat verkostoon. Tämän takia sisällytetyt resurssit eivät yleensä johda parantuneeseen kilpailukykyyn, sillä ne ovat helposti havaittavissa, jolloin myös muut voivat helposti hankkia tai korvata ne. (Black & Boal 1994) Sisällytetyjä resursseja voidaan verrata aineellisiin resursseihin, joiden havaitseminen ja usein myös imitoiminen nähdään helppona.

Järjestelmäresurssit ovat kilpailuedun lähteitä, sillä ne muistuttavat aineettomia resursseja, jotka usein nähdään myös kilpailuedun lähteenä (Wernerfelt 1984; Black & Boal 1994). Järjestelmäresurssit muodostavat laajan ja monimutkaisen verkoston, jonka takia ulkopuolisen on vaikea havaita, mitkä resurssit vaikuttavat kyseiseen verkostoon. Tämän takia resurssien rahallinen arviointi on hankalaa. Järjestelmäresurssit syntyvät inhimillisen toiminnan kautta, jonka takia niiden tarkoituksenmukainen rakentaminen on hankalaa. Järjestelmäresurssien näkeminen on hankalaa myös yritykselle itselleen, jonka takia resurssien todellinen arvo usein nähdään vasta resurssin menettämisen jälkeen. (Black & Boal 1994)

Blackin ja Boalin jako resursseista on melko omalaatuinen, sillä he keskittyvät resurssien yhteisvaikutukseen resurssijaossa eivätkä tyydy vain yksittäisten resurssien jaotteluun. Tämä on hyvä lähtökohta, sillä Newbertin (2008) mukaan resurssien todellinen hyöty nähdään vasta, kun resurssit ovat yhdistetty keskenään osaksi suurempia kokonaisuuksia. Blackin ja Boalin resurssijako sisältää jo itsessään myös resurssipohjaisen näkemyksen jaottelun resurssien tärkeydestä. Muut resurssijaot vaativat erilaisia lisämenetelmiä, jotta voidaan havaita, mitkä resurssit tuovat eniten arvoa yritykselle.

3.2 Resurssien muodostuminen

Resurssien muodostumista ei usein kuvata tietoisena projektina vaan resurssit syntyvät ennemminkin päätösten ja toimintojen seurauksena miltei tiedottomasti. Resurssin muodostuminen voi tapahtua usealla eri tavalla ja siihen vaikuttavat monet eri tekijät. (Wernerfelt 1984) Arvokkaimmat resurssit nähdään usein aineettomia, jotka syntyvät pidemmän kehityksen kautta (Ray et al. 2004). Tätä resurssien pidempää kehitysprosessia voidaan usein kuvata oppimiskäyrän avulla, minkä kautta nähdään resurssin kehittyminen yrityksen kilpailuedun lähteeksi (Powell & Dent-Micallef 1997).

Oppimisen ja jatkuvan parantamisen kautta hankittu resurssi mahdollistaa yrityksen kilpailukykyyn, sillä sellaisen resurssin hankinnan vaatima prosessi on pitkäkestoinen ja kallis. Muiden yritysten on vaikea kopioida kyseistä resurssia, sillä sen hankkiminen itselle vaatii saman prosessin, minkä alkuperäinen yritys on käynyt läpi. Tämä kyseinen prosessi

on aina yhtä kallis kilpailijoille kuin yritykselle itselle. (Wernerfelt 1984) Kyseisen resurssin hankkiminen jälkeensä on myös erittäin riskialtista, sillä oppimisprosessin aikana voi ilmestyä korvaava tai parempi resurssi, jolloin hankinnan merkitys katoaa ja siitä aiheutuu tappiota yritykselle (Black & Boal 1994). Oppimisen ja jatkuvan parantamisen kulttuuri vaatii innovaatioita, kollektiivista oppimista sekä avointa tiedonsiirtoa yrityksen sisällä. Lisäksi organisaatorakenteen tulee olla joustava ja muutosvalmis. (Collis 1991) Tällainen organisaatorakenne voidaan nähdä tärkeänä yritykselle, sillä sitä kautta syntyy jatkuvasti myös uusia resursseja yrityksen käyttöön, jolloin yrityksen resurssiportfolio kasvaa ja yritys pystyy erottumaan paremmin markkinoillaan.

Yrityksen historia ja strategia vaikuttavat myös siihen, millaiset resurssit yrityksellä on käytössä. (Collis 1991) Yrityksen tärkeiden resurssien muodostuminen voidaan nähdä yrityksen historiassa tehtyjen päätösten summana, jolloin erilaiset strategiset päätökset yrityksen historiassa johtaisivat siihen, että yrityksen toiminta voisi perustua täysin erilaiseen resurssiportfolioon. (Ray et al. 2004). Yrityksen resursseihin vaikuttaa usein myös suuresti yrityksen alkuperä. Yrityksen ensimmäiset resurssit hankitaan kotimaisilta markkinoilta, jonka takia kulttuuriset erot vaikuttavat myös suuresti yrityksen lopullisiin resursseihin. (Collis 1991) Yrityksen resurssiportfolioon vaikuttaa siis mikroympäristön lisäksi myös makroympäristö.

Yrityksen ei aina tarvitse itse kehittää resurssejaan. Resurssien hankkiminen on myös mahdollista yritysfuusioiden ja -ostojen kautta, jolloin yritys pystyy kasvattamaan resurssiportfolioonsa monipuolisesti. Tällöin yritys voi pyrkiä hankkimaan täysin uusia resursseja, joiden yhteisvaikutus olemassa olevien resurssien kanssa parantaa yrityksen yleistä kilpailukykyä. Tämän lisäksi yritykselle on mahdollista hankkia lisää samankaltaisia resursseja, mitä heillä on jo valmiiksi. (Wernerfelt 1984) Tämä on kuitenkin ristiriidassa aiemmin mainitun Collisin (1991) näkemyksen kanssa, jonka mukaan resurssit ovat sidottu yritykseen eikä niitä voida liikuttaa yritysten välillä. Resurssien todellinen arvo ei välttämättä ole niin suuri, mikäli ulkopuoliset pystyvät havaitsemaan ne, koska tällöin siihen liittyy myös kopioinnin riski ja Blackin ja Boalin (1994) mukaan resurssin arvon ollessa helposti nähtävissä, on se myös helposti kopioitavissa.

3.3 Tärkeiden resurssien tunnistaminen

Strategia määrittää yrityksen menestyksen tai sen epäonnistumisen. Yrityksen strategia kertoo, mikä on yrityksen päämäärä ja millä keinoin se pyrkii saavuttamaan sen. (Porter 1991, s. 95) Resurssipohjainen näkemys on strategisen johtamisen väline ja tämän takia se kytkeytyy vahvasti myös osaksi yrityksen strategiaa ja sen määrittämistä. Näkemyksen avulla pystytään vastaamaan siihen, minkä tulisi olla yrityksen päämäärä ja millä keinoin eli millä resursseilla päämäärä voidaan saavuttaa (Wernerfelt 1984). Strategian määrittämisen yksi suurimmista vaikeuksista on epävarmuus markkinoiden tulevaisuudesta (Porter 1991, s. 95). Yritykset eivät voi tietää, mitkä resurssit pysyvät tärkeinä mahdollisten muutoksien johdosta myös tulevaisuudessa.

Yleisesti ottaen resurssipohjaisessa näkemyksessä on tavoitteena havaita yrityksen arvokkaimmat aineelliset ja aineettomat resurssit, joiden saatavuus ja liikutettavuus yritysten välillä ovat rajattua. Näitä resursseja hyödyntämällä yritykset saavuttavat ja ylläpitävät kilpailukykyään markkinoilla. (Wernerfelt 1984; Ray et al. 2004) Yritykset nähdään heterogeenisinä, sillä ne ovat vuosien aikana kehittäneet omat tärkeimmät resurssinsa, ja näiden resurssien eroavaisuuksien kautta on helpointa nähdä myös yritysten väliset erot (Collis 1991; Wernerfelt 1995).

Resurssipohjaisessa näkemyksessä pyritään yhdistämään resurssit osaksi prosesseja, sillä resurssit täytyy kytkeä osaksi suurempia kokonaisuuksia. Tämä johtuu siitä, että yritysten on osattava hyödyntää tärkeimpiä resursseja parhaalla mahdollisella tavalla, jotta niistä saatava kilpailuetu on mahdollisimman suuri (Eisenhardt & Martin 2000). Resurssipohjaisessa näkemyksessä yrityksen tulee ymmärtää, miten resurssit syntyvät, sillä yritys voi pyrkiä luomaan uusia resursseja tietoisesti. Tämän lisäksi näkemys auttaa tunnistamaan tärkeimmät ja arvokkaimmat resurssit sekä auttaa yritystä hyödyntämään kyseisiä resursseja parhaalla mahdollisimmalla tavalla (Black & Boal 1994).

Perinteisesti resurssipohjainen näkemys keskittyy pääasiassa yrityksen sisäisiin toimintoihin ja niiden tarkasteluun (Wernerfelt 1984). Monet muut teoriat, jotka tutkivat yrityksen kilpailukykyä ja kilpailuedun muodostumista, usein painottavat ulkoisia tekijöitä, jotka vaikuttavat yrityksen toimintaan. Esimerkiksi Porterin viiden voiman teoria kilpailuedun muodostumisesta on yksi yleisimmistä strategisen johtamisen välineistä resurssipohjaisen näkemyksen lisäksi. Porterin teorian mukaan markkinoihin ja samalla yrityksen toimintaan vaikuttavat viisi voimaa: uudet tulokkaat, korvaavat tuotteet, asiakkaat, alihankkijat sekä nykyiset kilpailijat (D’Aveni et al. 2010, s. 1374). Porterin teoria siis keskittyy pääasiassa tuotteisiin ja ulkoisiin tekijöihin. Resurssipohjainen näkemys onkin saanut paljon kritiikkiä siitä, että se keskittyy liikaa yrityksen sisäisiin toimintoihin. On kuitenkin tärkeää, että yritys ymmärtää oman tilansa ennen kuin pyrkii vaikuttamaan ympäristöönsä, jonka takia resurssipohjainen näkemys on tärkeä työkalu yrityksen strategisessa johtamisessa. (Spanos & Lioukas 2001)

Yrityksen tärkeimmät resurssit, jotka mahdollistavat yrityksen kilpailukykyä, ovat usein aineettomia. Tämän lisäksi tutkimuksissa on painotettu usean resurssin yhteisvaikutusta tärkeämpänä tekijänä yrityksen kilpailukykyä kuin yksittäisiä resursseja. Huomattavaa on, että yhteisvaikutuksesta puhuessa, voi siinä vaikuttaa myös yleisesti käytössä olevia resursseja tärkeiden resurssien lisäksi. (Collis 1991; Powell 1995; Ray et al. 2004) Aineettomien resurssien vahvuus on, että ne vaativat aina oppimisprosessin, jotta resursseista saadaan paras mahdollinen hyöty eli niiden hankkiminen on hankalampaa. Tämän takia kilpailijoiden halutessa tietyt resurssit omaan käyttöönsä vaatii se aikaa ja kustannuksia. (Hatch & Dyer 2004) Tärkeimpiin resursseihin vaikuttavat myös yrityksen sisällä vallitsevat arvot, näkemykset ja uskomukset (Barney & Zajac 1994).

On tärkeää ymmärtää resurssikokonaisuuksien vaikutus yrityksen suorituskykyyn, kun määritellään resursseista saatava hyöty. Usein tutkimukset keskittyvät vain yksittäisiin resursseihin, jolloin resurssien arvo voi jäädä pienemmäksi kuin mitä se oikeasti on. (Peteraf 1993) Resurssien välinen yhteys toisiinsa voidaan jakaa neljään kategoriaan: kompensoiva, parantava, tuhoava ja vaadittu yhteys (Black & Boal 1994, s. 139; Tippins & Sohi 2003, s. 747). Tämä resurssien välinen yhteys voi olla joko positiivinen tai negatiivinen.

Kompensoivalla yhteydellä viitataan siihen, että yksi resurssi korvaa toisen resurssin. Parantavassa yhteydessä toisaalta resurssien yhteinen olemassaolo on mahdollista ja resurssit yhdessä tuovat suuremman hyödyn kuin erikseen. Tuhoavassa yhteydessä yhden resurssin olemassaolo tyrehtyttää toisen resurssin. (Black & Boal 1994, s. 139) Vaaditussa yhteydessä resursseista saadaan hyötyä vain, kun ne on yhdistetty. Erikseen resurssit ovat täysin turhia. Kompensoiva, parantava ja vaadittu yhteys mahdollistavat yrityksen kasvun, kun taas tuhoavassa yhteydessä on tarkasteltava, kumpi resursseista tuo yritykselle suuremman hyödyn ja, onko tarkasteltavilla resursseilla mahdollisesti muiden resurssien kanssa kompensoivaa tai parantavaa yhteyttä. (Tippins & Sohi 2003)

Yrityksen tärkeimpien resurssien määrittely ja analysointi tapahtuvat usein VRIO-viitekehyksen avulla. VRIO-viitekehyksen mukaan tärkeimpien resurssien tulee täyttää neljä vaatimusta, jotta ne tuovat yritykselle pysyvän kilpailuedun: resurssin tulee olla arvokas (Valuable), sen tulee olla harvinainen (Rare), sen kopiointi tai korvaaminen tulee olla vaikeaa (Inimitable) ja organisaation tulee pystyä hyödyntämään resurssia sen täydessä potentiaalissa (Organizational orientation). (Black & Boal 1994)

VRIO-viitekehystä ja sen vaikutusta yrityksen kilpailukykyyn on esitelty kuvassa 10. VRIO-viitekehyksessä usein puhutaan vain resursseista, mutta on huomattava, että viitekehyksellä tulee käsitellä resursseja ja kyvykkyyksiä yhdessä (Hoopes et al. 2003). Newbertin (2008) tutkimus yrityksen kilpailukyvyn muodostumisesta on osoittanut, että resurssien ja kyvykkyyksien yhteisvaikutuksen täyttäessä VRIO-viitekehyksen kriteerit, johtavat ne kilpailuetuun. Resurssipohjaisen näkemyksen toimivuudesta tehdyt empiiriset tutkimukset ovatkin osoittaneet, että resursseja ei tule tarkastella yksittäisinä tekijöinä vaan todellinen hyöty voidaan nähdä, kun tarkastellaan resurssien ja kyvykkyyksien yhdistelmiä (Ray et al. 2004; Newbert 2007).

ARVOKAS RESURSSI	HARVINAINEN RESURSSI	VAIKEASTI KOPIOITAVISSA TAI KORVATTAVISSA	ORGANISAATION KYKY HYÖDYNTÄÄ RESURSSIA	
X				EI KILPAILETUA
X	X			HETKELLINEN KILPAILETU
X	X	X		MAHDOLLINEN PYSYVÄ KILPAILETU
X	X	X	X	PYSYVÄ KILPAILETU

Kuva 10. Resurssien vaikutus kilpailuetuun VRIO-viitekehityksessä (mukailtu lähteestä Black & Boal 1994).

Resurssin arvo yritykselle on erittäin yritysکوhtainen asia, sillä siihen vaikuttaa yrityksen sisällä koettu arvo resurssista (Peteraf 1993). Resurssin arvo riippuu myös siitä, voidaanko se sitoa osaksi yrityksen strategiaa (Black & Boal 1994). Resurssin arvo ei kuitenkaan yksinään tee resurssista tärkeää. Arvokas resurssi, joka ei täytä VRIO-viitekehityksen muita kriteereitä, voi löytyä jokaiselta toimialan muulta yritykseltä, jolloin yritys ei voi erottua kilpailijoistaan (Ray et al. 2004). Tällaisella resurssilla yritys ei voi havitella todellista pitkäaikaista hyötyä.

Resurssin arvon määrittelyä voidaan lähestyä kahdella tavalla. Yritys voi tarkastella, miten resurssi vaikuttaa resurssin yleiseen suorituskykyyn, tai resurssin vaikutusta voidaan tarkastella prosessikohtaisesti. (Wernerfelt 1984; Ray et al. 2004) Prosessikohtaisessa tarkastelussa yritys jaetaan prosesseihin, jolloin jokainen prosessi pyritään optimoimaan olemassa olevilla resursseilla. Prosessikohtainen tarkastelu tuottaa huomattavasti parempia tuloksia, sillä osa yrityksen prosesseista ei edes suoranaisesti vaikuta yrityksen suorituskykyyn, mutta ovat tärkeä osa yrityksen toimintaa. Tarkastellessa resurssien vaikutusta yrityksen yleiseen suorituskykyyn, ei yrityksellä ole selvää jaottelua, miten resurssit vaikuttavat yrityksen yksittäisiin prosesseihin. (Ray et al. 2004) Jaottelu on tärkeää, sillä silloin yritys voi nähdä, mitkä yrityksen prosesseista ovat erinomaisia, ja missä prosesseissa on vielä parannettavaa. Tämän jaottelun jälkeen yritys voi pyrkiä suojelemaan resursseja, jotka mahdollistavat erinomaiset prosessit ja kehittämään resursseja, jotka ovat osa parannettavia prosesseja. (Anand & Delios 2002)

Resurssin harvinaisuus vuorostaan viittaa resurssin omistamisen harvinaisuuteen yrityksen ja sen kilpailijoiden kesken (Black & Boal 1994). Harvinaiset ja arvokkaat resurssit mahdollistavat hetkellisen kilpailuedun, mutta jos sen kopioiminen tai korvaaminen on

helppoa, ei kilpailuetu ole pysyvää (Ray et al. 2004). Pysyvemmän kilpailuedun mahdollistaa resurssin kopioimisen tai korvaamisen vaikeus, sillä silloin kilpailijoiden on hankala päästä käsiksi samoihin resursseihin (Peteraf 1993). Resurssien hankkimista kilpailijoiden toimesta suojelevat eristävät tekijät (Mahoney & Pandian 1992). Eristävien tekijöiden takia resurssien kopioiminen tai korvaaminen on usein erittäin kallista, vaivalloista ja hankalaa. Eristävien tekijöiden lisäksi on muistettava, että resurssin kopioinnin tai korvaamisen avulla vain vastataan kilpailijoiden toimintaan: kilpailuetua sillä ei yksinään voida enää saavuttaa (Ray et al. 2003).

Eristävät tekijät ovat samankaltaisia kuin Porterin viiden voiman teorian alalle tulon estot (entry barriers). Alalle tulon estot vaikeuttavat uusien kilpailijoiden pääsyn samoille markkinoille, kun taas eristävien tekijöiden ansiosta kilpailijoiden on vaikea päästä käsiksi samoihin resursseihin, mitä yrityksellä on käytössä. (Wernerfelt 1984; D'Aveni et al. 2010) Eristäviä tekijöitä on useita erilaisia ja ne voivat suojella yrityksen resursseja yhdessä tai erikseen. Yksi eristävä tekijä on resurssin kehittämisen vaatima oppimiskäyrä. Resurssi vaatii kokemusta ja tietoa, jotta siitä saadaan sama hyöty kuin sen alkuperäisellä omistajalla. Toinen eristävä tekijä on resurssien ainutlaatuinen syntymistilanne, jolloin on mahdotonta kopioida kyseinen resurssi. (Powell & Dent-Micallef 1997) Esimerkiksi uusille markkinoille ensimmäiseksi saapuva yritys voi saavuttaa ainutlaatuisen maineen, jota on mahdotonta imitoida, kun markkinoille saavutaan jälkepäin.

Resurssin ja yrityksen suorituskyvyn välisen yhteyden näkemisen vaikeus (causal ambiguity) on myös eräs eristävä tekijä. Tällöin kilpailijoiden on vaikea lähteä imitoimaan resurssia, kun he eivät ymmärrä sen tärkeyttä ja sitä, miten se tarkalleen vaikuttaa yrityksen suorituskykyyn. (Hoopes et al. 2003). Tällöin kilpailijoiden on siis hankalaa yhdistää resurssi osaksi yrityksen parempaa suorituskykyä. Kun resurssin tärkeys on vaikea nähdä ja se on tämän lisäksi vielä osa suurempaa resurssikokonaisuutta, tekee se resurssin kopioimisesta tai korvaamisesta miltei mahdotonta. Näiden eristävien tekijöiden lisäksi myös omistusoikeudet kuten patentit ovat eristäviä tekijöitä (Newbert 2008).

Eristävistä tekijöistä huolimatta on huomattu, että todellisuudessa resurssien diffuusio markkinoilla on erittäin yleistä. Tämä tarkoittaa, että usein voittoa tuovat resurssit leviävät toimialalla, sillä resurssit joustavat ja näin ollen ovat edes osittain kopioitavissa tai korvattavissa. (D'Aveni et al. 2010) Tällöin VRIO-viitekehyksen vaatimusten täyttävien resurssien voidaan väittää tuovan vain hetkellistä kilpailuetua. Kuitenkin yrityksen ymmärtäessä resurssin arvon, voidaan resurssista saada suurempi hyöty verrattuna kilpailijoihin (Makadok 2010).

Arvokas, harvinainen ja vaikeasti kopioitavissa tai korvattavissa oleva resurssi mahdollistaa pysyvän kilpailuedun vain, jos yritys osaa yhdistää kyseisen resurssin osaksi omia prosessejaan ja strategiaansa, jolloin resurssista saadaan paras mahdollinen hyöty (Mahoney & Pandian 1992). Tutkimukset ovat osoittaneet, että resurssin tärkeys riippuu myös toimintaympäristöstä, mikä tarkoittaa, että resurssista saatava hyöty vaihtelee yritysten ja

toimialojen välillä (Ethiraj et al. 2005). Tärkeimmät resurssit voivat usein olla yrityskoh-
taisia ja varsinkin toimialojen välillä tärkeimmät resurssit vaihtelevat suuresti.

3.4 Kytkös sisäiseen laskentatoimeen

Sisäinen laskentatoimi on usein sivuutettu resurssipohjaisen näkemyksen tarkastelussa, vaikka sillä on potentiaalia tarjota ymmärrystä resurssien luomiseen, arvostamiseen ja raportointiin. Resurssien arvostamisen ja yrityksen kannattavuuden välisen yhteyden ja vuorovaikutuksen näkeminen on erittäin tärkeää yrityksen kilpailukykyä ajatellen, sillä se avaa yritykselle selviä tapoja kehittää ja parantaa toimintaansa sekä ymmärtämään, mitä yrityksen ydinosaaminen on. (Toms 2010; Andersén & Samuelsson 2016) Resurssi-
pohjaisella näkemyksellä ja sisäisellä laskentatoimella on selvä yhteys. Resurssipohjai-
nen näkemys on strategisen johtamisen väline johdolle, jonka perusteella voidaan luoda strategia, mahdollistaa resurssien käyttö ja asettaa tavoitteita, kun taas sisäisen laskenta-
toimen yksi pääfunktioista on tukea johtoa strategian kehittämisen ja valvonnan kautta. (Riddler et al. 2006; Nixon & Burns 2012)

Strategian luominen voidaan nähdä prosessina, jossa varmistetaan, että resursseja hanki-
taan ja hyödynnetään tehokkaasti, ja johdon toiminnalla on todistetusti suora vaikutus
siihen, kuinka tehokkaasti resursseja hyödynnetään (Acquaah & Chi 2007). Sisäisen las-
kentatoimen hyödyntäminen osana tätä prosessia auttaa yritystä päätöksenteossa, sillä si-
säinen laskentatoimi voi auttaa yritystä ymmärtämään, miten resursseja tulee hyödyntää,
jotta voidaan varmistaa omistajien omaisuuden säilyminen ja yrityksen menestyminen.
Yrityksen resurssien kontrollointi ja hallinta ovat tärkeä osa sisäisen laskentatoimen vas-
tuuta, jonka takia strategian kehittämisessä ja implementoinnissa tulisi huomioida myös
sisäisen laskentatoimi. Resursseja hyödyntämällä ja varmistamalla niiden oikeanlainen
käyttö, voidaan selvästi vaikuttaa yrityksen kannattavuuteen ja kasvuun. (Nixon & Burns
2012; Andersén & Samuelsson 2016)

Laskentatoimea hyödyntäessä resurssipohjaisen näkemyksen kanssa tulisi yrityksen tar-
kastella resurssin luomaa arvoa, mutta samalla tunnistaa myös arvonluontiin sisältyvä
riski (Toms 2010). Tämä onnistuu parhaiten suorituksen mittaamisen kautta, sillä siinä
pääasiallisena tehtävänä on auttaa johtoa päätöksenteossa, jotta resurssien tehokasta käyt-
töä voidaan parantaa. Hyödyntämällä sisäisen laskentatoimen tuottamaa tietoa, voi johto
tehdä perustellusti päätöksiä, jonka kautta yrityksen ymmärrys sen resursseista ja niiden
hyödyntämisestä paranee. Samalla yritys voi tarkastella, miten resursseja hyödynnetään
uusien tavoitteiden saavuttamiseksi sekä voidaan ottaa riskejä ja erilaisia ennakoivia toi-
menpiteitä perustuen esimerkiksi ennustuksiin. Suorituksen monipuolisella mittaamisella
ja yrityksen tuottavuudella välillä on todistetusti positiivinen korrelaatio. (Andersén &
Samuelsson 2016)

Ongelmana kuitenkin on resurssien vaikea havaittavuus ja mitoitettavuus. Resurssit ovat
useimmiten inhimillistä pääomaa, joka on vahvasti sitoutunut yksittäisiin henkilöihin,

jonka takia järjestelmällinen erojen tunnistaminen ja selittäminen ovat erittäin hankalaa. Resursseista saatavat tuotot voidaan nähdä ihmisten välisenä kanssakäymisenä, johon kuuluvat rutiinit, verkostot ja kulttuurit. (Bowman & Toms 2010) Tästä johtuen resursseihin liittyvän inhimillisen pääoman numeerinen esittäminen ja mittaaminen ovat miltei mahdotonta. Laskentatoimen kautta voidaan havaita tiettyjen resurssien hyödyntämisen vaikutus esimerkiksi prosessikohtaisen tarkastelun kautta, mutta tarvittavaa tarkkuutta ei voida saavuttaa, jotta luotettavuus olisi sellaisella tasolla, mitä sisäiseltä laskentatoimelta vaaditaan. (Galbreath & Galvin 2006)

Inhimillinen tieto ja osaaminen mahdollistavat yrityksen menestyksen markkinoilla, sillä niiden imitoiminen on hyvin hankalaa (Toms 2010). Inhimillisen tiedon ja osaamisen voidaan nähdä toimivan neljällä eri tasolla:

1. Työntekijän oman osa-alueen ammatillinen hallinta
2. Kyky hyödyntää teoreettista osaamista ammattinsa harjoittamiseen
3. Järjestelmäymmärrys ja syvempi tieto erilaisista syy-seuraus suhteista
4. Motivaatioon perustuva luovuus ja mukautuvuus menestyksen saavuttamiseksi. (Smith & Rupp 2002)

Näiden tasojen kautta työntekijät voivat mukautua ympäristönsä muutoksiin ja samalla ne kasvattavat työntekijöiden uskollisuutta yritystä kohtaan. Ongelmana kuitenkin on, että näiden ylläpitäminen on hyvin hankalaa, sillä suurissa yrityksissä erilaiset formaalit proseduurit ja järjestelmät ovat välttämättömiä toiminnan mahdollistamiseksi, jolloin erityisesti luovuus kärsii. (Smith & Rupp 2002) Sisäiselle laskentatoimelle hyvin ominainen piirre on, että muun muassa talousraportointitavat ovat erittäin juurtuneita ja vanhanakaisia, jolloin erityisesti neljännen tason luovuus ja mukautuvuus ovat vaikeasti saavutettavissa (Riddler et al. 2006).

Inhimillisen tiedon ja osaamisen lisäksi tulee huomioida myös oppiminen. Oppiminen tekee työntekijästä osaavamman ja tehokkaamman vähentäen samalla hänen aiheuttamia kustannuksia. (Weber 2011) Inhimillisen tiedon ja osaamisen ylläpitämiseksi on nähtävissä myös neljä oppimisen tasoa, joiden kautta voidaan ylläpitää työntekijöiden osaamista ja motivaatiota työtänsä kohtaan:

1. Liiketoiminnalle tyypillisen perustiedon välittäminen
2. Interaktiivinen oppiminen
3. Yhteinen oppiminen
4. Ryhmätason oppiminen. (Smith & Rupp 2002)

Perustiedon välittämisessä oppiminen perustuu tyypillisiin alan liiketoiminnan prosesseihin. Interaktiivisessa oppimisessa perustietoa hyödynnetään tilanteissa, jotka ovat oleellisia omassa työssä. Yhteisessä oppimisessa kahden aiemman tason oppimista hyödynnetään kollegojen kanssa työskennellessä erilaisten projektien parissa. Viimeisessä ryhmä-

tason oppimisessa omia kokemuksia ja oppimista jaetaan ryhmän kesken ja samalla haastetaan toisia omaan työhön liittyen. (Smith & Rupp 2002) Oppimisen kautta voidaan vahvistaa työntekijän osaamista, mutta samalla se mahdollistaa työntekijän toimenkuvan kehittämisen entistä monipuolisemmaksi ja ainutlaatuiseksi, joka vaikuttaa suoraan myös osaamisen imitoinnin vaikeuteen (Weber 2011). Sisäistä laskentatoimea ajatellen tällainen oppimisen kautta toimenkuvan kehittäminen on erittäin tärkeää, jos halutaan saavuttaa tilanne, jossa vahvat controllerit ovat yrityksissä arkipäivää.

Yksi yleisimmistä kritiikeistä laskentatoimea kohtaan on, ettei se tuota tarpeeksi oikea-aikaista ja täsmällistä informaatiota prosesseihin, kustannuslaskentaan ja suorituksen mittaamiseen liittyen. Nykypäivänä keskitytään tuoteominaisuuksiin, hintaan, laatuun, palveluun ja imagoon samanaikaisesti, jonka huomioiminen laskentatoimen kautta on hyvinkin hankalaa. (Nixon & Burns 2012) Laskentatoimen kautta voidaan kuitenkin tuoda lisää varmuutta yrityksen toimintaan ja päätöksentekoon sekä sen kautta voidaan ottaa perusteltuja, hallittuja riskejä (Andersén & Samuelsson 2016). Tästä johtuen laskentatoimi pitää saada kiinteäksi osaksi yrityksen muita toimintoja, joka mahdollistaa henkilöiden oppimisen ja mukautumisen ympäristön vaatimuksiin, luoden ainutlaatuisia resursseja ja samalla heidän toimenkuvaa voidaan kehittää entistä ainutlaatuisemmaksi.

Ymmärrys sisäisen laskentatoimen resursseista on hyvinkin tärkeää. Sisäisen laskentatoimen suorituksen mittaaminen on hyvin harvinaista, sillä useimmiten sisäinen laskentatoimi pyrkii kehittämään tarvittavat mittarit muiden toimintojen mittaamiseen, jolloin toiminto itsessään jää tarkastelun ulkopuolelle (Suomela et al. 2011). Tärkeimpien resursien tunnistamisen kautta voidaan lähteä kehittämään toimivaa mittaristoa myös sisäistä laskentatoimea varten, jotta sen kehittämisestä saadaan tavoitteellisempaa ja toimintaa voidaan seurata tehokkaammin. Ilman kunnollista ymmärrystä laskentatoimen vahvuuksista on mahdollista, että myös mittarit keskittyvät väärin asioihin eivätkä tällöin tuota tarvittavaa lisäarvoa toiminnalle.

Sisäisen laskentatoimen tarkastelu VRIO-viitekehyksen avulla voi tuottaa tarkempaa tietoa siitä, mitkä ovat sisäisen laskentatoimen vahvuuksia ja miten ne auttavat yritystä saavuttamaan tarvittavaa kilpailuetua. Resurssien tunnistamisen kautta voidaan myös pohtia, miten inhimillisen tiedon ja osaamisen neljäs taso eli motivaatioon perustuvaan luovuuteen ja mukautuvuuteen voidaan päästä. Tällaisen toiminnallisen tason saavuttaminen on erittäin tärkeää, sillä nykypäivän globaalit markkinat ovat nopeasti muuttuvia, jolloin myös toiminnan tulee sopeutua siihen. Motivoituneen toiminnan taso ylläpitää ja suojelee inhimillisiä resursseja, jotka ovat elintärkeitä kilpailukykyyn saavuttamiseksi (Smith & Rupp 2002). Motivoituneella toiminnalla on myös selvä vaikutus sidosryhmien kokemaan arvoon: toimintaa halutaan ajaa tietoisesti yhä enemmän asiakasarvoon keskittyvään suuntaan. Tällaisella toiminnalla on myös vaikutus yrityksen kilpailukykyyn, sillä suoraan yrityksen kannattavuuteen vaikuttavat funktiot saavat jatkuvasti täsmällistä tukea laskentatoimelta ja kykenevät yhä parempiin päätöksiin.

4. TUTKIMUSMENETELMÄT JA AINEISTO

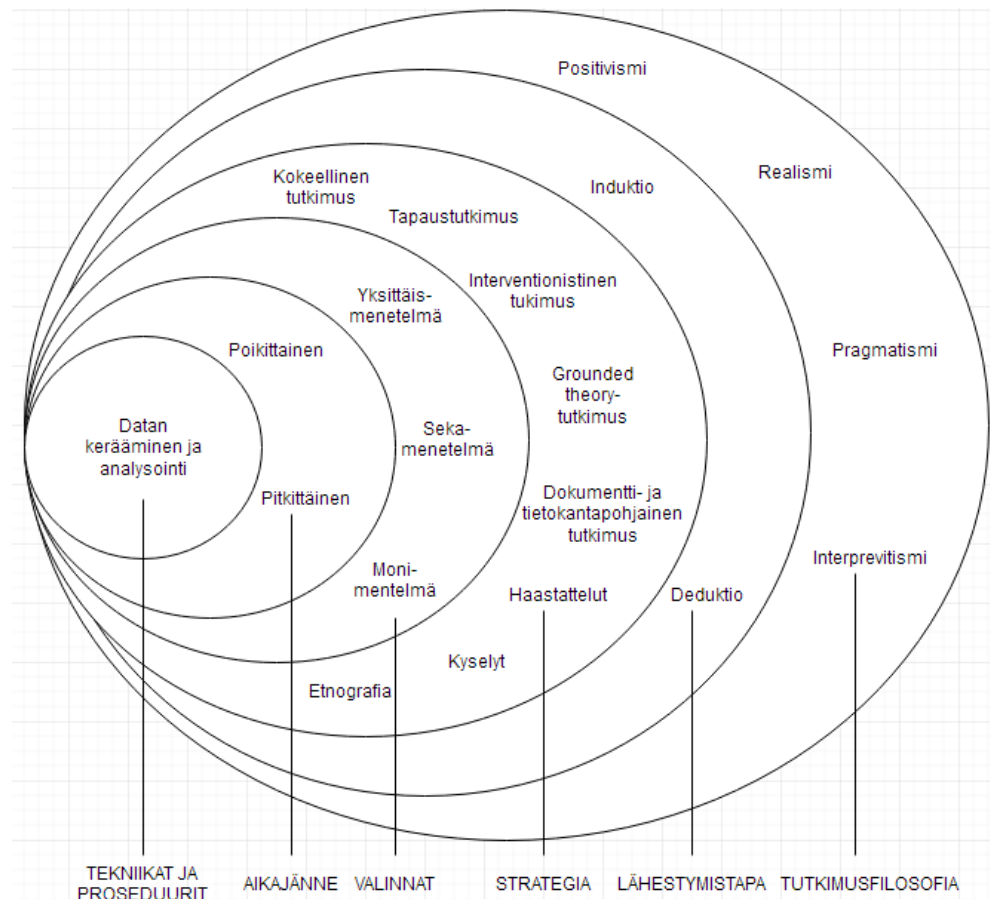
Tässä luvussa on esitelty tarkemmin, miten empiirinen tutkimus on työssä suoritettu. Työn tutkimus on tehty pitkälti ilman selviä resursseja tutkimuksen tekemiseen, sillä kohdeyritys ei varsinaisesti ole työn toimeksiantaja, vaan työ on tehty itsenäisesti. Aluksi luvussa esitellään käytettyä tutkimusstrategiaa ja -menetelmää sekä perusteellaan tutkimukseen liittyviä valintoja. Tämän jälkeen esitellään tarkemmin kohdeyritystä, jossa tutkimus on tapahtunut. Lisäksi osiossa esitellään, miten tiedon kerääminen on tarkalleen tapahtunut ja miten sitä on lähdetty analysoimaan tulosten aikaansaamiseksi.

4.1 Tutkimusstrategia ja -menetelmä

Työn tavoitteena on kehittää sisäisen laskentatoimen toimintaa asiakaspalvelufunktiona, jotta se pystyisi vastaamaan paremmin ja tehokkaammin tärkeimpien sidosryhmiensä vaatimuksiin ja pyyntöihin. Tutkimusstrategiaa ja -menetelmää mietittäessä tarkemmin on hyödynnetty kuvassa 11 esiteltyä Saunders et alin (2009) kehittämää tutkimussipuliviitekehystä johdonmukaisen tutkimussuunnitelman varmistamiseksi. Tämän viitekehysten avulla on pyritty tekemään tarvittavat valinnat liittyen tutkimuksen strategiaan ja menetelmään, jotta voidaan saavuttaa tutkimuksen tavoite.

Viitekehyksessä ulkokuori koostuu tutkimusfilosofiasta ja tutkimuksen lähestymistavasta. Tutkimusfilosofia määrittelee, minkälaisia oletuksia tutkimuksen taustalla on, ja se vaikuttaa siihen, miten tutkittava kohde ymmärretään. Tutkimusfilosofiaan vaikuttavat niin henkilön oma persoona kuin myös tutkimuksessa tehtävät valinnat. Tutkimuksen lähestymistavassa on puolestaan pohdittava, lähteekö tutkimus teoriasta, jonka kautta pyritään ymmärtämään tehtyjä havaintoja (deduktiivinen tutkimus) vai päinvastoin (induktiivinen tutkimus). (Saunders et al. 2009)

Viitekehysten sisäkuori keskittyy enemmän tutkimusstrategiaan ja -menetelmään. Sieltä löytyvät strategia, valinnat, aikajänne sekä datan kerääminen ja analysointi. Strategisia valintoja on useita ja tutkimusstrategiaa valittaessa tärkeintä on, että strategia soveltuu hyvin tutkimuksen tavoitteeseen ja tutkimuskysymyksiin. Strategia määrittelee, minkälaista tutkimusmenetelmää hyödynnetään, mutta tämän lisäksi on valittava, onko tutkimus yksittäis-, seka- vai monimenetelmällinen. Strategiat eivät ole toisiaan poissulkevia vaan tutkimuksessa voidaan hyödyntää useaa eri strategiaa, jotta tutkimuksesta saadaan rikkaampaa. Aikajänne määrittelee sen, millainen työn ajallinen fokus on. Siinä on pohdittava, halutaanko tiettyä ilmiötä tarkastella sen kehityksen yli pidemmällä aikavälillä (pitkittäinen aikajänne) vai keskitytäänkö tiettyyn ilmiöön staattisesti (poikittainen aikajänne). (Saunders et al. 2009)



Kuva 11. Tutkimussipuli. (mukailtu lähteestä Saunders et al. 2009)

Tämä diplomityö on laadullinen tutkimus. Laadulliselle tutkimukselle ominainen piirre on suuri tiedon määrä, jonka jäsentely ja analysointi ovat hyvin aikaa vievää. Tämän takia on tärkeää, että tiedon analysointi aloitetaan mahdollisimman aikaisessa vaiheessa. (Pope et al. 2000) Tutkimusta lähestytään deduktiivisesti, eli aluksi tutustutaan teoriaan, jonka jälkeen tehdään havaintoja ja pyritään ymmärtämään niitä teorian kautta. Tämä lähestymistapa auttaa ymmärtämään, mihin tiedon keräämisessä kannattaa keskittyä, ja se mahdollistaa tutkimusaineiston jäsentelyn jo hyvissä ajoin. Työn tutkimusfilosofiana toimii pragmatismi. Pragmaattisessa tutkimusfilosofiassa pyritään ottamaan ulkoinen, moniulotteinen näkökulma tutkimukseen huomioiden sen tavoitteet sekä kiinnittäen huomiota niin empiirisiin havaintoihin kuin myös subjektiivisiin merkityksiin (Saunders et al. 2009).

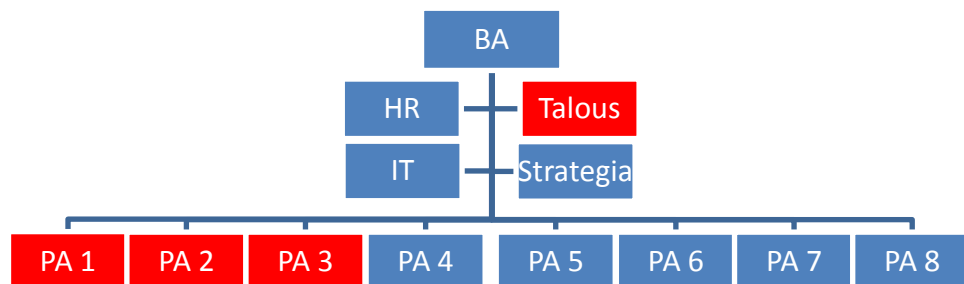
Työn tutkimusstrategia on poikittainen monimetodinen toimintatutkimus. Toimintatutkimuksessa pyritään tutkimaan ja ymmärtämään tietyn tutkimuskohteen vallitsevia käytäntöjä ja löytämään ratkaisuja kohteessa vallitseviin ongelmiin aktiivisesti osallistumalla kohteen toimintaan (Saunders et al. 2009). Toimintatutkimus mahdollistaa tutkimuksen tekemisen varsinaisen työnteon ohella sekä keskittymisen nimenomaan kohdeyrityksessä vallitseviin ongelmiin, jolloin voidaan pyrkiä löytämään täsmällinen ratkaisu kohdeyritykselle. Toimintatutkimusta pyritään tukemaan strukturoimattomien haastattelujen kautta

mahdollisuuksien mukaan, jolloin tiettyihin ongelmiin saadaan myös muiden kokoneem-
pien työntekijöiden näkemys.

4.2 Kohdeyritys

Tutkimuksen kohteena on globaalisti toimivan kaivosalan pörssiyhtiön paikallinen tehdas Tampereella. Yrityksellä on pitkä historia kaivosalalla alkaen jo 1800-luvun puolelta ja se onkin yksi alansa johtavia toimijoita, työllistäen monta kymmentä tuhatta ihmistä maailmanlaajuisesti. Yrityksellä on useita tehtaita ympäri Suomea ja globaalisti. Kohdeyrityksen strategiana on olla alansa johtava yritys tuottaen jatkuvasti uusia innovaatioita, joiden kautta voidaan saavuttaa myös asiakkaiden ja markkinoiden vaatima joustavuus. Yritys pyrkii tuottamaan arvoa niin asiakkailleen, mutta myös omistajilleen ja työntekijöilleen. Yrityksen omasta toiveesta tarkempia paljastavia tietoja ei työssä kerrota, vaan yrityksen toimintaa pyritään käsittelemään mahdollisimman abstraktilla tasolla yrityksen identiteetin suojelemiseksi.

Yrityksen toiminta jakautuu kolmelle eri liiketoiminta-alueelle (Business Area, BA) ja Tampereen tehtaan toiminta sijoittuu näistä yhden liiketoiminta-alueen alaisuuteen. Tampereen tehtaan liiketoiminta-alueen rakennetta on kuvattu kuvassa 12. Yrityksen toiminta jakautuu tuotealueisiin, minkä lisäksi sillä on yleisiä funktioita kuten HR, talous ja strategia, jotka sijaitsevat pääkonttorilla. Yrityksen liiketoiminta-alerakenne on erittäin monimutkainen, sillä pelkästään Tampereen liiketoiminta-alueeseen kuuluu jopa kahdeksan erilaista tuotealuetta (Product Area, lyhennetty PA). Lisäksi kyseiset tuotealueet sisältävät useita eri tuoteyksiköitä (Product Unit, PU), joiden lukumäärät vaihtelevat yhdestä viiteen tuoteyksikköön. Yhteensä Tampereen tehtaan toimintaan vaikuttavat jopa 19 eri tuoteyksikköä. Yrityksen rakenteen yksinkertaistamiseksi kuvassa 12 kuitenkin käsitellään vain tuotealueita, sillä tarkempi tarkastelu ei tässä vaiheessa ole tarpeellista.

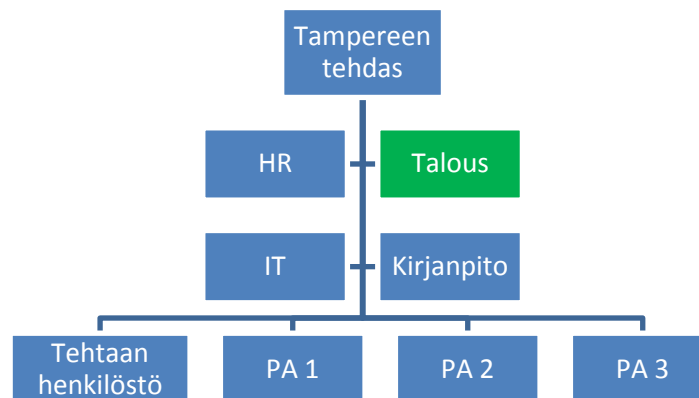


Kuva 12. Kohdeyrityksen liiketoiminta-alueen rakenne.

Tampereen tehtaan tärkeimmät tuotealueet ja funktiot sisäisen laskentatoimen näkökulmasta ovat korostettu kuvassa punaisella. Tampereen tehtaalla toimivat kolme tuotealuetta, joiden tuotteita tehtaalla valmistetaan. Pääasiallisten tuotealueiden lisäksi toiminnasta aiheutuu joitakin kustannuksia myös muille tuotealueille esimerkiksi tuotekehitysprojektien kautta, jolloin nekin on huomioitava sisäisen laskentatoimen näkökulmasta,

vaikka kyseisten tuotealueiden toimihenkilöitä ei Tampereen tehtaalta löydy. Lisäksi sisäisen laskentatoimen näkökulmasta tärkeässä osassa on myös pääkonttorilla toimiva talousfunktio, joka vastaa koko liiketoiminta-alueen taloustoiminnasta, jonka takia yhteistyötä tehdään läheisesti myös heidän kanssa.

Tampereen tehtaan toiminta koostuu varsinaisista tehtaan funktioista sekä tuotealueiden toimihenkilöistä. Tampereen tehtaan rakennetta on kuvattu tarkemmin kuvassa 13. Tehtaan yleiset palvelut ovat jaettu eri tuotealueiden ja tehtaan kesken. Näihin palveluihin kuuluvat HR, IT, kirjanpito sekä vihreällä korostettu talous. Tässä työssä talousfunktioilla viitataan tehtaan controller-tiimiin, joka toimii työn tutkimuksen kohteena. Tehtaalla varsinaiset tehtaan työntekijät vastaavat tuotannosta, logistiikasta, laadusta sekä muista tyyppillisistä funktioista. Näiden lisäksi tehtaalta löytyy kolmen oleellimmän tuotealueen PA 1:n, PA 2:n ja PA 3:n toimihenkilöitä, joiden tehtäviin kuuluu muun muassa tuotealueiden myynti, markkinointi sekä tarkempi talouden hallinta.



Kuva 13. Tampereen tehtaan rakenne.

Kohdeyrityksen rakenne yleisesti sekä Tampereen tehtaan rakenne ovat hyvin monimutkaisia. Tampereen tehtaan toiminta on eräänlainen yhdistelmä tuotelinja- ja matriisiorganisaatiota. Osa funktioista, kuten tehtaan talousfunktio, on jaettu eri tuotealueiden ja tehtaan toiminnan kesken, mutta samalla tuotealueilla on omat ominaispiirteensä, jonka takia taas tietyntylaiset muut funktiot, kuten esimerkiksi tuotekehitys, ovat läheisemmin liitetty jokaiseen tuotealueeseen erikseen, sillä niiden jakaminen ei ole mahdollista tuotealueiden tuotteiden ja niiden toimintojen eroista johtuen.

4.3 Tiedon kerääminen ja tutkimuksen eteneminen

Työssä tutkijan rooli on havainnoiva osallistuja, sillä tutkija osallistuu työntekoon yrityksessä ja pyrkii sitä kautta tekemään erilaisia havaintoja tutkimustavoitetta ajatellen (Saunders et al. 2009). Taulukossa 5 on esitelty tarkemmin kerättyä aineistoa ja tutkimuksen etenemistä. Tutkimusta varten tietoa on kerätty maaliskuusta 2017 asti aloittaen teoriasta. Teoriaan ja aiempiin tutkimuksiin on tutustuttu kirjojen ja eri tieteellisten julkaistujen

avulla. Tutkimuksessa käytettävät tietokannat olivat Scopus, Google Scholar sekä ISI Web of Science, jotta hankittu materiaali olisi mahdollisimman monipuolista.

Teorian jälkeen tutkimuksen painopiste siirtyi empiiriseen dataan. Empiiristä dataa kerätessä lähimpinä sidosryhminä ovat toimineet controller-tiimin jäsenet, jonka lisäksi läheistä yhteistyötä on tehty tuotealueiden controllereiden ja kirjanpidon kanssa. Tätä kautta on saavutettu kokonaisvaltainen ymmärrys yrityksen taloustoiminnasta. Pääasiallinen tiedon kerääminen tapahtui osallistumalla päivittäiseen työntekoon. Tämä tarkoittaa omien työtehtävien suorittamista, osallistumista erilaisiin neuvotteluihin, kokouksiin ja keskusteluihin sekä erilaisten toiminnan kehittämistapausten ratkomista, joita töiden aikana on ilmennyt. Lisäksi käytössä oli myös yrityksen intranetistä saatava materiaali. Tutkimuksen lopuksi teoria ja empiirinen data on tuotu yhteen analyysia ja johtopäätöksiä varten sekä tehty tarvittavia täydennyksiä tarkastajan palautteen perusteella.

Taulukko 5. Tutkimuksen eteneminen ja kerätty aineisto.

Aikajänne	Tutkimuksen painopiste	Kerätty aineisto	Lähde
Tutkimuksen alkuvaihe (kesto 2kk)	Aiempiin tutkimuksiin tutustuminen ja teorian kerääminen	<ul style="list-style-type: none"> - Sisäinen laskentatoimi ja sen asiakaspalvelurooli - Controllereiden roolit - Suorituksen mittaaminen - Tiedon laadukkuus - Resurssipohjainen näkemys 	Kirjat ja tieteelliset julkaisut tietokannoista: <ul style="list-style-type: none"> - Scopus - Google Scholar - ISI Web of Science
Tutkimuksen keskivaihe (kesto 2kk)	Empiiriseen dataan keskittyminen	<ul style="list-style-type: none"> - Organisaation rakenteeseen ja taloustoimintaan tutustuminen - Sidosryhmien tunnistaminen - Toiminnan merkittävimpien ongelmien tunnistaminen - Kehitystarpeiden ja -ideoiden tunnistaminen 	<ul style="list-style-type: none"> - Omat havainnot - Keskustelut ja haastattelut sidosryhmien kanssa - Kohdeyrityksen intranetistä saatavat ohjeistukset ja koulutusmateriaalit
Tutkimuksen loppuvaihe (kesto 2kk)	Tulosten analysointi ja materiaalin täydentäminen	<ul style="list-style-type: none"> - Teorian ja empiirisen datan yhdistäminen - Johtopäätösten tekeminen - Tarvittavien täydennysten ja korjausten tekeminen 	<ul style="list-style-type: none"> - Omat analyysit - Työstä saatu palaute - Täydentävät keskustelut sidosryhmien kanssa

Empiirisen tiedon keräämistä on systematisoitu ylläpitämällä tutkimuspäiväkirjaa, johon on lähes päivittäin kerätty erilaisia havaintoja ja muita muistiinpanoja diplomityöhön liittyvistä oleellisista asioista. Tiedon keräämisen ohella on vapaa-ajalla keskitytty teorian käsittelyyn ja kirjoittamiseen, jota kautta on saatu parempi ymmärrys siitä, mitkä ovat

oleellisia asioita diplomityötä ajatellen. Varsinaisia haastattelumahdollisuuksia diplomityötä varten ei ole, sillä työ tehdään itsenäisesti, mutta eri keskusteluihin osallistumalla on ollut mahdollista esittää aiheeseen liittyviä kysymyksiä, joiden kautta on voitu kerryttää laajempaa ymmärrystä asioista, jotka on nähty oleellisina diplomityötä ajatellen. Myös tutkimuspäiväkirjaa ylläpitämällä on pyritty miettimään erilaisia aiheeseen liittyviä kysymyksiä, joihin on haettu vastauksia sopivina ajankohtina. Työn empirinen aineisto koostuu laadullisesta aineistosta, minkä takia työssä ei ole numeerista dataa.

4.4 Tiedon analysointi

Työn analysointi on tapahtunut prosessoimalla tutkimuspäiväkirjan tietoja järjestelmällisesti. Tätä varten on hyödynnetty Rennerin ja Taylor-Powellin (2003) viitekehystä, jonka mukaan laadullisen tutkimuksen analysointi tapahtuu viidessä eri vaiheessa:

1. Dataan tutustuminen
2. Analysointiin keskittyminen
3. Tiedon kategorisoiminen
4. Yhteyksien tunnistaminen kategorioiden sisällä ja niiden välillä
5. Tulkintojen tekeminen.

Viitekehysten mukaan on ensin tärkeintä tutustua dataan kunnolla. Tämä tarkoittaa oleellisten asioiden tunnistamista sekä aiheeseen kuulumattomien asioiden poistamista, sillä laadullisessa tutkimuksessa syntyy erittäin paljon tietoa. Tämän jälkeen pitää keskittyä tiedon analysointiin, jossa keskitytään itse tutkimuskysymyksiin ja tunnistetaan oleelliset asiat tutkimuskysymysten näkökulmasta. Tätä kautta tietoa voidaan lähteä kategorisoi-
maan, jolloin samaan kategoriaan liittyviä tietoja voidaan kasata yhteen ja tunnistaa erilaisia teemoja tiedon perusteella. Kategorisoinnin jälkeen tulee tunnistaa yhteyksiä niin kategorioiden sisällä, mutta myös niiden välillä. Tämä mahdollistaa uusien alikategorioiden tunnistamisen. Lopuksi kasatusta tiedosta tulee tehdä tarvittavia tulkintoja, jotka ovat oleellisia tutkimusta ajatellen. Tätä kautta tutkimukseen saadaan merkitys ja tarkoitus. (Pope et al. 2000; Renner & Taylor-Powell 2003)

Aluksi tutkimuspäiväkirjan tietoja on lähdetty käsittelemään tarkemmin tarkentaen muistiinpanoja ymmärrettävämpään muotoon, sekä pyritty poistamaan kaikki turha aineisto, joka ei liity tutkimuksen aiheeseen. Tämän jälkeen tietoa on ryhmitelty eri kategorioihin. Ensimmäisen kategorisoinnin lähtökohtana ovat olleet työn teoreettiset aihealueet. Alustavan kategorisoinnin jälkeen työssä on pyritty tunnistamaan mahdollisia alikategorioita sekä kategorioita yhdistäviä teemoja, joiden perusteella muistiinpanoja on voitu yhdistellä tarkoituksenmukaisesti pidemmälle. Teemoja ja kokonaisuuksia on pyritty tunnistamaan tutkimuskysymysten kautta. Lopuksi tieto on tuotu takaisin yhteen ymmärrettäväksi kokonaisuudeksi ja lähdetty pohtimaan mahdollisia johtopäätöksiä ja tulkintoja, mitä empirisen datan perusteella voidaan tehdä. Johtopäätöksiä ja tulkintoja tehdessä on pyritty hyödyntämään teoriassa esiteltyjä viitekehyskiä.

5. TULOKSET

Työn tuloksissa esitellään tarkemmin tutkimuksen aikaansaannoksia. Aluksi tulososiossa käsitellään kohdeyrityksen talousfunktiota sekä talousorganisaation rakennetta, jonka jälkeen keskitytään tarkemmin tutkimuksen varsinaisen kohteen eli Tampereen tehtaan controller-tiimin toimintaan. Tämän jälkeen tulososiossa esitellään tutkimuksessa havaittuja ongelmia koko talousorganisaation näkökulmasta sekä erityisesti myös tehtaan controller-tiimin näkökulmasta. Tutkimuksen tulokset perustuvat pääasiassa omaan havainnointiin, mutta myös satunnaisiin keskusteluihin kollegoiden kanssa sekä kohdeyritykseltä löytyvään dokumentaatioon taloustoimintaan liittyen.

5.1 Kohdeyrityksen taloustoiminta

Kohdeyrityksen talouden hallinta tapahtuu pitkälti kustannuspaikkojen avulla. Kustannuspaikkalaskennassa pyritään ohjaamaan ja kehittämään toimintaa tuottamalla tietoa ja ymmärrystä tekijöistä, jotka ovat kriittisiä organisaation onnistumisen kannalta (Suomala et al. 2011). Kustannuspaikkalaskennassa toiminta jaetaan kohtuullisen pieniin eri kokonaisuuksiin kustannuspaikkojen avulla, jolloin kyseisen kokonaisuuden kustannusten seuranta on helpommin ymmärrettävissä ja yleiskustannusten kohdistus on helpompaa. Kustannuspaikkojen lukumäärä riippuu yrityksen toiminnan laajuudesta sekä siitä, kuinka tarkalla tasolla kustannuksia halutaan seurata. Kustannuspaikat jaetaan useimmiten eri toimintojen välillä, joten tyypillisiä kustannuspaikkoja voivat olla esimerkiksi tuotanto, tuotekehitys, hankinta ja myynti. (Friedl et al. 2005)

Kohdeyrityksellä on käytössä erittäin laaja kustannuspaikkarakenne ja niitä on kokonaisuudessaan tehtaalla käytössä noin 130. Kustannuspaikat liittyvät niin tehtaan toimintoihin, mutta myös paikallisiin tuotealueiden toimintafunktioihin. Yhdellä toiminnolla voi olla monta kustannuspaikkaa, mikäli jokaisella tuotealueella on omat toimihenkilöt. Yrityksellä on käytössä esimerkiksi seuraavan laisia kustannuspaikkoja:

- Tehtaan tuotannosuunnittelu,
- Tuotteiden kokoonpano,
- Tuotteiden testaus ja
- Tuotealuekohtaiset tuotekehitysfunktiot.

Kustannuspaikkojen avulla kustannuksia voidaan kohdistaa tarkemmin kohdeyrityksen eri tuoteyksiköille ja -alueille. Kustannuspaikat ovat jaettu kolmen pääasiallisen tuotealueen alaisuuteen, jonka lisäksi kustannuspaikkoja löytyy Tampereen tehtaan alaisuudesta, jolloin kyseiset kustannukset jakautuvat tasaisemmin eri tuoteyksiköille. Vaikka kustannuspaikat usein nähdään olevan tietyn tuotealueen alaisuudessa, ei se tarkoita, että kus-

tannukset kohdistuisivat vain ja ainoastaan kyseisen tuotealueen tuoteyksiköille. Jokaisella kustannuspaikalla on ennalta määritelty allokointi, joka jakaa kustannuksia vielä tarkemmin kaikkien tuotealueiden tuoteyksiköiden välille. Allokoinnin kautta kustannukset voivat jakautua siis eri tuotealueiden välille, sillä tietyt toiminnot ovat luonteeltaan sellaisia, että useat eri tuotealueet voivat hyötyä siitä tavalla tai toisella.

Kustannuspaikkoja ei hyödynnetä vain kustannusten seurantaan. Kustannuspaikat ovat hyvin oleellinen osa kohdeyrityksen talouden hallintaa, sillä niiden kautta suunnitellaan yrityksen budjetti. Budjetointi suoritetaan ”bottom-up” periaatteella. Sen ideana on, että jokaisen kustannuspaikan vastuuhenkilö suunnittelee koko seuraavan vuoden kustannusrakenteen kustannuspaikan osalta ja kaikkien kustannuspaikkojen tiedot tuodaan lopulta yhteen Tampereen tehtaan budjettilaskelmassa. Tällainen toiminta mahdollistaa erittäin tarkan budjetoinnin, sillä kustannuspaikkojen vastuuhenkilöt ovat luonnollisesti parhaiten perillä siitä, miten kustannuksia aiheutuu kyseiselle kustannuspaikalle. Budjetoinnissa tukena ovat talousfunktion toimihenkilöt ja heidän vastuulla on myös arvioida kustannuspaikkojen budjettien järkevyyttä ja oikeellisuus. Kyseessä on kuitenkin erittäin aikaa vievä prosessi, minkä takia se tehdään vain kerran vuodessa. Esimerkiksi joka neljännessä vuodessa tehtävät rullaavat ennustukset perustuvat aina tuoteyksikkötasoihin ennustuksiin eikä kustannuspaikkoihin.

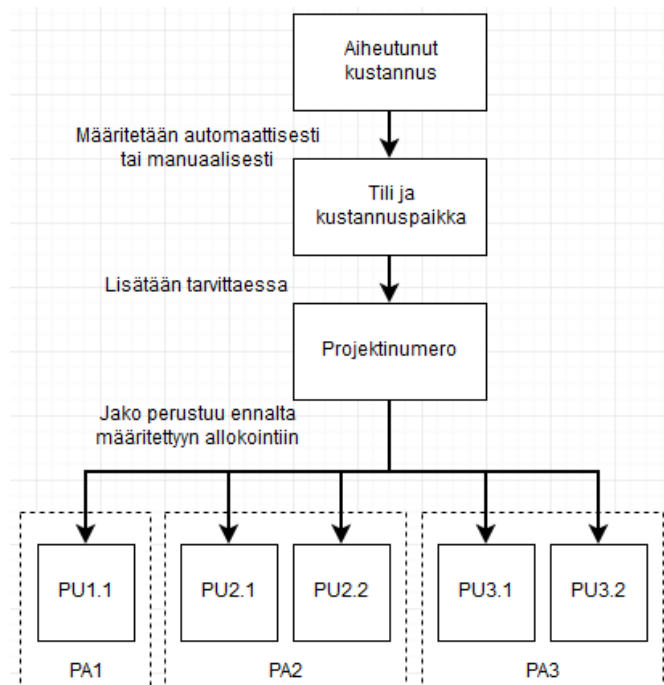
Kustannuspaikkojen lisäksi yrityksellä on käytössä projektinumerot. Projektinumerot ovat toinen tapa hallita yrityksen taloutta ja ne ovat luonteeltaan hyvin samanlaisia kuin kustannuspaikat. Projektinumeroilla on samanlainen ennalta määrätty allokointi, jonka kautta kustannukset voidaan jakaa eri tuotealueiden tuoteyksiköille. Yritys seuraa kustannuksia myös projektien kautta, sillä projektit ovat todella merkittävä osa yrityksen toimintaa ja strategiaa. Projektit vaativat myös kustannuspaikkatiedon, jotta ymmärretään, mihin toimintoon projekti liittyy, mutta varsinainen kustannusten allokointi tapahtuu projektin allokoinnin perusteella. Projektien kustannusten seuranta mahdollistaa toiminnan läpinäkyvyyden parantamisen. Yrityksen taloustiimin sekä muun johdon on tätä kautta helpompi seurata yrityksen kustannuksia. Jokainen projekti on ainutlaatuinen, jonka takia sille on määritettävä erikseen allokointi, sillä kustannuspaikka-alkokointi voi vääristää liikaa kustannusten jakautumista eri tuoteyksiköille.

Allokointi tapahtuu aina eri tuoteyksiköille. Tämä tarkoittaa, että Tampereen tehtaalla allokointitaulukko koostuu jopa 19:stä tuoteyksiköstä, joille kustannuksia voi allokoida. Allokointi on yksinkertaisesti taulukoituna Exceliin ja kustannusten kohdistaminen tapahtuu kiinteiden prosenttiosuuksien avulla. Allokointi perustuu ennalta määritettyihin toimintatapoihin, jotka vaihtelevat sen perusteella, minkälaisesta kustannuksesta on kyse. Esimerkiksi myytyjen hyödykkeiden kustannukset allokoidaan suoraan tuoteyksiköille. Tällaisten kustannusten allokointi on helppoa, sillä kyseessä on välittömiä kustannuksia. Toisaalta esimerkiksi tuotekehityskustannukset raportoituvat tuotekehityshenkilöstön käytetyn ajan perusteella. Tuotekehityskustannukset jaetaan tuotekehityspäälliköiden sopimusten perusteella tuoteyksiköille. Tällaiset kustannukset eivät kohdistu yhtä helposti

kuin myytyjen hyödykkeiden kustannukset, minkä takia ne vaativat tarkemman allokoinnin.

Tärkein allokointiperuste on kustannuspaikat. Esimerkiksi myynti- ja hallintokustannusten jakaminen perustuu täysin kustannuspaikkojen allokointeihin. Kustannuspaikkojen allokoinnin päivitys tapahtuu kerran vuodessa, joten allokoinnit ovat voimassa aina yhden vuoden. Tämän jälkeen kustannuspaikkojen allokoinnit käydään läpi taloushenkilöstön toimesta. Kustannuspaikkojen allokointit määrättyvät muun muassa välittömien kustannusten, henkilöstömäärän sekä erillisten sopimusten perusteella. Erityisesti tuotealueiden välisissä kustannusjaoissa suuressa osassa ovat tuotealueiden controllerit, jotka keskenään käyvät läpi kustannusjakoa ja ilmoittavat lopputuloksesta controller-tiimille.

Kuvassa 14 on esitelty tarkemmin, miten kustannukset jakautuvat eri tuoteyksiköille ja –alueille. Aiheutuneet kustannukset kirjataan ensin tietylle tilille ja kustannuspaikalle, joka kertoo tarkemmin, minkälaisesta kustannuksesta on kyse. Tämän jälkeen kustannusten kohdistusta voidaan tarkentaa lisäämällä projektinumero, mikäli kustannus liittyy tiettyyn projektiin. Tämän tiedon kautta kustannukset kohdistuvat tuoteyksiköille ennalta määritetyn kustannuspaikka- tai projektinumerallokoinnin kautta. Tuoteyksiköt ovat aina tuotealueiden alaisuudessa, joten tuotealueiden kustannusvaikutus on nähtävissä yksinkertaisesti lisäämällä oman tuotealueen tuoteyksiköille jakautuneet kustannukset yhteen. Tästä johtuen tuoteyksikkötason allokointi on kannattavampaa, sillä se tuo tarkemman ymmärryksen siitä, mihin kustannus tarkalleen kohdistuu.



Kuva 14. Kustannusten allokointi tuoteyksiköille ja –alueille.

Tuoteyksikkötason allokointi on välttämätöntä, sillä konserniraportointi tapahtuu aina tuoteyksikkötasolla. Tämä tarkoittaa, että Tampereen tehtaan tulos- ja taselaskelmat sekä muut oheisraportit koostuvat jopa 19:sta eri tuoteyksikön laskelmista. Muut oheisraportit liittyvät usein tiettyjen funktioiden kustannuksiin: esimerkiksi IT- ja lakikustannuksia seurataan kuukausittain tehtävien kustannusraporttien kautta. Raportoinnin näkökulmasta tuoteyksiköt ovat siis tarkin taso, millä kustannuksia seurataan. Tampereen tehtaan näkökulmasta kustannuksia kuitenkin pystytään seuraamaan vieläkin tarkemmin kustannuspaikkojen ja projektinumeroiden kautta, joille kirjataan jatkuvasti tapahtumia niin automaattisesti kuin myös manuaalisesti. Tällainen kustannuspaikkarakenne mahdollistaa siis hyvinkin syvällisen kustannusten hallinnan ja ymmärryksen.

Kohdeyrityksen talouden seuranta tapahtuu talousmittareiden avulla. Jokainen kustannuspaikka vastaa omista kustannuksistaan ja heidän tulee itse seurata kustannusten kehittymistä, sillä talouden resurssit eivät riitä niin tarkkaan kustannusseurantaan, jossa jokaista kustannuspaikkaa tarkkailtaisiin jatkuvasti. Taloustoiminnassa tärkeät mittarit ovat huomattavasti yleisemmällä tasolla ja näihin mittareihin kuuluvat muun muassa:

- Tilausmäärä,
- Laskutus,
- Myytyjen hyödykkeiden kustannukset (Cost of goods sold, lyhennetty COGS),
- Myyntikate,
- Myynti- ja hallintokulut (Administration and Sales, lyhennetty A&S),
- Liiketoiminnan tulos,
- Nettokäyttöpääoma (Net working capital, lyhennetty NWC) ja
- Arvonlisäykset ja arvonalentumistappiot.

Kyseessä on melko yleisiä tapoja mitata yrityksen toimintaa, mutta ratkaisu on toimiva. Tulos- ja taselaskelmat tehdään kuukausittain, sillä kohdeyritys on kirjautunut pörssiin, jonka takia kaikki mittareiden vaatimat tiedot ovat helposti saatavilla kuukausittain. Se helpottaa kustannusten seurantaa ja kehittymistä ja antaa mahdollisuuden myös syvällisempiin analyyseihin. Erityisesti tehtaan johtohenkilöstön näkökulmasta tällainen yleisempi talouden seuranta on kannattavaa, sillä se on helpommin ymmärrettävissä ja auttaa hahmottamaan tehtaan taloudellisen tilanteen. Näiden mittareiden seurannan lisäksi talouden vastuulla on tukea kustannuspaikkojen vastuuhenkilöitä, mikäli he tarvitsevat apua kustannuspaikkojen kustannusten ymmärtämisessä ja seurannassa. Talouden tulee pystyä hallitsemaan koko Tampereen tehtaan kustannuskokonaisuutta ja varmistaa, että kustannukset tulevat kirjatuksi oikeisiin kohteisiin.

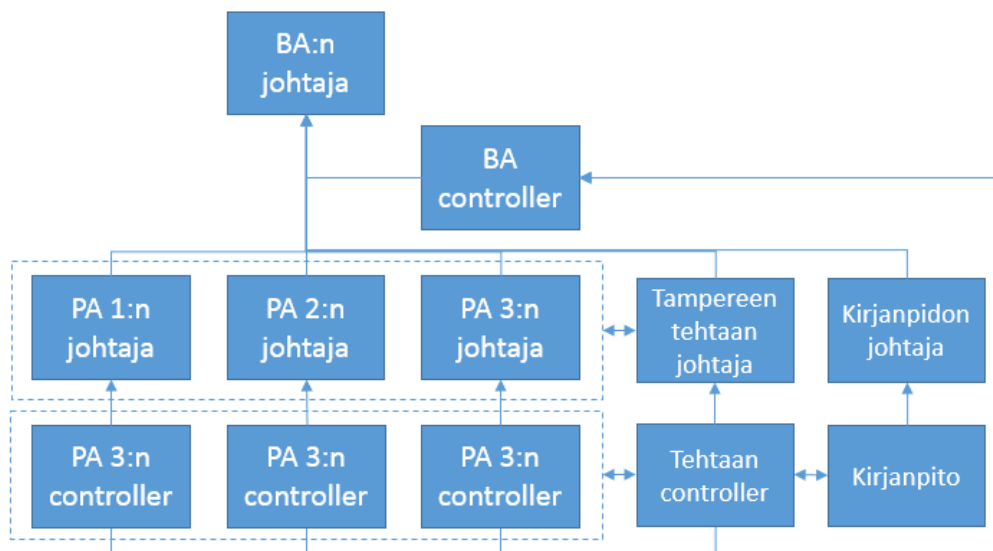
5.2 Kohdeyrityksen talousorganisaatio

Kohdeyrityksen taloustoiminta on hyvin hajautettua ja jokaisella taloustoiminnan funktiolla on oma vastualueensa ja selvät suhteet muihin talouden toimijoihin. Talousorganisaation toiminta perustuu siihen, että talouden eri toimijat tekevät läheistä yhteistyötä

keskenänsä, sillä kokonaisvaltainen tiedon hallinta vaatii usein lähes jokaisen eri toimijan panoksen. Yrityksen laajasta rakenteesta ja toiminnan leveydestä johtuen taloustoiminnan keskittäminen ei yksinkertaisesti ole mahdollista. Tiedon määrä ja sen vaatima huomio on liian suuri, jotta yksi keskitetty funktio voisi hallita sitä. Eri tuotealueet kuin myös itse tehtaan toiminta ovat luonteeltaan loppujen lopuksi hyvin erilaisia, jonka takia ne kaikki vaativat spesifistä osaamista, vaikka funktiot sijoittuvatkin saman liiketoiminta-alueen alaisuuteen.

Paikallisesti Tampereen tehtaalla toimivat tehtaan oma controller-tiimi, kolmen suuren tuotealueen omat controllerit sekä yrityksen kirjanpito. Lisäksi talouden toimintaan vaikuttaa pääkonttorilta löytyvä liiketoiminta-alueen controller-tiimi, joka tekee läheisesti yhteistyötä Tampereen tehtaan controller-tiimin sekä paikallisten tuotealueiden controllerien kanssa.

Kuvassa 15 on esitelty tarkemmin yrityksen talousorganisaation rakennetta ja heidän suhdetta. Siitä löytyvät eri taloustoiminnan funktiot kuin myös heidän suoranaiset esimiehet, joille he pääasiassa raportoivat. Liiketoimintaa johtaa liiketoiminta-alueen (BA) johtaja. Hänelle suoranaissessa raportointivastuussa ovat liiketoiminta-alueen controllerit, tuotealueiden (PA) johtajat, Tampereen tehtaan johtaja sekä kirjanpidon johtaja. Tuotealueiden johtajien alaisuudessa ovat tuotealueiden omat controllerit, Tampereen tehtaan johtajan alaisuudessa toimii tehtaan controller-tiimi ja kirjanpidon johtajan alaisuudessa kirjanpidon tiimi. Kuten kuvasta nähdään, Tampereen tehtaan controller-tiimi tekee läheistä yhteistyötä niin tuotealueiden kuin myös kirjanpidon kanssa sekä on raportointivastuussa tehtaan johtajan lisäksi myös liiketoiminta-alueen controllereille.



Kuva 15. Talousorganisaation rakenne.

Liiketoiminta-alueen controllerit hallitsevat koko liiketoiminta-alueen taloutta. Jokainen liiketoiminta-alueen alaisuuteen kuuluva yrityksen tehdas raportoi suoraan liiketoiminta-

alueen controllereille, jotka puolestaan tukevat liiketoiminta-alueen johtajaa päätöksenteossa. Raportointi tapahtuu standardisoitujen raportointipohjien avulla, sillä tehtaita on lukuisia maailmanlaajuisesti, minkä takia standardisoidut raportit ovat tehokas tapa seurata toiminnan kannattavuutta ja kehittymistä kuukausittaisella tasolla. Liiketoiminta-alueen controllerit ovat vastuussa myös raportoinnin kehittämisestä sekä yleisistä talouden toimintatapojen kehittämisestä.

Tampereen tehtaan controller-tiimin päätehtävänä on tuottaa luotettavaa tietoa Tampereen tehtaan päätöksentekotilanteisiin ja toiminnan kontrollointiin. Tiimin on myös tuettava yrityksen tuotealueiden toimintaa toimittamalla heille tarvittavaa taloudellista tietoa sekä se on raportointivastuussa myös liiketoiminta-alueen controllereille. Tiimin vastuulla on Tampereen tehtaan closing-prosessin raportit, budjetointi ja ennustukset. Näiden lisäksi tiimi vastaa tehtaan kustannusten hallinnasta, varastojen arvostuksesta sekä paikallisten laskentatoimen järjestelmien hallinnasta ja ylläpidosta. Tehtaan controller-tiimin toimintaan paneudutaan tarkemmin kappaleessa 5.3.

Tuotealueiden controllerit keskittyvät oman tuotealuekokonaisuutensa hallintaan. Heidän päätehtävänä on tuottaa luotettavaa tietoa tuotealueen päätöksentekotilanteisiin ja toiminnan kontrollointiin. Tuotealueet itsessään koostuvat tietynlaisista laitteista, joiden valmistus on hajautettu ympäri maailmaa, minkä takia tuotealueiden controllereiden toiminta ulottuu globaalisti ympäri maailmaa, vaikka kyseiset controllerit ovatkin sijoittuneet Tampereen tehtaalte. He hyödyntävät tehtaiden tuottamaa taloudellista tietoa ja jalostavat sitä eteenpäin omien tarpeidensa mukaiseksi. Controllerit ovat omien tuotealueiden asiantuntijoita, jonka takia heidän tulee tehdä läheistä yhteistyötä muun muassa tehtaiden controller-tiimien kanssa, sillä heiltä vaaditaan tarkempaa tietoa ja analyysia markkinatilanteista esimerkiksi budjetointiä ja ennustuksia varten, minkä lisäksi he tekevät tarvittavia säätöjä tehtaiden tekemiin raportteihin heidän tuotealueiden osalta.

Yrityksen kirjanpito on melko erillinen kokonaisuus yrityksen taloustoiminnassa. Kirjanpito vastaa tarvittavista lakisääteisistä velvoitteista ja sen vastuulla on toimittaa tietoa yrityksen voitoista ja maksukyvyystä ulkoisille sidosryhmille. Kirjanpidon vastuulla on muun muassa tilinpäätöksen laatiminen sekä tulos- ja taselaskelmat. Näiden lisäksi kirjanpito-tiimissä toimivat myös yrityksen osto- ja myyntireskontra. Myös kirjanpito tekee yhteistyötä liiketoiminta-alueen controllereiden kanssa, mutta se on pääasiassa melko itsenäinen kokonaisuus, joka hoitaa yrityksen talouden yleisiä velvoitteita. Läheisintä yhteistyötä kirjanpito tekee tehtaan controller-tiimin kanssa, sillä tehtaan controller-tiimin kuukausi- ja kvartaalitason päättävät raportit usein liittyvät myös kirjanpidon tekemiin tulos- ja taselaskelmiin, minkä takia näiden kahden osapuolten välinen yhteistyö ja raporttien täsmäminen ovat tärkeää.

5.3 Tehtaan controller-tiimi

Tehtaan controller-tiimin vastuulla on tukea Tampereen tehtaan päätöksentekoprosessia, toimittaa tuotealueille tarvittavaa taloudellista tietoa sekä hoitaa tehtaan konserniraportointi liiketoiminta-alueen controllereille. Kyseessä on siis erittäin palveluorientoitunut funktio, joka pyrkii tukemaan sidosryhmiään parhaalla mahdollisimmalla tavalla. Controller-tiimille tärkeää ovat tiedon nopea ja tarkka toimittaminen sekä erilaisten analyysien tekeminen toiminnan ja kustannusten seuraamiseksi. Tiimin toiminta vaatii numerotarkkuutta ja laskentatekniikoiden hallintaa, mutta myös ymmärrystä markkinatilanteesta niin tehtaan kuin myös tuotealueiden näkökulmasta. Tämä ymmärrys mahdollistaa analyysien tekemisen ja auttaa tiimiä ymmärtämään, mistä erilaiset muutokset, trendit ja poikkeavuudet seuratuissa raporteissa ja laskelmissa johtuvat.

Yleisesti ottaen tiimin jäsenten sisäisiä tehtäviä voidaan jakaa tarkemmin neljään eri kategoriaan, jotka nähdään tiimin työtehtävien tärkeimpinä osa-alueina:

- Closing-prosessiin liittyvät raportit,
- Kustannusten hallinta ja seuranta,
- Budjetointi ja ennustus ja
- Tietojärjestelmien ylläpito.

Closing-prosessilla viitataan joka kuukauden päätteeksi tehtävään raportointiin, johon kuuluvat muun muassa tulos- ja taselaskelmat sekä muut oheislaskelmat yrityksen kuluihin ja kannattavuuteen liittyen. Kaikki yllä olevat kategoriat ovat esillä tiimin jokaisen toimihenkilön tehtävissä, mutta kategorioiden painoarvo on toimihenkilöiden välillä usein hieman erilainen. Tehtaan controller-tiimi koostuu kuudesta toimihenkilöstä. Kaikilla tiimin jäsenillä on selvästi jaetut omat tehtävä- ja vastualueet, joiden lisäksi tiimi vastaa erinäisistä ad hoc-tehtävistä ja -selvityksistä, joita sidosryhmät vaativat. Taulukossa 6 on esitelty tiimin jäsenten työtehtäviä tiivistetysti virallisten työnimikkeiden kautta.

Taulukko 6. Tehtaan controller-tiimin jäsenet ja heidän tehtäväalueet.

Työnimike	Tehtäväalueet
Site controller	Tehtaan controller-tiimin vetäminen ja edustaminen.
Cost analyst	COGS-laskelman laatiminen ja analysointi, tuotannon tukeminen taloudellisissa asioissa sekä budjetin ja ennustusten laatiminen.
Financial analyst	Tulos- ja taselaskelmien laatiminen, niiden täsmäytys kirjanpidon kanssa sekä näihin liittyvät closing-prosessin tehtävät. Suuri vastuu budjetoinnissa ja ennustuksissa.
Supply analyst	Tietojärjestelmien hallinta ja ylläpito sekä kustannusanalyysien tekeminen ja raportointi.
Assistant controller 1	Varastojen hallinta ja NWC-raportointi.
Assistant controller 2	Investointi- ja henkilöstötietokantojen ylläpito ja raportointi sekä takaisinostettavien ja vuokrattavien laitteiden seuranta.

Tiimin esimiehenä toimii Site controller. Hän on päävastuussa kaikista taloudellisista asioista liittyen Tampereen tehtaan toimintaan: closing-prosessista, kustannusten hallinnasta, budjetoinnista ja ennustuksesta sekä tietojärjestelmistä. Hänen tulee tukea tiimin jäseniä työnteossa, varmistaa laskentatoimen ja raportoinnin tehokkuus ja luotettavuus, viedä eteenpäin erilaisia kehityshankkeita liittyen tiimin toimintaan sekä edustaa Tampereen talousosastoa tehtaan johtoportaana kokouksissa. Hän tekee läheistä yhteistyötä tiimin tärkeiden sidosryhmien kanssa kuten esimerkiksi tuotealueiden controllereiden kanssa, ja pyrkii löytämään sopivia ja järkeviä linjauksia taloustoimintaan liittyen. Hän ajaa tehtaan controller-tiimin etua yrityksessä ja pyrkii pitämään tiimin rasiuksen ja työmäärän järkevien rajojen sisällä.

Cost analyysin päätehtävä on tukea tuotannon toimintaa. Yleisesti ottaen Cost analyysin tehtävä on hoitaa tuloslaskelmasta laskutuksen ja myyntikatteen välinen alue. Hän vastaa COGS-laskelmasta ja sen analysoinnista, jonka lisäksi hän edustaa taloustiimiä tuotannon johdon kokouksissa. COGS-laskelman ymmärrys ja analysointi vaativat läheistä yhteistyötä tehdasympäristön kanssa, sillä sitä kautta pystytään näkemään ja ymmärtämään erilaisia trendejä ja muutoksia liittyen laskutukseen ja myytyjen hyödykkeiden kustannuksiin. Yhteistyö tuotannon toimihenkilöiden kanssa mahdollistaa tarkkojen analyysien laatimisen, mutta myös itse tehtaan toiminnan tarkemman ymmärryksen ja seurannan. Tällöin on helpompi esimerkiksi seurata tehtaalla tuotettujen hyödykkeiden kannattavuutta sekä ymmärtää mahdolliset heitot ja muutokset, mitä samojen hyödykkeiden kannattavuudessa voi tulla eteen.

Cost analyysin tarkastellessa myyntikatteen ylläolevaa osuutta tuloslaskelmasta, on Financial analyysin vastuulla hoitaa myyntikatteen ja liiketuloksen välinen alue, johon kuuluvat muun muassa myynti- ja hallintokulut sekä tuotekehitykseen liittyvät kulut. Financial analyst on tiimin oleellisin toimihenkilö closing-prosessin näkökulmasta. Hän laatii kokonaisuudessaan tulos- ja taselaskelmat sekä hoitaa niiden raportoinnin kuukausittain. Financial analyysin läheisin sidosryhmä on yrityksen kirjanpito, jonka kanssa hänen tulee tehdä läheistä yhteistyötä, jotta hän voi varmistaa laskelmiensa oikeellisuuden ja kykenee täsmäyttämään laskelmansa kirjanpidon kanssa. Hänen tehtävä on ratkoa erilaisia laskentatoimen ongelmia liittyen esimerkiksi kustannusten jaksotuksiin, arvostuksiin ja kohdistuksiin yhdessä kirjanpidon kanssa, jonka takia toimihenkilöltä vaaditaan ymmärrystä niin sisäisestä kuin myös ulkoisesta laskentatoimesta.

Supply analyysin oleellisin tehtäväalue on tietokantojen hallinta ja ylläpito. Tähän liittyvät muun muassa osastojen, projektien ja allokatioiden jatkuva päivittäminen. Tietokantojen ylläpitämisestä johtuen Supply analyst tekee läheistä yhteistyötä monien eri sidosryhmien kanssa. Yksi oleellisimmista sidosryhmistä on tuotekehitys. Kohdeyrityksellä on todella laaja tuotekehitystoiminta, jonka takia erityisesti tuotekehitysprojektien kustannusten seuranta sekä niiden allokatioiden hallinta ja päivittäminen ovat tärkeitä osa-alueita. Tätä kautta voidaan varmistaa kustannusten hallittavuus ja controller-tiimin ymmärrys kustannusten kehittymisestä projektien edistymisen ohella. Näiden tehtävien lisäksi Supply analyysin vastuulla on konsernin liiketuloksen raportointi, joka vaatii hänet tekemään läheistä yhteistyötä myös pääkonttorin controllereiden kanssa.

Tiimistä löytyy kaksi Assistant controlleria, joiden tehtävänä on tukea tiimin muita jäseniä tarpeiden mukaisesti sekä hallita muun muassa varastoja, investointeja sekä henkilöstötietokantoja. He tukevat tiimin jäseniä muun muassa closing-prosessissa, budjetoinnissa ja ennustuksissa tekemällä erilaisia oheislaskelmia, joita näissä prosesseissa tarvitaan. Nämä laskelmat ovat oleellinen osa kokonaisuutta, mutta mahdollista käsitellä erillisesti, joka mahdollistaa työkuorman jakamisen usean tiimin jäsenen välille. Näiden lisäksi Assistant controllerit tekevät läheistä yhteistyötä tiimin ulkoisten sidosryhmien kanssa. He toimittavat esimerkiksi suuren osan tarvittavista dokumenteista tilintarkastajille sekä tekevät heidän kanssa läheistä yhteistyötä tilintarkastuksen aikaan.

Tarkemman tarkastelun kautta on helpompaa ymmärtää työtehtävien kytkökset toisiinsa. Vaikka tehtäväalueet on pyritty jakamaan tiimin jäsenten kesken, nähdään tarkemman tarkastelun kautta, että työtehtävistä löytyy päällekkäisyyksiä, minkä takia jokaisella tiimin jäsenellä tulee olla ymmärrys tiimin toiminnasta. Lähes jokaisen tiimin jäsenen toiminta vaikuttaa myös toisten toimintaan, minkä lisäksi tiimin ongelmat ovat usein luonteeltaan sellaisia, että ne vaativat usean eri henkilön näkemyksen. Tämän takia avoin kommunikaatio ja läheinen yhteistyö ovat erittäin suuressa roolissa tiimin toiminnassa. Kokonaisuutena tehtaan talouden hallinta on niin laaja ja monipuolinen kokonaisuus, että ilman kunnollista kokonaisyymmärrystä toiminnassa ei päästä tarvittavaan nopeuteen, jotta se nähtäisiin positiivisesti asiakaspalvelunäkökulmasta katsottuna.

Työtehtävien välisten kytkösten takia työtehtävien jako ei usein ole niin selvää todellisuudessa kuin mitä se on paperilla. Jokainen tiimin jäsen vaatii tukea myös muilta, minkä lisäksi heidän tulee hallita tietyllä tasolla myös muiden jäsenten työtehtävät. Usein erilaiset käsiteltävät asiat koskettavat useampaa henkilöä ja osa-aluetta tiimin sisällä, minkä takia avoin kommunikaatio on hyvin tärkeää tiimin sisällä. Hyvänä esimerkkinä on laitteiden siirtäminen varastoon. Tämä on hyvin tyypillinen pyyntö, joka tulee usein tuotealueiden toimihenkilöiltä. Tällaisella toimenpiteellä on vaikutus itse varastoihin, mutta myös COGS-laskelmaan sekä käyttöomaisuuteen. Tämä tarkoittaa, että vähintäänkin kolmen toimihenkilön (Cost analyysin, Financial analyysin ja Assistant controllerin) tulee olla tietoinen muutoksesta tiimin sisällä, jotta muutos saadaan kirjattua tarvittaviin tietokantoihin ja voidaan varmistaa raporttien oikeellisuus.

5.4 Hyödynnettävät tietojärjestelmät

Controller-tiimillä on käytössä useita eri tietojärjestelmiä, jotka palvelevat yrityksen eri tarkoituksia. Lähes kaikki järjestelmät ovat luonteeltaan sellaisia, että niitä käyttävät useat eri toimihenkilöt ja ne kykenevät tuottamaan tärkeää tietoa monelle eri taholle. Kyseiset järjestelmät eivät siis ole tarkoitettu vain controller-tiimin käyttöön, mutta controller-tiimin näkökulmasta voidaan luetella järjestelmät, jotka ovat osa jokapäiväistä työntekoa. Hyödynnettävät järjestelmät ovat lueteltu taulukossa 7. Jako on tehty Suomala et al. (2011) kategorisoinnin avulla, jossa tiedonhallinnan työkalut jaetaan toiminnanohjausjärjestelmiin, taulukkolaskentasovelluksiin, ETL- (extraction, transformation, load) ja BI-sovelluksiin (business intelligence) sekä erikoissovelluksiin.

Taulukko 7. Kohdeyrityksen tiedonhallinnan työkalut.

Kategoria	Työkalut
Toiminnanohjausjärjestelmät	<ul style="list-style-type: none"> - Tuotantojärjestelmä Lean - Kirjanpitojärjestelmä S21 - Myynnin tietojärjestelmä Sales Tools
Taulukkolaskentasovellukset	<ul style="list-style-type: none"> - Microsoft Office (Excel)
ETL- ja BI-sovellukset	<ul style="list-style-type: none"> - Cognos BI8 - Cognos Powerplay
Erikoissovellukset	<ul style="list-style-type: none"> - Konsernin raportointityökalu BPC

Yrityksellä ei ole käytössä selvää yhtenäistä järjestelmää vaan tiettyjä järjestelmäkokoelmia, jotka palvelevat tiettyjä yrityksen osa-alueita. Toiminnanohjausjärjestelmiä on useita: tuotantojärjestelmä Leanin kautta ohjataan koko Tampereen tehtaan toimintaa,

kirjanpitojärjestelmä S21 on ulkoisen laskentatoimen toiminnanohjausjärjestelmä ja tietojärjestelmä Sales Tools toimii myynnin pääasiallisena työkaluna tehtyjen kauppojen rekisteröinnissä ja myynnin tietokannan ylläpidossa. Kyseiset toiminnanohjausjärjestelmät ovat osittain kytköksissä toisiinsa, joten tietyt tiedot uivat järjestelmästä toiseen päivityksiä tehdessä. Esimerkiksi tuotantojärjestelmä Leanissa kierrätetään kaikki tehtaan laskut, joiden tarvittavat tiliöintitiedot päivittyvät automaattisesti myös kirjanpitojärjestelmään.

Toiminnanohjausjärjestelmien luomaa kokonaisuutta ei voida kuitenkaan ajatella rinnakkaisjärjestelmänä, vaan kyseessä on monen erillisen järjestelmän kokonaisuus, joka kykenee nopeaan yksinkertaisen tiedon toimittamiseen, mutta on mukautuvuudeltaan erittäin jäykkä. Yrityksen toimintaan liittyy paljon tiedonhallintaa, joka ei ole mahdollista toiminnanohjausjärjestelmien avulla. Kaikki toiminnanohjausjärjestelmät ovat hyvin jäykkiä kokonaisuuksia: tiettyjen tietojen päivitys onnistuu helposti, mutta laajempi muutosten tekeminen vaatii aina erillislaskelmia. Tämän takia erillislaskelmat ovat hyvin tärkeässä osassa erityisesti yrityksen controller-tiimin toimintaa ajatellen. Erillislaskelmien kautta voidaan saavuttaa tarvittava todellinen hyöty päätöksentekoa ajatellen, sillä niiden kautta voidaan tarkastella monimutkaisia kokonaisuuksia sekä tehdä syvällisiä analyyskejä yrityksen eri kohteista.

Controller-tiimin oleellisin ja ainut erillislaskelmiin kykenevä työkalu on taulukkolaskentasovellus Excel, jossa suoritetaan kaikki tarvittavat erillislaskelmat. Toiminnanohjausjärjestelmät mahdollistavat tiedon nopean saamisen, mutta niiden tarkempi analysointi vaatii aina tiedon jalostamista Excelin avulla. Excel on erittäin tuttu työkalu monille toimistotyöntekijöille, joten sen hyödyntäminen työnteossa on hyvin luonnollista myös laskentatoimen parissa työskenteleville. Se on erittäin joustava työkalu, jonka avulla on helppo tehdä nopeita analyyskejä kuin myös tarkastella laajoja skenaarioita. Excel on kuitenkin hyvinkin riippuvainen työntekijän osaamisesta: se kykenee lähes kaikkiin eri analyysihin ja toimintoihin, jos käyttäjältä löytyy tarvittava osaaminen.

Tiedonhankinnan ja analysoinnin tueksi kohdeyrityksellä on käytössä myös analytiikka työkalut Cognos BI8 ja Cognos Powerplay. Cognos BI8:lla on mahdollista laatia monipuolisia raportteja lähes kaikkiin toimintoihin liittyen. Sillä voidaan tarkastella laskentatoimen näkökulmasta tärkeitä asioita kuten kateseurantaraportteja sekä tulos- ja taselaskelmia, mutta myös tehtaan johtohenkilöt hyödyntävät Cognos BI8:aa jokapäiväisessä työnteossään. Hyvin tyypillisiä Cognosista saatavia raportteja tehtaan puolella ovat raportit liittyen tuotantoaikoihin, toimitusvarmuuteen sekä toiminnan tehokkuuteen. Cognosista saatavat raportit ovat esillä jokapäiväisessä työnteossa, sillä niiden kautta seurataan tehtaan kannalta oleellisimpia suorituskykymittareita. Cognos on erinomainen työkalu controller-tiimille, sillä sen kautta saadaan helposti tietojärjestelmistä säännöllisesti tarvittavia raportteja, jolloin toiminnan tehokkuus paranee.

Cognos Powerplayn avulla voidaan yrityksen tietovarastoa jäsenellä eri tavoin, jolloin tiedon tarkastelu ja raportointi saadaan hyvinkin monipuoliseksi. Powerplay mahdollistaa

tiedon kuutioinnin, jolloin saadaan moniulotteinen näkymä tiedon analysointia varten. Cognos Powerplay on erittäin oleellinen työkalu controller-tiimille, sillä sitä kautta päästään usein käsiksi eri ongelmiin ja nähdään tarkemmin, mistä kustannuksia syntyy. Sen monipuolisen luonteen ansiosta voidaan selvittää lähes kaikki tarvittavat asiat, mutta ongelmana kuitenkin on, että tarkempi analysointi ei kyseisellä työkalulla onnistu. Tästä johtuen myös Powerplay vaatii erillislaskelmien tuen: usein tieto voidaan hankkia Powerplay kautta, mutta tarkempi analysointi tulee tehdä Excelillä.

Erikoissovelluksena yrityksellä on käytössä konsernin raportointityökalu BPC. Kyseessä on Exceliin pohjautuva työkalu, jossa yksinkertaisesti täytetään soluja ennalta määritettyihin Excel-pohjiin. Kyseistä järjestelmää hallinnoidaan liiketoiminta-alueen controllerien toimesta, jonka takia itse tehtaan controller-tiimillä ei ole vaikutusta siihen, miten eri asiat tulee raportoida. Controller-tiimin valtuudet on rajoitettu solujen täyttämiseen ja kyseistä järjestelmää hyödynnetään paljon closing-prosessin sekä ennustusteiden ja budjetoinnin aikana. BPC ei kykene minkäänlaisiin laskelmiin, minkä takia raportointi on tehtävä niin, että laskelmat tehdään aluksi omassa Excelissä, jonka jälkeen ne siirretään BPC:hen manuaalisesti.

Kohdeyrityksen tietojärjestelmästruktuuri vastaa hyvin paljon Pellisen (2003) kuvausta yhtenäisjärjestelmästä, jota tuetaan erillislaskelmilla; tällaiselle kokonaisuudelle tyypillistä olivat suuri hyöty päätöksenteossa sekä joustava mukautuvuus, mutta samalla myös tiedon pitkä odotusaika ja osaamisen oleminen rajoittavana tekijänä. Suurin rajoittava tekijä yrityksen tietojärjestelmästrukturissa on kirjanpitojärjestelmä. Kyseinen järjestelmä on peräisin 1980-luvulta ja sen tuki ja päivitys on jo lakkautettu. Tämä aiheuttaa ongelmia yhteensopivuudessa muiden tietojärjestelmien kanssa, minkä takia myös muiden tietojärjestelmien päivittäminen ja kehittäminen ovat hyvin hankalaa.

5.5 Controller-tiimin sidosryhmät ja kommunikaatio

Controller-tiimillä on suuri määrä sidosryhmiä. Kuten jo tiimin tehtävien esittelyssä havaittiin, sidosryhmät vaihtelevat huomattavasti myös tiimin sisällä, sillä jokaisen tiimin jäsenen työtehtävät vaikuttavat siihen, ketkä voidaan nähdä tärkeimpinä sidosryhminä. Yleisesti ottaen tiimin sisäiset sidosryhmät voidaan kuitenkin luetella melko helposti:

- Tuotealueiden controllerit,
- Kirjanpito,
- Kustannuspaikkojen vastuuhenkilöt,
- Myynnin ja tilaustoimiston henkilöstö,
- Tuotekehityksen henkilöstö,
- Tuotannon toimihenkilöt,
- Liiketoiminta-alueen controllerit, ja
- Suomen muiden kohdeyrityksen tehtaiden controllerit

Tiimin sisäisistä sidosryhmistä erityisesti tuotealueiden controllerit ja kirjanpito ovat jatkuvassa yhteistyössä tehtaan controller-tiimin kanssa. Tuotealueiden controllereilla on tarve ymmärtää tehtaan toiminnan vaikutus omaan tuotealueeseensa, minkä takia heiltä tulee jatkuvasti erinäisiä pyyntöjä tietyn tiedon toimittamiseen. Koska controllerit ovat fyysisesti sijoittuneet Tampereen tehtaalla, voi kommunikaatio tapahtua usealla eri tavalla: kokouksissa, kasvotusten keskustellessa, mutta myös välillisesti. Tehtaan taloushenkilöstöllä on käytössä oma jaettu verkkolevy, johon kaikki toimihenkilöt tallentavat omia laskelmiaan ja tarpeellista tietoa myös muiden saatavaksi. Jaettu verkkolevy mahdollistaa standardisoidun tiedon toimittamisen tehokkaasti, jota controllerit tarvitsevat säännöllisesti, mikä puolestaan mahdollistaa talouden toimihenkilöiden keskittymisen omiin tehtäviinsä huomattavasti paremmin.

Controller-tiimin on myös oltava jatkuvassa yhteydessä kirjanpidon kanssa. Sisäisen ja ulkoisen laskentatoimen on aina oltava linjassa, minkä takia molempien osapuolten on oltava tietoinen ja ymmärrettävä kaikki muutokset ja erikoistilanteet yrityksen talouden näkökulmasta. Yrityksen kirjanpidon vastuulla on monet koko Suomen kattavat closing-prosessiin liittyvät raportit, jotka vaativat tietoa Suomen tehtailta. Hyvänä esimerkkinä on verojen raportointi, joka tapahtuu kuukausittain closing-prosessin aikana. Tämän raportointiin kirjanpidon on varmistettava, että jokainen Suomen tehtaan taloustiimi kykenee toimittamaan vaaditut raportit hyvissä ajoin, jotta kirjanpito voi itse aloittaa verojen raportoinnin. Se vaatii jatkuvaa yhteistyötä, kommunikaatiota ja toiminnan läpinäkyvyyttä toimijoiden kesken.

Muut sisäiset sidosryhmät, jotka ovat sijoittuneet Tampereen tehtaalle (kustannuspaikkojen vastuuhenkilöt, myynnin ja tilaustoimiston, tuotekehityksen ja tuotannon toimihenkilöt), eivät ole yhtä vahvasti yhteydessä controller-tiimin kanssa, mutta ovat tästäkin huolimatta oleellisia sidosryhmiä tiimin toimintaa ajatellen. Kyseisiltä sidosryhmiltä tulee satunnaisia kyselyitä liittyen oman toimintansa talouteen, jonka lisäksi he ovat riippuvaisia controller-tiimin tietojärjestelmistä. Tästä johtuen erilaiset toimintapyynnöt liittyvät usein esimerkiksi tietokantojen päivittämiseen: uusien projektinumeroiden avaamiseen ja kustannuspaikkoihin tehtäviin muutoksiin. Tämän lisäksi controller-tiimin tulee ymmärtää erinäiset muutokset ja poikkeavuudet heidän toiminnassaan, sillä ilman tällaista tietoa controller-tiimi ei kykene selittämään muutoksia raporteissaan ja muissa laskelmissaan, joita heidän tulee toimittaa.

Viimeisinä sisäisinä sidosryhminä ovat Suomen tehtaiden ja liiketoiminta-alueen controllerit. Suomen tehtailla on kaikilla oma controller-tiiminsä, mutta yhteydenpito heidän kanssa on melko niukkaa. Tehtaiden toiminta on luonteeltaan ja hyödykkeiltään hyvin erilaista eikä niiden välillä ole selvää yhteyttä, jonka takia tehtaiden välisen yhteydenpidon ei tarvitse olla jatkuvaa. Pääasiallinen kommunikointi tässä tapauksessa on usein kirjanpidon ja tehtaiden controller-tiimien kanssa, sillä kirjanpidon tulee olla perillä jokaisen tehtaan toiminnasta ja tarvitsee heiltä tietyt raportit omaa toimintaansa varten. Yhteistyötä

usein vaaditaan eniten silloin, kun konsernissa tapahtuu laajoja muutoksia, jotka vaikuttavat koko Suomen tehtaiden toimintaan. Tällöin toiminta vaatii yhteistyötä, jotta muutoksien läpivieminen tehtaiden välillä on linjassa. Liiketoiminta-alueen controllerit puolestaan vastaavat koko liiketoiminta-alueen raportoinnista, jonka takia heidän tulee ymmärtää suuret poikkeavuuden tehtaiden toiminnassa, mikä aiheuttaa sen, että tehtaalla controller-tiimin tulee tehdä heidän kanssa läheistä yhteistyötä.

Sisäisten sidosryhmien lisäksi controller-tiimillä on myös ulkoisia sidosryhmiä. Näistä oleellisimmat sidosryhmät ovat tietojärjestelmien tukihenkilöt sekä tilintarkastajat. Tietojärjestelmien tukihenkilöt ovat oleellisia controller-tiimin sidosryhmiä, sillä he ymmärtävät paremmin, mihin käytössä olevat tietojärjestelmät kykenevät sekä ovat oleellisia tukihenkilöitä tietojärjestelmien kehityksessä. Yhteydenpito tukihenkilöiden kanssa on kuitenkin harvinaista, ellei controller-tiimillä ole meneillään kehityshankkeita liittyen tietojärjestelmien toimintaan. Kehityshankkeidenkin tapauksessa yhteydenpito tapahtuu myös pitkälti paikallisten IT-toimihenkilöiden avustuksella, sillä controller-tiimillä ei aina ole tarpeeksi syvällistä ymmärrystä tietojärjestelmien toiminnallisuudesta ja kehittämisestä.

Tilintarkastajat käyvät säännöllisesti kohdeyrityksen tehtaalla tilintarkastuksen merkeissä. Tilintarkastajien pääasiallinen yhteistyökumppani on kirjanpito, mutta he tekevät yhteistyötä myös controller-tiimin kanssa. He ovat kiinnostuneita tietyistä päätöksistä, joita controller-tiimi tekee. Näihin kuuluvat muun muassa takuu- ja projektivarauslaskelmat, joita varten controller-tiimin tulee toimittaa varausten perusteet sekä tietoa varausten puruista. Varauksia tehdessä ei ole yhtä selvää tapaa, minkä takia controller-tiimin tulee pystyä perustelemaan, miksi varauksia on tehty ja mihin tietoon ne perustuvat. Tilintarkastajien tavoitteena on ymmärtää varausten perusteet sekä arvioida, ovatko varaukset tehty loogisesti ja perustellusti. Varaustietojen lisäksi tilintarkastajia kiinnostavat myös esimerkiksi täsmätykset ja muut erinäiset laskelmat. Tilintarkastajien kaipaamat tiedot vaihtelevat joka käyntikerralla, sillä he tekevät tilintarkastuksia vuoden aikana muutama kertaan ja keskittyvät eri asioihin.

5.6 Controller-tiimin toiminnan ongelmat

Controller-tiimin toiminnassa on havaittavissa selviä ongelmia, joiden ratkaiseminen on tärkeää toiminnan sujuvuuden parantamiseksi sekä ajankäytön tehostamiseksi. Ongelmat ovat sisäiselle laskentatoimelle hyvin tyypillisiä: erityisen hyvin toiminnasta voidaan havaita jatkuva kiire ja ajanpuute sekä puutteelliset resurssit viedä eteenpäin tarvittavia kehitystoimenpiteitä, joilla toimintaa voitaisiin saada sujuvammaksi. Ongelmat voidaan jakaa selvästi kolmeen eri kategoriaan, jotka ovat esillä lähes päivittäin työnteossa ja jotka jokainen tiimin jäsenkin tiedostaa. Kyseiset osa-alueet vaikuttavat työhön merkittävästi ja niihin vaikuttaminen voisi helpottaa tiimin työskentelyä huomattavasti. Nämä kategoriat ovat raportointi, kommunikaatio ja työkalut. Kyseisten ongelma-alueiden merkittävimmät ongelmat on listattu taulukossa 8.

Taulukko 8. Controller-tiimin toiminnan merkittävimmät ongelmat.

Ongelma-alue	Merkittävimmät ongelmat
Raportointi	<ul style="list-style-type: none"> - Aikarajat - Raportoinnin laajuus ja tarkkuus - Raportointijärjestelmän kankeus - Pääkonttorin vaatimukset - Työtyytymättömyys
Kommunikaatio	<ul style="list-style-type: none"> - Puutteellinen muutosten kommunikaatio - Raportoinnin ja kommunikaation tarkkuuden erot - Ajankäyttö turhien asioiden kommunikoimiseen - Oman toiminnan dokumentaatio
Työkalut	<ul style="list-style-type: none"> - Työkalujen vanhanaikaisuus - Excel-osaamisen merkitys työnteossa - Tietokantojen manuaalinen hallinta ja päivitys - Virhealttius - Järjestelmien läpinäkyvyyden puute

Taulukon 8 ongelmia käsitellään huomattavasti tarkemmalla tasolla seuraavissa alakapaleissa. Tavoitteena on havainnollistaa, miten kyseiset ongelmat ilmenevät controller-tiimin toiminnassa ja mistä ne tarkalleen johtuvat sekä samalla tuoda myös esille, miten ne vaikuttavat muun taloushenkilöstön toimintaan.

5.6.1 Raportointi

Raportointi kohdeyrityksessä on erittäin raskasta, hidasta ja virhealtista. Samalla se on kuitenkin erittäin oleellinen osa työnteoa, jonka takia controller-tiimi ei voi ottaa minikäänlaisia oikoreittejä tai tehdä liiallisia yksinkertaistuksia, vaan raportointi tulee yleensä tehdä erittäin tarkkaan ja harkitusti. Raportointia tehdään usealle eri sidosryhmälle, mutta säännöllisesti closing-raportointia tehdään liiketoiminta-alueen controllereille. Tämä raportointi kulkeutuu myös tuotealueiden controllereiden käyttöön. Raportoinnin näkökulmasta nämä controllerit nähdään tärkeimpänä sidosryhmänä: heidän pyyntöihin pyritään aina vastaamaan mahdollisimman pian eikä tiimillä ole varaa myöhästyä kuukausittaisista closing-raporteista. Tämä johtuu siitä, että closing-raportointi menee aina ylemmän johdon käyttöön. Aikarajat ovat hyvin tiukat, sillä myös tuotealueiden controllereiden tulee pystyä analysoimaan koottuja closing-raportteja oman tuotealueensa näkökulmasta. Moneen otteeseen closing-raportoinnista johtuen tehtaan controller-tiimin työskentely onkin joutunut jatkumaan myöhään iltaan, sillä raportointiin on pääasiassa varattu vain muutama päivä joka kuun alusta.

Closing-raportointi, kuten myös muu konsernille menevä raportointi, on kuitenkin kaukana yksinkertaisesta. Kuten jo kohdeyrityksen esittelyssä mainittiin, kohdeyrityksen organisaatorakenne on hyvin laaja. Liiketoiminta-alue koostuu yhteensä kahdeksasta tuotealueesta, jotka puolestaan sisältävät jopa 19 tuoteyksikköä. Tuoteyksiköt ovat suurin syy, miksi raportointi nähdään niin raskaana ja hitaana prosessina. Raportointi tulee tehdä lähes aina tuoteyksikkötasolla, mikä tarkoittaa sitä, että jokainen yksikkö tulee raportoida yksityiskohtaisella tasolla. Hyvänä esimerkkinä ovat tuloslaskelmat, jossa yhden tuoteyksikön tuloslaskelma koostuu useasta välilehdestä, joiden kautta eritellään välittömiä ja välillisiä kuluja. Tämä laajuusongelma kumuloituu entisestään budjettien ja ennustusten kanssa, kun raportit laajenevat yhden vuoden pituiseksi (budjetti) tai pidemmiksi (ennustukset). Tämä tarkoittaa, että täytettäviä soluja tulosraportoinnissa on loppujen lopuksi yli 100 000.

Raportoinnin laajuus on vielä hyvin tuore ongelma, sillä kohdeyritys kävi laajan organisaatorakennemuutoksen kesällä 2016. Tällöin toimintaa lähdettiin hajauttamaan, jotta saavutettaisiin parempi ymmärrys eri toiminta-alueiden kannattavuudesta. Tämä organisaatorakenteen muutos aiheutti todella suuria ongelmia Tampereen tehtaan controller-tiimille, sillä raportoitavia yksiköitä tuli todella suuri määrä lisää. Keskustelut tiimin keskuudessa ovat osoittaneet, että organisaatiomuutos on ollut suurin syy, miksi raportoinnista on tullut niin hankalaa ja työlästä. Tämä on paikallinen ongelma, sillä esimerkiksi muilla Suomen tehtailla ei organisaatiomuutos lisännyt merkittävästi raportoitavia yksiköitä. Tämä johtuu siitä, että muut Suomen tehtaot ovat huomattavasti enemmän fokusoituneet tiettyjen tuotealueiden toimintaan, jolloin niiden toiminnalla ei ole vaikutusta muihin tuotealueisiin eikä niiden huomioiminen raportoinnissa ole tarpeellista.

Tuotealueiden controllereiden näkökulmasta tarkka raportointi on ehdottoman tärkeää, sillä he saavat raportteja usealta eri tehtaalta. Tästä johtuen Tampereen tehtaan raportointia on hankala yksinkertaistaa, mutta samalla raportoinnin monimutkaisuudella on vaikutus tuotealueiden controllereiden tehtäviin. Raportoinnin laajuus ja tiukat aikarajat johtavat usein siihen, että raportointi on valmista juuri ennen viimeistä aikarajaa. Tämä vähentää myös tuotealueiden controllereiden käytössä olevaa aikaa heidän omiin analyyseihin. Lisäksi tiukoista aikarajoista johtuen tehtaan controller-tiimin raportoinnin virhealttius kasvaa, jolloin myös tuotealueiden controllerit joutuvat analysoimaan tarkasti saamansa raportit ja varmistamaan, että raportoidut luvut ovat varmasti oikein. Mikäli raportointia saataisiin kehitettyä eteenpäin, voitaisiin raportointi tehdä paremmassa aikataulussa, jolloin tehtaan controller-tiimi sekä tuotealueiden controllerit hyötyisivät huomattavasti lisääntyneestä ajasta ja voisivat keskittyä paremmin tarkempiin analyyseihin ja poikkeavuuksien selittämiseen.

Toinen vakava ongelma raportoinnissa on raportointijärjestelmä BPC:n jäykkyys sekä jatkuvat muutokset, joita siihen tehdään. Joka vuosi konserni muuttaa raporttien tilirakennetta ja raportointimallia. Muutokset tapahtuvat useimmiten vuoden vaihteessa, mutta välillä myös kesken vuoden. Tämä aiheuttaa suuria työtaakkoja controller-tiimille, sillä

muutokset raportointimalleissa johtavat siihen, että erilliset Excel-laskelmat on päivitettävä vastaamaan muuttuneita BPC-raportteja. Vuosien aikana on havaittu, että käytettävät Excel-pohjat ovat usein järkevämpi rakentaa alusta asti uudestaan. Pienten muutosten ja viilausten tekeminen johtaa nopeasti siihen, että laskelmiin tulee pieniä virheitä, joiden havaitseminen silmämääräisellä tarkastelulla on lähes mahdotonta. Tällaiset ongelmat nousevat usein esiin vasta paljon myöhemmin, kun ne kumuloituvat niin suuriksi, että poikkeavuudet ovat selvästi nähtävissä. Excel-pohjat eivät yksinkertaisesti pysy hallinnassa, mikäli niihin tehdään jatkuvasti pieniä muutoksia vuosien aikana.

Liiketoiminta-alueen controllereiden tekemät muutokset BPC:hen eivät vaikuta vain tehtaan controller-tiimin toimintaan vaan sillä on myös selvä vaikutus tuotealueiden controllereiden työhön. Tuotealueiden controllereilta löytyvät omat laskelmansa, joita varten he hyödyntävän BPC:stä löytyviä raportoituja tietoja. Tämä tarkoittaa, että raportointimallien ja –rakenteiden muutokset vaikuttavat suoraan myös heidän työhönsä. Tuotealueiden controllerit ovatkin hyvin usein yhtyneet tehtaan controller-tiimin näkemykseen siitä, ettei raportointimalleja tulisi muuttaa liikaa ilman selvää perustetta. Monet muutokset raportointimalleihin on tuomittu turhiksi niin tehtaan controller-tiimin kuin myös tuotealueiden controllereiden toimesta, jonka takia on kyseenalaista, miksi tällaisia muutoksia kuitenkin jatkuvasti tehdään. Selviä perusteita harvoin saadaan liiketoiminta-alueen controllereilta.

Raportoinnin kolmas oleellinen ongelma on sen tarkkuus. Raportoitavia tuoteyksiköitä on 19 ja jokainen yksikkö on raportoitava samalla tarkkuudella. On ymmärrettävää, että tarkkuus on tärkeää, sillä sitä kautta voidaan saavuttaa tarvittava ymmärrys yrityksen kustannuksista jokaisen tuoteyksikön näkökulmasta. Raportointi suoritetaan tuhansissa euroissa ja on hyvin tyypillistä, että erityisesti pienemmillä tuoteyksiköillä, jotka eivät kuulu Tampereen tehtaan päätuotealueisiin, kustannukset ovat todella pieniä. BPC ei ilmoita lukuja desimaalien tarkkuudella, minkä takia alle tuhannen euron kustannukset näkyvät aina raporteissa joko muodossa ”-0” tai ”-1”. Tämä johtuu siitä, että kyseisille tuoteyksiköille allokoituu hyvin pieniä osuuksia tiettyjen kustannuspaikkojen ja projektien kuluista. Tällainen raportointi on ehdottoman tärkeää liiketoiminta-alueen ja tuotealueiden controllereita ajatellen, mutta se nostaa esille entistä enemmän automatisoinnin tarpeen, sillä pieniäkin kuluja joudutaan allokoimaan tuoteyksiköille manuaalisesti controller-tiimin toimesta.

Raportoinnista rankkaa tekevät myös erilliset erikoisraportit, joita pyydetään satunnaisesti liiketoiminta-alueen controllereiden toimesta. Tällaiset raportit eivät ole ennestään tuttuja, minkä takia ne vaativat erityisen paljon työtä. Tiedon hankkiminen tietojärjestelmistä ei ole selvää, jonka lisäksi myös raportointipohja tulee laatia tyhjältä. Tällaiset raportit tuovat paljon lisätyötä tiimille ja tiimin keskuudessa on usein kyseenalaistettu, onko tällaisten raporttien vaatiminen todellakin hyödyllistä ja järkevää. Yleinen näkemys tehtaan controller-tiimin ja tuotealueiden controllereiden keskuudessa on, että liiketoiminta-alueen controllerit eivät ymmärrä, minkälainen työtaakka controller-tiimillä todella on,

vaan he asettavat jatkuvasti lisävaatimuksia raportoinnin suhteen välittämättä muista sidosryhmistään. Tätä tähdentää myös liiketoiminta-alueen controllereiden huono kommunikaatio, sillä tällaisiin raportteihin palataan hyvin harvoin eikä niitä perustella tarpeeksi hyvin muille controllereille, jotka raportit toimittavat.

Erillisten erikoisraporttien tekemistä vaikeuttavat myös olemassa olevien työkalujen rajoitukset. Hyvin usein on epäselvää, miten tarvittavat tiedot saadaan järjestelmästä ulos erikoisraportteja varten. Lisäksi ongelmaksi nousee, ettei kyseisten asioiden raportointi yksinkertaisesti ole mahdollista liiketoiminta-alueen controllereiden haluamalla tavalla. Hyvänä esimerkkinä on tuoteyksiköiden varastojen tilan raportointi nimiketarkkuudella. Ongelmaksi tässä nousi, että joidenkin varastonimikkeiden tapauksessa niiden raportointi yhdelle tuoteyksikölle ei ole mahdollista. Tämä johtuu siitä, että nimikkeet ovat yhteisessä käytössä eri tuotealueiden välillä, jonka takia niiden erittely on mahdotonta. Tällaista ongelmaa ei kuitenkaan ymmärretä tai tiedosteta, vaikka tuotealueiden controllerit ovat tukeneet tehtaan controller-tiimiä asiassa. Usein ongelma tulee ratkaista lopulta niin, että tehdään radikaaleja yksinkertaistuksia, jotta raportointi voidaan tehdä. Tällaisesta raportoinnista, jossa tehdään rajuja yksinkertaistuksia, ei ole todellista hyötyä, sillä se vain vääristää Tampereen tehtaan tuoteyksikkökohtaista kustannusrakennetta.

Raportoinnin vaikeuteen vaikuttavat myös tietyt sidosryhmät. Raportoinnin laajuudesta huolimatta controller-tiimi on hyvin vähän yhteyksissä pienempien tuotealueiden controllereiden kanssa, jotka eivät ole fyysisesti paikalla Tampereen tehtaalla. Tämä johtaa helposti virheisiin. Toimiva esimerkki tähän oli ensimmäisen kvartaalin jälkeinen rullaava ennuste. Ennustukseen liittyvää tuotekehityskustannusten osuutta tehdessä merkittävä määrä tuotekehitysprojekteja meinasi jäädä täysin pois ennusteesta järjestelmäviasta johtuen. Tätä ei kuitenkaan kukaan huomannut, sillä kyseiset projektit liittyivät pienempien tuoteyksiköiden projekteihin, jolloin kukaan tuoteyksiköiden controllereista ei käynyt läpi ja kommentoinut ennustedataa, jota käsiteltiin. Kyseinen virhe huomattiin lopulta sattuman kautta, kun raakadata piti hakea järjestelmästä uudestaan. Tällaiset kommunikaatio-ongelmat johtavat vaikeuksiin ja vääristymiin datassa, mutta controller-tiimillä ei yksinkertaisesti ole aikaa käsitellä tällaisia asioita aina perin pohjin.

Raportointikiireen konkretisoimiseksi kuvassa 16 on havainnollistettu, miltä controller-tiimin vuosineljännes (13 viikkoa) tyypillisesti näyttää raportoinnin näkökulmasta. Joka kuukausi closing-raportointiin menee keskimäärin noin yksi viikko jokaiselta tiimin jäseneltä. Tämä tarkoittaa, että ensimmäinen viikko kuukaudesta menee täysin closing-raportointiin, jonka lisäksi se vaatii myös joitakin valmistelevia toimenpiteitä jo ennen kuun vaihdetta. Varsinainen kuun alun closing-raportointi on aina niin kiireellistä, että muihin asioihin ei jää aikaa. Tämän lisäksi tiimin vastuulla on tehdä kvartaaleittain rullaavat ennusteet sekä kerran vuodessa myös budjetti. Ennusteisiin ja budjetointiin kuluu keskimäärin aikaa noin kaksi viikkoa – budjettiin jopa enemmän. Kuten kuvasta nähdään, yhden vuosineljänneksen aikana kuluu viisi viikkoa kolmestatoista pelkkään raportointiin. Tämä

tarkoittaa, että controller-tiimiltä menee noin 40 % vuoden tehokkaasta työajasta raportointiin, kun huomioidaan lomat ja muut satunnaiset vapaapäivät vuoden aikana.

	C	Closing	F	Forecast									
	Maaliskuu				Huhtikuu				Toukokuu				
Viikko	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21
Tehtävä	C	F	F			C				C			

Kuva 16. Controller-tiimin raportointivaatimukset yhdeltä vuosineljännekseltä.

Raportoinnin laajuus, tarkkuus ja hankaluus ovat johtaneet siihen, että se vie liikaa aikaa controller-tiimiltä. Monimutkaiset Excel-pohjat, joihin raportit perustuvat, ovat erittäin laajoja ja monimutkaisia, jonka takia ne ovat hyvin hankala hahmottaa sekä erittäin virhealttiita. Raportointia varten tiimi on pyrkinyt kehittämään mahdollisimman kattavat tarkastukset, joiden kautta on nopea varmistaa laskelmien oikeellisuus, mutta tästä huolimatta virheitä ilmenee jatkuvasti. Virhealttius johtaa siihen, että raportointi venyy entisestään, työtahti kärsii ja yhä vähemmän aikaa jää tarvittaville kehitystoimenpiteille ja analyyseille. Nämä ongelmat vaikuttavat negatiivisesti myös tuotealueiden controllereiden tehtäviin, jotka ovat riippuvaisia tehtaiden raportoinnista. Nykyisellä mallilla aikaa on kuitenkin aivan liian vähän, joka vaikuttaa tiimin omaan työtyytyväisyyteen, mutta myös sen onnistumiseen asiakaspalvelussa. Raportointi on pitkälti itsenäistä työntekoa, jonka takia kommunikointi ja sidosryhmien palvelu kärsii siitä huomattavasti.

5.6.2 Kommunikaatio

Kommunikaation koetaan olevan melko heikolla tasolla kohdeyrityksessä. Huono kommunikaatio ilmenee yrityksessä jatkuvasti: oleellinen tieto ei yksinkertaisesti ulotu kaikille sitä tarvitseville sidosryhmille. Tehtaan controller-tiimin näkökulmasta kommunikaatio-ongelmat ovat huomattavissa viikoittain. Tieto ei yksinkertaisesti liiku tarvittavalla tavalla, jolloin esimerkiksi tieto toimintatapojen muutoksista ei saavuta tiimiä. Hyvänä esimerkkinä talouden näkökulmasta ovat raportointiohjeet, joihin tulee usein muutoksia vuoden aikana. Muutokset voivat liittyä esimerkiksi arvostamisperiaatteisiin tai raporttien tilirakenteeseen. Tällaisten muutosten ilmoittamatta jääminen johtaa usein siihen, että ongelmia tulee joko jälkepäin tai sitten kesken kiireellisen raportoinnin, joka lopulta vie tärkeää työaikaa tehtaan controller-tiimiltä ja aiheuttaa myöhästymisiä. Tällaiset tekniset ongelmat olisivat helposti ratkaistavissa, mutta annetusta palautteesta huolimatta muutosta ei ole tullut.

Yrityksen sisäisen kommunikaation näkökulmasta raportointi on suuressa osassa. Pääasiallinen kommunikaatio liiketoiminta-alueen controllereiden kanssa tapahtuu tehtyjen raporttien kautta. Liiketoiminta-alueen controllerit saavat raporttinsa usealta eri kohdeyrityksen tehtaalta ympäri maailmaa, joten jatkuva suora kommunikaatio on hankalaa, koska raportteja on yksinkertaisesti niin paljon. Tarpeellisen lisäkommunikaation pääasiallisena muotona toimii sähköposti, jonka kautta tulee usein erilaisia kyselyitä liittyen raportoituihin lukuihin joka kuun closing-prosessin jälkeen. Tällaisissa tapauksissa kommunikaation tulee olla nopeaa raportoinnin tärkeystä johtuen, mutta liiketoiminta-alueen controllereilta saapuvat erilliskyselyt koetaan usein erittäin hankaliksi ja aikaa vieviksi. Monissa tapauksissa pyyntöjä tai niiden vastauksia ei ymmärretä täysin oikein, jolloin syntyy väärinkäsityksiä, joiden oikomiseen kuluu entistä enemmän aikaa. Kommunikaatioon tulisi ehdottomasti panostaa entistä paremmin, jotta viestintä organisaation sisällä paranisi ja työn tehokkuuteen voitaisiin panostaa.

Kommunikointiongelmat johtuvat selvästi kommunikaation puutteesta koko konsernin sisällä. Suuri osa kyselyistä liittyy raportoituihin lukuihin, joita ei ymmärretä. Tästä huolimatta raportointi perustuu aina organisaation omiin ohjeisiin, jotka tulevat suoraan liiketoiminta-alueen controllereilta. Onkin siis erittäin kummallista, kuinka ylemmän tason controllerit eivät ymmärrä raportoitujen lukujen syntyperää, jotka perustuvat heidän omiin ohjeisiin. Tällaisten kyselyjen tekeminen rasittaa controller-tiimiä entisestään, ja vaikka raportointi perustuu ohjeistuksiin, itse ohjeistusten löytäminen voi olla hyvinkin hankalaa ja aikaa vievää. Usein tällaiset ongelmalliset tilanteet liittyvät vielä erittäin pieniin, olemattomiin lukuihin. Kun huomioidaan koko Tampereen tehtaan toiminnan mitattavaa, on kyseenalaistettava, kuinka oleellista tällainen toimitettu tieto lopulta on. Tällaiset ongelmat voivat olla myös merkki kommunikaatio-ongelmista liiketoiminta-alueen controllereiden keskuudessa.

Liiketoiminta-alueen controllereiden kanssa kommunikoidessa on myös hyvä huomioida, että he keskittyvät aina koko tehtaan yhteislukemiin. He eivät siis tarkastele kustannuksia tuoteyksikkötasolla, jolla ne raportoidaan, vaan aina koko tehtaan summattua lukemaa. Tämä johtunee siitä, että koko liiketoiminta-alueen laskelmien tarkastelu paisuisi todella suureksi, mikäli ylläpidettäisiin tuoteyksikköjakoja silläkin tasolla. Tämä kuitenkin johtaa tehtaan controller-tiimin näkökulmasta uusiin ongelmiin. Lukujen alkuperän ja siinä tapahtuneen kuukausittaisen muutoksen selvittäminen ja ymmärtäminen voi olla hyvinkin hankalaa. Kustannusmuutosta ei voida selittää ilman, että huomioidaan jokainen tuoteyksikkö erikseen ja tarkastellaan siinä tapahtunutta muutosta sekä sen syytä. Muutosten selvittäminen on aina tehtävä tarkimmalta tasolta ylöspäin, jotta juurisyyhyn päästään. Tällaiset selvitykset vaativat usein paljon aikaa, mikä tekee prosessista todella hitaan.

Tuotealueiden controllereiden kanssa kommunikaatio on usein paljon helpompaa, sillä kyseiset controllerit ovat pääasiassa sijoittuneet samalle tehtaalle. Tämä mahdollistaa jatkuvan keskustelun käymisen, joka helpottaa huomattavasti ongelmien selvittelyä ja rat-

komista. Tälläkin puolella on kuitenkin varjopuolensa. Läheisestä sijainnista johtuen tuotealueiden controllerit kokevat usein helpommaksi tuoda ongelmansa controller-tiimin käsittelyyn sen sijaan, että pyrkisivät itse ratkomaan. Tähän voivat vaikuttaa esimerkiksi oman osaamisen puute tai omat tiukat aikarajat, mutta tiimin keskuudessa on huomattu, etteivät edes tuotealueiden controllerit aina ymmärrä controller-tiimin työtaakkaa, vaikka tiedostavatkin liiketoiminta-alueen controllereiden aiheuttaman paineen.

Tuotealueiden controllereilta löytyvät tarvittavat käyttöoikeudet kaikkiin oleellisiin järjestelmiin, joilla heillä olisi mahdollisuus pyrkiä ratkomaan ongelmiaan itsenäisesti. Tästä johtuen controller-tiimi kehottaa aina muita controllereita miettimään pyyntöjensä todellista arvoa, jotta turhemmilta toimeksiannoilta voitaisiin välttyä. Yksinkertaisten selvittelyjen sijasta controller-tiimin asiakaspalvelufunktion tulisi keskittyä vaativimpiin pyyntöihin, joista sidosryhmät saavat todellista hyötyä ja arvoa. Hyvin samankaltaisia selvityspyyntöjä tulee myös muilta tehtaan toimihenkilöiltä, mutta heiltä ei löydy osaamista selvityksien tekemiseen, jonka takia heidän auttaminen on luonnollinen ja oleellinen osa tehtaan tiimin asiakaspalvelutoimintaa.

Yleisistä kommunikaatio-ongelmista huolimatta tehtaan controller-tiimin sisäinen kommunikaatio sujuu kohtuullisen hyvin. Koko tiimi on sijoittunut pienelle alueelle avokonttorissa, jolloin keskustelun käyminen on helppoa ja nopeaa, minkä lisäksi myös oleellinen tieto saavuttaa lähes aina kaikki tiimin jäsenet. Tehtaan tiimissä jokaisen toiminta on hyvin riippuvaista toisista, minkä takia kaikkien on helppo ymmärtää, että tiedon jatkuva jakaminen on tärkeää tiimin onnistumisen kannalta. Tiedon jakamisesta tiimin kesken ei koeta ongelmaksi. Tiedon jakaminen ei aina ole onnistunut, mutta on hyvin tyypillistä, että ottamalla omia ongelmia puheeksi, tiimin muilta jäseniltä voi löytyä tarvittava tieto ongelman ratkaisemiseksi.

Hyvästä ilmapiiristä huolimatta on controller-tiimin sisäisessä kommunikaatiossa hieman parannettavaa. Vaikka tiimin jäsenet ovat aina valmiina auttamaan toisia ongelmien ratkaisemisessa, on työtehtävien jako koettu suureksi ongelmaksi tiimin sisällä. Jokaisella jäsenellä on selvä oma tehtäväalue, minkä takia kaikki ovat aina keskittyneitä omiin tehtäviinsä. Tiimin sisällä omien tehtävien dokumentointi ja sitä kautta niiden kommunikointi tiimin muille jäsenille on puutteellista. Tiimin jäsenten tehtävät ovat tyypillisesti melko yksinkertaisia ja rutiininomaista, mutta työkalujen monimutkaisuudesta johtuen esimerkiksi Excel-pohjien ymmärtäminen voi olla yllättävänkin hankalaa, mikäli niihin ei ole aiemmin tutustunut. Dokumentoituja ohjeita on hyvin vähän, mikä johtaa siihen, että myös toisen auttaminen tai sijaisena toimiminen on hankalaa.

Toiminnan dokumentoinnin puute on suoraan yhteydessä controller-tiimin kiireeseen. Ohjeiden dokumentoinnin hyöty on tiedostettu useassa tiimin palaverissa, mutta tästä huolimatta vapaata aikaa ohjeiden laatimiseksi on erittäin vähän. Myös ohjeiden testaaminen on koettu ongelmaksi. Jatkuva kiire ei mahdollista ohjeiden testausta ja muiden perehdyttämistä omiin tehtäviin, jotta voitaisiin varmistaa ohjeistusten ymmärtäminen.

Vaikka työtehtävät koettaisiin itse helpoksi, ei se muille ole koskaan yhtä yksinkertaista. Työnjako ja tehtävien ristiin osaamisen puute on johtanut siihen, että jokaiselle jäsenelle on muodostunut suuri määrä hiljaista tietoa omista tehtävistään, joiden siirtäminen, dokumentointi ja kommunikointi koetaan erittäin vaikeaksi. Parantamalla tiimin ristiin osaamista saataisiin tiimin toiminnasta huomattavasti joustavampaa, jolloin myös asiakkaiden palveleminen olisi nopeampaa, kun tiimin jäsenet pystyvät sijaistamaan toisiaan helpommin ja jokainen voi palvella omia sidosryhmiään tällöin tehokkaammin.

5.6.3 Työkalut

Kolmas merkittävä ongelma tehtaan controller-tiimin toiminnassa ovat käytettävissä olevat työkalut. Raportointi-osiossa jo sivuttiin asiaa, kuinka kankea ja jäykkä käytettävä raportointijärjestelmä BPC on. Tämän lisäksi myös muut työkalut ovat osoittautuneet problemaattisiksi ja aiheuttavat paljon ongelmia controller-tiimin toiminnassa. Excel on hyvinkin merkittävä työkalu controller-tiimin toiminnassa. Excelin avulla tehdään lähes kaikki tarvittavat laskelmat ja analyysit, joita hyödynnetään tiimin tehtävissä. Excelin olennaisuus työtehtävissä on todettu olevan ongelma, sillä se voi olla erittäin virhealtis ja tarjolla olisi huomattavasti uudempia taulukkolaskentatyökaluja, joita voitaisiin hyödyntää työnteossa paremmalla onnistumisella.

Controller-tiimin tulee ylläpitää monia tietokantoja omissa Excel-tiedostoissaan, jotka on päivitettävä manuaalisesti. Esimerkiksi allokointitietoja säilytetään yhdessä Excelissä, josta ne otetaan muihin erillislaskelmiin manuaalisesti. Tämä on osoittautunut ongelmaksi, sillä miltei kuukausittain tiimin sisällä huomataan virheitä Excel-tiedostoissa. Hyvänä esimerkkinä on kaavojen uupuminen tietyistä soluista, jolloin laskelmat vääristyvät ja lopputulos on väärä. Tällä on aina selvä vaikutus raportointiin, sillä se aiheuttaa virheitä, jotka puolestaan aiheuttavat lisätöitä controller-tiimille. Kyseiset virheet johtuvat usein inhimillisestä virheestä – jokin kaava voi unohtua tietystä solusta tai muutokset tehdään niin, etteivät tarvittavat kaavat päivyty kaikkiin laskelmiin. Kyseisiä virheitä on kuitenkin erittäin vaikea huomata Excel-tiedostojen laajuudesta johtuen eikä niiden tarkalle tarkastelulle ole aikaa. Tietokantojen ylläpidon automatisointi olisi nykypäivän työkaluilla helppoa, jonka takia niiden manuaalinen päivittäminen on todettu hyvin ongelmalliseksi asiaksi niin controller-tiimin kuin myös muiden controllereiden toimesta.

Manuaalinen tietokantojen päivitys johtaa myös toiseen merkittävään työkaluongelmaan. Excel-tietokannat ovat johtaneet siihen, että tiedon jakaminen ja päivittäminen ovat hankalaa. Tietokantojen päivittäminen ei kulkeudu automaattisesti organisaation sisällä sidosryhmille, jotka tarvitsevat kyseistä tietoa, vaan sidosryhmien tulee tietää, mistä kyseinen tieto voidaan saada. Tavallisesti Excel-laskelmat ovat saatavilla yhteisellä verkkolevyllä, johon on pääsy koko Tampereen tehtaan taloushenkilöstöllä. Talouden henkilökunta hyödyntää usein tietokantoja tarkastelemalla niitä suoraan verkkolevyiltä. Tällä suoralla tarkastelulla on riskinsä. Controller-tiimin ulkopuoliset henkilöt tarkastelevat aina

viimeisintä tiedostoa ja hyvin tyypillistä on, että he mahdollisesti lisäävät omia laskelmiaan, kun analysoivat dataa esimerkiksi tuotealueen näkökulmasta. Kyseisiä muutoksia ei tulisi tallentaa tiedostoihin, mutta useammin kuin kerran näin on kuitenkin tapahtunut. Kyseessä on jälleen inhimillinen virhe, joka kuitenkin voi johtaa nopeasti suuriinkin ongelmiin, mikäli muutosta ei havaita tarpeeksi ajoissa.

Toinen merkittävä ongelma on tiedon päivittäminen muihin tietojärjestelmiin, jotka hyödyntävät Excelissä ylläpidettäviä tietokantoja. Tietokantojen päivitys on tarvittavaa, kun Excel-laskelmat pitää saada esimerkiksi BI-sovellus Cognosin tietokantaan. Tämä tapahtuu tietyllä selainpohjaisella ajolla, jossa riittää pelkästään yhden napin painaminen. Se kuulostaa yksinkertaiselta, mutta siinä on ongelmansa. Tiedon siirtäminen ei anna minikäänlaista status-tietoa, onko se siirtynyt. Tämä on hyvin hankalaa, sillä tietyissä tapauksissa voi olla mahdollista, että palvelimella on tapahtunut jonkinlainen yhteyskatkos, jonka takia tieto ei ole siirtynyt järjestelmästä toiseen. Tällaisista katkoksista ei ilmoiteta tietoa siirtäessä tai sen jälkeen. Järjestelmän läpinäkyvyyden puute aiheuttaa ongelmia ja tiedon siirron varmistaminen jälkeinpäin on hyvin turhaksi koettu, aikaa tuhlaava toiminto, jota ei tarvitsisi modernimmilla tietojärjestelmillä tehdä. Se vie vain aikaa tärkeämmiltä, asiakaspalveluun painottuvilta toiminnoilta.

Controller-tiimin toiminta on erittäin riippuvaista tiimin jäsenten Excel-osaamisesta. Excel on hyvin joustava työkalu ja taitojen ollessa kunnossa, sillä pystyy todella monimutkaisiin laskelmiin. Samalla kuitenkin Excelin vanhanaikaisuus on nähtävissä jokapäiväisessä työssä. Kyseessä on erittäin työläs työkalu, joka vie paljon tehokasta työaikaa controller-tiimin keskuudessa. Taulukointianalyysien tekeminen ilman selvää pohjarakennetta voi olla hyvin aikaa vievää, sillä se vaatii tarkan pohdinnan siitä, miten laskennan voi suorittaa järkevästi, jonka lisäksi taulukot usein vaativat tiedon jalostamisprosessin, jotta taulukot saadaan sellaiseen muotoon, että ne ovat havainnollistavia ja helposti ymmärrettävissä. Lisäksi esimerkiksi organisaatorakennemuutokset johtavat aina siihen, että laskelmien rakennetta tulee muuttaa, koska muutoksilla on selvä vaikutus siihen, miten kustannukset allokoituvat organisaation sisällä.

Hyvä esimerkki Excelin käytön kankeudesta oli ensimmäisen kvartaalin aikana tehty rullaava ennuste. Eräs merkittävä osa ennusteesta on tuotekehityskustannusten ennustaminen tulevalle viidelle kvartaalille, joka tapahtuu Excelillä. Tuotekehitysprojekteihin liittyvä kustannusennuste data saatiin tuotekehityspäälliköltä. Kyseinen data toimi pohjatietona tulevalle tuotekehityskustannusten Excel-laskelmalle, jonka tavoitteena oli laatia kokonaisvaltainen näkemys siitä, miten tuotekehityskustannukset tullaan ennustamaan tuotekehityksittäin. Tuotekehityspäälliköiltä saatu data tuli erittäin sekavassa muodossa, sillä kyseessä oli vaan listaus projekteista ja niille ennustetuista kustannuksista per kuukausi. Tätä dataa tuli aluksi jalostaa niin, että se saatiin taulukoitua ymmärrettävämpään muotoon, jolloin jokaisen tuotekehitysprojehtin kustannusten kehitystä oli helppo hahmottaa.

Tuotekehityskustannusten taulukoinnin ollessa valmis, tuli se saada allokoitua jokaiselle tuoteyksikölle, jotta jokainen tuoteyksikkö ja tuotealue pystyvät tarkastelemaan omia tuotekehityskustannuksiaan ja kommentoimaan niitä tarpeiden mukaan. Tätä varten tuli kehittää laskelma, joka haki erillisestä allokointitaulukosta jokaisen projektin allokoinnin ja jakoi kustannukset oikein tuoteyksiköittäin jokaiselle erilliselle kuukaudelle. Kyseessä oli loppujen lopuksi helppo kaava, joka oli kohtuullisen nopea rakentaa kattamaan kaikki tuoteyksiköt, mutta jo tämä yksinään räjäytti Excel-laskelman todella laajaksi, sillä noin sadan tuotekehitysprojektin kustannukset tuli jakaa 19:sta tuoteyksikölle. Lisäksi laskelman päivittäminen Excelin läpi oli hidasta, vaikka kyseessä olikin yksinkertainen tehtävä. Projektikustannusten lisäksi tuli laskelmaan sisällyttää myös muita kustannuksia liittyen esimerkiksi projektien kapitalisointeihin, poistoihin ja muihin tuotekehityksen yleiskustannuksiin, jotka paisuttivat tiedostoa entisestään.

Tiedoston ollessa valmis Excel-tiedosto jaettiin tuotealueiden controllereille, joille tarjottiin mahdollisuus tehdä omia hienosäätöjä liittyen kustannusennusteisiin. Tuotealueiden controllerit päivittivät tietojaan sähköpostilla jaettuun Excel-laskelmaan ja toimittivat sen takaisin controller-tiimille, joiden tuli kasata kaikki tehdyt muutokset yhteen ”masterfileen”, jonka perusteella lopullinen tuotekehityskustannusten raportointi tehtiin. Tämä toimintatapa osoittautui heti todella hankalaksi. Se aiheutti controller-tiimille paljon työtä, sillä jokainen muutos piti saada siirrettyä masterfileen niin, että taulukon rakenne ja laskelmat pysyvät ennallaan eikä tiedostoon tule minkäänlaisia kaavavirheitä tai muita puutteita, jotka voivat johtaa siihen, että taulukon tieto vääristyy. Yhden tiedoston muokkaaminen kaikkien toimesta olisi kuitenkin ollut vieläkin suurempi riski, minkä takia kommentointia oli pakko hajauttaa eri tiedostoihin.

Tuotekehityskustannusten lisääminen rullaavaan ennusteeseen oli todella raskas ja aikaa vievä tehtävä ja siihen kuluikin yli viikko. Kyseinen prosessi kuvastaa hyvin, kuinka kankeat työkalut vaikeuttavat yksinkertaisten tehtävien tekemistä ja kuinka virhealtista controller-tiimin toiminta voi olla. Samalla on myös huomioitava, että tuotekehityskustannukset ovat vain pieni osa rullaavasta ennusteesta, sillä ennuste rakennetaan tuloslaskelman muotoon, joten siitä on löydettävä myös muun muassa laskutus, myytyjen hyödykkeiden kustannukset sekä myynti- ja hallintokulut. Kaiken kaikkiaan koko rullaavan ennusteen laatiminen oli todella intensiivinen kahden viikon prosessi, joka ei tarjonnut controller-tiimille mahdollisuutta keskittyä mihinkään muuhun, kuten esimerkiksi muiden sidosryhmien selvityspyyntöihin ja tarpeisiin.

Tuotantojärjestelmä Lean on merkittävä työkalu tiedon hankkimiseen, sillä sieltä löytyy kaikki tarvittava tieto esimerkiksi tilauskannasta, laskutuksesta ja välittömistä kustannuksista. Se on ensisijainen työkalu tehtaan toiminnan tarkasteluun ja oleellinen osa joka kuukausittaista raportointia. Raporttien hankkimista voidaan yksinkertaistaa laatimalla ennalta määritettyjä hakukriteereitä, joiden perusteella tarvittava tieto voidaan hakea nopeasti. Ongelmana kuitenkin on, ettei kaikkia kriteereitä voida edes asettaa ennalta. Tämä tarkoittaa, että joka kerta kun tietty raportti otetaan järjestelmästä ulos, tulee työntekijän

muistaa tehdä muutama tarvittava muutos manuaalisesti tai muuten kaikki tarvittava tieto ei tule raporttiin. Näitä virheitä on tapahtunut ja lopputuloksena on ollut suuri selvitystyö niin controller-tiimin kuin myös tuotealueiden controllereiden toimesta. Ongelma olisi helposti ratkaistavissa uudemmilla järjestelmillä, jolloin raporttien hankkiminen olisi varmempaa ja nopeampaa. Tällöin aikaa vapautuisi oleellisempiin analyyseihin ja muihin tukitoimintoihin kaikkien tapauksessa.

Yksi suurimmista syistä, miksi kohdeyrityksen työkaluihin liittyy niin paljon manuaalista työtä ja samalla altistaa työnteon monelle inhimilliselle virheelle, on kirjanpitojärjestelmä S21. Kyseinen järjestelmä on todella vanhanaikainen. Se on peräisin 1980-luvulta eikä sitä ole enää vuosiin kehitetty eteenpäin. Tästä johtuen siihen on erittäin hankala saada tukea. Järjestelmän vanhanaikaisuus on vaikuttanut moniin muihin tietojärjestelmiin, sillä se aiheuttaa monia yhteensopivuusongelmia. Monissa tapauksissa toisen järjestelmän päivittäminen ei ole mahdollista, sillä tällöin se ei enää ole yhteensopiva kirjanpitojärjestelmän kanssa, jolloin tieto ei liiku järjestelmien välillä tarvittavalla tavalla. Yhden järjestelmän vanhanaikaisuudesta johtuen myös muiden tietojärjestelmien päivitys on hyvin hankalaa ja monissa tapauksissa järjestelmäpäivityksistä on täytynyt luopua, kun on havaittu, ettei yhteensopivuutta järjestelmien välillä enää ole.

Jo aiemmin sivuttiin sitä, kuinka Excel-tietokantojen tietoja voidaan siirtää tietyillä ajoilla Cognosin BI-sovelluksiin. Cognosin BI-sovellukset ovat Excel-tietokantojen ohella tehokkain tapa saada nopeasti tarkasteltavaksi tarvittavia tietoja yrityksen taloudellisesta toiminnasta. Ne ovat erittäin monipuolisia ja niiden kautta voidaan rakentaa joustavasti erilaisia raportteja jotka ne ovat kaikkien Tampereen controllereiden käytettävissä. Ongelmana on kuitenkin nimenomaan Cognosin tietokantojen päivitys. Tietokantojen päivitys tapahtuu esittämällä Excel-tietokannat tiettyssä muodossa, jonka jälkeen ne voidaan siirtää yksinkertaisella ajolla Cognosin tietokantaan. Tiedon siirtämisessä tulee olla erittäin tarkka, miten tieto on esitetty ja minkälaiseen tiedostomuotoon tieto on tallennettu. Pienikin virhe voi aiheuttaa sen, että koko siirto epäonnistuu täysin, mutta kyseisestä ongelmasta ei kuitenkaan tule minkäänlaista tietoa controller-tiimille.

Toinen Cognosiin liittyvä ongelma ovat käytettävät kuutiot. Kuutiot ovat kehitetty aikoinaan kohdeyrityksen työntekijöiden toimesta ja ne ovat jo kymmeniä vuosia vanhoja. Tämä on johtanut siihen, että kuutiot ovat vanhanaikaisia ja sisältävät paljon tietoa, minkä takia ne ovat erittäin raskaita. Lisäksi niiden päivittäminen on hankalaa. Kuutioiden päivitys on erittäin hidas prosessi, minkä takia se tapahtuu yleensä yön aikana automaattisesti. On kuitenkin tapauksia, kun päivitysajo ei ole onnistunut yön aikana, mikä on aiheuttanut controller-tiimille vakavia ongelmia. Tiimi ei enää pääse käsiksi tietoon, jota se tarvitsee työnteossaan. Tällaisten ongelmien ratkaisu ei ole enää tiimin käsissä, sillä heiltä ei löydy tarvittavaa IT-osaamista sen ratkaisemiseen, vaan ongelma tulee viedä IT-henkilöstölle. Kuutioiden vanhanaikaisuudesta johtuen ongelmien ratkaisu on hankalaa, jonka takia kuutioihin sisältyneet riskit ovat todella suuret Tampereen tehtaan ja koko kohdeyrityksen taloustoimintaa ajatellen.

6. TULOSTEN TARKASTELU

Työn tuloksissa esiteltiin kohdeyrityksen talouden ja tutkimuksen kohteena olevan tehtaan controller-tiimin toimintaa sekä pyrittiin kartoittamaan mahdollisimman tarkasti tiimin toiminnan ongelmat. Seuraavaksi pyritään liittämään kohdeyrityksen controller-tiimin toiminnan ongelmat läheisemmin käsiteltyyn teoriaan ja niissä käsiteltyihin viitekehyksiin sekä löytämään mahdollisia ratkaisuja ongelmiin. Tulosten tarkastelun kautta pyritään vastamaan työn tavoitteeseen: miten sisäistä laskentatoimea voidaan kehittää asiakaspalvelufunktiona, jotta se pystyisi vastaamaan paremmin ja tehokkaammin tärkeimpien sidosryhmiensä vaatimuksiin ja pyyntöihin. Tulosten tarkastelua lähestytään tutkimuskysymysten avulla sekä pyritään huomioimaan kaikki tuloksissa esitellyt toiminnan ongelmat.

6.1 Controller-tiimin asiakaspalveluroolin kehittäminen

Tehtaan controller-tiimin roolia tarkastellessa ei voida selvästi sanoa, mihin teoreettiseen kategoriaan sen toiminta kuuluu. Tiimin tehtäviin vaikuttaa huomattavan paljon sen ympäristö – erityisesti sidosryhmät sekä käytettävät työkalut. Yleisen jaon mukaan controllerin rooli voidaan nähdä lukugeneraattorina, keskustelukumppanina tai näiden yhdistelmänä (Suomala et al. 2011). De Loo et al. (2011) jakoi tätä näkemystä controllerin roolista vielä neljään tarkempaan kategoriaan:

1. Osallistuva controller
2. Itsenäinen controller
3. Vahva controller ja
4. Jaettu controller.

Tehtaan controller-tiimi on hyvin omalaatuinen. Toimintaa tarkastellessa on selvää, että toiminta painottuu selvästi enemmän lukugeneraattorin kuin keskustelukumppanin tehtäviin. Kuten jo tuloksissa arvioitiin, closing-raportointi, rullaavat ennusteet ja budjetti vievät suurin piirtein 40 prosenttia controller-tiimin koko vuoden työajasta. Nämä toimenpiteet ovat teknisesti hyvin vaativia, jonka takia ne vaativat paljon itsenäistä työskentelyä, eikä tiimillä ole yksinkertaisesti aikaa olla läsnä kaikissa päätöksentekotilanteissa ja tukea sidosryhmiään tarvittavalla tavalla. Laajasta organisaatorakenteesta ja raportoinnin monipuolisuudesta johtuen tiedon virheettömyyden varmistaminen on ehdottoman tärkeää controller-tiimin toiminnassa, sillä pienilläkin virheillä voi olla merkittävät seuraukset. Pienet virheet kumuloituvat helposti, sillä suuren liikevaihdon toiminnassa pienten virheiden tunnistaminen heti alussa on hyvin hankalaa.

Ei voida kuitenkaan sanoa, että controller-tiimin toiminta keskittyisi ainoastaan lukugeneraattorin rooliin, sillä sen vastuulla on tukea tehtaan toimintaa parhaalla mahdollisimmalla tavalla. Tämä tarkoittaa, että tiimillä tulee olla tarvittava edustus päätöksentekotilanteissa sekä ymmärrys reaali-prosessista ja sen merkityksestä taloudelliseen tilanteeseen. Nykyajan sisäisessä laskentatoimessa yleistä selvää jakoa lukugeneraattorin ja keskustelukumppanin välillä ei voi olla. Ilman todellista ymmärrystä reaali-prosessista ja sen merkityksestä muun muassa ennusteiden ja budjetoinnin tekeminen on mahdotonta, minkä lisäksi myös closing-raportoinnin tarkempi analyysi ei onnistu. Toisaalta taas hyödyllinen päätöksenteon tukeminenkaan ei onnistu, mikäli ei voida toimittaa virheetöntä taloudellista tietoa sekä nähdä liiketoimintaa objektiivisesti taloudellisesta näkökulmasta.

Lukugeneraattorin ja keskustelukumppanin roolien yhdistämistä tukee De Loo et al. (2011) kuvaus ideaalitalanteen vahvasta controllerista, joka on vahvasti esillä päätöksentekotilanteissa, mutta samalla kykenee ylläpitämään oikeudenmukaisen, objektiivisen näkemyksen liiketoimintaan. Tämä on myös controller-tiimin tavoitteena. Tiimin sisällä pyritään tehostamaan mahdollisimman paljon omaa toimintaa, jotta voidaan keskittyä yhä enemmän analyysieihin ja päätöksenteon tukemiseen kuin myös oman toiminnan kehittämiseen. Se on kuitenkin huomattavasti hankalampaa eikä kunnollista tasapainoa lukugeneraattorin ja keskustelukumppanin roolien välillä voida saavuttaa. Tähän tasapainoon vaikuttavat yksinkertaisesti liikaa controller-tiimin ympäristö, jonka takia lukugeneraattorin rooli on vahvemmin esillä tiimin toiminnassa. Tällä on selvä vaikutus myös asiakaspalvelurooliin, sillä mitä enemmän aikaa jää päätöksenteon tukemiseen itsenäisen työskentelyn sijasta, sitä enemmän voidaan myös palvella sisäisiä asiakkaita.

Tehtaan tiimin työkuva rajoittuu tällä hetkellä pääasiassa kuvassa 4 esiteltyihin Weberin (2011) kuvauksiin controllereiden perustehtävistä, joita olivat lukujen ja niiden merkityksen kommunikointi, informaation tuottaminen tapauskohtaisiin tilanteisiin sekä datan hyödyntäminen toiminnan suunnitteluun ja seurantaan. Näiden lisäksi kuvassa 5 esiteltiin Weberin (2011) näkemys siitä, miten controllerin työkuva tulisi kehittää, jotta siitä saataisiin proaktiivisempaa. Kontekstiin perustuvan reaktiivisen tuen voidaan nähdä jo osittain toteutuvan controller-tiimin toiminnassa. Objektiivisten näkökulmien esittäminen on välttämätön osa controller-tiimin toimintaa, sillä tiimissä vaaditaan tarkka ymmärrys laskelmien merkityksestä ja niiden yhteydestä reaali-prosessiin. Tiimiltä tulee siis löytyä valmius selittää sidosryhmilleen, mistä laskelmista löytyvät erot johtuvat. Myös toimintasuunnitelman tietoon vaikuttaminen ja osallistuminen voidaan nähdä osittain toteutuvan, sillä tiimin esimies on läsnä tehtaan johtoryhmien kokouksissa, minkä takia hänellä on mahdollisuus vaikuttaa toiminnan suunnitteluun.

Weberin (2011) näkemys controllerin toiminnan kehittämisestä sisältää myös paljon osaluokkia, jotka eivät toteudu. Ei voida sanoa, että proaktiivinen tuki ja tiedon tarpeeseen vaikuttaminen toteutuisivat johtuen tiimin jatkuvasta ajanpuutteesta. Kohdeyhteyden laajuudesta johtuen muutosvastarinta on hyvin suurta. Controller-tiimi voidaan nähdä sijoittuvan melko alhaalle yrityksen hierarkiassa, jonka takia toimintaan ja tiedon

tarpeeseen vaikuttaminen koko konsernin tasolla on lähes mahdotonta. Toimintaan voidaan pyrkiä vaikuttamaan toimittamalla erilaisia kehitysideoita, mutta konkreettista hyötyä ja vaikutusta tällaisella toiminnalla ei ole nähty olevan. Taloustoimintaan vaikuttaa yksinkertaisesti liikaa konsernitason linjaukset eikä omilla kehitysideoilla tunnu olevan vaikutusta. Syy voi johtua ideoiden heikkoudesta, mutta tällaisten asioiden kommunikointi kohdeyrityksen eri hierarkiatasojen välillä on kuitenkin olematonta, joten juuri-syytä ei tiedetä.

Lukujen tuottaminen ja päätöksenteon tukeminen ovat molemmat selvästi asiakaspalveluorientoituja toimintoja: niiden avulla pyritään auttamaan kohdeyrityksen sisäisiä sidosryhmiä, joiden voidaan ajatella olevan tiimin suoranaisia asiakkaita. Yksinkertaisten laskelmienkin kautta voidaan tukea sidosryhmien päätöksentekoa. Tästä huolimatta controller-tiimin toiminnassa on parannettavaa ja tehostettavaa. Toimintaa parantamalla lukugeneraattorin roolin merkitystä voitaisiin alentaa, jolloin saavutettaisiin selkeämpi tasapaino lukugeneraattorin ja keskustelukumppanin roolin välillä. Controller-tiimin asiakaspalveluroolin näkökulmasta suurin ongelma on ehdottomasti jatkuva ajanpuute, joka vaikuttaa tiimin asiakaspalvelun laatuun, mutta myös työskentelykapasiteettiin. Hyvin usein on tilanteita, jolloin apua tarvitsevat asiakkaat joudutaan käännyttämään johtuen tiimin sisällä vallitsevasta kiireestä.

Tasapainoisen tilanteen saavuttaminen ei kuitenkaan ole pelkästään kiinni controller-tiimistä, koska tiimin käytettävissä olevat resurssit ovat hyvin rajoittuneet. Tiimin kokoa kasvattamalla voitaisiin vapauttaa aikaa toiminnan analyysiin ja keskustelukumppanin roolin vahvistamiseen, mutta tällainen ratkaisu ei kuitenkaan ole kustannustehokas. Kohdeyrityksessä vallitsee hyvinkin tarkka kustannuskuri, minkä takia henkilöstön lisääminen toimihenkilötehtävissä on hyvin tarkkaa eikä johdolta saada lupaa rekrytoinnin lisäämiseen. Tästä johtuen tehtaan controller-tiimin roolin kehittämistä varten tulisi fokusoida raportointiin ja käytettävissä oleviin työkaluihin, joita kehittämällä on mahdollisuus vapauttaa huomattava määrä tehokasta työaikaa myös muihin toimintoihin, jotka painottuvat enemmän interaktiiviseen asiakaspalveluun. Tämä kuitenkin vaatisi sen, että controller-tiimi saisi johdolta tarvittavat resurssit toiminnan kehittämiseen, sillä nykyisillä resursseilla ei löydy aikaa suurempiin kehitysprojekteihin.

Toiminnan kehittäminen ja ajanpuutteen vähentäminen ovat oleellinen osa sitä, miten controller-tiimin toimintaa voidaan kehittää paremmaksi asiakaspalvelunäkökulmasta katsottuna. Sitä kautta voidaan saavuttaa parempi tilanne, jossa tiimin toiminta muistuttaa vahvan controllerin työkuva, yhdistäen tasapainoisesti lukugeneraattorin ja keskustelukumppanin roolin. Ensimmäinen kehitettävä osa-alue tämän saavuttamiseksi ovat työkalut. Nykyisellä mallilla työkalujen vanhanaikaisuus on merkittävin ongelma. Työkalujen käyttö vaatii yksinkertaisesti liikaa manuaalista hallintaa ja päivitystä, minkä lisäksi Excel-osaamisen merkitys on aivan suuressa roolissa työtehtävissä. Excel-keskeisyyden ongelmana on, että se kasvattaa tiimin toiminnan virhealttiutta, jolloin toiminnassa tukeudutaan aivan liikaa tiimin jäsenten numerotarkkuuteen ja IT-taitoihin.

Työkalujen kehitys tulisi aloittaa toiminnan automatisoinnilla. Toiminnan automatisointi on huomattavasti helpottunut teknologisen kehityksen ansiosta, joka on samalla vapauttanut aikaa myös muihin tehtäviin sisäisessä laskentatoimessa (Graham et al. 2012). Nykyinen tietokantojen manuaalinen hallinta asettaa liian suuret työpaineet controller-tiimille, sillä se on erittäin virhealtista. Manuaalinen tietokantojen päivittäminen yhdistettynä erillislaskelmiin ja vaativaan raportointiin vievät paljon aikaa pois asiakaspalvelufunktioista. Manuaalinen tietokantojen ylläpito on virhealtista, joka aiheuttaa vääristymiä tiimin tiedoissa. Virheiden huomaaminen ja korjaaminen ovat vaikeaa, mutta tärkeää, sillä virheellisen tiedon toimittaminen ei ole hyväksyttävää.

Toiminnan automatisoinnin kautta voitaisiin keskittyä paremmin kokonaisuuksien hallintaan sen sijaan, että keskitytään tiettyihin yksittäisiin laskelmiin kuten kustannusten manuaaliseen allokointiin. Monet laskelmat ovat niin yksinkertaisia, että oikeilla työkaluilla niiden automatisointi olisi hyvin yksinkertaista. Nykyinen IT-rakenne kohdeyrityksessä on hyvin vanhanaikainen ja suurimpana kompastuskivenä on kirjanpitojärjestelmä, jonka yhteensopivuusongelmien takia IT-rakenteen kehittäminen on hankalaa. Uusien järjestelmien implementointi ei ole helppoa, jonka takia järjestelmien kehittäminen ja sitä kautta controller-tiimin toiminnan kehittäminen vaatii suuria investointeja.

Tärkeä näkökulma automatisoinnissa on myös raportointi. Raportointi itsessään vaatii paljon monimutkaisia laskelmia ja sen koetaan olevan yksi tärkeimmistä tiimin tehtävistä. Kaikkien laskelmien automatisointi ei ole mahdollista, mutta helpoin tapa vaikuttaa raportointiin on raportointijärjestelmän kehittäminen. Nykyisellä toiminnalla raportoinnin lukujen vieminen raportointijärjestelmään on aikaa vievää copy-paste-toimintaa, sillä jokainen tuoteyksikkö raportoidaan erikseen. Eräs mahdollinen tapa automatisoida raportointijärjestelmää on mahdollistaa sen modifiointi raportointiyksiköiden toimesta. Esimerkiksi allokointisääntöjen koodaaminen suoraan raportointijärjestelmään nopeuttaisi huomattavasti raportointiprosessia. Tällöin riittäisi, että raportoidaan koko Tampereen luvut tiettyjen lisätietojen kanssa ja raportointijärjestelmä itse kykenisi jakamaan kyseiset kustannukset tuoteyksiköille.

Toimintaa automatisoimalla voidaan vapauttaa entistä enemmän aikaa controller-tiimin toiminnasta. Vähentynyt kiire mahdollistaa toiminnan kehittämisen myös muilla tavoilla. Kaikkien laskelmien automatisointi ei ole luonnollisesti mahdollista, mutta lisääntynyt aika mahdollistaa sidosryhmien entistä paremman tukemisen ja tätä kautta asiakaspalvelun kehittymisen. Lisääntyneen ajan avulla sidosryhmien tarpeiden huomiointi olisi helpompaa, jolloin myös kommunikaatiota voitaisiin parantaa ja erilaisten muutosten läpivieminen olisi helpompaa. Kiireen vähenemisellä ja ajan vapautumisella kehittävään toimintaan olisi myös parantava vaikutus tiimin työtyytyväisyyteen, joka parantaisi samalla tiimin motivaatiota ja asiakaspalveluhenkeä.

Automatisoinnin lisäksi olisi myös tärkeää yhtenäistää kohdeyrityksen järjestelmärakennetta. Nykyisellä mallilla se on hyvin hajanainen, sillä järjestelmät vaihtelevat tehtaiden

välillä. Tämä on ongelma, sillä tietyissä tilanteissa vaaditaan usean tehtaan yhteistyötä, jolloin järjestelmien erot osoittautuvat ongelmaksi. Kohdeyrityksen tulisi panostaa IT-rakenteeseen globaalilla tasolla, jolloin voitaisiin saavuttaa vahva rinnakkaisjärjestelmä kaikkien tehtaiden välillä. Tällöin tiedon hankkiminen olisi yhtenäisempää, minkä lisäksi kommunikointi tehtaiden välillä olisi helpompaa ja uusien IT-hankkeiden läpivieminen sujuvampaa, kun hyödyt ulottuisivat globaalisti tehtaalle. Myös IT-tarpeet saisivat varmasti enemmän huomiota, jos tarve olisi useilla tehtailla. Tällaisella muutoksella voisi olla myös positiivinen vaikutus raportointiin, sillä kaikilla tehtailla olisi käytössä melko samanlaiset resurssit pyyntöjen toteuttamiseen, jolloin viestintä liiketoiminta-alueen controllereiden kanssa helpottuisi ja raportointia voitaisiin kehittää yhdessä.

IT-rakenteen muuttaminen paikallisesti vaatii lisäresursseja controller-tiimin käyttöön. Tiimillä itsellään ei ole tarpeeksi vahvaa IT-osaamista, jotta kehityshankkeiden läpivieminen olisi mahdollista eikä myöskään välttämättä tietoa kaikista eri mahdollisuuksista, kuinka IT-rakennetta voitaisiin muuttaa toimivammaksi. Tällaisten kehityshankkeiden käynnistäminen vaatii paljon aikaa, rahaa sekä tukea muilta sidosryhmiltä. Erityisen tärkeää olisi, että kehityshankkeeseen saataisiin tarvittava tuki IT-henkilöstöltä. IT-henkilöstöltä löytyy tarpeellinen tieto järjestelmien toiminnallisuudesta ja niiden kehittämisestä, kun taas controller-tiimiltä löytyy paremmin tietoa siitä, minkälaisiin toimintoihin järjestelmien tulisi kytetä ja millaisia ominaisuuksia niihin olisi hyvä saada. IT-henkilöstön lisäksi myös johdon tulisi ymmärtää järjestelmämuudistuksen tarve sekä löytää tarvittavat resurssit controller-tiimille sen läpiviemiseen.

6.2 Tärkeimpien sidosryhmien tunnistaminen tarpeiden kautta

Tehtaan controller-tiimin tärkeimmät sidosryhmät on helppo tunnistaa heidän tarpeiden ja niiden vaativuuden kautta. Controller-tiimillä on useita eri sidosryhmiä, mutta muutama sidosryhmä nousee selvästi muita vahvemmin esille, johtuen heidän tarpeista ja vaatimuksista, joita he asettavat controller-tiimille. Näiden tarpeiden kautta on nähtävissä, keiden sidosryhmien tarpeisiin kuuluu loppujen lopuksi eniten aikaa päivittäisessä työntoissa. Mitä enemmän aikaa sidosryhmien tarpeiden toteuttamiseen kuluu, sitä enemmän se vaikuttaa tiimin työntekoon ja samalla aiheuttaa sen, että toimintaa on osattava priorisoida tarpeiden mukaan. Tärkeimpiin sidosryhmiin kuuluvat:

- Liiketoiminta-alueen controllerit
- Tuotealueiden controllerit sekä
- Tampereen tehtaan paikallinen johto.

Controller-tiimin vaativin sidosryhmä on liiketoiminta-alueen controllerit. Heiltä tulevat kaikki raportointivaatimukset liittyen closing-prosessiin, ennustuksiin ja budjetointiin. Raportointi on controller-tiimin eniten aikaa vievä vastuualue. Liiketoiminta-alueen controllereiden tiedon tarpeet ovat hyvin laajat, jonka lisäksi he asettavat erittäin tiukat aika-

rajat tiedon toimittamiseen. Tiedon tarpeisiin sisältyvät muun muassa tulos- ja taselaskelmat sekä tarkemmat erittelyt näihin liittyen, kuten investointien ja kapitalisointien raportointi, kuluraportointi sekä muut satunnaiset erikoislaskelmat. Liiketoiminta-alueen tiedon tarpeita tähdentää myös se, että kyseiset tiedot menevät konsernitason ylimmälle johdolle, joten yrityksen hierarkiaa ajatellen liiketoiminta-alueen controllereiden palvelulla on vaikutus kohdeyrityksen ylimmän johdon tyytyväisyyteen. Tästä johtuen liiketoiminta-alueen controllereiden on nähtävä olevan tiimille tärkein sidosryhmä.

Liiketoiminta-alueen controllereiden lisäksi tehtaan tiimillä on myös muita tärkeitä sidosryhmiä, jonka takia olisi hyvinkin tärkeää, että raportointia kehitettäisiin pidemmälle, jolloin se ei enää veisi niin paljon aikaa tehtaan controller-tiimin toiminnasta. Yksi ratkaisu tähän on työkalujen kehittäminen, mutta myös vaikuttaminen liiketoiminta-alueen tiedon tarpeeseen olisi tarpeellista, jotta asiakaspalvelufunktiota saataisiin paremmalle tasolle. Controller-tiimin ja tuotealueiden controllereiden yhtenäinen näkemys on, että paras tapa kehittää tätä olisi raportoinnin helpottaminen. Tällä hetkellä se vie liikaa aikaa ja on tiettyjen tuoteyksiköiden tapauksessa miltei liian tarkalla tasolla. Liiketoiminta-alueen controllereiden tulisi miettiä, kuinka tarkka raportoinnin taso tuo todella lisäarvoa yritykselle. Koko liiketoiminta-alueen raportoinnin laajuutta tuntematta raportoinnin helpottamiseen on kuitenkin vaikea ottaa kunnolla kantaa.

Raportoinnin yksinkertaistaminen ei ole helppoa. Tampereen tehtaan controller-tiimi työskentelee hyvin omalaatuisen ongelman parissa: raportoitavia tuoteyksiköitä on yhteensä 19. Näin monen yksikön raportointi ei ole tarpeellista millään toisella tehtaalla, sillä niissä toiminta vaikuttaa vain muutamaan tuoteyksikköön, jolloin raportointikin on huomattavasti helpompaa. Tästä johtuen raportoinnin yksinkertaistaminen tuskin on ajankohtainen ongelma monessa muussa kohdeyrityksen tehtaassa ja kyseisen kehitysidean ajaminen liiketoiminta-alueen controllereille olisi hyvin hankalaa, sillä ratkaisu tuskin vaikuttaa mihinkään muuhun tehtaaseen merkittäväällä tavalla.

Toinen ongelma liiketoiminta-alueen controllereiden tarpeissa ovat vuoden aikana muuttuvat raportointiin liittyvät tarkennukset kuten jatkuvasti uusien tilien lisääminen raportointijärjestelmään. On ymmärrettävää, että uusien tilien perustaminen parantaa ymmärrystä toiminnan kustannusrakenteesta, mutta samalla se aiheuttaa huomattavan määrän lisätyötä tehtaan controller-tiimille. Tästä johtuen olisi erittäin tärkeää, että kyseisiä muutoksia tehtäisiin vain vuoden vaihteessa, joka vaatisi konsernitason linjauksen. Tämä olisi vielä hallittavissa, sillä nykyisestä Excelin käytöstä johtuen vuoden vaihteessa on hyvin tyypillistä, että kaikki käytetyt laskelma- ja raportointipohjat tulee käydä läpi ja tehdä tarvittavat alustukset vuoden vaihdetta varten. Tällöin myös rakenteen muuttaminen ja uusien tilien lisääminen ovat vielä helppoa eikä vuoden aikana tulisi enää yllätyksiä raportointipohjiin.

Xu et al. (2003) ja Susannon (2016) mukaan tiedon laadukkuus koostuu tarkkuudesta, oikea-aikaisuudesta, täydellisyydestä sekä johdonmukaisuudesta. Tämän lisäksi kuvassa

6 tarkasteltiin tiedon laadukkuutta ja hyötyä päätöksenteossa tarkasteltiin vielä tarkemalla tasolla, jolloin vaikuttaviin tekijöihin kuului myös muun muassa luotettavuus ja vertailtavuus (Pellinen 2003). Näiden näkökulmien perusteella controller-tiimi kykenee melko tehokkaasti toimittamaan laadukasta tietoa liiketoiminta-alueen controllereille: tieto on erittäin tarkkaa, täydellistä ja johdonmukaista, jonka lisäksi se on myös vertailtavissa, johtuen standardisoiduista raportointitavoista.

Tiedon laadukkuuden näkökulmasta ongelmaksi kuitenkin nousee johdonmukaisuus ja luotettavuus. Todella tiukasta aikataulusta ja laajoista vaatimuksista johtuen raportointi on aina kiireellistä, mikä altistaa sen virheille. Tästä johtuen luotettavuus voi kärsiä ja raportoidussa tiedossa voi olla virheitä, joita ei yksinkertaisesti ole huomattu. Nämä virheet voidaan vielä huomata jälkikäteen, mutta siinä vaiheessa se on jo myöhäistä. Tieto on jo usein näissä tapauksissa vanhentunutta, jolloin oikea-aikaisuus kärsii. Raportoinnin ja työkalujen kehittäminen voisi parantaa tilannetta tiedon laadukkuuden näkökulmasta, jolloin kaikki tiedon laadukkuuden kriteerit varmasti toteutuisivat, kun nykyiset ongelmat saataisiin ratkaistua.

Käsiteltyjen ongelmien lisäksi Pellisen (2003) mukaan toimitettu tieto on hyödyllistä vain silloin, kun hyödyt ovat suuremmat kuin kustannukset. Raportoinnin viedessä niin suuren osan controller-tiimin työajasta, sen voidaan nähdä aiheuttavan myös paljon kustannuksia kohdeyritykselle. Tästä johtuen tulisi tarkastella, minkälainen kustannusvaikutus konserniraportoinnilla tarkalleen on. Voitaisiko raportointivaatimuksia lievittämällä vähentää sen kustannusvaikutusta ja jakaa controller-tiimin aiheuttamat kustannukset tasaisemmin sen toiminnoille? Sisäisen laskentatoimen kustannusvaikutuksen mittaaminen on kuitenkin hankalaa, sillä kyseessä on tukifunktio, jolloin siitä saadun varsinaisen rahallisen hyödyn arvostaminen on vaikeaa, koska sillä ei ole välitöntä vaikutusta yrityksen kustannuksiin ja tehtyyn tulokseen.

Toinen tärkeä sidosryhmä on tuotealueiden controllerit. Erityisesti Tampereen tehtaalla toimivat tuotealueiden controllerit tukeutuvat paljon tehtaan controller-tiimin toimittamaan tietoon. Koska tuotealueiden pääasiallinen toiminta keskittyy Tampereelle, on tehtaan controller-tiimin taloudellinen tieto tärkein tiedonlähde tuotealueiden controllereille. Tuotealueiden controllerit voivat olla hyvinkin vaativia tiedon tarpeissaan, minkä takia heitä voidaan pitää toisiksi tärkeimpänä sidosryhmänä heti liiketoiminta-alueen controllereiden jälkeen. Tuotealueiden controllereiden tulee kuitenkin huomioida myös muut tehtaast, joiden toiminta voi vaikuttaa heidän tuotealueeseen.

Tuotealueiden controllereilla on hyvin vaihtelevia tarpeita. He tukeutuvat paljon konsernille toimitettuun raportointiin ja tarkastelevat omia tuotealueitaan kyseisten raporttien avulla. Tätä kautta controllereille syntyy tarpeita esimerkiksi raportointiin liittyviin tarkennuksiin. Tarkennusten lisäksi tuotealueiden controllereilta tulee usein erinäisiä selvityspyynnöitä liittyen oman tuotealueensa toimintaan. Nämä erikoispyynnöt voivat vaihdella vaativuudeltaan huomattavasti: tieto voidaan toimittaa nopeasti tietojärjestelmän

avulla tai se voi vaatia tiedon keräämistä useasta järjestelmästä ja sen muokkaamista järkevämpään esitysmuotoon sekä tarkempia analyyskejä. Tyypillisissä tilanteissa yhteistyö tehdään controller-tiimin ja tuotealueiden controllereiden kanssa toimii hyvin, sillä erityisesti paikallisten controllereiden kanssa on helppo käydä jatkuvaa keskustelua asioista ja pyrkiä pääsemään yhteisymmärrykseen.

Tuotealueiden controllereiden tarpeissa on omat ongelmansa. Tuotealueiden controllereilla eivät ymmärrä tehtaan controller-tiimin vastuuta ja toiminnan priorisointia. He esittävät pyyntöjä, toimintatapamuutoksia sekä tarkennuksia toimitettuihin raportteihin sillä perusteella, että muutkin tehtaot toimittavat kyseisiä tietoja. Tämä ei kuitenkaan ole helposti ratkaistavissa Tampereen tehtaalla. Raportoitavasta organisaatorakenteesta johtuen tiimin työtaakka on niin suuri, ettei tarvittavaa lisäaikaa löydy kaikkien pyyntöjen toteuttamiseen. Pyyntöjä ovat välillä niin monimutkaisia, että ne vaatisivat paljon aikaa, jotta niiden validiteetti ja reliabiliteetti voitaisiin varmistaa, minkä takia niistä joudutaan kieltäytymään. Controller-tiimin asiakaspalvelunäkökulmasta on ehdottoman tärkeää, että toimitetun tiedon laadukkuus voidaan varmistaa. Kieltäytymiset kuitenkin aiheuttavat tyytymättömyyttä tuotealueiden controllereissa ja controller-tiimin asiakaspalveluvystä tulee kritiikkiä. Ongelman ratkaisemiseksi olisi hyvin tärkeä käydä läpinäkyvää kommunikaatiota pyyntöjen todellisesta arvosta. Tätä kautta voitaisiin saavuttaa yhteisymmärrys asioiden priorisoinnista ja välttyä turhilta konflikteilta.

Tuotealueiden controllereiden pyyntöihin on mahdollista vaikuttaa. Paikallisilla controllereilla on pääsy- ja käyttöoikeus lähes kaikkiin tehtaan controller-tiimin käytettävissä oleviin tietojärjestelmiin, joten heillä on mahdollisuus pyrkiä tekemään selvitystyötä myös itsenäisesti. Tästä huolimatta he usein lähestyvät tehtaan controller-tiimiä tarpeissaan. Tämän takia olisi järkevää, että Tampereen tehtaan henkilöstön sisällä sovittaisiin tarkemmin, miten työjako tulisi tehdä. Työtaakkaa saataisiin varmasti tasattua eri osapuolten välillä, kun toimintatavat olisivat paremmin selvillä. Tätä varten olisi myös tärkeää, että tehtaan controller-tiimi pyrkisi jakamaan paremmin omaa tietoaan tietojärjestelmiin liittyen. Esimerkiksi koulutukset tietojärjestelmien rakenteista ja toimivuudesta edistäisivät paljon tiedon jakamista organisaation sisällä. Tällaisen toiminnan kautta tiedon toimitus olisi huomattavasti tehokkaampaa, jolloin controller-tiimi voisi keskittyä paremmin vaativimpiin pyyntöihin ja pitää omat asiakkaansa tyytyväisempänä.

Kohdeyrityksen taloushenkilöstön lisäksi oleellinen sidosryhmä on tehtaan paikallinen johtohenkilöstö. Tähän ryhmään kuuluvat eri toimintojen päälliköt ja muut esimiesasemassa olevat, jotka tarvitsevat taloudellista tukea omassa työssään. Johtohenkilöstön pyyntöjä ovat hyvinkin vaihtelevia ja niihin kuluva aika voi vaihdella huomattavasti. Erittäin vaativien pyyntöjen kanssa tulee olla tarkkana, että niissä vastataan henkilöstön tarpeeseen. Laine et al. (2016) mukaan sisäisessä laskentatoimessa tulee huomioida tiedon tarpeen konteksti sekä tarpeen esittäjän oma tausta, jotta voidaan luoda oikeanlaista tietoa oikeille kohteille. Tästä johtuen controller-tiimin tulee ymmärtää, mikä on oleelli-

nen tieto pyynnön esittäjän näkökulmasta sekä kommunikoida se niin, että asia tulee ymmärretyksi. Johtohenkilöiden talousymmärrys ei välttämättä ole yhtä hyvällä tasolla, jolloin voi syntyä väärinymmärryksiä, jos kommunikoinnissa ei ole tarkkana.

Johtohenkilöstön palvelu kärsii usein controller-tiimin ajanpuutteesta ja tiimi onkin saanut palautetta, että vastausajat ovat välillä aivan liian pitkät. Tämä aiheuttaa sen, että myös sidosryhmien aikataulu voi venyä ja työtehtävät myöhästyvät. Controller-tiimin tulee kuitenkin priorisoida toimintojaan ja konserniraportointi on usein ehdoton ykkösprioriteetti, jolloin muiden sidosryhmien tulee odottaa, että tiimiltä löytyy tarvittava aika toteuttaa heidän pyynnöt. On myös muistettava muille sidosryhmille toimitetun tiedon laadukkuus. Taloushenkilöstön pyyntöihin vastatessa usein suurin vaikeus on pyynnön monimutkaisuus ja sen ratkaiseminen, kun taas muun johtohenkilöstön tapauksessa oleellisemmaksi tekijäksi nousee kommunikaatio: Miten pyyntöihin voidaan vastata ymmärrettävällä tavalla? Mikä on oleellista toisen osapuolen näkökulmasta? Kommunikoinnin huomioiminen ja siihen panostaminen on näissä tapauksissa hyvin tärkeää.

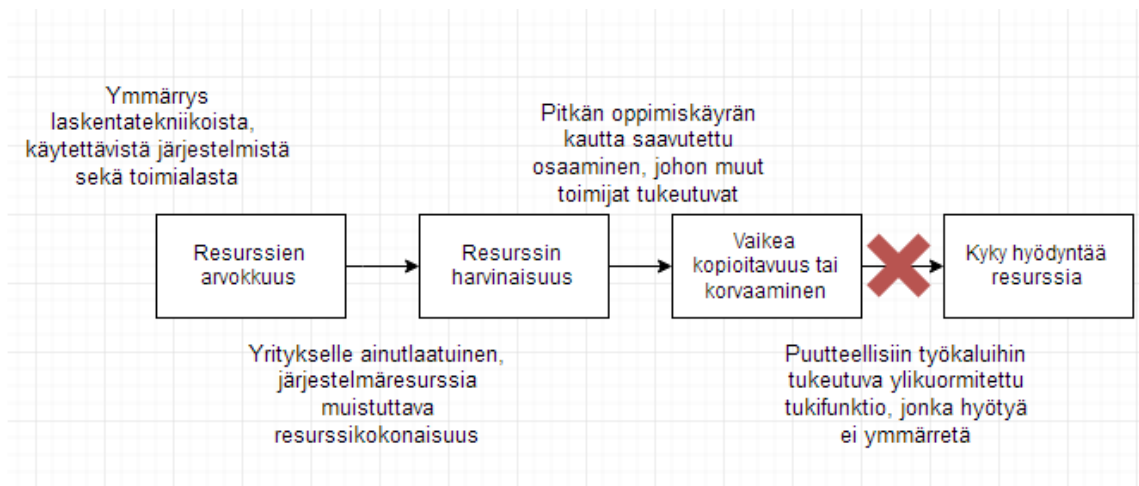
Sidosryhmien lisäksi controller-tiimin on huomioitava myös tiimin muut jäsenet. Hyvin monet tehtävät ovat luonteeltaan sellaisia, että ne vaativat monen henkilön panoksen. Esimerkiksi closing-raporteissa tietyt raportit kootaan monen eri henkilön toimesta. Tästä johtuen controller-tiimin on kyettävä priorisoimaan tekemistään myös tiimin sisällä, jolloin muiden jäsenten ei tarvitse viivästyttää omia tehtäviään muista johtuen. Tämä onnistuu useimmiten hyvin, sillä koko tiimi työskentelee keskitetysti samassa paikassa, jolloin keskustelun käyminen on vaivatonta ja helppoa. Kuitenkin ongelmitta ei näistä selvitä, sillä pahimpien kiireiden aikaan joutuu yksi tiimin jäsen odottamaan muita. Tässä ongelmaiseksi nousee tehtävien dokumentoinnin ja perehdytyksen puute. Yksinkertaisetkin raportit voivat vaikuttaa monimutkaisilta, mikäli kyseisiin laskelmiin ei ole ennen tutustunut. Ilman selvää dokumentaatiota ja aikaisempaa perehdytystä toisen tiimin jäsenen auttaminen on erittäin hankalaa ja valitettavasti nämä kehitystoimenpiteet ovat melko alhaisella prioriteetilla controller-tiimin kiireistä johtuen.

6.3 Resurssien tunnistaminen VRIO-viitekehyksen avulla

Resurssipohjaisessa näkemyksessä resurssijako keskittyy usein aineellisiin ja aineettomiin resursseihin (Wernerfelt 1984). Tätä näkemystä on viety pidemmälle ja jaottelua on tehty pääomaan, aineellisiin resursseihin, inhimillisiin resursseihin, teknologiaresursseihin, maineeseen ja organisaatioresursseihin sekä sisällytettyihin ja järjestelmäresursseihin (Black & Boal 1994). Tehtaan controller-tiimin resursseja tarkastellessa keskitytään kappaleessa 3.3 esitettyyn VRIO-viitekehykseen, jonka mukaan kilpailuetua edistävät resurssit ovat arvokkaita, harvinaisia ja vaikeasti kopioitavissa tai korvattavissa, jonka lisäksi organisaatiolla on vaadittu kyky hyödyntää kyseisiä resursseja kilpailuedun saavuttamiseksi.

Tehtaan controller-tiimin resursseja tarkastellessa on jo aiempien tulosten perusteella helppo päätellä, että oleellimmat resurssit ovat nimenomaan aineettomia, inhimillisiä resursseja. Aineellisista resursseista oleellisimpia ovat käytettävissä olevat työkalut, jotka voidaan nähdä myös teknologiaresursseina. Tiimin käytössä olevat työkalut eivät kuitenkaan ole arvokkaita. Ne ovat vanhentuneita, jäykkiä ja aiheuttavat ennemminkin ongelmia controller-tiimin toiminnassa kuin tuovat todellista hyötyä. Jotta työkalujenkin voitaisiin nähdä täyttävän VRIO-viitekehysten kriteerit, tulisi niiden olla päivitetympiä sekä selvästi räätälöityjä kohdeyrityksen käyttöön. Työkalut ovat omalla tavallaan arvokkaita, sillä ne parantavat controller-tiimin toimintaa, mutta vanhanaikaisuudesta johtuen ne eivät ole harvinaisia ja ovat helppo korvata uudemmille, tehokkaammilla työkaluilla, joita varmasti löytyy kohdeyrityksen kilpailijoilta.

Kuvassa 17 on havainnollistettu, kuinka VRIO-viitekehys toteutuu controller-tiimin näkökulmasta. Kuten kuvasta nähdään, controller-tiimin jäsenten osaamisalueet muodostavat ainutlaatuisen kokonaisuuden, joka on saavutettu pitkän oppimiskäyrän kautta. Kyseistä kokonaisuutta ei hallitse kukaan muu kohdeyrityksen sisällä, jonka takia monien muiden osapuolten on pakko tukeutua controller-tiimin osaamiseen. Kuitenkin controller-tiimin toiminnan ongelmat vaikeuttavat resurssien todellista hyödyntämistä organisaation näkökulmasta, jonka takia voidaankin sanoa, ettei VRIO-viitekehysten näkökulmasta tiimin toiminnassa toteudu kaikki vaadittavat osa-alueet, jotta voitaisiin sanoa, että controller-tiimi loisi kohdeyritykselle pysyvää kilpailuetua.



Kuva 17. VRIO-viitekehysten toteutuminen controller-tiimin toiminnassa.

Controller-tiimi toiminnasta voidaan havaita useita arvokkaita resursseja. Tiimin jäsenillä on laaja ymmärrys laskentatekniikoista sekä käytettävistä järjestelmistä, joiden lisäksi tiimin jäsenet ovat oleellinen osa tehtaan toimintaa ja sen johdosta heillä on laaja ymmärrys tehtaan toiminnasta sekä sen markkinoista. Pelkkä laskentatekniikoiden hallitseminen ei riitä, sillä tiimiltä vaaditaan, että he kykenevät liittämään teknisen osaamisen kohdeyrityksen markkinoihin. Vain tätä kautta on helppo päästä käsittelemään asioita liittyen esimerkiksi laskentatoimen laajuus-, mittaus-, kohdistus-, jaksotus- ja arvostamisongelmiin.

Ilman kunnollista ymmärrystä markkinoista on esimerkiksi hyvin hankalaa pohtia, kuinka laajalla ja tarkalla tasolla tiettyjä toimintoja tulisi tarkastella ja kuinka paljon tehokasta työaikaa tiettyihin laskelmiin tulisi laittaa.

Kohdeyrityksen globaalista toiminnasta johtuen se tarjoaa työntekijöilleen useita erilaisia mahdollisuuksia kehittää omaa osaamistaan sekä päästä tutustumaan tarkemmin kohdeyrityksen toiminnan markkinoihin. Tällaisia koulutuksia järjestetään jatkuvasti kohdeyrityksen aloitteesta ja koulutuksiin on kaikilla mahdollisuus osallistua. Nykyajan teknologian ansiosta koulutuksiin voi osallistua myös tietokoneyhteyden välityksellä, jonka ansiosta koulutusten käyminen on helppoa ja kohdeyrityksen johtohenkilöstö pyrkii kannustamaan alaisiaan osallistumaan mahdollisimman laajasti oman alan koulutuksiin sekä kohdeyrityksen toimintaan liittyviin koulutuksiin. Koulutusten käyminen lisää huomattavasti työntekijän arvoa kohdeyritykselle: se sitouttaa työntekijän kohdeyritykseen, motivoi häntä entisestään sekä edistää ymmärrystä oleellisista asioista.

Laskentatekniikoiden hallinta, tietojärjestelmien ja työkalujen toiminnan ymmärtäminen sekä näkemys yrityksen toiminnasta ja sen markkinoista muodostavat eräänlaisen järjestelmäresurssia muistuttavan resurssien verkoston. Se voidaan nähdä jo erittäin arvokkaana resurssina, mutta tämä ei riitä, sillä pelkkä arvokas resurssi ei vielä tuo kilpailuetua. Edes hetkellisen kilpailuedun saavuttamiseksi resurssin tulee olla myös harvinainen. (Black & Boal 1994) Kohdeyrityksessä eri toiminnot ovat määriteltäviä niin tarkasti, että kukaan kohdeyrityksen sisällä ei hallitse yllä mainittuja asioita samalla tasolla kuin controller-tiimi. Esimerkiksi tuotealueiden controllereilla on erinomainen ymmärrys laskentatekniikoista kuin myös omien tuotteiden markkinoista, mutta heillä on puutteellinen tietämys liittyen käytettäviin tietojärjestelmiin ja työkaluihin, minkä takia he tukeutuvatkin usein controller-tiimin jäsenten apuun. Tämän takia kyseinen controller-tiimin resurssien verkosto voidaan nähdä hyvinkin harvinaisena.

Pysyvemmän kilpailuedun saavuttamiseksi VRIO-viitekehyksessä vaaditaan, että resurssi on vaikeasti kopioitavissa ja korvattavissa. Ulkoisen toimijan onkin hyvin hankala lähteä imitoimaan tehtaan controller-tiimin toimintaa. Kyseessä on sisäinen tukifunktio, jolloin kilpailijoilla ei ole selvää näkyvyyttä, miten kyseinen toiminta on järjestetty kohdeyrityksessä. Tämän lisäksi kyseisen resurssien verkoston luominen on hyvin aikaa vievä prosessi, joka vaatii pitkän oppimiskäyrän, minkä takia sen imitoiminen tai korvaaminen ei ole helppoa. Moni kohdeyrityksen toimija – erityisesti korkeassa asemassa olevassa toimijat – ovat hyvinkin riippuvaisia tehtaan controller-tiimin toiminnasta ja heidän toimittamasta taloudellisesta tiedosta, sillä heillä ei itse löydy tarvittavaa osaamista tai resursseja suorittamaan samoja asioita.

Controller-tiimin laskentatekniikoiden hallinta, järjestelmäymmärrys ja markkinatietämys luovat tärkeän, kilpailukykyä edistävän resurssien verkoston kohdeyritykselle. Se tuo controller-tiimille kyvykkyyden tukea sidosryhmiään tarvittavalla tavalla ja mahdol-

lisuuden toimittaa tietoa ja analyyskejä sidosryhmien hyödynnettäväksi. Ilman tiimin resursseja toiminnan tukeminen ei olisi mahdollista. Pelkkien laskentatekniikoiden hallinta ei yksinään riitä, koska controller-tiimiltä vaaditaan syvällisempää ymmärrystä toiminnasta, sillä vain tällöin lukujen merkityksellisyyttä tai merkityksettömyyttä voidaan perustella sidosryhmille ja heitä voidaan ohjata keskittämään huomionsa kaikista oleellisimpiin asioihin taloudellisesta näkökulmasta.

On kuitenkin muistettava, että tällainen tilanne luultavasti pätee myös kilpailijoille. Kohdeyritystä tutkimalla on mahdotonta selvittää, miten sisäinen laskentatoimi on organisoitu kilpailevilla toimijoilla. On hankala havaita, miten sisäinen laskentatoimi vaikuttaa tarkalleen kohdeyrityksen kilpailukykyyn. Tästä huolimatta on selvää, että kyseessä on erittäin arvokas resurssi kohdeyritykselle, sillä ilman sitä sidosryhmien toiminta hidastuisi ja vaikeutuisi huomattavasti. Sisäinen laskentatoimi ei siis luo välitöntä kilpailuetua vaan se edistää kohdeyrityksen kilpailukykyä välillisesti. Tällainen välillinen edistäminen vaatii jatkuvan sidosryhmien tukemisen ja tiedon välittämisen, jota varten controller-tiimillä tulee olla joustavasti aikaa käytössä, jotta kaikki sidosryhmät voidaan ottaa huomioon mahdollisimman tehokkaasti.

Ajankäyttö on todella oleellinen osa resurssien tarkastelussakin. Se vaikuttaa organisaation kykyyn hyödyntää controller-tiimin resursseja. Nykyisestä ajanpuutteesta johtuen organisaatiossa ei voida hyödyntää controller-tiimin tuottamaa tukea parhaalla mahdollisella tavalla, jonka takia se ei välttämättä luo pysyvää kilpailuetua. Se on oleellinen tukifunktio kohdeyrityksen toiminnassa eikä sitä voida korvata sisäisesti muilla toiminnoilla, mutta samalla sillä olisi potentiaalia kehittyä paremmaksi. Toimintaa ja työkaluja tehostamalla aikaa vapautuisi entistä enemmän controller-tiimin käytettäväksi, jolloin sidosryhmien tukeminen ja kommunikaatioon panostaminen olisi entistä parempaa. Tämä kasvattaisi resurssien tärkeyttä ja niistä saatavaa hyötyä entisestään. Toiminnan kehittäminen on kuitenkin pitkälti riippuvaista ylemmästä johdosta. Controller-tiimin omat resurssit eivät millään tavalla riitä toiminnan laaja-alaiseen kehittämiseen, joka vaatisi suurempia investointeja ja tukea muilta sidosryhmiltä.

Ajanpuutteeseenkin on ratkaisu. Nykyiset toiminnot sitovat hyvinkin paljon hiljaista tietoa controller-tiimin toimintaan, minkä takia asioiden ulkoistaminen muille osapuolille on hankalaa. Tästä johtuen olisi tärkeää, että esimerkiksi tuotealueiden controllereita pyrittäisiin kouluttamaan syvällisemmin controller-tiimin työkaluihin. Tätä kautta voitaisiin siirtää yhä enemmän yksinkertaista selvitystyötä heidän vastuulle, jolloin controller-tiimillä itsellään olisi entistä enemmän aikaa keskittyä omaan tehtäviinsä. Asioiden ulkoistamista voitaisiin edesauttaa myös oman toiminnan paremmalla dokumentaatiolla. Hyvien ohjeiden kautta muiden perehdytys olisi huomattavasti helpompaa. Aikaa vapauttamalla controller-tiimillä olisi mahdollisuus keskittyä vaativimpiin työtehtäviin ja samalla myös työtyytyttömyys vähenisi. Tällöin ongelmana ei olisi yksinkertaisten tehtävien jatkuvat ajanvaatimukset vaan toiminnassa pystyttäisiin keskittymään vaativimpiin selvitystöihin, joissa haasteena ovat oma osaaminen, eikä huonot työkalut.

Tomsin (2010) mukaan inhimillinen tieto ja osaaminen mahdollistavat yrityksen menestyksen. Tämä toteutuu, kun työntekijä hallitsee oman ammatillisen osa-alueensa, hyödyn-tää teoreettisia viitekehyksiä työnteossaan, ymmärtää hyödynnettävät järjestelmät ja kykenee näkemään erilaisia syy-seuraussuhteita sekä on motivoitunut luovuuteen ja mukautunut menestyksen saavuttamiseksi. Controllertimissä inhimillinen tieto ja osaaminen ovat hyvinkin suuressa osassa, mutta motivaatio luovuuteen ja mukautuneisuus menestyksen saavuttamiseksi ovat vaikea nähdä toteutuvan. Controllertimin toiminnassa on niin paljon hidasteita, että luovat ratkaisut ovat lähes aina mahdottomia ja toiminnan jäykkyys vaatii, että toimintatavat pysyvät samanlaisena kuin aina. Toiminnan jäykkyys heikentää motivaatiota huomattavasti, vaikka kohdeyrityksen koko huomioiden standardisoidut toimintatavat ovat välttämättömyys.

Inhimillisen tiedon ja osaamisen lisäksi myös oppimisen kautta työntekijät voivat parantaa osaamistaan ja vähentää heidän aiheuttamiaan kustannuksia. Oppiminen voi olla liiketoiminnalle tyypillisen perustiedon välittämistä, interaktiivista oppimista, yhteistä oppimista tai ryhmätason oppimista. (Smith & Rupp 2002; Weber 2011) Oppiminen on hyvin oleellinen osa myös controllertimin toimintaa, jossa tiimin jäsenet pyrkivät jatkuvasti tekemään läheisesti yhteistyötä niin toistensa kuin myös ulkopuolisten sidosryhmien kautta. Tätä kautta voidaan jatkuvasti parantaa omaa osaamista ja lisätä omaa ymmärrystä asioista. Tällainen toiminta tekee controllertimin resursseista tärkeämpiä yrityksen kilpailukykyä ajatellen, minkä takia siihen tarjotaankin aina mahdollisuus.

Ongelmaksi kuitenkin osoittautuu ryhmätason oppiminen. Laajempi ryhmätason oppiminen, jossa esimerkiksi liiketoiminta-alueenkin controllertit osallistuisivat ja kuuntelisivat alemman tason controllereiden ongelmia, ovat harvinaisia. Mikäli tällaisia tilaisuuksia sattuu tulemaan, ei niiden perusteella yleensä tehdä jatkotoimenpiteitä, joilla olisi todellinen vaikutus jokapäiväiseen työnteokoon. Muut sidosryhmät eivät tiedosta kaikissa tilanteissa tehtaan controllertimille olennaisia ongelmia ja ongelmatilanteita, jotka vaikeuttavat tiimin toimintaa. Tiedostamattomuus johtaa joissakin tilanteissa siihen, että controllertimiä kritisoidaan esimerkiksi hitaasta toiminnasta. Controllertimi tiedostaa omat ongelmansa ja olisi motivoitunut ajamaan kehitystoimenpiteitä, mikäli siihen tarjottaisiin tilaisuus. Tämänkin takia ryhmätason oppimisen lisääminen on tärkeää, sillä sitä kautta voitaisiin parantaa mahdollisuuksia asiakaspalvelun parantamiseen.

Controllertimin resursseja tarkastellessa voidaan todeta, että VRIO-viitekehys toteutuu osittain. Tiimin käytössä on erittäin tärkeitä ja oleellisia resursseja, joilla on potentiaalia tehostaa laskentatoimen asiakaspalveluroolia, mutta organisaation kyky hyödyntää näitä resursseja on puutteellista. Controllertimin toimintaan vaikuttavat yksinkertaisesti liian monet ongelmatekijät, jotta resursseja voitaisiin hyödyntää täydellä potentiaalilla. Ongelmien ratkomista vaikeuttaa se, että niiden ratkominen ei ole vain controllertimistä kiinni, vaan ratkaisussa suuressa osassa on yrityksen ylempi johto. Lisäksi tässä tarkastelussa voidaan todeta, että VRIO-viitekehysten osittainen toteutuminen on sisäinen näkökulma. Sisäisen laskentatoimen tukifunktioluonteesta johtuen on mahdotonta vertailla,

miten se on organisoitu kilpailijoilla. Sisäisen laskentatoimen ulkoinen vaikutus on hyvin vaikea havaita, sillä se vaikuttaa pitkälti välillisesti, jolloin sen vertailu kilpailijoihin ja vaikutus kilpailukykyyn on hankala havaita.

6.4 Laskentatoimen mittaaminen tasapainotetulla mittaristolla

Sisäisen laskentatoimen suorituksen mittaamisesta voi olla suurta hyötyä. Sitä kautta voidaan tarkastella, mitkä ovat sisäisen laskentatoimen kannalta kriittisimmät menestystekijät sekä seurata kyseisten tekijöiden kehittymistä ajan kuluessa. Suorituksen mittaaminen on usein sisäisen laskentatoimen vastuulla, mutta harvoin mittaaminen keskittyy itse laskentatoimeen. (Suomala et al. 2011) Sisäisen laskentatoimen mittaaminen on hankalaa, sillä toiminnon kustannusvaikutuksen selvittäminen ei ole helppoa. Tämän takia kriittiset menestystekijät liittyvätkin pitkälti ei-taloudellisiin tekijöihin, jotka voidaan huomioida tasapainotetun mittariston avulla. (Wouters & Sportel 2005)

Tasapainotettu mittaristo on kokonaisvaltainen tapa tarkastella mittauskohdetta. Siinä yhdistyvät taloudelliset ja ei-taloudelliset mittarit sekä liitetään ne yrityksen strategiaan tavoitteisiin (Wouters & Sportel 2005). Kokonaisvaltaisen näkemyksen saavuttamiseksi olisi siis tärkeää, että pystytään löytämään edes joitakin mitattavia tekijöitä tehtaan controller-tiimin toiminnasta kaikista eri näkökulmista. Taloudelliset mittarit parantaisivat mittaamisen validiteettia ja reliabiliteettia, jolloin mittareiden tuloksia olisi helpompi kommunikoida myös muille kohdeyrityksen henkilöille. Tällainen järjestely tekisi esimerkiksi lisäinvestointien ja -resurssien hankkimisesta helpompaa ja oikeutetumpaa, kun päätöksentekijätkin ymmärtäisivät paremmin sisäisen laskentatoimen vaikutuksen muuhun yrityksen toimintaan.

Hyvän mittariston rakentamista varten tulee kehittää mittarit, jotka kuvaavat toiminnon tarkoitusta, sisältävät helposti kerättävissä olevaa tietoa sekä perustuvat yhteismitallisiin määreisiin. Mittarit tulevat keskittymään neljään eri näkökulmaan tasapainotetun mittariston mukaisesti. Nämä näkökulmat olivat asiakasnäkökulma, taloudellinen näkökulma, prosessinäkökulma sekä henkilöstön ja sen kehittymisen näkökulma. (Wouters & Sportel 2005; Suomala et al. 2011) Mittaristo on tärkeä liittää tehtaan controller-tiimin tärkeimpiin resursseihin parhaalla mahdollisella tavalla, sillä tiimin resurssit voidaan nähdä myös tiimin kriittisimpinä menestystekijöinä. Lisäksi tiimin toiminnassa on myös muita mitattavia tekijöitä, jotka vaikuttavat huomattavasti työhön ja asiakaspalvelukykyyn, vaikka niitä ei välttämättä nähdäkään tärkeinä resursseina.

Eräs kriittinen menestystekijä tehtaan controller-tiimissä on asiakaspyyntöihin nopea ja tarkoituksenmukainen vastaaminen. Tiedon pitää olla helposti ymmärrettävissä, jonka lisäksi sen tulee vastata asiakkaiden tarpeita. Controller-tiimin tapauksessa asiakkailla tarkoitetaan pääasiassa kohdeyrityksen tärkeimpiä sidosryhmiä: liiketoiminta-alueen ja tuotealueiden controllerit sekä paikallinen johto. Toinen kriittinen menestystekijä on kustan-

nustehokas toiminta. Kustannustehokkuutta voidaan tavoitella mahdollisimman vähäisillä virheillä sekä nopeasti toimitetuilla palveluilla. Näiden lisäksi viimeiseksi kriittiseksi menestystekijäksi voidaan nähdä controller-tiimin oma osaaminen sekä sen kehittäminen. Tämä menestystekijä edesauttaa muiden menestystekijöiden toteutumista.

Jokaiselle kriittiselle menestystekijälle tulee olla sitä vastaava mittari. Controller-tiimin kriittisiä menestystekijöitä varten voidaan implementoida useita erilaisia mittareita. Taulukossa 9 on esitelty controller-tiimille kehitetyt mittarit tavoitteineen. Kyseinen mittaristo vastaa tasapainotetun mittariston rakennetta sisältäen kaikki neljä näkökulmaa. Näkökulmien kautta pyritään tukemaan yrityksen strategiaa, jonka mukaan yritys haluaa olla alansa johtava yritys, tuottaen jatkuvasti innovaatioita vastaten asiakkaiden ja markkinoiden asettamiin vaatimuksiin ja tuottaen arvoa niin omistajilleen, työntekijöilleen ja asiakkailleen. Mittariston eri näkökulmia käsitellään tarkemmin seuraavissa kappaleissa ja avataan eri mittareiden tavoitteita ja tarkoitusta.

Taulukko 9. Tehtaan controller-tiimille suunnattu tasapainotettu mittaristo.

Näkökulma	Tavoite	Mittari
Asiakasnäkökulma	Asiakaspyyntöihin nopea ja tehokas vastaaminen	Asiakastyytyväisyyskyselyt
		Asiakaspalautteisiin perustuvien kehitystoimenpiteiden seuraaminen
Taloudellinen näkökulma	Kustannustehokas ja nopea toiminta	Toimintaan sijoitetun rahamäärän seuraaminen
		Eri toimintojen kustannukset käytetyn ajan perusteella
Prosessinäkökulma	Virheiden ja tehtäviin käytetyn ajan minimointi	Tehtyjen virheiden seuranta
		Prosesseihin käytetty aika
Henkilöstön ja sen kehittämisen näkökulma	Ammatillisen osaamisen monipuolinen kehittäminen	Oman toiminta-alueen ja liiketoiminta-alueen liittyvien koulutusten seuraaminen

Ensimmäinen käsiteltävä näkökulma on asiakasnäkökulma. Asiakasnäkökulman mittareiden tavoitteena on mitata, kuinka hyvin controller-tiimin toiminta vastaa asiakkaiden tarpeita, miten hyvin asiakkaat itse kokevat tiimin toiminnan sekä kuinka hyvin asiakkaiden palautteet otetaan huomioon toiminnassa. Näkökulma sisältää kaksi eri mittaria: asiakastytyväisyyden mittaaminen sekä kehitystoimenpiteiden implementointi asiakaspalautteen perusteella. Asiakastytyväisyyden mittari on ei-taloudellinen mittari, jossa kerätään säännöllisesti palautetta asiakkailta, kuinka hyvin toiminnassa on onnistuttu. Toisessa mittarissa seurataan kehitystoimenpiteiden implementointia, jotka perustuvat asiakaspalautteeseen. Tämä mittari puolestaan on taloudellinen mittari. Kehitysideoiden implementointia pyritään seuraamaan käytetyn ajan perusteella, johon voidaan sisältää myös ennalta määritetty, laskettu tuntihinta, jonka perusteella nähdään toiminnan kustannusvaikutus.

Taloudellisen näkökulman tavoite on pyrkiä mahdollisimman kustannustehokkaaseen ja nopeaan toimintaan. Tätä varten on kehitetty kaksi mittaria. Ensimmäinen mittari on osaston toimintaan sijoitettu rahamäärä. Tämä mittari sisältää esimerkiksi kaikki toimintaa parantavat investoinnit ja mittaria seurataan käytetyn rahamäärän perusteella. Toinen mittari pyrkii selvittämään tärkeisiin toimintoihin sidottuja kustannuksia. Tätä varten tulee määrittää tietty tuntihinta, jonka perusteella toimintojen kustannusvaikutus voidaan laskea käytetyn ajan perusteella. Tuntihinta voidaan määrittää osaston säännöllisten kulujen perusteella. Se voi perustua esimerkiksi tuntipalkkojen perusteella laskettuun keskiarvohintaan. Tärkeitä toimintoja ovat esimerkiksi closing-raportoinnin tehtävät, jotka toistuvat säännöllisesti. Tällaisen mittarin kautta voidaan tarkastella, miten toiminnan kehittämisen kautta vapautuu aikaa ja kustannuksia myös muihin toimintoihin tyypillisten tehtävien lisäksi. Kustannustehokkaaseen toimintaan panostaminen vaikuttaa myös tiimin ajankäyttöön.

Prosessinäkökulman tavoitteeksi tulee asettaa virheiden minimointi ja prosessien nopea eteneminen. Ensimmäisessä mittarissa seurataan tehtyjä virheitä. Tämän ei-taloudellisen mittarin kautta voidaan esimerkiksi tarkastella yksinkertaisesti tietyn prosessin kuten closing-prosessin aikana tehtyjä virheitä. Virheiden seuraamista voidaan tehdä määrällisesti, jonka lisäksi tyypillisiä closing-prosessin ongelmia kuten kirjanpidon ja laskennan välistä eroa voidaan seurata rahamäärän avulla. Toinen mittari keskittyy ajankäyttöön. Jokaiselle closing-, ennuste-, ja budjetointiprosessille on käytössä tietty ajanjakso. Tämän lisäksi tiimissä suunnitellaan jokaista prosessia varten tietty tavoitteellinen ajankohta, kun prosessin tulisi olla valmis. Näiden asioiden keskinäinen vertailu sekä varsinaisen toteutuneen ajan vertaaminen olisi hyvin oleellista. Eroavaisuuksien kautta nähdään, kuinka suuri aika näihin prosesseihin kuluu ja samalla voidaan myös tarkastella, miten erilaiset kehitystoimenpiteet vaikuttavat ajankäyttöön. Voidaan siis nähdä, kuinka paljon prosesseja saadaan tehostettua muiden kehitystoimenpiteiden avulla.

Henkilöstön ja sen kehittämisen näkökulmasta oleellisinta on parantaa henkilöstön omaa osaamista liittyen sisäiseen laskentatoimeen, mutta myös kohdeyrityksen toimialaan.

Tätä varten on kehitetty mittari, joka seuraa käytyjen koulutusten lukumäärää ja niistä syntyviä kustannuksia. Koulutuksia voi olla monenlaisia: suoraan omaan ammattitaitoon vaikuttavat koulutukset, kuten työkaluihin ja uusiin toimintatapoihin liittyvät koulutukset, sekä myös oman toiminta-alueen ulkopuolelle sijoittuvat koulutukset. Tällaiset koulutukset voivat liittyä esimerkiksi kohdeyrityksen omaan toimialaan tai yrityksen sisällä oleviin muihin toimintafunktioihin. Oppimiseen panostamalla ja sitä seuraamalla voidaan selittää eroja myös muissa mittariston näkökulmissa.

Taulukon 9 tasapainotettu mittaristo tuo monet controller-tiimille oleelliset tekijät yhteen. Mittarit itsessään ovat melko yksinkertaisia, jonka takia tiedon kerääminen on helppoa, erilaisten poikkeamien selittäminen on yksinkertaista sekä mittariston tulokset ovat helposti ymmärrettävissä. Mittaristo kokonaisuudessaan on kuitenkin hyvin monipuolinen ja sitä kautta saadaan kokonaisvaltainen kuva controller-tiimin toiminnan tehokkuudesta. Eri näkökulmien mittareiden voidaan nähdä vaikuttavan toisiinsa, jolloin yhden näkökulman mittaritulokset voivat auttaa selittämään myös muiden näkökulmien poikkeamia. Tällainen mittaristo antaisi hyvän lähtökohdan controller-tiimin toiminnan tarkemmalle tarkastelulle, jolloin myös suurimmat heikkoudet voidaan helposti havaita. Tätä kautta kehitystarpeiden kommunikointi johdolle on helpompaa ja toiminnan kehittämiseksi saadaan selvä tarkoitus. Mittaristoissa konkretisoituu myös controller-tiimin panostus asiakaspalveluun, jonka onnistumista on helppo seurata mittareiden avulla.

7. JOHTOPÄÄTÖKSET

Tässä kappaleessa tarkastellaan, minkälaisiin johtopäätöksiin työssä päästiin, mitä ne merkitsevät akateemisen tutkimuksen näkökulmasta, ja miten työn tavoitteet toteutuivat. Luvussa pohditaan myös, minkälaisia rajoitteita tehdyt tutkimusmetodologiset valinnat asettavat sekä pohditaan tutkimuksen validiteettia ja reliabiliteettia. Lopuksi työssä tarkastellaan mahdollisia jatkotutkimustarpeita.

Tutkimuksen tavoitteena oli kehittää sisäisen laskentatoimen toimintaa asiakaspalvelufunktiona globaalissa suuryrityksessä, jotta se pystyisi vastaamaan paremmin ja tehokkaammin tärkeimpien sidosryhmiensä vaatimuksiin ja pyyntöihin. Tätä varten kirjallisuuskatsauksessa tarkasteltiin sisäistä laskentatoimea, controllerin roolia, tiedon laadukkuutta ja sen vaikutusta päätöksentekoprosesseihin sekä suorituksen mittaamista. Lisäksi kirjallisuuskatsauksessa paneuduttiin resurssipohjaiseen näkemykseen, jota hyödynnettiin tunnistamaan tutkimuksen kohteena olevan controller-tiimin oleellisia resursseja. Tutkimus itsessään suoritettiin monimetodisena toimintatutkimuksena, jossa pyrittiin ymmärtämään tutkimuskohteen toiminta osallistamalla aktiivisesti kohteen toimintaan.

7.1 Tutkimuksessa löydetty kehitystarpeet

Tutkimuksessa ilmeni monia kehitystarpeita kohdeyrityksen toiminnassa. Suurimmat ongelmat controller-tiimin toiminnassa liittyivät raportointiin, yrityksen sisäiseen kommunikaatioon sekä käytettäviin työkaluihin. Näiden ongelmien ratkomiseksi ilmeni useita eri toimenpide-ehdotuksia. Controller-tiimin roolia tulisi kehittää enemmän keskusteluvampaan suuntaan, sillä tällä hetkellä suurin osa työajasta kuluu itsenäiseen työskentelyyn, johtuen muiden sidosryhmien tiukoista vaatimuksista ja työkalujen vanhanaikaisuudesta. Tämä voidaan toteuttaa vapauttamalla aikaa itsenäisestä työskentelystä parantamalla käytettäviä työkaluja, lisäämällä controller-tiimin käytössä olevia resursseja sekä perehdyttämällä sidosryhmiä tiimin työkaluihin, jotta sidosryhmät voisivat myös itse tehdä selvitystyötä eikä jokainen pyyntö tulisi controller-tiimin selvitettäväksi.

Toinen oleellinen toimenpide-ehdotus on kommunikaation ja toiminnan läpinäkyvyyden lisääminen kohdeyrityksen sisällä. Tällä hetkellä on hyvin hankala viedä kehityshankkeita eteenpäin kohdeyrityksen jäykästä hierarkiasta johtuen. Tämän ratkaisemiseksi kohdeyrityksen talousfunktioiden tulisi pyrkiä läheisempään yhteistyöhön. Ylemmän tason talousfunktiot tulisi tutustuttaa alemman tason toimintoihin tarkemmin, jotta he ymmärtäisivät kunnolla olemassa olevat haasteet sekä heidän omien vaatimusten merkityksen myös alemmalla tasolla. Tämän ymmärryksen kautta olisi huomattavasti helpompaa tehdä yhteistyötä sidosryhmien kanssa, parantaen samalla myös kohdeyrityksessä vallitsevaa työtyytyväisyyttä.

Kohdeyrityksen jäykkä hierarkia osoittautui suureksi ongelmaksi. Se ei vain aiheuta suurta työtaakkaa controller-tiimille vaan se vaikuttaa myös negatiivisesti tiimin yleiseen suorituskyykyyn. Jäykkä hierarkia vaikeuttaa kehitystoimenpiteiden etenemistä, jolla on selvä vaikutus myös controller-tiimin tärkeimpien resurssien hyödyntämiseen. Controller-tiimin tärkeimmät resurssit syntyvät tiimin monipuolisesta osaamiskokonaisuudesta, joka on saavutettu pitkän oppimiskäyrän kautta. Samanlaisen osaamisen hankkiminen on hyvin hankalaa, minkä takia tiimin sidosryhmät ovat hyvin riippuvaisia sen suorituskyykyistä. Controller-tiimin resursseja ei hyödynnetä kohdeyrityksessä täydellä potentiaalilla. Tiimin toiminnan ongelmat aiheuttavat suurta ylikuormitusta, jolloin yrityksenkin näkökulmasta tärkeitä resursseja menee hukkaan ja laskentatoimen asiakaspalvelurooli kärsii.

Kohdeyrityksen strategian tueksi controller-tiimin toiminnalle kehitettiin oma tasapainotettu mittaristo, jonka tavoitteena on tukea yrityksen strategisia tavoitteita sekä auttaa yritystä seuraamaan controller-tiimin toiminnan tehokkuutta ja kannattavuutta. Mittariston tavoitteena oli saada kokonaisvaltainen kuva controller-tiimin toiminnan kannattavuudesta ja tehokkuudesta sekä konkretisoida entisestään controller-tiimin toiminnan vaikutus kohdeyrityksen yleiseen suorituskyykyyn. Lisäksi mittariston nähtiin auttavan myös kehitystarpeiden kommunikoinnissa. Tasapainotetun mittariston avulla voidaan helposti lisätä johdon ymmärrystä controller-tiimin toiminnasta sekä konkretisoida tiimin kehitystarpeet, sillä tutkimuksen erääksi ongelmaksi havaittiin sidosryhmien puutteellinen ymmärrys controller-tiimin toiminnasta.

7.2 Tutkimuksen tavoitteen toteutuminen ja sen merkitys

Tutkimuksen päätavoite, sisäisen laskentatoimen asiakaspalveluroolin kehittäminen globaalissa suuryrityksessä, voidaan nähdä toteutuneen. Tutkimuksessa löytyi useita eri kehitystoimenpiteitä, joiden avulla pystytään kehittämään kohdeyrityksen controller-tiimin toimintaa entisestään, jotta se vastaisi paremmin sidosryhmiensä tarpeisiin ja pyyntöihin, samalla ratkoen toiminnan suurimpia ongelmia. Tutkimustulokset perustuivat tutkimuksessa tehtyihin havaintoihin, jonka lisäksi niitä tuettiin käsitellyn kirjallisuuden avulla. Tutkimuksen tavoitetta varten kehitettiin myös neljä tutkimuskysymystä:

- Minkälainen on kohdeyrityksen controller-tiimin rooli ja miten asiakaspalvelufunktio ilmenee sen toiminnassa?
- Ketkä ovat sisäisen laskentatoimen tärkeimmät sidosryhmät ja minkälaisia tarpeita heillä on?
- Mitkä ovat sisäisen laskentatoimen tärkeimmät resurssit?
- Miten onnistunutta laskentatoimea voidaan mitata?

Tutkimuskysymykset käytiin työssä läpi tarkasti, sillä niiden kautta pystyttiin saavuttamaan tutkimuksen tavoite. Controller-tiimin roolia ja sen asiakaspalvelufunktiota käsiteltiin laajalla tasolla ottaen huomioon tiimin oleellimmat sidosryhmät ja mitä asiakaspal-

velu merkitsee eri sidosryhmille. Myös tärkeimmät sidosryhmät käsiteltiin ja niiden priorisointia avattiin tutkimustulosten kautta. Controller-tiimin toiminnan vahvuuksien ymmärtämiseksi työssä käsiteltiin myös resurssipohjaista näkemystä, joka antoi tarvittavan viitekehysten vahvuuksien käsittelyyn. Resurssipohjaista näkemystä hyödynnettiin myös suoritusmittariston kehityksessä, jossa pyrittiin mittaamaan controller-tiimin oleellisia resursseja sekä liittämään ne kohdeyrityksen strategiaan.

Jo kirjallisuuskatsauksen aikana oli selvää, että sisäinen laskentatoimen organisoituminen riippuu hyvin paljon sen ympäristöstä. Tutkimuksessa ilmeni, että kohdeyrityksen controller-tiimin toiminta on hyvin omalaatuisesti järjestetty eikä se suoranaisesti noudata mitään teoreettista viitekehystä. Sisäinen laskentatoimi muokkautuu siis kohdeyrityksensä vaatimuksiin, pyrkien vastaamaan sen tarpeisiin parhaalla mahdollisella tavalla. Ei ole yhtä ainoaa tapaa, miten sisäinen laskentatoimi tulisi organisoida, vaan sen kehittämisessä tulisi huomioida organisaation tarpeet ja tavoitteet. Sisäinen laskentatoimi on hyvin oleellinen osa yritysten toimintaa. Sitä kautta voidaan ymmärtää syvällisemmin yrityksen toiminta, minkä lisäksi se edesauttaa yrityksen käytössä olevaa tiedon laadukkuutta ja tuo paljon lisäarvoa päätöksentekotilanteisiin.

Tutkimuksessa oli huomattavissa myös yrityksen koon vaikutus toiminnan järjestäytymiseen. Tutkimuksen aikana eräs suurin vaikuttaja oli kohdeyrityksen suuresta koosta johtuva jäykkä hierarkia. Jäykästä hierarkiasta johtuen johdon merkitys oli hyvinkin suuri sisäisen laskentatoimen kehittämisen näkökulmasta. Se asetti sille monia vaatimuksia, jonka lisäksi sen nähtiin olevan hyvinkin merkittävä hidaste toiminnan kehittämisen kannalta. Johdon merkitystä ei voi väheksyä, kun tarkastellaan erään paikallistehtaan yksittäisen toiminnon kehittämistä. Suuryrityksen toiminnassa ei löytynyt tarpeellista kommunikointia ja läpinäkyvyyttä, jotta controller-tiimin toiminnan haasteet ymmärrettäisiin ja siihen pyrittäisiin panostamaan. Tähän ongelmaan vaikuttaminen on hyvin hankalaa hierarkian alimmilta tasoilta, minkä takia toiminnan kehittämiseksi tärkeää ovat johdon avoimuus sekä aito kiinnostus yrityksen eri toimintoihin.

Kommunikoinnin ja läpinäkyvyyden parantamiseksi pyrittiin kehittämään sisäiselle laskentatoimelle tarkoitettu mittaristo, jota kautta voidaan parantaa ymmärrystä sisäisestä laskentatoimesta. Sisäisen laskentatoimen tukifunktioroolista johtuen voi olla hyvin hankalaa ymmärtää sen vaikutus yrityksen tulokseen. Sen vaikutus ei ole yhtä suora kuin esimerkiksi myynnin, tuotannon ja hankinnan, minkä takia siihen ei kiinnitetä samalla tavalla huomiota. Tätä varten pyrittiin kehittämään kokonaisvaltainen sisäiseen laskentatoimeen keskittyvä mittaristo, sillä kirjallisuuden mukaan on hyvin harvinaista, että laskentatoimi altistetaan omille mittareilleen. Mittaristo rakennettiin pitäen mielessä sisäisen laskentatoimen oleellimmat resurssit, jolloin keskitytään sen tärkeimpiin tekijöihin helposti ymmärrettävällä tasolla, parantaen myös sidosryhmien ymmärrystä.

Tutkimuksella oli selviä liikejohdollisia kontribuutioita. Tutkimuksen tuloksien perusteella oli selvästi nähtävissä, että laskentatoimen toimintaympäristöllä on suuri vaikutus

sen suorituskykyyn ja sitä kautta myös asiakaspalvelun toimivuuteen. Tutkimuksen aikana havaittiin, että ympäristö voi asettaa laskentatoimelle suuria rajoituksia, jotka heikentävät ja hidastavat sen kykyä tukea sidosryhmiään parhaalla mahdollisella tavalla. Tämä johtaa siihen, että laskentatoimen kehittäminen järkevämpään suuntaan on hyvin hankalaa ilman tukea sidosryhmiltä. Laskentatoimen suorituskyvyn parantaminen vaatii sen, että pystytään kommunikoimaan laskentatoimen tärkeys sen sidosryhmille ja oikeutamaan tarvittavat muutokset toiminnassa konkreettisella tavalla, sillä muutokset vaatisivat suuria ponnistuksia ja investointeja. Ilman tällaista lähestymistapaa toiminnan kehittäminen ideaaliseen suuntaan, jossa toiminnan automatisointi on hyvällä tasolla ja laskentatoimessa voidaan keskittyä vaativimpiin tehtäviin, on hankalaa.

Resurssipohjaisen näkemyksen tuominen osaksi sisäisen laskentatoimen tarkastelua toi huomattavaa lisäarvoa aiheeseen. Se antoi näkemystä ja selkeyttä, mitkä ovat sisäisen laskentatoimen vahvuuksia, kun tarkastellaan sen asiakaspalveluroolia, sekä miten näihin vahvuuksiin tulisi panostaa ja miten toimintaa tulisi kehittää, jotta vahvuuksista saataisiin paras mahdollinen hyöty yrityksen suorituskykyä ajatellen. Työn tulosten perusteella oli nähtävissä, että vahvuuksien tarkastelu antaa erinomaisen pohjan myös suoritusmittariston kehittämiseen, sillä sitä kautta voidaan konkreettisesti nähdä, mihin suoritusmittariston tulisi keskittyä. Tämä on edistysaskel siihen, miten ideaaliseen controller-rooliin voidaan pyrkiä. VRIO-viitekehys on hyvin joustavasti hyödynnettävissä, minkä takia sitä voidaan soveltaa eri laskentatoimen yksiköihin ja samalla hyödyntää sen antamaa tietoa myös mittaristojen kehittämiseen yritys kohtaisten tarpeiden mukaisesti.

Tutkimuksen perusteella on hankala kategorisoida kohdeyrityksen controller-tiimi tiettyyn viitekehykseen johtuen ympäristön vaikutuksesta. Laskentatoimella on kuitenkin selvä tavoite päästä ideaaliseen tilanteeseen ja resurssipohjaisen näkemyksen avulla tutkimuksessa tiedostettiin erityisesti inhimillisen tiedon, osaamisen ja motivaation merkitys ideaalisen tilanteen tavoittelussa. Resursseja tarkastelemalla tunnistettiin näiden tekijöiden oleellisuus ja panostamisen tärkeys. Nämä tekijät yhdistettynä tuloksissa esiteltyihin merkittävimpiin ongelmiin antoi hyvin selvän näkemyksen siitä, miten laskentatoimea tulisi kehittää kohdeyrityksessä parempaan suuntaan. Tällaisella tarkastelulla on paljon potentiaalia laskentatoimen asiakaspalveluroolin kehittämisessä, sillä siinä saadaan kokonaisvaltainen kuva, jossa yhdistyvät ulkoiset ja sisäiset tekijät, jotka vaikuttavat tähän rooliin. Tällöin ymmärrys toiminnan puutteista ja kehitysvaatimuksista paranee, jolloin toiminnan kehittämisestä saadaan entistä tavoitteellisempaa.

7.3 Tutkimuksen kriittinen tarkastelu

Tutkimuksen kriittinen tarkastelu on tärkeää, sillä tällöin voidaan varmistaa, että tutkimuksessa on päästy oikeanlaisiin tuloksiin. Tutkimuksen tuloksia tarkastellessa tulee huomioida tutkimuksen validiteetti ja reliabiliteetti. Validiteetilla viitataan siihen, mitaankoko tutkimuksessa juuri sitä ilmiötä, mitä on tarkoitettu. Reliabiliteetilla puolestaan

viitataan siihen, kuinka luotettavasti tehty tutkimus mittaa tutkittavaa ilmiötä. Reliabiliteettia varten voidaan esittää kolme kysymystä:

1. Onko tutkimuksen tuloksilla ja johtopäätöksillä selvä yhteys?
2. Pääsisivätkö muut samanlaisiin johtopäätöksiin?
3. Syntyisikö eri tutkimustilanteissa samanlaisia tuloksia? (Saunders et al. 2009)

Tutkimuksen validiteettiin vaikuttavat valitut tutkimusmenetelmät sekä muut tutkimuksessa tehdyt valinnat kuten se, mihin tutkimuksen teoriassa on keskitytty. Tutkimus tehtiin toimintatutkimuksena, joka mahdollisti läheisen osallistumisen työntekoon. Tätä kautta saavutettiin erinomainen näkemys tutkimuksen kohteesta nimenomaan kohdeyrityksen näkökulmasta. Lisäksi tutkimuksen aihetta käytiin läpi tarkasti ohjaajan kanssa, jonka ansiosta oli helppo päästä aiheeseen sisälle valitun teorian kautta. Sisäisen laskentatoimen asiakaspalveluroolia on tutkittu aiemmassa kirjallisuudessa, joka mahdollisti sen, että oli helppo keskittyä olennaisiin asioihin tutkimuksen kannalta ja samalla arvioida tutkimuksessa havaittuja käytännön toimenpiteitä teoreettisten viitekehysten avulla.

Tutkimusmenetelmään vaikuttivat kuitenkin myös tutkimusta edeltävät rajoitteet. Tutkimus tehtiin pitkälti itsenäisesti, minkä takia tarkasti harkittujen haastattelujen käyminen ei ollut mahdollista. Tästä johtuen tutkimuksessa painottui pitkälti tutkijan oma näkemys, vaikka tutkimuksen aikana pyrittiin käymään asioita läpi myös muiden kohdeyrityksen toimihenkilöiden kanssa. Nämä keskustelut olivat kuitenkin strukturoimattomia, jolloin niiden tulokset eivät välttämättä olleet niin syvällisiä kuin olisi ollut mahdollista. Vaikka tutkimuksessa pyrittiin käsittelemään tutkimuksen aihetta mahdollisimman tarkasti teoreettisten viitekehysten kannalta, voi tutkijan oman kokemuksen puute vaikuttaa tutkimuksen validiteettiin. Pidemmän kokemuksen kautta olisi ollut helpompaa keskittyä spesifeihin aihealueisiin, sillä tällöin kaikkia yksinkertaisempia asioita ei olisi tarvinnut käsitellä niin tarkasti, vaan tutkimuksen kohdetta olisi voinut ohjata tehokkaammin omasta toimesta.

Tutkimuksessa tehdyt valinnat vaikuttavat myös tutkimuksen reliabiliteettiin. Tutkimuksessa painottui pitkälti tutkijan oma näkemys asioista, sillä työ tehtiin täysin itsenäisesti eikä kohdeyritys toiminut työn virallisena toimeksiantajana. Tästä johtuen tutkimukseen ei voitu käyttää erityisemmin aikaa kesken työpäivien, vaan tutkimuksen tekeminen painottui omalle ajalle. Lisäksi tutkimuksen luonteesta johtuen tietyt näkökulmat kuten kohdeyrityksen ylemmän tason toimintatavat sekä kohdeyrityksen muiden tehtaiden toiminta jäivät melko suppeiksi. Näiden tarkastelu olisi ollut hyödyllistä, sillä niiden kautta olisi saanut laajemman näkökulman tutkimuksen aiheeseen ja kohdeyrityksen toimintatapoihin. Tutkimuksen aikana huomattiin, että kohdeyrityksen tehtaiden toimintatavat eivät ole täysin samanlaisia vaan eroja on esimerkiksi käytettävien työkalujen kanssa. Lisäksi tutkimuksessa kohteena oli vain yhden yrityksen sisäisen laskentatoimen funktio, joka rajoittaa tutkimuksen yleistettävyyttä. Monen tutkimuskohteen otanta parantaisi huomattavasti saatujen tulosten validiteettia ja reliabiliteettia.

Tutkimuksen reliabiliteetin kannalta kuitenkin Saunders et al. (2009) esittämät kolme kysymystä voidaan nähdä toteutuvan melko hyvin. Tutkimuksessa tukeuduttiin pitkälti teoreettisiin viitekehyksiin ja niiden kautta käsiteltiin tutkimuksen tuloksia. Tällaisen tarkastelun ansiosta tuloksilla ja tehdyillä johtopäätöksillä on selvä yhteys, johon muutkin pääsisivät. Tutkimuksen reliabiliteettia vahvistaa myös muiden näkemys kohdeyrityksen ongelmista. Kohdeyrityksessä käydyt keskustelut osoittivat, että muilla on pitkälti samanlainen näkemys sisäisen laskentatoimen asiakaspalveluroolista ja tavallisissa keskusteluissa nousi usein esiin samanlaiset teemat, mitä tutkimuksessakin on käsitelty.

Tutkimuksen reliabiliteetin kannalta ei kuitenkaan ole täysin varmaa, että samoihin tutkimustuloksiin päästäisiin kaikissa muissa tilanteissa. Sisäinen laskentatoimi on hyvin laaja käsite ja controllereiden työtehtävät vaihtelevat huomattavasti yritysten välillä. Tästä johtuen lähtötilanteet voivat olla hyvin erilaisia. Työn tulosten kannalta olisi kuitenkin melko todennäköistä, että esimerkiksi työkalujen ja kommunikaation tärkeyden painotus nousisi esiin myös muissa tutkimustilanteissa. Toimintatutkimukselle on myös tyypillistä erittäin täsmälliset tutkimuskohteelle osoitetut ratkaisut, jonka takia kaikki tulokset eivät välttämättä ole yleistettävissä. Muissa yrityksissä sisäisen laskentatoimen suurimmat ongelmat voivat liittyä myös erilaisiin teemoihin.

Tutkimuksen validiteetin ja reliabiliteetin kannalta tarkoituksenmukaiset teemahaastattelut olisivat olleet hyödyllisiä. Tätä kautta haastateltavilla kohteilla olisi ollut enemmän aikaa pohtia haastattelun teemoja, jolloin keskusteluista olisi voinut saada enemmän irti. Lisäksi haastattelukierroksia olisi voinut tehdä tällöin useita, jolloin tiettyihin asioihin olisi voinut paneutua entistä tarkemmin. Validiteettia olisi myös voinut parantaa kvantitatiivisen tarkastelun kautta. Tutkimuksen rajoitteista johtuen tutkimus oli täysin laadullinen tutkimus, mutta kvantitatiivisen datan käsittelystä olisi ollut tutkimuksessa hyötyä. Kvantitatiivinen data ja sen käsittely olisi tehnyt tutkimuksesta rikkaamman ja sitä kautta olisi päästy vielä konkreettisempiin tutkimustuloksiin.

7.4 Jatkotutkimustarpeet

Sisäistä laskentatoimea ja sen asiakaspalveluroolia on tutkittu laajasti kirjallisuudessa. Aiemmat tutkimukset, kuin myös tämä tutkimus, ovat osoittaneet, että sisäinen laskentatoimi on laaja aihealue. Se voi keskittyä hyvin erilaisiin asioihin eri yrityksissä. Tässä tutkimuksessa kohteena oli tehtaan controller-tiimi, jonka toiminta oli hyvin spesifisti määritetty kohdeyrityksen toimesta. Controllereiden työtehtävät vaihtelevat hyvin paljon yritysten välillä, jonka takia olisi mielenkiintoista keskittyä eri controllereiden tehtäviin ja pyrkiä tutkimaan, miten controllereiden roolit ja työtehtävät eroavat yritysten ja toimialojen välillä. Vaikuttavia tekijöitä on useita, jonka takia esimerkiksi maantieteellisten ja kulttuuristen vaikutusten tutkiminen voisi tuoda mielenkiintoisen näkökulman aiheeseen. Tällaisen jatkotutkimuksen kautta voitaisiin jaotella controllereiden tittleitä spesifimmin, joka selkeyttäisi controllerit työkuvaan ja toisi uutta näkemystä myös sen asiakaspalvelurooliin ja miten se mahdollisesti vaihtelee yritysten välillä.

Nykyisellä tarkastelulla controllerin titteli on miltei liian laaja käsite, sillä controllerin työhön vaikuttaa niin vahvasti sille määritetty rooli. Controllerin työ liitetään usein pelkään sisäiseen laskentatoimeen, mutta controllerin työssä myös ulkoinen laskentatoimi on hyvin suuressa roolissa. Usein raportointiin keskittyvän controllerin työtehtävät vaativat syvällisen ulkoisen laskentatoimen ymmärtämisen, kun taas päätöksentekotilanteita tukeva osallistuva controller keskittyy huomattavasti enemmän sisäisen laskentatoimen analyysiin, joiden kautta pyritään tukemaan sidosryhmiään parhaalla mahdollisella tavalla. Myös resurssipohjainen näkemys antaa hyvän pohjan controllereiden roolien jatkotutkimukseen. Sen avulla voidaan tarkemmin tarkastella, minkälaisia ominaisuuksia eri controller-rooleilta vaaditaan ja mitkä ovat roolien vahvuudet ja kontribuutiot yrityksen suorituskykyä ajatellen. Tällaisella tarkastelulla on potentiaalia kehittää controller-roolien teoreettisia viitekehyksiä entistä tarkemmiksi.

Tutkimuksessa toinen olennainen teema oli kustannuskuri. Nykypäivänä kustannuskuri ohjaa hyvin pitkälti yrityksen toimintaa, sillä kaikki turhat kustannukset pyritään minimoimaan kilpailuedun saavuttamiseksi. Sisäisen laskentatoimen kustannusten mittaaminen on hyvin hankalaa, minkä takia kvantitatiivinen näkemys laskentatoimeen olisi erinomainen tutkimusaihe. Tätä kautta voitaisiin tutkia tarkemmin, minkälainen kustannusvaikutus sisäisellä laskentatoimella on. Laskentatoimen kustannusvaikutuksen tarkastelu on hyvin hankalaa, koska sillä ei ole suoraa, selvää yhteyttä tehtyyn tulokseen. Kvantitatiivisen tutkimuksen kautta olisi mahdollista kohdistaa sisäisestä laskentatoimesta syntyviä kustannuksia yritykselle sekä samalla myös pyrkiä kehittämään tarkemmat mittarit siitä, minkälainen kustannushyöty sisäisestä laskentatoimesta aiheutuu. Tätä aihetta käytiin jo alustavasti läpi tämän tutkimuksen tuloksissa, mutta tarkempien mittareiden luominen on mahdotonta ilman kunnollista kvantitatiivista dataa ja sen analysointia.

Sisäisen laskentatoimen kustannuksia tarkastelemalla voitaisiin myös tutkia sen mahdollista ulkoistamista. Sisäisen laskentatoimen ulkoistamisen kannattavuutta on tarkasteltu vähän aiemmissa tutkimuksissa, vaikka nykypäivänä eri tukifunktioiden, kuten ulkoisen laskentatoimen, ulkoistaminen on jo melko yleistä. Ymmärtämällä paremmin sisäisen laskentatoimen kustannusvaikutus voitaisiin myös sen ulkoistamista pohtia. Sisäisen laskentatoimen ulkoistamiseen liittyy täysin omat spesifit haasteet, joiden tarkastelusta olisi varmasti hyötyä. Tällaisen tarkastelun kautta voitaisiin myös lisätä ymmärrystä siitä, kuinka arvokas funktio se todella on yritykselle. Tämä vaatisi laajemman tarkastelun, jossa tutkimuksen kohteena voisivat olla usean yrityksen sisäisen laskentatoimen funktiot. Tällöin olisi myös mahdollista vertailla, miten eri organisointitavat vaikuttavat laskentatoimen suorituskykyyn ja yrityksen kilpailukykyyn verrattuna markkinoiden muihin toimijoihin, jolloin tulosten perusteella olisi helpompaa tehdä päätelmiä havaittujen trendien perusteella.

LÄHTEET

- Acquaah, M. & Chi, T. (2007). A longitudinal analysis of the impact of firm resources and industry characteristics on firm-specific profitability, *Journal of Management and Governance*, Vol. 11(3), s. 179-213.
- Ahsan, S. & Shah, A. (2006) Data, information, knowledge, wisdom: A doubly linked chain. The proceedings of the 2006 international conference on information knowledge engineering, s. 270-278.
- Ai, H. (2010). Information quality and long-run risk: Asset pricing implications, *Journal of Finance*, Vol. 65(4), s. 1333-1367.
- Anand, J. & Delios, A. (2002). A resource-based view of manufacturing strategy and the relationship to manufacturing performance. *Strategic Management Journal*, Vol. 23(2), s. 105–117.
- Andersén, J. & Samuelsson, J. (2016). Resource organization and firm performance: How entrepreneurial orientation and management accounting influence the profitability of growing and non-growing SMEs, *International Journal of Entrepreneurial Behaviour and Research*, Vol. 22(4), s. 466-484.
- Barney, J.B. & Zajac, E.J. (1994). Competitive Organizational Behavior: Toward an Organizationally-Based Theory of Competitive Advantage. *Strategic Management Journal*. Vol. 15(S1), s. 5–9.
- Black, J.A. & Boal, K.B. (1994). Strategic resources: Traits, configurations and paths to sustainable competitive advantage. *Strategic Management Journal*. Vol. 15(S2), s. 131–148.
- Bowman, C. & Toms, S. (2010). Accounting for competitive advantage: The resource-based view of the firm and the labour theory of value, *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 21(3), s. 183-194.
- Burgess, C. (2012). Multiple stakeholders and middle managers: The role of the hotel financial controller, *Service Industries Journal*, Vol. 32(1), s. 151-169.
- Cai, C.X., Faff, R.W., Hillier, D. & Mohamed, S. (2007). Exploring the link between information quality and systematic risk, *Journal of Financial Research*, Vol. 30(3), s. 335-353.
- Collis, D.J. (1991). A resource-based analysis of global competition: The case of the bearings industry. *Strategic Management Journal*. Vol. 12(S1), s. 49–68.
- D'Aveni, R.A., Dagnino, G.B. & Smith, K.G. (2010). The age of temporary advantage. *Strategic Management Journal*. Vol. 31(13), s. 1371–1385.

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

Dechow, N., & Mouritsen, J. (2005). Enterprise resource planning systems, management control and the quest for integration. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 30(7), s. 691-733.

Denning, S. (2011). Reinventing management: The practices that enable continuous innovation, *Strategy and Leadership*, Vol. 39(3), s. 16-24.

Eisenhardt, K.M. & Martin, J.A. (2000). Dynamic capabilities: What are they? *Strategic Management Journal*. Vol. 21(10-11), s. 1105-1121.

Epstein, L.G. & Schneider, M. (2008). Ambiguity, information quality, and asset pricing, *Journal of Finance*, Vol. 63(1), s. 197-228.

Ethiraj, S.K., Kale, P., Krishnan, M.S. & Singh, J.V. (2005). Where do capabilities come from and how do they matter? A study in the software services industry. *Strategic Management Journal*. Vol. 26(1), s. 25-45.

Friedl, G., Küpper, H. U., & Pedell, B. (2005). Relevance added: Combining ABC with German cost accounting. *Strategic Finance*, Vol. 86(12), s. 56-61

Galbreath, J. & Galvin, P. (2006). Accounting for performance variation: How important are intangible resources? *International Journal of Organizational Analysis*, Vol. 14(2), s. 150-170.

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

Granlund, M. (2010). Extending AIS research to management accounting and control issues: A research note. *International Journal of Accounting Information Systems*, Vol. 12(1), s. 3-19.

Groen, B.A.C., Wouters, M.J.F. & Wilderom, C.P.M. (2012). Why do employees take more initiatives to improve their performance after co-developing performance measures? A field study, *Management Accounting Research*, Vol. 23(2), s. 120-141.

Groen, B.A.C., Wouters, M.J.F. & Wilderom, C.P.M. (2016). Employee participation, performance metrics, and job performance: A survey study based on self-determination theory, *Management Accounting Research*, s. 1-16.

Groen, B.A.C., Wilderom, C.P.M. & Wouters, M.J.F. (2017). High Job Performance Through Co-Developing Performance Measures with Employees, *Human resource management*, Vol. 56(1), s. 111-132.

Hartmann, F.G.H. & Maas, V.S. (2010). Why business unit controllers create budget slack: Involvement in management, social pressure, and Machiavellianism, *Behavioral Research in Accounting*, Vol. 22(2), s. 27-49.

Hatch, N.W. & Dyer, J.H. (2004). Human capital and learning as a source of sustainable competitive advantage. *Strategic Management Journal*. Vol. 25(12), s. 1155–1178.

Henttu-Aho, T. (2016). Enabling characteristics of new budgeting practice and the role of controller, *Qualitative Research in Accounting and Management*, Vol. 13(1), s. 31-56.

Hoopes, D.G., Madsen, T.L. & Walker, G. (2003). Guest editors' introduction to the special issue: Why is there a resource-based view? Toward a theory of competitive heterogeneity. *Strategic Management Journal*. Vol. 24(10), s. 889–902.

Ihantola, E., Leppänen, P., Kuhanen, H. & Sivonen, I. (2012). Yrityksen kirjanpito. *Gaudeamus*, 268s.

Indjejikian, R.J. & Matejka, M. (2006). Organizational slack in decentralized firms: The role of business unit controllers, *Accounting Review*, Vol. 81(4), pp. 849-872.

Janvrin, D., & Morrison, J. (2000). Using a structured design approach to reduce risks in end user spreadsheet development. *Information & management*, Vol. 37(1), s. 1-12.

Korhonen, T., Laine, T. & Suomala, P. (2013). Understanding performance measurement dynamism: A case study, *Journal of Management and Governance*, Vol. 17(1), s. 35-58.

Laine, T., Korhonen, T., Suomala, P. & Rantamaa, A. (2016). Boundary subjects and boundary objects in accounting fact construction and communication, *Qualitative Research in Accounting and Management*, Vol. 13(3), s. 303-329.

Laine, T., Paranko, J. & Suomala, P. (2012). Management accounting roles in supporting servitisation: Implications for decision making at multiple levels, *Managing Service Quality: An International Journal*, Vol. 22(3), s. 212-232.

Lawton, G. (2006). Making business intelligence more useful. *Computer*, Vol. 39(9), s. 14-16.

Lindholm, A., Laine, T.J. & Suomala, P. (2017). The potential of management accounting and control in global operations: Profitability-driven service business development, *Journal of Service Theory and Practice*, Vol. 27(2), s. 496-514.

Lohman, C., Fortuin, L. & Wouters, M. (2004). Designing a performance measurement system: A case study, *European Journal of Operational Research*, Vol. 156(2), s. 267-286.

Mahoney, J.T. & Pandian, J.R. (1992). The resource-based view within the conversation of strategic management. *Strategic Management Journal*. Vol. 13(5), s. 363–380.

- Makadok, R. (2001). Toward a synthesis of the resource-based and dynamic-capability views of rent creation. *Strategic Management Journal*. Vol. 22(5), s. 387–401.
- Newbert, S.L. (2007). Empirical research on the resource-based view of the firm: An assessment and suggestions for future research. *Strategic Management Journal*. Vol 28(2), s. 121–146.
- Newbert, S.L. (2008). Value, rareness, competitive advantage, and performance: a conceptual-level empirical investigation of the resource-based view of the firm. *Strategic Management Journal*. Vol. 29(7), s. 745–768.
- Nixon, B. & Burns, J. (2012). The paradox of strategic management accounting, *Management Accounting Research*, Vol. 23(4), s. 229-244.
- Oliver, C. (1997). Sustainable Competitive Advantage: Combining Institutional and Resource-Based Views. *Strategic Management Journal*. Vol. 18(9), s. 697–713.
- Orens, R. & Lybaert, N. (2010). Determinants of sell-side financial analysts' use of non-financial information, *Accounting and Business Research*, Vol. 40(1), s. 39-53.
- Pellinen, J. (2003). *Kustannuslaskenta ja kannattavuusajattelu*. Talentum Media Oy. Helsinki, 2003, 300s.
- Peteraf, M.A. (1993). The cornerstones of competitive advantage: A resource-based view. *Strategic Management Journal*. Vol. 14(3), s. 179–191.
- Pope, C., Ziebland, S., & Mays, N. (2000). Analysing qualitative data. *British medical journal*, Vol. 320(7227), s. 114-116.
- Porter, M.E. (1991). Towards a dynamic theory of strategy. *Strategic Management Journal*. Vol. 12(S2), s. 95–117.
- Powell, T.C. (1995). Total quality management as competitive advantage: A review and empirical study. *Strategic Management Journal*. Vol. 16(1), s. 15–37.
- Powell, T.C. & Dent-Micallef, A. (1997). Information technology as competitive advantage: The role of human, business, and technology resources. *Strategic Management Journal*. Vol. 18(5), s. 375–405.
- Ray, G., Barney, J.B. & Muhanna, W.A. (2004). Capabilities, business processes, and competitive advantage: choosing the dependent variable in empirical tests of the resource-based view. *Strategic Management Journal*. Vol. 25(1), s. 23–37.
- Renner, M., & Taylor-Powell, E. (2003). Analyzing qualitative data. *Programme Development & Evaluation*, University of Wisconsin-Extension Cooperative Extension, s. 1-12.

Ridder, H., Bruns, H. & Spier, F. (2006). Managing implementation processes: The role of public managers in the implementation of accrual accounting - Evidence from six case studies in Germany, *Public Management Review*, Vol. 8(1), s. 87-118.

Saunders, M., Lewis, P., Thornhill, A. (2009) *Research Methods for Business Students*, 5. painos, Harlow, Prentice Hall, 614s.

Schaberl, P.D. (2016). Beyond accounting and back: An empirical examination of the relative relevance of earnings and “other” information, *Advances in Accounting*, Vol. 35, s. 98-113.

Selander, K. & Valli, V. (2007). *Hinnoittelu ja kannattavuus matkailu- ja ravitsemisalalla*, WSOY, 206s.

Smith, A.D. & Rupp, W.T. (2002). Communication and loyalty among knowledge workers: A resource of the firm theory view, *Journal of Knowledge Management*, Vol. 6(3), s. 250-261.

Spanos, Y.E. & Lioukas, S. (2001). An examination into the causal logic of rent generation: contrasting Porter's competitive strategy framework and the resource-based perspective. *Strategic Management Journal*. Vol. 22(10), s. 907–934.

Spiegler, I. (2003). Technology and knowledge: bridging a “generating” gap. *Information & Management*, Vol. 40(6), s. 533-539.

Suomala P., Manninen, O. & Lyly-Yrjänäinen, J. (2011). *Laskentatoimi johtamisen tukena*, Edita Prima Oy, Helsinki, 2011, 336 s.

Susanto, A. (2016). The influence of accounting information system quality to accounting information quality and its implications to the good study program governance, *International Business Management*, Vol. 10(24), s. 5767-5776.

Sutton, M.H. (2002). Financial reporting at a crossroads, *Accounting Horizons*, Vol. 16(4), s. 319-328.

Toms, S. (2010). Value, profit and risk: Accounting and the resource-based view of the firm, *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, Vol. 23(5), s. 647-670.

Weber, J. (2011). The development of controller tasks: Explaining the nature of control-ship and its changes, *Journal of Management Control*, Vol. 22(1), s. 25-46.

Wernerfelt, B. (1984). A resource-based view of the firm. *Strategic Management Journal*. Vol. 5(2), s. 171–180.

Wernerfelt, B. (1995). The resource-based view of the firm: Ten years after. *Strategic Management Journal*. Vol. 16(3), s. 171–174.

Wouters, M. (2009). A developmental approach to performance measures - Results from a longitudinal case study, *European Management Journal*, Vol. 27(1), s. 64-78.

Wouters, M. & Kirchberger, M.A. (2015). Customer value propositions as interorganizational management accounting to support customer collaboration, *Industrial Marketing Management*, Vol. 46, s. 54-67.

Wouters, M. & Sportel, M. (2005). The role of existing measures in developing and implementing performance measurement systems, *International Journal of Operations and Production Management*, Vol. 25(11), s. 1062-1082.

Xu, H., Horn Nord, J., Daryl Nord, G. & Lin, B. (2003). Key issues of accounting information quality management: Australian case studies, *Industrial Management & Data Systems*, Vol. 103(7), s. 461-470.

Zoni, L. & Merchant, K.A. (2007). Controller involvement in management: An empirical study in large Italian corporations, *Journal of Accounting & Organizational Change*, Vol. 3(1), s. 29-43.