

Pro gradu -tutkielma



Lappeenrannan-Lahden teknillinen yliopisto LUT

School of Business and Management

Laskentatoimi

Jussi Kovero

CONTROLLERIN ROOLI LÄÄKETEOLLISUUDESSA

Pro gradu -tutkielma 2019

Työn tarkastajat:

Professori Satu Pätäri

Tutkijaopettaja Helena Sjögrén

TIIVISTELMÄ

Tekijä	Jussi Kovero
Tutkielman nimi	Controllerin rooli lääketeollisuudessa
Akateeminen yksikkö	LUT School of Business and Management
Koulutusohjelma	Laskentatoimi
Valmistumisvuosi	2019
Pro gradu -tutkielma	Lappeenrannan-Lahden teknillinen yliopisto LUT
Tarkastajat	95 sivua, 4 kuviota, 3 taulukkoa & 1 liite Professori Satu Pätäri Tutkijaopettaja Helena Sjögren
Hakusanat	controller, rooli, lääketeollisuus

Tämän tutkimuksen tavoitteena on selvittää millainen rooli controllerilla on lääketeollisuudessa Suomessa. Controllerin roolia tarkastellaan monipuolisen viitekehyksen avulla, jossa yhdistyvät controllerin tehtävät, taidot, ominaisuudet, controller-toiminnon asemointi sekä roolin muutos ja sen tekijät. Muutostekijöiden osalta keskitytään erityisesti big datan vaikutukseen. Lisäksi controllerin roolia on tarkoitettu lähestyä controllerin roolikuvauksien sekä roolimetaforien kautta. Tutkimus toteutetaan laadullisena tapaustutkimuksena, jonka primaariaineisto kerätään haastattelemalla seitsemää Suomessa toimivaa lääketeollisuuden controlleria viidestä alan eri yrityksestä. Aineisto analysoidaan sisällönanalyysillä käyttäen abduktiivista päättelyä.

Tutkimuksen tuloksien mukaan controller-toiminto on lääketeollisuudessa usein hajautettu ja controller toimii tiiviissä yhteistyössä johdon kanssa. Controllerin rutiinitehtäviä on ulkoistettu ja automatisoitu, minkä vuoksi liiketoiminnan konsultointi on noussut keskeiseksi. Big datan vaikutus controllerin rooliin on vielä kuitenkin hyvin rajallinen. Taitojen ja ominaisuuksien osalta pehmeiden taitojen merkitys korostuu poikkitoiminnallisen yhteistyön vuoksi. Vuorovaikutus- ja johtamisroolit ovatkin controllerin roolimetaforista keskeisimpiä eikä varsinaista valvontaroolia ole juurikaan enää havaittavissa.

Johtopäätöksenä todetaan, että controllerin rooli lääketeollisuudessa on hyvin monipuolinen ja liiketoimintaorientoitunut. Controller pyrkii tukemaan liiketoimintaa keräämällä tietoa organisaation sisä- ja ulkopuolelta aktiivisen poikkitoiminnallisen yhteistyön avulla. Pelkän tiedon tuottamisen ja tulkitsemisen sijaan controller nähdään tiedon käyttäjänä päätöksentekoprosesseissa. Mikäli controller kykenee tuottamaan lisäarvoa toiminnallaan, nähdään controllerin roolin säilyvän merkityksellisenä jatkossakin.

ABSTRACT

Author	Jussi Kovero
Title	Controller's Role in Pharmaceutical Industry
Faculty	LUT School of Business and Management
Master's program	Accounting
Year	2019
Master's Thesis	Lappeenranta-Lahti University of Technology LUT
	95 pages, 4 figures, 3 tables & 1 appendix
Examiners	Professor Satu Pätäri Associate Professor Helena Sjögren
Keywords	controller, role, pharmaceutical industry

The objective of this thesis is to find out what is the role of controller like in pharmaceutical industry in Finland. The role of controller is viewed through comprehensive framework that combines tasks, skills, characteristics, positioning of the controller function, role change and factors of it. In terms of change factors, the focus is on the impact of big data. In addition, the role of the controller is to be approached through the role descriptions and role metaphors. The study is conducted as a qualitative case study and the primary data is collected by interviewing seven pharmaceutical industry controllers operating in five different companies in Finland. The data is analyzed with content analysis using abductive reasoning.

According to the results, the controller function is often decentralized and the controller works in a close relationship with the management. Controller's routine tasks have been under outsourcing and automation, which has made business consulting a central task. However, the impact of big data on controller's role is still very limited. In terms of skills and characteristics, the importance of soft skills is emphasized through cross-functional cooperation. The interaction and leadership roles are the most central of the controller's role metaphors, and the actual control role is hardly recognizable.

The study concludes that the role of the controller in the pharmaceutical industry is very diverse and business-oriented. Controller strives to support business by gathering internal and external information through active cross-functional collaboration. Instead of simply producing and interpreting information, the controller is seen as a user of information in decision-making processes. If the controller is able to perform activities by adding value, it is seen that the controller's role will continue to be relevant.

ALKUSANAT

Viiden vuoden mittainen matkani kohti valmistumista on päätöksessä. Vaikka vastuu itse tutkinnosta on levännyt hartioillani, on matkassa ollut mukana kuitenkin lukematon määrä tärkeitä ihmisiä. Ensinnäkin haluaisin kiittää perhettäni ja ystäviäni jatkuvasta tuesta. Kiitokset kuuluvat ehdottomasti myös matkan varrella hankituille uusille kavereille ja tuttaville, joiden kanssa on ollut helppoa myötäelää kaikki matkan varrelle osuneet ylä- ja alamäet.

Erityiskiitokset tämän tutkielman osalta kuuluvat totta kai myös ohjaajilleni sekä haastatteluihin osallistuneille yritysten edustajille. Ilman teidän avointa mieltänne ja avuliaisuuttanne tämä projekti ei olisi ollut yhtä vaivatonta ja mielenkiintoista toteuttaa.

Kiitos!

Helsingissä 23.09.2019

Jussi Kovero

SISÄLLYSLUETTELO

1 Johdanto	7
1.1 Tutkimuksen tavoitteet ja tutkimuskysymykset	8
1.2 Tutkimuksen teoreettinen viitekehys ja rajaukset	11
1.3 Tutkimusmenetelmät ja -aineisto	12
1.4 Tutkimuksen rakenne	13
2 Controllerin rooli	14
2.1 Controller-funktion järjestäminen	14
2.2 Kanssakäyminen, johtaminen ja päätöksenteko	15
2.3 Tehtävät.....	17
2.4 Taidot ja ominaisuudet.....	19
2.5 Controllerin roolin muutos.....	20
2.6 Tekijät muutoksen taustalla	24
2.7 Digitalisaation vaikutus johdon laskentatoimeen ja controllerin rooliin.....	26
3 Controllerin roolikuvauksia ja -metaforia	30
3.1 Roolikuvauksia	30
3.1.1 Roolin kaksijakoisuus.....	30
3.1.2 Hybridisaatio	32
3.2 Informaatio- ja valvontaroolit.....	33
3.3 Vuorovaikutus- ja johtamisroolit.....	36
3.4 Tulevaisuusorientoituneet roolit	37
3.5 Yhteenveto roolimetaforista	38
4 Tutkimusmenetelmät ja -aineisto.....	40
4.1 Tutkimusmenetelmät	40
4.2 Tutkimusaineisto.....	42
5 Tutkimustulokset	45
5.1 Controllerin asemointi	45
5.1.1 Controller-funktion järjestäminen lääketeollisuuden yrityksissä	45
5.1.2 Kanssakäyminen, johtaminen ja päätöksenteko	50
5.2 Controllerin osaaminen ja valmiudet.....	54
5.2.1 Tehtävät, työkalut ja tiedonlähteet	54
5.2.2 Taidot, ominaisuudet ja aikaorientaatio.....	57
5.3 Muutokset ja niiden syyt	60
5.3.1 Muutokset johdon laskentatoimessa ja controllerin roolissa.....	60

5.3.2 Sisäiset ja ulkoiset tekijät muutoksen taustalla	62
5.4 Digitalisaation vaikutus johdon laskentatoimeen ja controllerin rooliin.....	65
5.4.1 Vaikutus tällä hetkellä	65
5.4.2 Vaikutus tulevaisuudessa.....	66
5.5 Controllerin roolin luonnehdintaa	68
5.5.1 Roolikuvauksia ja -metaforia controllerista lääketieteellisyydessä.....	68
5.5.2 Ristiriidat ja esteet.....	72
6 Pohdinta.....	73
6.1 Controllerin asemointi	73
6.2 Controllerin osaaminen ja valmiudet.....	76
6.3 Muutokset ja niiden syyt	79
6.4 Digitalisaation vaikutus johdon laskentatoimeen ja controllerin rooliin.....	81
6.5 Controllerin roolin luonnehdintaa	83
7 Yhteenveto ja johtopäätökset	86
7.1 Vastaukset tutkimuskysymyksiin	86
7.2 Tutkimuksen arviointia	89
7.3 Jatkotutkimusaiheita	91
LÄHDELUETTELO.....	92

LIITTEET

Liite 1. Haastattelukysymykset

KUVIOT

Kuvio 1. Tutkimuksen teoreettinen viitekehys

Kuvio 2. Controllerin työnkuvan laajeneminen

Kuvio 3. Muutoksen syyt ja seuraukset osoittava ”sipulimalli”

Kuvio 4. Roolimetaforien väliset yhteydet

TAULUKOT

Taulukko 1. Kymmenen tärkeintä työtehtävää

Taulukko 2. Vertailu ”pavunlaskijan” ja controllerin tyypillisistä piirteistä

Taulukko 3. Haastateltavien kuvaus

1 Johdanto

Kirjallisuudessa controllerin rooli on herättänyt tutkijoiden kiinnostusta jo vuosikymmenien ajan. Yhtenä keskeisenä tutkimuskohteena on ollut controllerin roolin kiistelty muutos (ks. Friedman & Lyne 1997; Granlund & Lukka 1997; Loo, Verstegen & Swagerman 2011). Tutkimuskentässä on selvitetty myös controllerin tehtäviä, ominaisuuksia, taitoja, erilaisia roolikuvauksia sekä -metaforia (ks. Sathe 1983; Malmi, Seppälä & Rantanen 2001; ten Rouwelaar 2006; Verstegen, Bernard, Loo, Slagter & Geerkens 2007). Tätä tutkimusta tehdessä ei kirjallisuudessa ole kuitenkaan tullut vastaan yhtään lääketeollisuuden toimialaan kohdistunutta tutkimusta, vaikkakin juuri lääketeollisuuden yritystä on käytetty aineistonkeruuseen muutamassa alan tutkimuksessa (ks. Caglio 2003; Burns & Baldvinsdottir 2005). Toimialaan kohdistuva tutkimus voi auttaa alalla työskenteleviä controllereita löytämään oman organisaationsa sallimissa rajoissa uusia ulottuvuuksia rooliinsa.

Toisaalta on myös tärkeää selvittää millainen rooli controllerilla toimialalla on, sillä tällä saattaa olla vaikutuksia siihen, miten controllereita alalla arvostetaan tai minkälainen status heillä on. Johdon konsultin roolissa toimivalla controllerilla onkin todettu olevan paremmat mahdollisuudet saavuttaa korkeampi epävirallinen status yrityksessä kuin perinteisellä ”pavunlaskijalla” (Granlund & Lukka 1997). Aihe ei koske ainoastaan jo alalla olevia, vaan myös sinne päin suuntaavia uusia controllereita, sillä arvostus ja kohtelu ovat avainasemassa siinä, kuinka suuresti eri toimialat kiinnostavat uutta sukupolvea (Friedman & Lyne 2001). Kyseisellä seikalla voidaan ajatella olevan merkitystä esimerkiksi alasta kiinnostuneiden ja jopa alalla toimivien yritysten henkilöstöosastojen kannalta. Tutkimuksen tarjoama kuvaus alan tämän hetkisestä tilanteesta voi toimia myös jonkinlaisena ”benchmarkina” toimijoiden kesken ja tarjota esimerkiksi kehittämiskohteita.

Lääkkeiden tutkimus ja kehitystyö sitoo valtavasti yrityksen resursseja. Tutkimuksien mukaan yhden myyntiin saatavan lääkkeen kokonaiskustannus tutkimus- ja kehitystyö huomioon otettuna maksaa noin 1,8 miljardia Yhdysvaltain dollaria (Paul, Mytelka, Dunwiddie, Persinger, Munos, Lindborg & Schacht 2010). Voidaan perustellusti väittää, että tämän kokoluokan investointi vaatii huolellista

taloudellista valmistelua ja se sisältää paljon riskejä kehittäjän kannalta. Tutkimuksen kannalta on mielenkiintoista se, kuinka aktiivisessa roolissa controllerit ovat lääketeollisuudessa esimerkiksi tämänkaltaisissa taloudellisissa päätöksissä.

Lääketeollisuus on osa hoitoketjua, joka tarjoaa usein kemiallisen ratkaisun potilaan ongelmaan. Koska kyse on ihmisten terveydestä, on luonnollista, että kyseinen toimiala on tarkoin säänneltyä. Toimialalla toimii myös suuri määrä eri koulutustaustoista tulevia ihmisiä ja onkin täten hyvin poikkitieteellinen. Sääntely ja poikkitieteellisyys ovat esimerkkejä niistä seikoista, jotka luovat tarpeen toimivalle yhteistyölle, eri osa-alojen tuntemukselle ja jatkuvalla oppimiselle. Myös controllereiden tulisi kyetä vastaamaan näihin tarpeisiin organisaatioissa.

Digitalisaatio on muovannut taloutta sekä sitä kautta myös controllerin roolia vuosien ajan muun muassa ERP-järjestelmien kautta (Caglio 2003). Digitalisaatio on edelleen ajankohtainen aiheena, sillä digitalisaation avulla on mahdollista tuottaa paljon taloudellista tietoa esimerkiksi päätöksentekoa varten (Appelbaum, Kogan, Vasarhelyi & Yan 2017). Controllerit ovat avainasemassa taloudellisen tiedon osalta toimiessaan yrityksen talouden parissa. Se, miten yritys tuottaa tietoa tai hyödyntää controllereita tiedon tulkitsemisessa päätöksiä tehtäessä, on jokaisen yrityksen kohdalla yksilöllistä. Sääntely ei ohjaa johdon laskentatoimea samalla tavalla kuin rahoituksen laskentatoimea, joten on hyvin mielenkiintoista nähdä millainen controllerin rooli lääketeollisuudessa on ja ottavatko yritykset controllereista kaiken potentiaalin irti.

1.1 Tutkimuksen tavoitteet ja tutkimuskysymykset

Tutkimuksen tavoitteena on selvittää millainen rooli controllerilla on lääketeollisuuden yrityksissä. Roolia on tarkoitus lähestyä teoriassa esitettyjen tehtävien (ks. Malmi et. al. 2001), taitojen (ks. Vaivio 2006), ominaisuuksien (ks. Pierce & O’Dea 2003) sekä controllerin roolin muutoksen ja sen tekijöiden (ks. Granlund & Lukka 1997,1998a; Vaivio 2006; Lambert & Sponem 2012) pohjalta. Tarkoituksena on myös hakea näkemystä controllerin kokemaan rooliin kirjallisuudessa käsiteltyjen yleisimpien roolikuvauksien (ks. ten Rouwelaar 2006;

Verstegen, Loo, Mol, Slagter & Geerkens 2007; Maas & Matejka 2009) ja -metaforien (ks. Partanen 2001) avulla. Osana roolin tutkimista huomioidaan myös yritysten tapa asemoida controller (ks. Granlund & Lukka 1998a; Byrne & Pierce 2007).

Edellä mainittuihin seikkoihin viitaten tutkimuksen päätutkimuskysymys on seuraavanlainen:

"Millainen controllerin rooli on lääketieteellisyydessä?"

Apututkimuskysymykset ovat puolestaan määriteltä siten, että ne täydentävät päätutkimuskysymystä sekä auttavat vastaamaan siihen kattavammin. Tutkimuksen neljä apututkimuskysymystä ovat seuraavanlaiset:

"Miten controller on asemoitu lääketieteellisyydessä?"

"Minkälaisia tehtäviä, taitoja ja ominaisuuksia controllerilta vaaditaan lääketieteellisyydessä?"

"Miten digitalisaatio ja big data vaikuttavat ja tulevat vaikuttamaan controllerin rooliin lääketieteellisyydessä?"

"Millaiset roolikuvaukset ja -metaforat kuvaavat controllerin roolia lääketieteellisyydessä?"

Controllerin asemointiin liittyvän apututkimuskysymyksen avulla pyritään hahmottamaan tarkemmin controllerin mahdollisuus kanssakäymiseen, johtamiseen ja päätöksentekoon yrityksessä, sillä controllerin rooliin liitetään vahvasti osallistuminen niin päätöksentekoon (Friedman & Lyne 1997; Siegel, Sorensen & Richtermeyer 2003a; Caglio 2003; Vaivio & Kokko 2006) kuin johtamiseenkin muun muassa johtoryhmässä toimimisen kautta (Granlund ja Lukka 1997). Lisäksi controller-toiminnon järjestäminen hajautetusti tai keskitetysti osana

controllerin asemointia vaikuttaa controllerille muodostuvaan rooliin (Lambert & Sponem 2012).

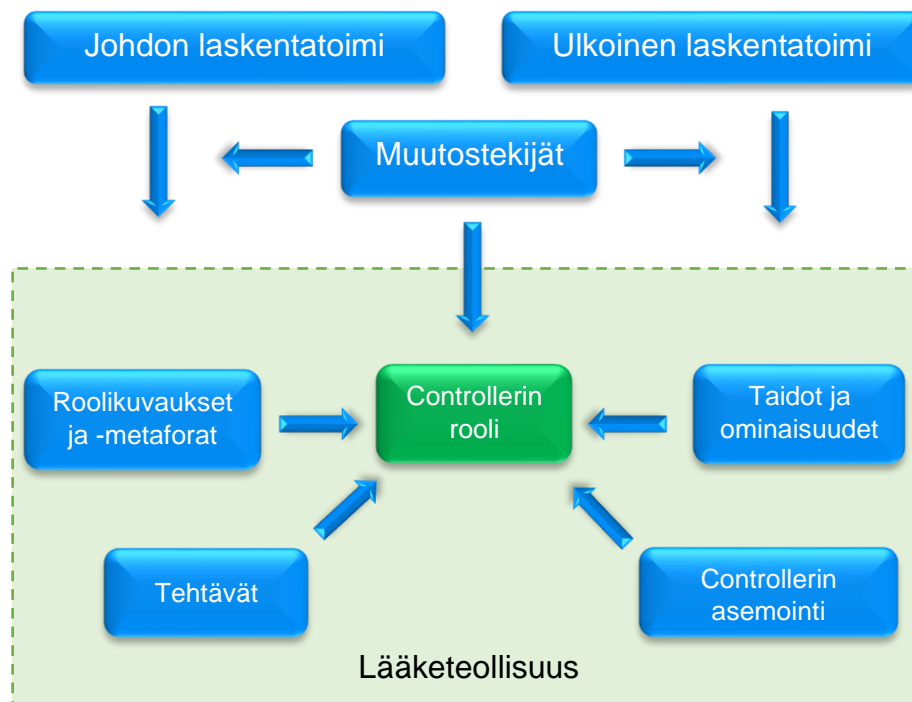
Tehtävien, taitojen ja ominaisuuksien kartoittaminen puolestaan muodostuu relevantiksi osaksi controllerin roolin tutkimista, sillä ne liittyvät vahvasti controllerin roolin muodostumiseen (Burns & Baldvinsdottir 2005) sekä tämän mahdollisuuksiin vaikuttaa päätöksentekoon (ten Rouwelaar & Bots 2008). Lisäksi tehtävät, taidot ja ominaisuudet määrittävät missä määrin yritys pystyy hyödyntämään controlleria liiketoiminnassaan (Järvenpää 2001). Laaja osaaminen ja oikeanlaiset edellytykset vaikuttavat olennaisesti myös controllerin kykyyn tuottaa yritykselle lisäarvoa (Siegel et. al. 2003a; Vaivio & Kokko 2006).

Tutkimukseen on myös valittu apututkimuskysymys liittyen digitalisaatioon ja erityisesti big dataan. Kysymyksen avulla on mahdollista määritellä controllerin roolin nykyaikaisuutta esimerkiksi organisaatioiden mahdollisesti implementoimien digitalisaation mahdollistamien työkalujen avulla. Vaikka johdon laskentatoimen ja controllerin roolin muutoksen muutostekijöitä on tutkittu runsaasti, ei big datan vaikutusta ei ole juurikaan empiirisesti tutkittu (Rikhardsson & Yigitbasioglu 2018). Tätä tutkimusaukkoa pyritään täydentämään vertaamalla saatavaa empiiristä evidenssiä kirjallisuudessa esitettyihin jo olemassa oleviin anekdoottisiin pohdintoihin.

Roolikuvaukset (Sathe 1983; Granlund & Lukka 1997; ten Rouwelaar 2006; Verstegen et. al. 2007) puolestaan ovat tärkeässä osassa kuvaamassa controllerin roolia, sillä ne sisältävät usein erilaisia controllerin rooliin liittyviä osa-alueita. Partasen (2001) esittämät roolimetaforat puolestaan tarjoavat controllereille mahdollisuuden tunnistaa kielikuvia, jotka parhaiten kuvaavat heidän rooliaan. Tutkimuksesta esiin nousevia roolikuvauksia ja -metaforia pystytään puolestaan käyttämään hyväksi kokonaisvaltaisessa roolin määrittelyssä.

1.2 Tutkimuksen teoreettinen viitekehys ja rajaukset

Tutkielman teoreettisessa viitekehyksessä controllerin rooli muodostuu kuviossa 1 esitetyistä komponenteista. Itse tutkittava ilmiö eli controllerin rooli on asetettu kyseisessä kuviossa keskelle lääketeollisuutta kuvaavan vaaleanvihreän laatikon sisälle. Kuviossa ylhäällä on kuvattuna muutostekijät (ks. Järvenpää 2001; Burns & Baldvinsdottir 2005; Byrne & Pierce 2007), jotka vaikuttavat sekä laskentatoimeen että suoraan itse controllerin rooliin. Big dataa (ks. Appelbaum et. al. 2017) ei kuviossa ole erikseen mainittu, sillä se katsotaan kuuluvan muutostekijöihin. Nuolien on tarkoitus puolestaan kuvata eri komponenttien vaikutuksia toisiinsa sekä itse controllerin rooliin.



Kuvio 1. Tutkimuksen teoreettinen viitekehys.

Muut roolin komponentit kuten tehtävät, controllerin asemointi, taidot ja ominaisuudet sekä roolikuvaukset ja -metaforat ovat esitetty kuviossa 1 lääketeollisuuden sisältäpäin vaikuttavina tekijöinä (ks. Malmi et. al. 2001; Partanen 2001; Siegel et. al. 2003a; ten Rouwelaar 2006; Verstegen et. al. 2007).

Tutkimusasetelman ja aiheen monimutkaisuuden vuoksi edellä mainittu teoreettinen viitekehys on rajattu koskemaan yllä esitettyjä seikkoja. Controllerin roolin muodostumiseen voi liittyä useita muitakin eri tekijöitä, mitä ei tämän tutkielman laajuuden vuoksi kyeta käymään läpi. Useat tutkielmaan valitut komponentit saattavat olla myös osittain sidoksissa keskenään, joten kuvion 1 nuolien esittämät vaikutukset antavat todennäköisesti todellisuutta hieman yksinkertaisemman kuvan controllerin roolin muodostumisesta.

Termillä controller on usein hyvin vaihteleva merkitys eri maiden sekä myös eri yritysten välillä (Granlund & Lukka 1997; Järvenpää 2001; Malmi et. al. 2001). Controller-tittelin alla voi siis esimerkiksi toimia koko yrityksen yhteinen controller tai yksittäisen tulosyksikön controller (Sathe 1983). Suomessa pienissä yrityksissä controlleria ei saata olla laisinkaan, vaan tämän tehtäviä hoitaa esimerkiksi talouspäällikkö tai talousjohtaja. Tämän vuoksi tässä tutkielmassa tullaan jatkossa käyttämään käytännön syiden sekä terminologian heterogeenisyyden vuoksi termiä *controller*. Sillä viitataan juuri suomalaisen kontekstin mukaiseen henkilöön, joka työskentelee pääasiallisesti johdon laskentatoimen tehtävien parissa sulkematta kuitenkaan pois hänen mahdollisuuttaan suorittaa samanaikaisesti muita tehtäviä esimerkiksi ulkoisen laskennan puolelta.

1.3 Tutkimusmenetelmät ja -aineisto

Tutkimus suoritetaan kvalitatiivisena ja tutkimustyyppinä käytetään tapaustutkimusta sen tarjoaman kontekstisidonnaisen tiedon saamisen vuoksi (Hirsjärvi, Remes & Sajavaara 1997; Flyvbjerg 2006). Tutkimuksen aineisto kerätään mukavuusotantaa (Robson 2002) käyttäen haastattelemalla seitsemää Suomessa toimivaa lääketeollisuuden controlleria yhteensä viidestä alan eri yrityksestä. Haastattelut itsessään toteutetaan haastateltavien kanssa kasvokkain puolistrukturoituina haastatteluina mahdollisimman luottamuksellisesti syvien ja totuudenmukaisten vastauksien saamiseksi (Hirsjärvi et. al. 1997; Tuomi & Sarajärvi 2009).

Tämän jälkeen nauhoitettu haastatteluaineisto litteroidaan ja analysoidaan käyttämällä sisällönanalyysia. Analyysissa aineistoa lähestytään teoriasidonnaisesti eli abduktiivisesti yhdistämällä aineisto- ja teorialähtöiset lähestymistavat. (Tuomi & Sarajärvi 2002) Suoritettujen teemahaastatteluiden avulla sisältö jaetaan aineistolähtöisesti teemoihin, jonka jälkeen se teemoitellaan systemaattisesti alateemoihin. Lopuksi aineisto tyypitellään, jonka avulla on tarkoitus löytää aineistosta yhtäläisyyksiä ja eroavaisuuksia eri haastateltavien näkemysten välillä ja muodostaa niistä kokonaiskuva tutkittavasta aiheesta. (Eskola & Suoranta 1998)

1.4 Tutkimuksen rakenne

Tutkimuksen luvut 2-3 muodostavat johdannossakin kuvatun teoreettisen viitekehyksen, jonka pohjalta tutkijan on tarkoitus tarkastella empiriasta esille nousevia seikkoja. Teoreettisen viitekehyksen jälkeen luvussa neljä käydään läpi tutkimuksessa käytetyt menetelmät sekä aineisto, joka toimii pohjana tutkimuksen empiiriselle osalle. Viidennessä luvussa nostetaan esille tutkimuksen kannalta merkittävimmät tutkimustulokset, joiden merkitystä ja suhdetta kirjallisuuteen pohditaan kuudennessa luvussa. Lopuksi, viimeisessä luvussa esitetään tutkielman yhteenveto, vastataan johdannossa esitettyihin tutkimuskysymyksiin, pohditaan tutkimuksen luotettavuutta ja yleistettävyyttä sekä esitetään mahdollisia jatkotutkimusaiheita tutkittavana olleesta ilmiöstä.

2 Controllerin rooli

Tässä luvussa tarkastellaan tähänastisen tutkimuskentän eri näkökulmista controllerin roolia. Lukuun sisältyy teemoja controller-funktion järjestämisestä, roolin muutoksesta ja sen taustalla olevista tekijöistä. Lisäksi tarkastelussa kuvataan controllerin asemaa, tehtäviä sekä työssä vaadittavia taitoja ja ominaisuuksia.

2.1 Controller-funktion järjestäminen

Controllerin rooli määräytyy osittain sen mukaan, miten johdon laskennan toiminto on järjestetty organisaatiossa (Lambert & Sponem 2012). Muun muassa organisaation toimiala, rakenne, koko, omistussuhteet ja johtamismielitymukset vaikuttavat controllereiden rooleihin ja tehtäviin yrityksissä (Byrne & Pierce 2007; ten Rouwelaar & Bots 2008). Suomessa yrityksen taloushallinto on perinteisesti hoidettu järjestämällä se keskitetysti. Kyseinen tapa on ollut riittävä keskeisten laskennan tehtävien keskittyessä ulkoiseen laskentaan, raportointiin sekä budjetointiin. Toiminnossa on kuitenkin tapahtunut muutosta kohti hajautuneempaa ja liiketoimintaorientoituneempaa mallia erityisesti johdon laskentatoimen osalta. Useimmiten johdon laskentatoimen ammattilainen työskentelee Suomessa tulosityksikössä keskitetyn talousosaston sijaan. (Granlund & Lukka 1998a) Controller-toiminnon hajauttaminen tarkoittaa käytännössä sitä, että controllerit siirretään fyysisesti eri operaatioyksiköihin, joista käsin he toimivat (Russell, Siegel & Kulesza 1999; Siegel et. al. 2003a).

Hajauttamisen syynä nähdään controllereiden roolien tarkentuminen. Keskitetty osa taloushallinnosta hoitaa konserniraportointia, kun taas hajautettu osa taloudellista raportointia ja kontrollointia sekä tukee päätöksentekoa osana johtoryhmää paikallisissa liiketoimintayksiköissä. (Granlund & Lukka 1998a) Liiketoimintayksiköillä on tarve taloudelliselle osaamiselle, jotta ne pystyisivät arvioimaan paremmin markkinoita ja antamaan tukea asiakashallinnalle asiakasrajapinnassa. Yritykset haluavat kaikkien yksiköidensä ymmärtävän kannattavuuden muodostumisen sekä toimintojen jatkuvan kehittämisen, joiden

vuoksi ne sisällyttävät controller-toiminnon kaikkiin liiketoimintayksiköihin. (Järvenpää 2001)

Mitä suurempi yritys on, sitä todennäköisempää on, että controllerit toimivat yrityksessä hajautetuissa liiketoimintayksiköissä (ten Rouwelaar 2008). Liiketoimintaorientoituneen controllerin onkin todettu suoriutuvan Järvenpään (2001) mukaan paremmin hajautetuissa liiketoimintayksiköissä. Cooper (1996) kuitenkin vihjaa hajauttamisen voivan johtavaa siihen, että osa controllereista jää hyödyttömiksi, sillä hajauttaminen siirtää osittain controllereiden työtä tulosyksiköissä toimiville muille työntekijöille, jolloin controller ei saata enää olla yhtä korvaamaton yksikölle.

Granlundin ja Lukan (1997) mukaan Suomessa controllerin tehtävien ala on ollut laajempi kuin perinteisen johdon laskentatoimen ammattilaisen. Etenkin pienempien yritysten osalta tämä tarkoittaa usein sitä, että controllerin tehtäväkenttään kuuluu tehtäviä myös ulkoisen laskennan puolelta. Ikäheimo ja Taipaleenmäki (2010) ovat tutkimuksessaan huomanneet johdon laskennan ja ulkoisen laskennan välisen rajan hämärtyneen niin Suomessa kuin monissa muissakin maissa.

2.2 Kanssakäyminen, johtaminen ja päätöksenteko

Controllereiden ja johdon kanssakäymisen katsotaan olevan riippuvainen johdon kommunikoimista tavoitteista ja odotuksista (Järvenpää 2007), kun taas toisaalta kanssakäymisen katsotaan riippuvan enemmänkin controllereista itsestään (Byrne & Pierce 2007; ten Rouwelaar, Bots & De Loo 2018). Liiketoimintaosaaminen on Byrnen ja Piercen (2007) mukaan sidoksissa juuri controllereiden ja johtajien väliseen kanssakäymiseen. Mikäli controller ei pääse osallistumaan operatiivisten johtajien välityksellä itse liiketoimintaan jää ymmärrys toiminnasta helposti vajaaksi. Mikäli johto ja controller eivät ole tarpeeksi kanssakäymisissä, voidaan heitä rohkaista siihen, sillä controllerin osallistumisen päätöksentekoon on huomattu johtavan parempiin tuloksiin. (Byrne & Pierce 2007; Zoni & Merchant 2007).

Suurin osa controllereista Zonin ja Merchantin (2007) tutkimuksen mukaan olivat jollain tasolla mukana johdon päätöksentekoprosesseissa, kun taas osa oli hyvinkin paljon. Ainakin johtoryhmän jäsenenä controllerit pääsevät usein vaikuttamaan tehtyihin päätöksiin (ten Rouwelaar & Bots 2008). Asialla on kääntöpuolensa, sillä delegoimalla liian paljon valtaa controllereille, saattaa johto ryhtyä jarruttamaan innovoimista ja edistämään riskin välttämistä liikaa (Lambert & Sponem 2012). Oman merkityksensä päätöksentekoprosesseihin antaa myös se, missä määrin controller haluaa miellyttää johtoa. Mikäli controller pyrkii miellyttämään johtoa liikaa, menettää hänen roolinsa merkitystä päätöksien kyseenalaistajana. (ten Rouwelaar et. al. 2018)

Ten Rouwelaar ja Bots (2008) ovat jakaneet controllerin osallistumisen liiketoimintaan kahteen ryhmään: operatiivisiin ja strategisiin päätöksiin. Heidän mukaansa osallistuminen näihin päätöksiin riippuu controllerin henkilökohtaisista ominaisuuksista, organisaation hierarkiasta sekä siitä, onko controller toiminto keskitetty vai hajautettu. Siegel et. al. (2003a) kuvaavat controllerin siirtyneen organisaatiossa operationaaliselta tasolta strategiselle tasolle, jotta rooli pysyisi relevanttina muutoksessa. Controllerin osallistumisen strategisiin päätöksiin on huomattu olevan yhteydessä controller-toiminnon hajauttamiseen. Mikäli liiketoimintayksikkö parantaa vuosittaista suoritustaan, hajauttavat liiketoimintayksiköiden johtajat strategisia päätöksiään ja osallistuttavat controllereita niihin entistä enemmän. Toisaalta kun taloudellinen tilanne on heikko, strategiset päätökset tehdään korkeimman johdon toimesta, jolloin päätöksenteko taas keskittyy enemmän. (ten Rouwelaar et. al, 2008)

Ympäristön vaatimukset tarkempaan kustannus- ja suorituskäytettiin vaikuttavat controllereiden tehtäviin sekä siihen, kuinka paljon he ovat mukana johtamisessa. Tarkemman tiedon tarve johtaa tilanteeseen, jossa controllerit ovat enemmän mukana päätöksenteossa. (ten Rouwelaar & Bots 2008) Selvittäessään controllereiden ja operatiivisen johdon näkemyksiä controllereiden rooleista huomasivat Byrne ja Pierce (2007) eroja näiden kahden ryhmän näkemyksien välillä. He huomauttavat, että controllerit saattavat nähdä itsensä päätöksentekijöinä, vaikkakin operationaalinen johto näkee heidät pikemminkin

ehdotuksien ja suositusten tekijöinä. Controllerin henkilökohtaiset ominaisuudet ovat osoittautuneet myös tässä yhteydessä vaikuttavan siihen, miten controller osallistuu päätöksentekoon (ten Rouwelaar ja Bots 2008).

2.3 Tehtävät

Malmi et. al. (2001) tutkivat controllereiden tehtäviä tuhannesta Suomen Ekonomien jäsenestä koostuvalla aineistolla, joka lopulta sisälsi 300 vastausta henkilöiltä, joiden työtitteli liittyi taloushallintoon tai controller-toimintoon. Kaikista vastanneista he koostivat kaksi ryhmää. Ensimmäinen ryhmä kattaa kaikki vastaajat (taulukossa "Kaikki") ja toinen vain ne henkilöt, jotka käyttävät työajastaan enemmän kuin 50 prosenttia pelkästään johdon laskentatoimen tehtäviin (taulukossa "Johdon It"). Alla oleva taulukko 1 esittää tutkimuksessa esille nousseet kymmenen tärkeintä työtehtävää kootusti. (Malmi et. al. 2001)

Malmi et. al. (2001) tutkimuksen mukaan taloudellinen raportointi on molempien ryhmien osalta selkeästi tärkein tehtävä, sillä 75,7 prosenttia kaikista vastaajista ja peräti 85,7 prosenttia johdon laskentatoimen ryhmän vastaajista pitää sitä tärkeimpänä. Toiseksi tärkeimmäksi tehtäväksi tutkimuksessa ilmeni budjetointi, jonka osalta samat luvut ovat 60,7 % ja 69,6 %. Raportointi ja budjetointi nousevat keskeisiksi työtehtäviksi myös muualla kotimaisessa kirjallisuudessa (Granlund & Lukka 1997; Granlund & Lukka 1998a).

Tilastollisesti merkittävimmät erot näiden kahden ryhmän välillä ovat taloudellisessa raportoinnissa (75,7 % ja 85,7 %), talousyksikön johtamisessa (45,7 % ja 30,4 %) sekä tuote- ja asiakaskannattavuuden laskemisessa (20,7 % ja 28,6 %). Johdon laskentatoimea pääpainoisesti tekevät kokevat siis tärkeämmäksi taloudellisen raportoinnin ja tuote- ja asiakaskannattavuuden laskemisen kuin kaikkien vastanneiden ryhmä. Kaikkien vastanneiden ryhmä puolestaan kokee talousyksikön johtamisen tärkeämmäksi verrattuna johdon laskentatoimen ryhmään. (Malmi et. al. 2001)

Taulukko 1. Kymmenen tärkeintä työtehtävää (mukaiillen Malmi et. al. 2001, 487).

Tehtävät	Kaikki %	Johdon %	It.
Taloudellinen raportointi (yritys- tai liiketoimintatasolla)	75,7	85,7	
Budjetointi + vuosisuunnittelu	60,7	69,6	
Laskenta- ja johtamisjärjestelmien kehittäminen	46,0	46,4	
Talousyksikön johtaminen	45,7	30,4	
Laskentatietojärjestelmien kehittäminen ja suunnittelu	44,3	50,0	
Budjettikontrolli	33,7	39,3	
Sisäinen konsultointi	30,3	27,7	
Strateginen suunnittelu ja strategian implementoiminen	26,0	21,4	
Talouden ad hoc -analyysien valmistelu	23,7	25,9	
Tuote- ja asiakaskannattavuuden laskeminen	20,7	28,6	
Käyttöpääoman suunnittelu	17,7	12,5	

Malmin et. al. (2001) tutkimuksessa tutkittiin myös viidessä vuodessa tapahtuvia muutoksia controllereiden tehtävissä. Tuloksista ilmeni, että controllereiden tehtävämäärä oli suurempi kuin viisi vuotta sitten. Tämä tarkoittaa, että työn määrä suurimmassa osassa tehtävistä on kasvanut samalla kun vain muutamien tehtävien osalta se on vähentynyt. Siegelin ja Sorensenin (1999) tutkimuksessa vastaajat arvelivat talouden ammattilaisten tehtävien muuttuvan kolmessa vuodessa perinteisistä tehtävistä kohti uudempia, enemmän arvoa lisääviin tehtäviin, joita ovat muun muassa sisäinen konsultointi, pitkän ajan strateginen suunnittelu, prosessien kehittäminen ja talousyksikön johtaminen. Näissä tehtävissä on havaittavissa yhdenlaisuutta Malmin et. al. (2001) saamiin tuloksiin, vaikkakin tutkimuksien kohdemaat Suomi ja Yhdysvallat eroavat toisistaan monella tapaa.

Controllereiden odotetaan myös tekevän paljon muutakin kuin pelkästään ongelmien ratkomista (Siegel et. al. 2003a). Malmi et. al. (2001) odottavat tutkimuksessaan tasapainotetun tuloskortin käytön ja kehittämisen (57,4 % ja 58,0 %), taloushallinnon ja johtamisen järjestelmien kehittämisen (57,4 % ja 65,2 %), tuote- ja asiakaskannattavuuden laskemisen (55,0 % ja 58,9 %) sekä

laskentatietojärjestelmien kehittämisen ja suunnittelun (51,3 % ja 58,0 %) kasvattavan tärkeyttään seuraavan kolmen vuoden kuluessa. Vastaavasti he odottavat budjetoinnin (24,7 % ja 26,8 %) ja budjettikontrollin (20,7 % ja 19,6 %) menettävän tärkeyttä samaisella ajanjaksolla. Tehtäviin liittyen on kuitenkin hyvä muistaa, että pelkät tehtävät eivät itsessään saata muuttua vaan tapa, jolla tehtävät tehdään voi muuttua (Granlund & Lukka 1997).

2.4 Taidot ja ominaisuudet

Controllerin taitojen ja ominaisuuksien tärkeys käy ilmi Järvenpään (2001) korostaessa vanhojen asenteiden, väärin persoonatyyppejen sekä heikkojen kompetenssien olevan suurimpia esteitä yrityksen controllerista hyötymiselle. Tärkeiksi controllerin taidoiksi ja ominaisuuksiksi nousee kirjallisuudesta esille kommunikointi, argumentointi (Granlund & Lukka 1997; Russell et. al. 1999; Malmi et. al. 2001; Pierce & O'Dea 2003; Vaivio 2006) sekä vakuuttava esiintyminen (Järvenpää 2001). Mikäli controller on proaktiivinen päätöksenteon tukija (Russell et. al. 1999) ja johdon neuvonantaja, on perusteltua olettaa hänen pystyvän selkeään kommunikointiin, hyvään päätöksien argumentointiin sekä vakuuttavaan esiintymiseen auktoritaarisen johdon edessä. Controllereiden kasvanut yhteistyö poikkitoiminnallisissa tiimeissä vaatii yhtä lailla kanssakäymistaitoja, joita pidetään keskeisinä onnistumisen kannalta (Russell et. al. 1999). Järvenpää (2001, 450) kutsuukin näitä uusia taitoja ”pehmeiksi ihmissuhdetaidoiksi”.

Hyvällä controllerilla on kuitenkin jotain samaa hyvän perinteisen pavunlaskijan kanssa – erinomaiset taidot taloushallinnon perusasioissa. Tällaisiksi perusasioiksi voidaan katsoa esimerkiksi taloudellinen raportointi, budjetointi ja laskentatietojärjestelmien kehittäminen. (Granlund & Lukka 1997; Järvenpää 2001) Malmin et. al. (2001) tutkimuksessa, jonka tarkoituksena oli selvittää laskentahenkilöiden tarvitsemia taitoja ja kykyjä kävi ilmi, että controllereiden itsensä mielestä heille tärkeimpiä ovat analyttiset -ja ongelmanratkaisu taidot. Toiseksi tärkeimpänä he pitivät puolestaan kykyä ymmärtää päivittäisten päätöksien vaikutukset lopputulokseen.

Perinteisen controllerin menneisyyteen perustuva aikaorientaatio on muuttunut aikojen saatossa enemmän nykyhetkeen ja tulevaisuuteen (Granlund & Lukka 1997; Granlund 1998a; Vaivio 2006). Nopeasti muuttuvan ympäristön vuoksi ei ole lainkaan tavatonta, että katseen pitäminen nykyisessä hetkessä sekä ennakkoiden myös tulevaisuudessa pätee universaalisti liike-elämään. Jatkuva oman työn, taloushallinnon ja laskentajärjestelmien kehittäminen on kasvanut entisestään (Järvenpää 2001). Hyväksi pohjaksi muutokselle ja itsensä kehittämiseksi on esitetty sitoutumista elämän mittaiseen oppimiseen controllerin työssä (Siegel et. al. 2003b).

Liiketoimintaorientoitunut controller pystyy siirtämään ajattelunsa erillisistä toiminnoista kohti kokonaisvaltaista ja yhteistyöhön perustuvaa liiketoimintaa, jossa hän voi toimia käytännönläheisesti poikkitoiminnallisten tiimien kanssa (Granlund & Lukka 1997; Vaivio 2006). Kaupallinen ajattelutapa ja huomion kiinnittäminen operaatioissa tapahtuviin yksityiskohtiin tarkoittaa controllerin ymmärryksen kasvattamista teknisistä ja logistisista seikoista kohti markkinointiin ja asiakaspalveluun liittyviin kysymyksiin. (Vaivio 2006) Myös Siegel et. al. (2003b) nostavat esille aikaisemmin vähälle huomiolle jääneen asiakaspalvelunäkökulman controllerin taidoissa. Kehityksen suunta on siis yhä laajempaan ja kokonaisvaltaisempaan kuvaan yrityksen liiketoiminnasta ja prosesseista (Malmi et. al. 2001; Vaivio & Kokko 2006). Kokonaisvaltaisempaa kuvaa tukee controllerin yrityksen sisäisen tiedon lisäksi organisaation ulkopuolelta keräämä tieto, jota voidaan käyttää päätöksenteon apuna (Appelbaum et. al. 2017). Ilman kokonaisvaltaista ymmärrystä liiketoiminnasta, eivät controllerit voi luoda yritykselle lisäarvoa (Siegel et. al. 2003a).

2.5 Controllerin roolin muutos

Johdon laskentatoimen kirjallisuudessa on useiden vuosikymmenien ajan tutkittu controllerin roolin muuttumista niin sanotusta pavunlaskijasta (engl. *beancounter*) aktiiviseksi johdon konsultiksi (ks. Friedman & Lyne 1997; Granlund & Lukka 1997; Vaivio & Kokko 2006). Pavunlaskija mielletäänkin usein negatiivissävytteiseksi termiksi (Friedman & Lyne 2001), jonka tarkoituksena on antaa kuva henkilöstä,

joka kykenee laskemaan mekaanisesti vain papuja ja jolla ei ole ymmärrystä itse liiketoiminnasta. Osaltaan negatiiviseen mielikuvaan on vaikuttanut johtajien nihkeä suhtautuminen pavnunlaskijoihin aikakaudella ennen toimintoperusteista laskentaa, sillä he eivät pitäneet pavnunlaskijoiden tuottamaa tietoa tarpeellisena (Friedman & Lyne 1997).

Taulukko 2. Vertailu ”pavnunlaskijan” ja controllerin tyypillisistä piirteistä (Granlund & Lukka 1998a, 202).

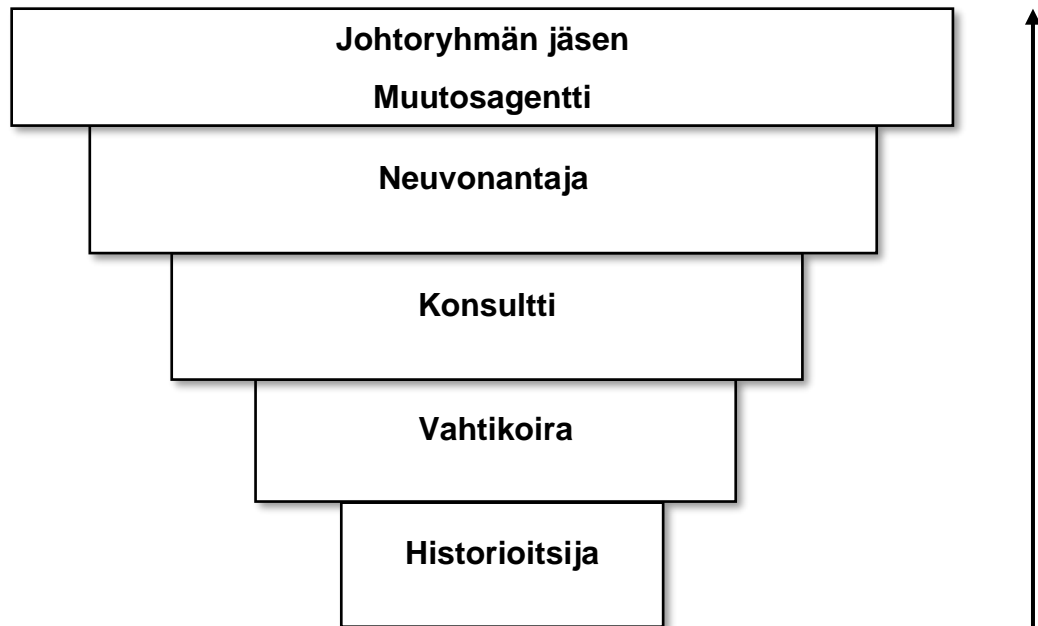
Ominaisuus	”Pavnunlaskija”	Controller
Ajallinen suuntaus	Painopiste menneessä	Painopiste nykyhetkeen ja tulevaisuuteen
Tietämys yrityksen liiketoiminnasta	Ei edellytetä	Edellytetään
Kommunikaation päätavoite	Täyttää muodolliset informaatioedellytykset	Aktiivinen huomion suuntaaminen viestin perille saamiseksi
Vastuualue	Kapea; kattaa oikeiden raporttien tuottamisen ajallaan	Laaja; kattaa sekä raporttien tuottamisen, että niiden soveltamisen päätöksentekoon
Poikkitoiminnallinen arvostus	Rajoitettu; perustuu usein pelkoon	Korkea aktiiviselle ja osaavalle henkilölle
Toimintatapa	Informaation kerääjä ja prosessoija	Johtotiimin jäsen ja muutosagentti

Grandunlin ja Lukan (1998a) mukaan perinteinen pavnunlaskijan rooli sopii erityisesti henkilöille, jotka operoivat keskitetyssä taloushallinnon yksikössä konsolidoitujen kausiraporttien parissa. Kyseiseen controllerin rooliin liitetään korostunut kustannusten silmällä pitäminen ja taipumus analysoida menneitä (Vaivio 2006). Heidän odotetaan täyttävän kommunikoinnissa muodollisen informaation edellytykset eikä heiltä edellytetä aktiivista yhteistyötä eri toimintojen välillä. (Granlund & Lukka 1997, 1998a) Taulukko 2 havainnollistaa kootusti Granlundin ja Lukan (1998a) esittämät erot pavnunlaskijoiden ja modernimpien controllerin piirteiden välillä.

Kirjallisuudessa on esitetty tarvetta muuttaa yrityksen perinteisen historioitsijan ja vahtikoiran roolia kohti aktiivisempaa roolia, joka myös vastaisi paremmin tietoyhteiskunnan tarpeisiin (Granlund & Lukka 1998a; Vaivio 2006). Tätä tukee taipumus korostaa reaaliaikaisen tiedon pohjalta toimimista, sillä se antaa mahdollisuuden päätöksentekoon kyseisen hetken tilanteen pohjalta (Granlund & Lukka 1997; Granlund & Lukka 1998a). Muutoksen myötä myös controllerin rooliin liitetään vahvasti tiedon keräämisen ja prosessoimisen sijaan osallistuminen päätöksentekoon, yhteistyöhön ja johtamiseen (Friedman & Lyne 1997; Granlund & Lukka 1998a; Järvenpää 2001; Siegel, Sorensen & Richtermeyer 2003a; Caglio 2003; Vaivio & Kokko 2006).

Laskennan toiminnot ovat perinteisesti suunnattu yrityksen sisäisiin prosesseihin ja siksi controllerit ovat Suomessa tehneet enemmän yhteistyötä tuotannon kuin ulospäin suuntautuvan markkinoinnin ja myynnin kanssa. Muutoksen myötä fokus on siirtymässä sisäisistä prosesseista yrityksen ulkopuoliseen ympäristöön, minkä vuoksi yhteistyö myynnin ja markkinoinnin kanssa lisääntyy osana vahvempaa asiakaspalveluorientaatiota. (Granlund & Lukka 1997; Vaivio 2006) Lisäksi controllerilta edellytetään aikaisemmasta perinteisestä roolista poiketen ymmärrystä yrityksen liiketoiminnasta (Granlund & Lukka 1998a).

Toisinaan Granlund & Lukka (1997) ovat kuvanneet controllerin roolin muutosta sen laajentumisen pohjalta (Kuvio 2). Samansuuntaisia ajatuksia controllerin roolin laajentumisesta ovat esittäneet myös Järvenpää (2001), Caglio (2003) sekä Burns et. al. (2005). Vaivion (2006) mukaan konsultin, neuvonantajan ja muutosagentin rooleja kohti muuttuva controller on innovatiivisempi ja tekee myös organisaatiota koskevia aloitteita. Tällaisella laajentuneen roolin omaksuneella controllerilla on myös mahdollisuus saavuttaa huomattavasti korkeampi epävirallinen status organisaatiossaan (Granlund & Lukka 1997). Liiketoimintaymmärrys sekä taloudelliset oivallukset kasvattavatkin controllerin arvostusta (Siegel, Sorensen & Richtermeyer 2003a).



Kuvio 2. Controllerin työnkuvan laajeneminen (Granlund & Lukka 1997, 246).

Roolin muuttumista kohtaan on esitetty jonkin verran kritiikkiä kansainvälisesti, sillä Baldvinsdottir, Burns, Norreklit ja Scapens (2009) sekä Loo, Verstegen ja Swagerman (2011) näkevät perinteisen controllerin roolin vielä tärkeänä siitä huolimatta, että informaatioteknologia ja laskentatekniikat ovatkin kehittyneet. Baldvinsdottirin et. al. (2009) mielestä controllereiden tulisi olla ikään kuin yrityksen ”pessimistejä”, jotka jarruttelevat perusteetonta optimismia viitaten samalla lukuisiin yritysmaailman skandaaleihin, epäonnistumisiin ja markkinaromahduksiin. He ovat sitä mieltä, että kyse on roolin radikaalin muuttumisen sijaan pikemminkin tiedon käyttämisen näkökulman laajentumisesta.

Toisaalta tutkimuksissa on myös päädytty kokonaan muuttumisen vastakkaiseen lopputulokseen – siihen, että merkittävää muutosta kohti ”business partner” -tyyppistä roolia ei voida sanoa tapahtuneen (Malmi et. al. 2001; Loo, Verstegen & Swagerman 2011). Lambert ja Sponem (2012) suorittivat 73 haastattelua koskien controllereiden rooleja ja tulivat siihen lopputulokseen, että business partner -tyyppinen controller ei ainakaan ole niin arkipäiväinen kuin kirjallisuudessa on usein esitetty.

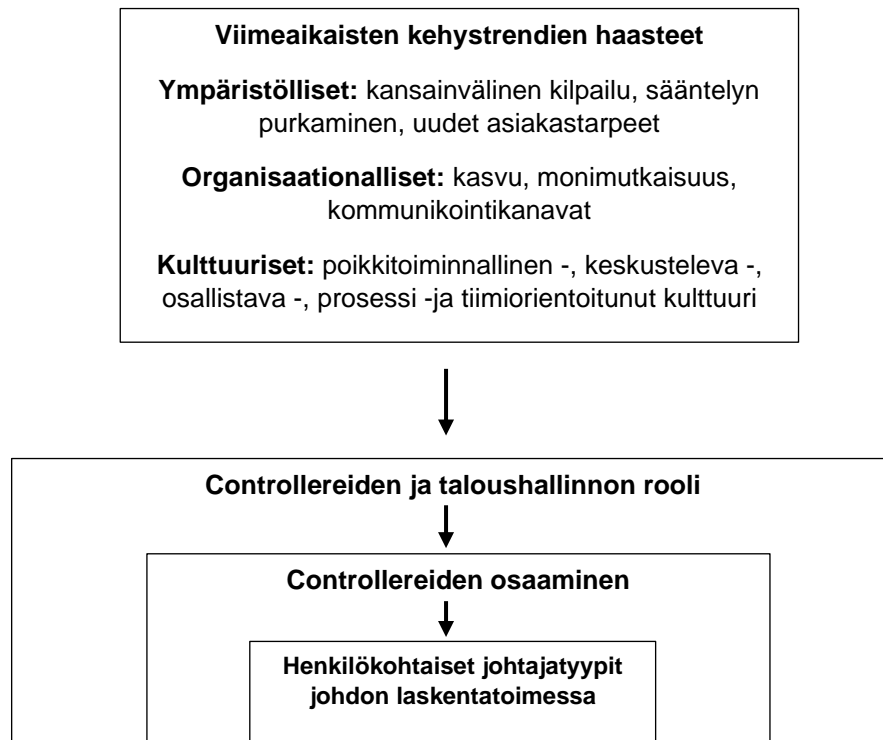
2.6 Tekijät muutoksen taustalla

Järvenpään (2001) tutkimuksessa johdon laskentatoimen kehittymisen ensimmäinen ulottuvuus liittyy johdon laskentatoimen innovaatioihin. Hän luettelee tällaisiksi innovaatioiksi esimerkiksi strategisen johdon laskentatoimen, kilpailijalaskennan, toimintolaskennan, elinkaarikustannuslaskennan ja tasapainotetun tuloskortin. Ilman koulutusta eivät innovaatiot olisivat päässeet leviämään niin laajasti, että voitaisiin puhua yleisestä muutoksesta, joten koulutuksellakin voidaan katsoa olevan merkittävä rooli muutoksessa (Vaivio & Kokko 2006). Burns ja Baldvinsdottir (2005) kuitenkin huomauttavat oman tutkimuksensa tuloksiin vedoten, että muutos ei aina vaadi modernien johdon laskentatoimen tekniikoiden käyttöönottamista.

Toinen ulottuvuus puolestaan liittyy tehokkaisiin laskentatiedon tietojärjestelmiin, jollaisia ovat muun muassa tietokannat sekä ERP-järjestelmät. Näiden avulla rutiinitehtävät voidaan hoitaa tehokkaammin, laajat tietokannat käsitellä nopeammin sekä raportoida joustavasti, nopeasti ja oikea-aikaisesti, mikä kokonaisuudessaan parantaa liiketoimintaorientoituneisuutta. (Grandlund & Lukka 1998a; Järvenpää 2001; Caglio 2003) ERP-järjestelmien osalta ei ole Granlundin ja Malmin (2002) mukaan pystytty esittämään täysin aukotonta yhteyttä laskentatoimen kehitykseen, sillä ne eivät ole alun perin luotu laskennan tarpeisiin, joten vaikutuksen on esitetty jäävän melko maltilliseksi. Yleisesti ottaen teknologian kehittyminen (Malmi, Seppälä & Rantanen 2001; Byrne & Pierce 2007) sekä muun muassa moderni kehittynyt järjestelmäarkkitehtuuri ovat tunnistettu kirjallisuudessa käänteentekeviksi kehityksen suhteen (Vaivio & Kokko 2006).

Kolmas ulottuvuus eli ihmisulottuvuus sen sijaan pitää sisällään itse controllereista lähtevän muutoksen (Järvenpää 2001). Malmi et. al. (2001) ovat muun muassa nostaneet controllerin oman työkokemuksen tutkimuksensa toiseksi merkittävimmäksi tekijäksi muutokselle. Lisäksi kirjallisuudessa on todettu, että controllerin omien ominaisuuksien kuten asenteen, persoonan, mukautumisen sekä aloitekyvyn olevan sidoksissa siihen, minkälaiseksi controllerin rooli muovautuu. (Burns & Baldvinsdottir 2005; Byrne & Pierce 2007)

Ihmisiin liittyviä tekijöitä on nostettu myös muualla kirjallisuudessa esille, sillä ylimmän johdon ohjauksen, odotuksien sekä vaihtumisen esimerkiksi johtamistavan tai uuden vision myötä on todettu vaikuttaneen controllerin roolin kehittymiseen. (Siegel et. al. 2003b; Byrne & Pierce 2007). Tällaisia johtajuuteen kuuluvia teemoja ovat asiakas- ja prosessorientoituneisuus, työntekijöiden vaikutusmahdollisuuksien parantaminen sekä tiimikeskeinen johtamistapa (Granlund & Lukka 1998a; Järvenpää 2001). Johdon asettamien odotuksien osalta muutos voi kuitenkin suuntautua joko aktiivisempaan tai passiivisempaan controllerin rooliin, riippuen johdon halusta rajoittaa tai rohkaista controllereita. (Burns & Baldvinsdottir 2005; Byrne & Pierce 2007)



Kuvio 3. Muutoksen syyt ja seuraukset osoittava "sipulimalli" (Järvenpää 2001, 434 ja 454).

Järvenpää (2001) esittää tutkimuksessaan "sipulimallin", joka kuvaa eri teemojen välisiä keskinäisiä syy-seuraussuhteita kuvion 3 esittämällä tavalla. Eri teemat siis linkittyvät toisiinsa nuolien esittämällä tavalla mallin ulkopuolelta kohti sisusta. Uloimpana olevat kehitystrendien haasteet luovat muutoksia controllereiden sekä taloushallinnon rooleihin. Tämä puolestaan vaikuttaa siihen, millaista osaamista

controllerit tarvitsevat työssään. Osaamisen vaatimukset vaikuttavat edelleen erilaisiin johdon laskentatoimen johtajatyyppeihin. (Järvenpää 2001) Malli on käytännöllinen havainnollistamaan tässä tutkimuksessa myöhemmin käsiteltäviä roolin muutoksesta johtuvia vaatimuksia koskien controllereiden tehtäviä, taitoja ja ominaisuuksia.

Jo 90-luvulla alkaneet useat samanaikaiset muutokset toivat paljon mahdollisuuksia ja haasteita johdon laskentatoimen alueelle. Kansainvälistä kilpailua ja liiketoiminnan alati kasvavaa globalisaatiota on pidetty tutkijoiden parissa eräänä liiketoimintaympäristöllisenä päätekijänä muutokseen (Järvenpää 2001; Siegel, Sorensen & Richtermeyer 2003b; Burns & Baldvinsdottir 2005; Vaivio ja Kokko 2006). Organisaationallista muutoksen kehitystrendeistä muualta kirjallisuudesta nousee Järvenpään (2001) esittämien tekijöiden tueksi organisaatioiden uudet rakenteet ja koon merkitys (Burns & Baldvinsdottir 2005; Byrne & Pierce 2007). Kun organisaatiot ovat muuttuneet rakenteeltaan ja mahdollisesti kasvaneet myös kooltaan, ovat tutkijat huomanneet tämän seurauksena poikkitoiminnallisen yhteistyön merkityksen lisääntyneen controllereiden keinona edistää sisäistä tiedonsaantiaan yhtiössä (Granlund & Lukka 1997; Vaivio & Kokko 2006).

2.7 Digitalisaation vaikutus johdon laskentatoimeen ja controllerin rooliin

Vaikkakin Granlund & Lukka (1998b) esittivätkin teknologian olevan yksi tärkeimmistä johdon laskentatoimen muutostekijöistä, keskitytään tässä alaluvussa vielä hieman yksityiskohtaisemmin analytiikkaan ja etenkin big dataan. Samalla kun controllerin rooli on kehittymässä historiatietojen raportoinnista organisaation suorituksen mittaamiseen ja tiedon tuottamiseen johdolle, ovat ERP-järjestelmät parantaneet sekä tiedon säilyttämistä että käytettävissä olevaa laskentatehoa (Appelbaum et. al. 2017). Johto näkee teknologian, tiedon ja analytiikan yritystoiminnan muuttavana voimana (Rikhardsson & Yigitbasioglu 2018).

Uudet järjestelmät ovat parantaneet tehokkuutta ja johdon laskennan suorituskykyä, mutta johtamistekniikat eivät ole muuttuneet merkittävästi (Granlund & Malmi 2002).

Toisin sanottuna, johdon laskennan periaatteet ja standardit eivät ole muuttuneet ajasta ennen järjestelmien implementointia. Jotta controllerit kykenisivät tuottamaan historiaan perustuvan kuvailevan raportoinnin sijaan enemmän ennustavaa raportointia, käytettävän tiedon tulisi mahdollisesti olla vaihtelevampaa ja runsaampaa. Ratkaisuksi tähän tarjotaan big dataa. (Appelbaum et. al. 2017)

Big data on tietoa, joka on nimensä mukaan määrällisesti liian suurta, jotta perinteiset työkalut voisivat sitä hyödyntää (Gray & Alles 2015; Warren, Moffit & Byrnes 2015). Perinteinen laskentatieto, kuten tilaukset, myynti ja erilaiset saatavat ovat strukturoitua tietoa, joka on jokseenkin ennustettavissa aikaisemman tiedon pohjalta. Big data sen sijaan ei ole strukturoitua ja sen käsittelyssä ongelmia aiheuttaa tiedon suuri volyyymi ja moninaisuus. (Appelbaum et. al. 2017) Zhang, Yang ja Appelbaum (2015) luettelevatkin big datan koostuvan perinteisen laskentatiedon lisäksi muun muassa sähköposteista, audiotiedostoista, internetin selaustiedoista, sosiaalisesta mediasta, uutismediasta ja videoista.

Yritykset pyrkivät hyödyntämään big dataa parantaakseen suorituskykyään ja kannattavuuttaan (Warren et. al. 2015). Vaikka suurin osa uudesta datasta onkin epästrukturoitua, merkittävä osa siitä pystytään strukturoimaan muotoon, joka on merkityksellistä taloudellisesti (Bhimani & Willcocks 2014). Pelkkä big data ei vielä itsessään riitä tuomaan kilpailuetua markkinoilla, sillä Grayn ja Allesin (2015) mukaan big datan todellinen arvo tulee esille vasta, kun siihen on hyödynnetty analytiikan toimenpiteitä.

Analytiikan tarkoituksena on tarjota yrityksille uusia näkemyksiä päätöksentekoon ja sen tarjoamat ratkaisut voidaankin jakaa kolmeen tyyppiin: kuvailevaan, ennustavaan ja ohjeistavaan. Kuvaileva analytiikka kertoo mitä on jo tapahtunut, kuten perinteisellä raportoinnilla on tapana. Ennustava analytiikka käyttää tilastollisia malleja ennustaakseen mitä tulee tapahtumaan ja ohjeistava analytiikka puolestaan kertoo mitä tulisi tehdä. (IBM 2017) Appelbaumin et. al. (2017) mukaan ohjeistavaa analytiikkaa kutsutaan joskus optimoinniksi ja se on edellä mainituista analytiikan orientaatioista kaikkein kehittyneintä, vaikkakin se saattaa näyttäytyä samanlaisena kuin ennustava analytiikka. Kuitenkin, mitä moninaisempaa tieto on,

sitä enemmän analytiikan tuoma ratkaisu muodostuu ohjeistavaksi. Ohjeistava analytiikka voi hyödyntää määrillistä ja laadullista dataa molemmista, sekä yrityksen sisäisistä että ulkoisista lähteistä. Sen avulla on mahdollista optimoida päätöksentekoa jatkuvasti palautesilmukoiden (*engl. feedback loops*) avulla. Ohjeistava analytiikka kykenee kehittämään ohjeistuksen tarkkuutta ja parhaiden päätöksien valintaskenaarioita. (Appelbaum. et. al. 2017)

Johdon ohjausjärjestelmien osalta big datan avulla voidaan nopeuttaa tärkeiden mittareiden löytämistä ja liittämistä osaksi johdon ohjausjärjestelmiä. Kirjoittajat kuitenkin varoittavat liiallisen työntekijöiden seuraamisen vaikutuksista negatiivisesti kekseliäisyyteen ja motivaatioon. Koska budjetointi on laajentunut ja siinä käytetään yhä enemmän uudenlaista dataa perinteisen datan sijaan, voi big datan käyttö tarjota täydentävää vaihtoehtoista tietoa sisäisen datan ulkopuolelta. Big datan käyttöä yrityksessä voi kuitenkin rajoittaa tiedon huono laatu sekä yrityksen kyky saada tarpeeksi tietoa ja purkaa suurta tietomassaa. (Warren et. al. 2015) Bhimani ja Willcocks (2014) toteavat myös laadun olevan seikka, jota ei suurella tiedon määrällä voida kompensoida.

Koska controllerit käyttävät perinteisesti tilinpäätöstietoja tukeakseen johtajia, on odotettavissa, että big datan ja analytiikan saatavuus ja käyttäminen vaikuttaa controllerin ammattiin (Appelbaum et. al. 2017). Teknologian kehittyessä entisestään tulee analytiikka korvaamaan perinteisen laskennan toimenpiteet ja juuri tämän vuoksi controllereiden on kehityttävä teknologian tahdissa (Gray & Alles 2015). Bhimani et. al. (2014) suosittelevat talouden johtajia panostamaan uusiin osaamisalueisiin säilyttääkseen yksikkönsä merkityksen informaation tuottajana. He eivät kuitenkaan usko, että controllereiden tulisi tulevaisuudessa kehittää erityisiä uusia teknisiä taitoja.

Siitä huolimatta, että analytiikan ja big datan avulla voidaan tehdä monimutkaisia ennusteita ja optimointeja, tulee controllereiden kyetä esittämään nämä visuaalisesti helposti ymmärrettävässä muodossa johdolle (Appelbaum et. al. 2017). Digitalisoituneessa ympäristössä big datan analysoinnin parissa korostuu yhteistyöhön perustuvat lähestymistavat työskentelyyn. Tämän takia myös

luottamus ja läpinäkyvyys ovat tärkeitä ja tulevatkin esille monialustaisessa kanssakäymisessä. (Bhimani et. al. 2014) Koska onnistuminen analytiikan tuomissa mahdollisuuksissa on enemmänkin kiinni pääsystä dataan kuin siitä, kuinka paljon organisaatio omistaa dataa, tulee controllereiden rooli laskentatiedon "hoitajana" kasvamaan. Tämä tulee kirjoittajien mukaan näkymään muiden yksiköiden haluna päästä käsiksi laskentatietoon voidakseen yhdistellä sitä muun tiedon kanssa, jolloin controllereiden tulee kyetä antamaan pääsy oikeanlaiseen tietoon sekä auttaa tietojen yhdistämisessä. (Rikhardsson et. al. 2018)

Warrenin et. al. (2015) mukaan controllerit voivat käyttää big dataa vasta, kun tilastotieteilijät ja data-analyttikot ovat auttaneet tiedon ymmärtämisessä, keräämisessä, muuttamisessa ja analysoimisessa. Big data mahdollistaa erilaisten kysymysten esittämisen, jolloin controllereiden tietämystä liiketoiminnasta tarvitaan, jotta voidaan rajata sitä mitä suuresta tietomassasta tarvitsee kysyä. Koska controllerit usein ymmärtävät tutkimus- ja kehitystoiminnasta, valmistamisesta, myynnistä ja markkinoinnista suhteessa eri rahavirtoihin, voidaan big datan avulla mahdollistaa tiedon integroiminen näiden funktioiden välillä ja parantaa erilaisten kysymysten kysymistä hyödyntämällä big dataa. (Bhimani et. al. 2014)

Big datan on esitetty vähentävän perinteisesti peräkkäisiksi toiminnoiksi katsottujen analyysien ja päätöksien välistä matkaa. Perinteisen kirjanpidon merkitys controllerin roolissa tuottaa tietoa päätöksentekoa varten tulee myös muuttumaan tai häviämään, sillä kirjanpitoa tullaan yhdistelemään muiden tiedonlähteiden kanssa. (Bhimani et. al. 2014) Big datan avulla on mahdollista analysoida dataa koko populaatiosta pelkkien otoksien sijaan ja sen vuoksi monet johdon laskentatoimen tekniikat kuten varastojen ja aineettomien hyödykkeiden arvostusmenetelmät tulevat jäämään pois käytöstä tai muuttumaan teknologian tarjoamien vaihtoehtojen vuoksi (Vasarhelyi, Kogan & Tuttle 2015). Vaikkakin kirjallisuudessa on esitetty monia big datan tuomia hyötyjä yrityksen talousfunktiolle, ei empiiristä näyttöä laajamittaisesta talousfunktion muutoksesta kohti kasvavaa tiedon käytön mahdollisuutta kuitenkaan vielä ole (Bhimani et. al. 2014).

3 Controllerin roolikuvauksia ja -metaforia

Tässä luvussa käsitellään controllerin roolia kirjallisuudessa (ks. Granlund & Lukka 1997; Friedman & Lyne 1997; Partanen 2001) esitettyjen roolikuvauksien ja -metaforien eli kielikuvien avulla. Pääosin tulevat alaluvut perustuvat siis Partasen (2001) väitöskirjassaan esittämiin controllerin rooleja, piirteitä ja toimintaa kuvaaviin yhteentoista roolimetaforaan, jotka ovat luokiteltu informaatio- ja valvontaroleihin, vuorovaikutus- ja johtamisrooleihin sekä tulevaisuusorientoituneihin rooleihin.

3.1 Roolikuvauksia

Ennen roolimetaforia tässä luvussa esitellään kaksi tutkimuskentässä melko yleistä controllerin roolikuvauksia, jotka käsittelevät controllerin roolin kaksijakoista luonnetta sekä niin sanottua hybridi-controlleria.

3.1.1 Roolin kaksijakoisuus

Ten Rouwelaar (2006) erittelee controllerin kaksijakoista roolia nimillä tukirooli (*engl. support role*) ja kontrollirooli (*engl. control role*). Verstegen et. al. (2007) puolestaan päätyivät rooleihin nimeltään vartija (*engl. watchman*) ja tiedonmuokkaaja (*engl. information adapter*). Kysymys on näiden kahden roolin yhteensovittamisessa controllerin toimenkuvaan samanaikaisesti, kun toinen rooli vaatii osallistumista ja toinen puolestaan itsenäisyyttä. Controllerin osallistuminen ja itsenäisyys ovat yleisesti mielletty toistensa poissulkeviksi, sillä yhteen rooliin keskittyminen vaikeuttaa toisen roolin suorittamista tehokkaasti. (Sathe 1983) Tutkijat ovat tulleet siihen lopputulemaan, että itsenäisyyden ja osallistumisen yhdistäminen on melko vaikeaa saavuttaa yhtä aikaa (Verstegen et. al. 2007; Lambert ja Sponem 2012).

Erään tutkimuksen mukaan controllereiden tasapainottelu kahden roolin välillä aiheuttaa heille roolikonflikteja ja -epävarmuutta. Tämä aiheutuu tilanteessa, jossa controllerin tulee vahvistaa funktionaalista vastuutaan (*engl. functional responsibility*) suhteessa hänen paikalliseen vastuuseensa (*engl. local responsibility*). Tämä saattaa kirjoittajien mukaan johtaa epäsuorasti jopa siihen,

että virheellinen raportointi lisääntyy. Funktionaalinen vastuu on Maasin ja Matejkan (2009) käyttämä termi, joka pitää sisällään ten Rouwelaar (2006) kontrolliroolin piirteitä controllerin raportoidessa yksikkönsä taloudellisesta tilanteesta yrityksen johdolle. Paikallinen vastuu puolestaan pitää sisällään tukiroolin piirteitä controllereiden tuottaessa tietoa tulosityksikön johdolle päätöksentekoa varten. Kyseisen tutkimuksen mukaan controllerit pitävät paikallista vastuutaan tärkeämpänä kuin funktionaalista vastuutaan. (Maas et. al. 2009) Vastaavasti Verstegenin et. al. (2007) tuloksien mukaan 55 prosenttia tutkituista controllereista työskenteli tiedonmuokkaajina ja loput 45 prosenttia vartijoina.

Tutkimuksissa on saatu selville, että yrityksen hierarkkisuus sekä controllerin miellyttämisen halu vaikuttavat positiivisesti controllerin kontrollirooliin käytettyyn aikaan (ten Rouwelaar 2006). Controller-toiminnon hajauttaminen sekä controllerin avoimuus uusille kokemuksille puolestaan vaikuttavat positiivisesti tukirooliin käytettyyn aikaan controllerin ollessa lähempänä liiketoimintayksikön johtoa. On myös todettu, että mitä suurempi yritys on, sitä enemmän controller toimii niin sanottuna vartijana organisaatiossa. Mikäli henkilöllä puolestaan on paljon laskentaosaamista, hän päätyy ennemmin tiedonmuokkaajan rooliin. (Verstegen et. al. 2007)

Vaikkakin johdon laskentatoimen yleiset trendit ovat viemässä controllerin roolia yhä enemmän tukiroolin suuntaan, huomauttaa ten Rouwelaar (2006) kontrolliroolin kasvattavan yhtä lailla merkitystään, sillä hallinnointikoodi, yrityksen laittomat maksut ja lahjonta ovat nousseet julkisen keskustelun aiheiksi. Lisäksi lainsäädäntömuutokset ja kansainväliset tilinpäätösstandardit (IFRS) tulevat todennäköisesti ohjaamaan controllereiden huomiota enemmän kohti kontrolliroolia. (ten Rouwelaar 2006) Tällainen kaksoisrooli sopii myös hyvin yhteen muualla kirjallisuudessa esitettyyn rooliin, jossa controllerin odotetaan olevan aktiivinen päätöksenteon tukija (Friedman & Lyne 1997; Vaivio & Kokko 2006), mutta samalla myös perinteisemmän kontrolloivan puvunlaskijan roolin mukainen (Granlund & Lukka 1997; Järvenpää 2001).

3.1.2 Hybridisaatio

Sekä Caglio (2003) että Burns ja Baldvinsdottir (2005) tunnistivat tutkimissaan monikansallisissa lääkeyhtiöissä tarpeen uudenkaltaisille tiimi- ja prosessorientoituneille ”hybridi-controllerille”. Burns ja Baldvinsdottir (2005) tarkoittavat tällä tilannetta, jossa controller siirtyy yhteistyön parantuessa tuotantoyksikköön jakaen laskennan vastuita operatiivisten johtajien kanssa ottamalla samalla itse hoidettavaksi tuotantoon liittyviä tehtäviä. Hybridi-controllerien muodostumista perusteltiin erityisesti väistämättömien muutoksien, kuten kansainvälistymisen kautta, jotka ajoivat controllerit laajentamaan rooliaan. (Burns & Baldvinsdottir 2005) Edellä kuvattu hybridi-controllerin rooli vastaa toisaalta hyvinkin paljon Granlundin ja Lukan (1997) esittämää mallia controllerin roolin laajentumisesta historioitsijasta ja vahtikoirasta kohti johtoryhmän jäsentä ja muutosagenttia säilyttäen samalla aikaisemmat roolinsa ulottuvuudet.

Hybridi-controllereihin liittyy läheisesti käsite ”hybridisaatio”, joka toimii Caglion (2003) mukaan molempiin suuntiin. Tämä tarkoittaa, että samalla kun controllerien rooli voi laajentua liiketoimintaorientoituneeksi ”hybridirooliksi” ERP-järjestelmien automatisoidessa rutiinitehtävät, voivat ERP-järjestelmät vaihtoehtoisesti tarjota organisaation muille jäsenille helpon pääsyn laskentatietoon vähentäen näin controllerien roolin tärkeyttä. Cooper (1996) sekä Burns ja Vaivio (2006) näkevät Caglion (2003) tapaan laskentafunktion siirtyvän controllereilta osittain myös muille henkilöille yrityksissä. Syyksi hybridisaatioon Cooper (1996) esittää kiristyvää kustannusten johtamista sekä teknologian kehitystä. Tietotekniikan avulla taloushallinnolta vapautunutta aikaa voidaan hyödyntää tarjoamalla controllerille koulutusta IT-järjestelmien kehittämiseen ja johtamiseen. Controllerin hybridi-toimenkuva on konstruktio koko yrityksen prosessien ja tapahtumien laajuisesta ymmärryksestä, jossa korostuu etenkin tietotekninen, kommunikatiivinen ja strateginen osaaminen. (Caglio 2003)

3.2 Informaatio- ja valvontaroolit

Informaatikko kuvaa metaforana controllerin roolia tuottaa ja välittää informaatiota. Hänen keskeisiä tehtäviänsä ovat rutiininomainen peruseräraportointi ja sen kehittäminen, jonka lisäksi informaatikko tekee erillisselvityksiä sekä toimittaa yrityksen eri tasoilla tarvittavaa informaatiota toiminnan ohjaamisen tueksi hyvin samantapaisesti kuin ten Rouwelaar (2006) esittämässä controllerin tukiroolissa. (Partanen 2001) Raportoinnin kehittäminen on Partanen (2001) mukaan tärkeä osa controller-toimintoa ja siihen liittyy erityisesti järjestelmäkehitykseen osallistuminen, jonka myös muut tutkijat ovat havainneet tärkeäksi tehtäväksi (Granlund & Lukka 1997; Järvenpää 2001; Malmi et. al. 2001). Erillisanalyysien laatimisessa korostetaan controllerin kokonaisvaltaista liiketoimintaymmärrystä, jotta tämä kykenisi tuottamaan paremmin informaatiota arvoketjun eri osiin ottamalla huomioon kokonaisuuden (Partanen 2001). Kokonaisvaltainen liiketoiminnan ymmärtäminen on tunnustettu controllerin ominaisuudeksi muuallakin kirjallisuudessa (Malmi et. al. 2001; Vaivio & Kokko 2006).

Tulkki controllerin roolimetaforana sisältää kaksi tehtävää. Controllerin tulee tehdä taloudellinen informaatio ymmärrettäväksi erilaisille vastaanottajille sekä luoda erilaisten käsitteiden ja ajatusmallien omaksuneille henkilöille yhteys ymmärtää toisiaan. Tulkin rooli toimii Partanen (2001) mukaan samalla myös edellytyksenä informaattikkona toimimiselle. Haasteena tulkkille ovat väärinymmärrystilanteet eri toimijoiden välillä. Tällainen tilanne voi erityisesti realisoitua tilanteessa, jossa joko emoyhtiö tai tytäryhtiö toimii ulkomailla.

Toimintojen välisissä suhteissa tulkin roolissa korostuu kommunikointi, sillä taloudellista informaatiota on pystyttävä esittämään mahdollisimman ymmärrettävällä tavalla ja yksinkertaistettuna. Kun tulkki ymmärtää eri toiminnot ja prosessit, pystyy hän sisäistämään eri yksiköiden käyttämät tavat kommunikoida. Kustannustehokkuuteen ja kannattavuuteen liittyvien muutosaloitteiden tulkkaminen avainhenkilöille tarjoaa controllerille strategisen roolin sekä lisää hänen vaikutusmahdollisuuksiaan organisaatiossa. (Partanen 2001) Tulkin rooli muistuttaa hyvin läheisesti Caglion (2003) esittämää hybridi-controllerin roolia,

jossa on kyse yrityksen prosessien ja tapahtumien ymmärtämisestä sekä juuri kommunikatiivisesta ja strategisesta osaamisesta.

Kouluttajan roolimetafora liittyy nimensä mukaisesti kouluttamiseen. Tässä asiayhteydessä sillä tarkoitetaan taloushallintoon liittyvän koulutuksen antamista muille yrityksen sidosryhmille. Kouluttaminen toimii tehokkaimmillaan silloin, kun koulutettava pääsee itse soveltamaan ja käyttämään opittua osana tehtäviensä. Kirjoittajan mukaan controllereilta odotetaan enenevässä määrin tukea myös oppimisprosesseille edellyttäen, että controller pystyy osoittamaan tiedon merkityksen koulutettavalle näyttämällä, miten tietoa voidaan soveltaa tämän tehtävissä. Kouluttajan rooliin kuuluu lisäksi erilaisissa ongelmatilanteissa ohjeistaminen sekä kirjallisten ohjeiden laatiminen. (Partanen 2001)

Lähettiläs roolimetaforaa käytetään Partasen (2001) tutkimuksessa kuvaamaan erityisesti controlleria, joka edustaa emoyhtiötä tytäryhtiössä. Lähettilään tehtäviin kuuluu edustaa ja viedä eteenpäin konsernin arvoja ja näkökulmaa tytäryhtiötasolla muutos- ja kehityshankkeiden toteuttamisessa. Muutoshankkeiden toteuttamisessa lähettiläällä voi olla haasteellinen tehtävä luoda konsernin arvoihin perustuvia toimintaprosesseja, mikäli emoyhtiön ja tytäryhtiön välillä on suuria kulttuurillisia eroja. Controller pyrkii vähentämään muutosvastarintaa ja varmistamaan, että konsernin ratkaisut ja merkitys ymmärretään tytäryhtiössä. Partanen (2001) myös lainaa tässä yhteydessä Granlundin ja Lukan (1997) muutosagentti metaforaa kuvatessaan lähettilään roolia. Sisäisten suhteiden lisäksi lähettiläällä on keskeinen rooli ulkosuhteiden hoitamisessa, joka puolestaan vaatii esiintymistaitoja, joita on korostettu myös aikaisemmin muun muassa Järvenpään (2001) toimesta.

Sosiaaliviranomainen kuvaa roolimetaforana controllerin palveluasennetta sekä hänen tehtävänsä etsiä ratkaisuja esille tulleisiin ongelmiin. Sosiaaliviranomainen tunnistaa, määrittelee ja pyrkii ratkaisemaan ongelmat yhteistyössä liiketoimintayksiköiden kanssa. Ongelmien tunnistaminen puolestaan voidaan Partasen (2001) mukaan tehdä itsenäisesti tai epäitsenäisesti. Kun controller tunnistaa ongelman itsenäisesti, tällä viitataan hänen henkilökohtaiseen kykyynsä tunnistaa ongelmia. Epäitsenäisestä ongelmien tunnistamisesta taasen on kyse

silloin, kun controller vie hänelle esitetyn ongelman eteenpäin ratkaistavaksi. Organisaation oppimisen kannalta ongelmanratkaisun osalta on olennaista, että controller osaa tunnistaa ongelman syyt sen seurauksista ja osaa kyseenalaistaa päätöksiä. Kyseenalaistaminen mahdollistaa uusien innovatiivisempien ratkaisujen syntymisen. (Partanen 2001)

Passipoliisi metafora on puolestaan tarkoitettu kuvaamaan controllerin valvontaroolia. Partasen (2001) mukaan valvontarooli on muuttunut controller-toiminnon hajauttamisen seurauksena keskitetystä seurannasta kohti toiminnallisempaa. Controller pyrkii läsnäolollaan lisäämään taloudellista ajattelua vastuualueellaan, jolloin valvontaroolin painopiste on yhä enemmän nykyhetkessä. Partasen (2001) näkemys eroaa perinteisestä jaosta tukirooliin ja kontrollirooliin (ks. ten Rouwelaar 2006) sen vuoksi, että hänen esittämänsä passipoliisi valvoo organisaatiota perinteiseen tapaan, mutta toisaalta myös tukee päätöksentekoa herättämällä keskustelua strategisista valinnoista, joita organisaatio on tekemässä. Valvontaroolin merkitys on vahvistunut tutkimus- ja kehitystoiminnassa, sillä kilpailu ja kustannustietoisuuden kasvaminen on lisännyt painetta parantaa kustannusseurantaa ja kustannustasojen noudattamista. Valvontarooli tarjoaa uusia näkökulmia johtamiseen, mutta toisaalta kirjoittaja toteaa sen myös haittaavan innovoimista, kuten myös Lambert ja Sponem (2012) ovat tutkimuksessaan todenneet, mikäli controller osallistuu liaksi päätöksentekoon. (Partanen 2001)

Vakooja nimisellä metaforalla tarkoitetaan controlleria, joka epäonnistuu aikaisemmin mainitun lähettiläsmetaforan edellyttämässä toiminnassa. *Salapoliisi* puolestaan kuvaa tilannetta, jossa controllerin valvontarooli on aiheuttanut ongelmallisia tilanteita. Partasen (2001) tutkimuksessa controlleria, joka toimii tytäryhtiön arvojen ja normien vastaisesti eikä hän ole sisäistänyt paikallisen yrityskulttuurin sisältöä, kutsutaan vakoojaksi. Vastaavasti controller saattaa tulla nimitetyksi salapoliisiksi, mikäli tätä ei nähdä tasavertaisena johdon kanssa. Tämä johtaa helposti controllerin valvontaroolin muuttumiseen negatiiviseksi yrityksen johdon silmissä, jolloin toimiminen johdon tukijana ei enää onnistu. Näiden roolimetaforien välttämiseksi on muista yhtiöistä, kuten esimerkiksi emoyhtiöistä

tytäryhtiöön siirtyvien opeteltava toimimaan kohdeyrityksen kulttuurin arvojen mukaisesti. (Partanen 2001)

3.3 Vuorovaikutus- ja johtamisroolit

Sillanrakentaja perustuu hyvin läheisesti tulkin ja lähettilään rooleihin, sillä se pitää sisällään paljon vuorovaikutussuhteiden luomista. Sillanrakentajan roolissa ihmissuhteiden ylläpitäminen, ryhmän toimintaedellytysten sekä luottamuksen avulla saavutettavan avoimuuden luominen ovat päärooleissa. Aikaisempiin rooleihin nähden tässä roolissa kaksisuuntaisen vaikuttamisen avulla pyritään lisäämään eri osapuolten ymmärrystä ja vahvistamaan heidän yhteistyösuhteitansa. Kirjoittajan mukaan sillanrakentajan rooli on lähettilästä laajempi ja korostaa toiminnallisuutta. (Partanen 2001)

Erilaiset käsitejärjestelmät yhdistämällä sillanrakentaja pyrkii mahdollistamaan kommunikointisuhteen, joka helpottaa eri osapuolien ymmärtämistä ja yhteisien päätöksien tekemistä. Myönteisen, avoimen ja luottamuksellisen ilmapiirin luominen vaatii sillanrakentajana toimivalta controllerilta erityisesti vuorovaikutustaitoja. Konsernin kohdalla eri tytäryhtiöiden luottamuksellisen tiedon saaminen edellyttää luottamuksen saavuttamista. Kokonaisvaltaisesti konsernin edun mukaista on mahdollisimman hyvä yhteistyö eri toimintojen välillä. (Partanen 2001) Hyviä suhteita eri toimintoihin keinona edistää yrityksen sisäistä tiedonsaantia ovat nostaneet esille myös Vaivio ja Kokko (2006).

Busineksen vetäjän luottomies on toinen vuorovaikutus- ja johtamisrooleista. Controllerin tehtävänä on toimia tulosityksikön johtajan tukena, esittää uusia ideoita ja osallistua päätöksentekoon johtoryhmän jäsenenä (ks. myös Friedman & Lyne 1997; Siegel et. al. 2003a; Caglio 2003; Vaivio & Kokko 2006). Granlund ja Lukka (1997; 1998a) sekä Järvenpää (2001) ovat Partanen (2001) tapaan luonnehtineet controlleria tällaisessa roolissa johdon kyseenalaistajaksi ja sparraajaksi. Busineksen vetäjän luottomies valmistelee tulevia asioita ja pyrkii viemään johtoryhmän muiden jäsenten huomion valikoidusti hänestä tärkeisiin seikkoihin,

mikä yleensä tarkoittaa raporttien analysointia sekä ongelmien ja uhkien esille nostamista. (Partanen 2001)

Controllerin on mahdollista saavuttaa tässä roolissa valtaa, sillä hänen ammattitaitoaan raporttien tuottajana on muiden vaikea kyseenalaistaa. Valta-asemaa lisää myös se, että controller halutaan nähdä tasaveroisena tulosityksikön johtajan kanssa organisatorisesta näkökulmasta katsottuna. Kyetäkseen esittämään ongelmia, kyseenalaistamaan toimintaa sekä keksimään ratkaisuja oma-aloitteisesti, tulee controllerilla olla kokemusta itse liiketoiminnasta ja sen ydinprosesseista, hyvä talousosaaminen, strateginen ajattelutapa, rohkeutta kyseenalaistaa, itsenäisyyttä, oma-aloitteisuutta sekä kyky argumentoida valintoja. Partanen (2001) mainitsee toki controllerin osaamiselta vaaditun laajan kirjon, mutta toisaalta toteaa, että tärkeintä on kuitenkin oppia hyödyntämään organisaation kokonaisosaamista tiimityöskentelyn avulla. (Partanen 2001)

Busineksen vetäjän luottomiehen roolimetaforan ja sen mukaisen toiminnan omaksumisen esteinä ovat usein resurssit, yrityksen ominaispiirteet sekä controllereiden taloushallinnon perehtyneisyys. Etenkin pienissä ja keskisuurissa yrityksissä taloushallinnon toiminnon pieni koko johtaa usein siihen, että pakolliset laskentatehtävät vievät suurimman osan ajasta, jolloin controllerin tehtäväkuvan laajeneminen busineksen vetäjän luottomieheksi estyy. Suuremmissa yrityksissä voi puolestaan ongelmia roolin toteutumiseen aiheuttaa suureen kokoon liittyvät raportointivastuut sekä laajamittaiset kehityshankkeet. Jotta muutos kohti roolia tapahtuisi, tulee johdon sekä controllerin olla samaa mieltä controllerin roolin muutoksesta (Lambert & Sponem 2012) ja johdon tulee oppia hyödyntämään controlleria liiketoiminnan tukena. (Partanen 2001)

3.4 Tulevaisuusorientoituneet roolit

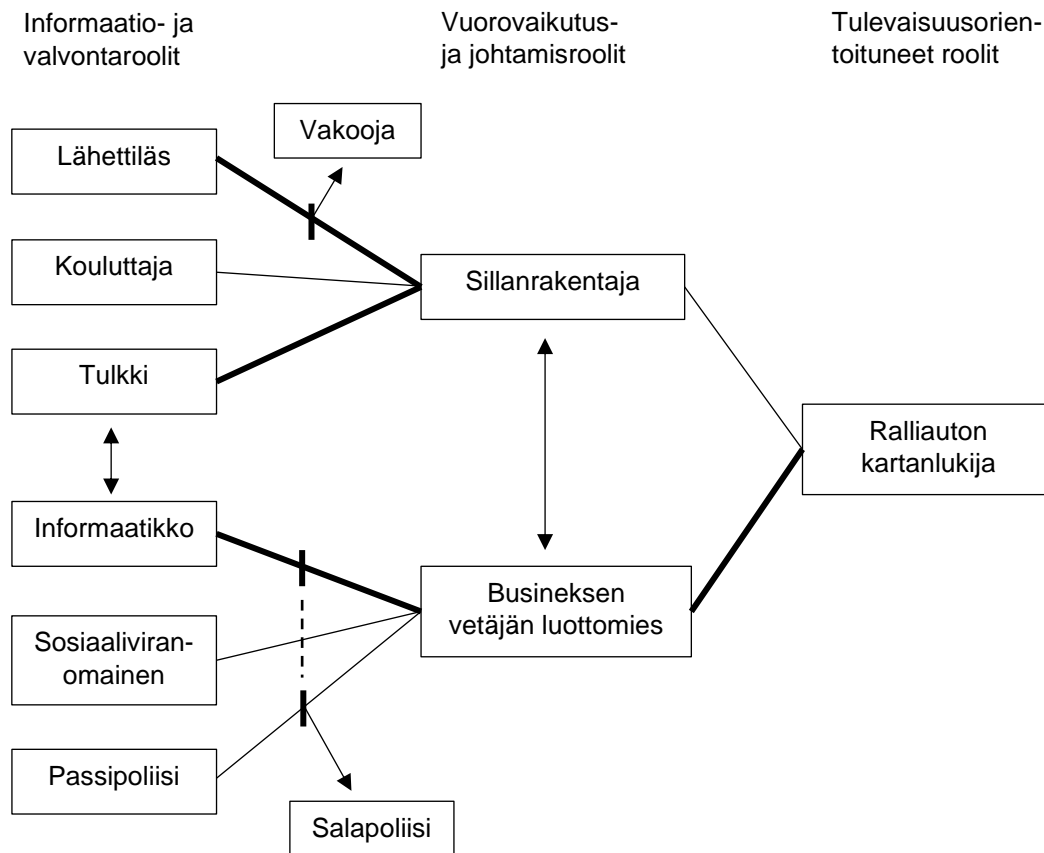
Ralliauton kartanlukija kuvaa metaforana controlleria, jonka keskeinen tehtävä on analysoida yrityksen tulevaisuuden liiketoimintamahdollisuuksiin vaikuttavia tekijöitä ja ilmiöitä. Verrattuna busineksen vetäjän luottomies -metaforaan, on ralliauton kartanlukijan rooli vielä laajempi ja strategisempi, jonka omaksumiseen

vaaditaan suoriutumista liiketoiminnan tukemisesta. Laajeneminen tarkoittaa sitä, että controller kykenee yhä enemmän suuntaamaan näkökulmaansa tulevaisuuteen liiketoimintayksikköä koskevissa suunnitelmissa seuraamalla markkinoita ja yrityksen ulkopuolella tapahtuvia asioita. (Partanen 2001)

Jotta controller pystyy perustamaan ennusteensa odotuksiin ja uskomuksiin tulevasta, tulee hänen tuntea organisaation nykytilanne läpikotaisin. Partanen (2001) mukaan controllerin toiminta tulee perustumaan ralliauton kartanlukijalla yhä enemmän ennakoimiseen, jossa tärkeäksi muodostuu nopea reagointi eri muutossignaaleihin. Koska controllerin toiminta on kontekstiin sidottua, tulee hänellä olla kyky esittää tulevaisuusorientoitunut näkemyksensä joustavasti eri konteksteissa sidosryhmille. Vaikeasti hahmotettavat tulevaisuudennäkymät vaativat hyviä kommunikointitaitoja, kun taas innovatiivisten ehdotusten antaminen vaatii luovuutta ja ennakkoluulottomuutta. Ralliauton kartanlukija syntyy erilaisten informaation- ja valvontaroolien sekä vuorovaikutus- ja johtamisroolien tuloksena. (Partanen 2001)

3.5 Yhteenveto roolimetaforista

Eri metaforien kuvaamissa rooleissa toimiminen mahdollistaa kokemukseen perustuvan oppimisen kautta uusien roolien omaksumisen. Kuvio 4 nähdäänkin noudattavan aikaisemmin kirjallisuudessa esitetyn Granlundin & Lukan (1997, 1998a) tutkimuksien kaltaista controllerin roolin laajentumista. Partanen (2001) mallissa roolit ikään kuin kehittyvät informaatio- ja valvontaroleista kohti vuorovaikutus- ja johtamisrooleja, joista lopulta kohti tulevaisuusorientoitunutta ralliauton kartanlukijan roolia. Kaksisuuntaiset nuolet kuvaavat eri roolien välisiä kytköksiä ja paksunnetut viivat puolestaan tiettyjen roolien erityisasemaa laajentuneiden roolien oppimisessa. Kehittyneempiin rooleihin siirtymisen esteinä ovat vakooja ja salapoliisi -roolit, jotka ovat merkittynä kuviossa 4 poikkiviivoin.



Kuvio 4. Roolimetaforien väliset yhteydet (Partanen 2001, 176).

Partanen (2001) huomauttaa, että roolit ja niissä toimiminen eivät sulje pois muita rooleja eikä niissä toimimista. Controllerin on mahdollista vaihtaa rooliaan tilanteen mukaan ja toimia jopa useissa eri roolimetaforien esittämässä rooleissa samanaikaisesti. Malli ei myöskään sulje pois sitä, että controller saattaa toimia täysin roolinsa vastaisesti ja jopa epäonnistua siinä. Lisäksi kuvion 4 malli täydentää osaltaan Granlundin ja Lukan (1997, 1998a) esittämää mallia siten, että siinä tulee huomioiduksi myös controllerin strategisen suunnittelun rooli. (Partanen 2001)

4 Tutkimusmenetelmät ja -aineisto

Tässä luvussa esitellään tutkimuksessa käytetyt erilaiset tutkimusmenetelmät ja perustellaan ne tutkimuksen kannalta sopiviksi. Lisäksi tässä luvussa pyritään tuomaan esille mahdollisimman yksityiskohtaisesti ja läpinäkyvästi tutkimuksessa käytetyn aineiston otanta, keruu sekä analysointi.

4.1 Tutkimusmenetelmät

Tutkimus toteutettiin kvalitatiivisena eli laadullisena tutkimuksena, jossa tutkimustyyppinä käytettiin johdon laskentatoimelle tyypillistä tapaustutkimusta (Hirsjärvi, Remes & Sajavaara 1997). Menetelmällisesti laadullinen tutkimus mahdollistaa parhaiten syvällisen ymmärryksen saavuttamisen roolin kokemisesta ja tukee myös muita jäljempänä tutkimuksessa esitettäviä menetelmävalintoja. Tapaustutkimuksen valintaa puolestaan tukee sen soveltuvuus juuri monimutkaisten tutkittavien ilmiöiden tarkasteluun hakemalla vastauksia kysymyksiin ”miten” ja ”miksi” (Laine, Bamberg & Jokinen 2007). Sosiaalitieteen mukaisessa tutkimuskonstruktiossa tapaustutkimukseen olennaisesti liittyvä kontekstisidonnainen tieto auttaa tutkijaa saamaan syvällistä tietoa juuri lääketeollisuudessa vallitsevasta tilasta. Lisäksi kontekstisidonnaisella tiedolla on olennainen rooli hyödyn näkökulmasta siinä, mitä tutkijan ja tutkimuksen kohteena olevien henkilöiden voidaan katsoa oppivan tapauksesta. (Flyvbjerg 2006)

Aineistonkeruumenetelmänä käytettiin haastatteluita, jotka toimivat tutkimuksen primaariaineistona, sillä aikaisempaa aineistoa kyseisestä aiheesta ei ollut saatavilla. Aineistonkeruumenetelmän valintaa ohjasivat olennaisesti myös käytettävissä olevat ajalliset ja taloudelliset resurssit. Haastattelut toteutettiin puolistrukturoituina eli teemahaastatteluina (Tuomi & Sarajärvi 2009). Teemoja haastatteluun valittiin teorian perusteella yhteensä viisi kappaletta (kts. Liite 1). Teemahaastattelut tarjoavat tutkijalle mahdollisuuden kerätä joustavasti mahdollisimman syviä vastauksia samalla toistaen kysymyksiä tai tarkentaen niitä erinäisten lisäkysymyksiä avulla (Hirsjärvi et. al. 1997; Tuomi et. al. 2009), mikä on tärkeää tutkimuksen monimutkaisen ja sidosteisen aiheen vuoksi. Valmiiksi

teemoitettujen kysymyksien etuna nähdään myös niiden analysoimisen helppous valmiiden teemojen ansiosta. Lisäksi haastatteluiden koetaan tarjoavan parhaimman mahdollisuuden tutkijan ja haastateltavan väliseen luottamussuhteeseen keskusteltaessa hyvinkin henkilökohtaisesti koettavasta ilmiöstä.

Haastatteluista saatava aineisto analysoitiin käyttämällä sisällönanalyysiä. Aineistoa lähestyttiin abduktiivisesti eli teoriasidonnaisesti, jolloin kyseessä on eräänlainen analyysitriangulaatio yhdistäen induktiivisen ja deduktiivisen päättelyn. (Tuomi & Sarajarvi 2002) Tällöin päättelyä voidaan suorittaa niin teorialähtöisesti kuin aineistolähtöisestikin. Abduktiivinen päättely tarjoaa täten tutkijalle monipuolisemmat mahdollisuudet löytää merkityksiä aineistosta. Tutkimuksen aiheen laajuus huomioiden pidetään perusteltuna mahdollisuutta hakea teoriasta ohjausta merkityksien tulkitsemiseen analyysissa. Osaltaan abduktiivisen päättelyn valitsemiseen vaikuttaa myös haastattelujen suorittaminen teemahaastatteluina. Teemahaastattelut perustuvat jo itsessään eräänlaisiin teoreettisiin olettamuksiin ja tutkijan ennakkokäsityksiin tutkittavasta ilmiöstä, minkä vuoksi pelkkä aineistolähtöinen päättely nähdään hieman harhaanjohtavana (Eskola & Suoranta 1998).

Ensin aineisto litteroitiin tarkasti, jonka jälkeen siihen perehdyttiin perinpohjaisesti lukemalla aineisto useaan kertaan läpi. Aineiston analysoiminen suoritettiin jakamalla se teoriaan pohjautuvien haastatteluteemojen mukaisesti. Käytetyt teemat toimivat siis ensimmäisen asteen koodauksena aineistolle. Seuraavaksi aineistoa käytiin läpi koodaamalla sitä systemaattisesti tarkempiin alateemoihin. Teemoittelu katsotaan sopivan aikaisempiin menetelmävalintoihin erinomaisesti, koska onnistunut teemoittelu vaatii teorian ja empirian välistä vuorovaikutusta (Eskola & Suoranta 1998), minkä abduktiivinen päättely analyysissa mahdollistaa. Teemoihin koodaamisen avulla aineistosta voidaan käsitellä tarpeen mukaan joko pääteemojen tai tarkentuneiden alateemojen mukaisesti. Kulloiseenkin teemaan liittyviin kohtiin tehtiin muistiinpanoja ja teemoja koskevat tekstikohdat merkittiin alleviivaten myöhempää tarkastelua varten.

Kun aineisto saatiin järjestettyä alateemoihin, jatkettiin analyysia tyypittelyllä. Tyypittelyn tarkoituksena oli etsiä aineiston teemoista samankaltaisuuksia ja eroavaisuuksia. Tyypittely auttaa tutkijaa ryhmittelemään aineistoa tiivistämällä ja tyypittelemällä sitä laajemmaksi kokonaisuudeksi, kuin yksittäiset tekstikohdat itsessään ovat (Eskola & Suoranta 1998). Tyypittelyn tarjoamien kokonaisuuksien avulla pyrittiin luomaan riittävän tarkka kuva ilmiöstä ja vastaamaan apututkimuskysymyksiin. Lopulta aineiston sekä apututkimuskysymysten vastauksien avulla vastattiin itse päätutkimuskysymykseen.

4.2 Tutkimusaineisto

Tutkimuksen aineiston otanta suoritettiin niin sanottuna mukavuusotantana (Robson 2002). Tutkijan aikaisemmat kontaktit lääketeollisuuteen olivat merkittävässä roolissa haastateltavia valittaessa. Aineiston keruu aloitettiin ottamalla yhteyttä yhteensä kymmeneen alan yritykseen sähköpostitse ja puhelimitse. Aikataulusta johtuvista syistä mukavuusotantaa voitiin pitää perusteltuna, sillä valmiiden kontaktien avulla onnistuttiin haastattelemaan seitsemää henkilöä viidestä eri lääketeollisuuden yrityksestä hyvinkin lyhyellä aikajänteellä. Ilman valmiita kontakteja haastateltavien rekrytoiminen olisi vienyt merkittävästi enemmän aikaa, sillä talousosastojen henkilöiden yhteystiedot ovat usein vaikeasti saatavilla ja harvoin julkisia.

Lopulta kahdesta yrityksestä haastateltiin kahta henkilöä ja lopuista kolmesta yrityksestä kustakin yhtä henkilöä. Nämä seitsemän henkilöä suostuivat haastateltaviksi muiden kontaktoitujen henkilöiden kieltäytyessä tai jättäessä vastaamatta haastattelupyyntöihin. Haastateltavat henkilöt kuitenkin valikoituivat tutkimukseen asemansa ja työtehtäviensä vuoksi, jotta tutkimuksen rajaukset täyttyisivät. Kaikki haastateltavat yritykset asettuivat mukavuusotannasta huolimatta kokoluokissaan melko vertailukelpoiselle tasolle uusimpien saatavilla olevien tilinpäätöksien liikevaihtoluokkien osalta (60-100 milj. euroa), vaikkakin yrityksiä terapia-alueissa olikin eroja. Edellä mainitut yritykset olivat kaikki kansainvälisiä toimijoita, joten tutkimukseen osallistuvat haastateltavat työskentelivät näiden konsernien suomalaisissa tytäryhtiöissä.

Haastateltavia valittaessa controller-titteliä ei pidetty välttämättömänä kriteerinä haastatteluun mukaan ottamiselle, sillä eri yritysten välillä esiintyy huomattavia eroja samankaltaisia tehtäviä sisältävissä tittleissä. Controllereilla tarkoitettiin tässä yhteydessä henkilöitä, jotka toimivat pääsääntöisesti johdon laskentatoimen tehtävissä. Käytännön syistä poissulkukriteerinä ei suoranaisesti kuitenkaan ollut henkilön työnkuva, johon kuului tehtäviä myös ulkoisen laskennan puolelta. Pääsääntöisesti Suomessa toimivat lääketeollisuuden yritykset ovat muutamaa yritystä lukuun ottamatta käytännössä markkinointiyhtiöitä, joilla saattaa kuitenkin olla jonkinlaista tutkimus- ja kehitystoimintaa Suomessa. Tämän vuoksi yrityksillä ei välttämättä ole erikseen määriteltyjä johdon -ja ulkoisen laskentatoimen henkilöitä, jolloin controllereiden työnkuva saattaa sisältää tehtäviä niin johdon kuin ulkoisenkin laskennan puolelta.

Tutkimukseen suostuneille haastateltaville lähetettiin etukäteen tutustuttavaksi haastattelukysymykset (Liite 1), suostumuslomake, tietosuojailmoitus sekä erillisenä liitteenä haastattelukysymyksessä 4b käytettävä Partasen (2001) malli roolimetaforien välisistä yhteyksistä (Kuvio 4). Lisäksi haastatteluja varten kaikille haastateltaville toimitettiin anonymiteettia koskeva sitoumus tutkimuksen luottamuksellisuuden varmistamiseksi.

Kaikki haastattelut suoritettiin haastateltavien henkilöiden työpaikoilla kasvotusten aikavälillä 17.5.-24.5.2019. Henkilökohtaiset haastattelut ja anonymiteetin tarjoama turva katsottiin tehokkaimmaksi tavaksi kerätä syviä ja totuusarvoltaan luotettavia vastauksia. Haastattelut kestivät kukin keskimäärin noin tunnin ja kaikki teemahaastattelurungon kysymykset esitettiin samassa järjestyksessä jokaiselle haastateltavalle, jotta vastaukset pysyisivät yhdenmukaisessa järjestyksessä. Tarkentavia kysymyksiä esitettiin tarpeen mukaan, riippuen haastateltavan vastausten laajuudesta. Samalla pyrittiin varmistamaan siitä, että kukin haastateltava on ymmärtänyt kysymykset samalla tavalla. Samaan aikaan pyrittiin kuitenkin välttämään haastateltavien johdattelua aiheessa. Jokainen haastattelu nauhoitettiin myöhemmänä tapahtuvaa litterointia varten. Litteroinnin tarkoituksena oli varmistua vastauksien todenmukaisuudesta sekä helpottaa analyysin tekemistä.

Taulukko 3. Haastateltavien kuvaus.

Haastateltava	Koulutus	Työkokemus (laskennasta)	Tehtäväkuvaus	Haastattelun kesto
H1	KTM	4 vuotta	Kuukausiraportointi, markkinointibudjetti, prosessien kehittäminen, operationaaliset kust.	32 min
H2	MBA, BBA	22 vuotta	Myynnin ja kulujen raportointi, tuloslaskelma, budjetointi, myynnin ennustaminen, kentän seuranta, bonusten laskenta	1 h 43 min
H3	Tradenomi	12 vuotta	Talusojohtaminen, suunnitteluprosessien koordinoiminen	44 min
H4	KTM	11,5 vuotta	Liiketoiminnan partnerointi, business caset, myyntiennusteiden laatiminen, budjettien hallinta	49 min
H5	KTM	18 vuotta	Koko sisäinen laskenta	56 min
H6	KTM	20 vuotta	Kirjanpito, business controller -toiminto, liiketoiminnan sparraus	48 min
H7	KTM	9 vuotta	Liiketoiminnan partnerointi, päätöksenteon tukeminen, budjetointi, raportointi	1 h 6min

Lähes kaikki haastateltavat olivat työskennelleet laskennan parissa monia vuosia ja usein heillä olikin vastualueinaan yksi tai useampi liiketoimintayksikkö. Lisäksi kolme henkilöä haastateltavista työskenteli esimiesasemassa organisaatiossaan. Taulukossa 3 esitetään kootusti tiedot haastateltavista.

5 Tutkimustulokset

Tässä luvussa käydään läpi tutkimuksen empiirisessä osassa esille tulleet tärkeimmät tutkimustulokset teoriaan pohjautuvien teemojen mukaisesti. Tuloksien raportoinnissa huomioitujen haastateltavien määrä on seitsemän (n=7).

5.1 Controllerin asemointi

Empirian ensimmäinen teema koskee controller-funktion järjestämistä lääketeollisuudessa. Lisäksi tarkastellaan syitä sen järjestämisen taustalla erilaisien positiivisten ja negatiivisten seikkojen kautta. Teema käsittelee myös controllerin kanssakäymistä johdon ja muiden eri yksiköiden välillä sekä tarkastelee controllerin asemaa päätöksenteossa ja johtamisessa.

5.1.1 Controller-funktion järjestäminen lääketeollisuuden yrityksissä

Haastatteluissa kävi ilmi, että controller-funktiot ovat lääketeollisuudessa järjestetty hyvin eri tavoin riippuen tarkasteltavasta organisaatiosta. Suomessa toimivat lääkeyhtiöt ovat usein konserniensa tytäryhtiöitä ja organisaatiot ovat usein niin sanottuja alueorganisaatioita, joihin kuuluu Suomen lisäksi myös muita maita - tyyppillisesti Pohjoismaita, Baltian maita tai esimerkiksi Benelux-maita. Suomalaisen tytäryhtiöiden sisällä toiminnot on jaettu liiketoimintayksiköihin, joita lääketeollisuudessa usein kutsutaan myös terapia-alueiksi. Liiketoimintayksiköiden määrä vaihtelee yritysten välillä eri yhtiöiden keskittyessä yleensä niille ominaisiin terapia-alueisiin.

Alueorganisaatioiden vuoksi Suomessa toimiva controller voi tukea toiminnallaan oman maansa tiettyä liiketoimintayksikköä tai sen lisäksi myös muiden alueorganisaation maiden samaa liiketoimintayksikköä. Yksi controller voi myös vaihtoehtoisesti tukea useampaa liiketoimintayksikköä vain Suomessa tai edellisen tavoin useassa eri maassa yhtäaikaisesti. Yhdessä haastateltavista yrityksistä controller jopa johti Suomessa liiketoimintayksikköä, jota hän myös samanaikaisesti tuki useammassa eri alueorganisaationsa maassa. Haastatteluissa nousi esille

hyviä ja huonoja puolia liittyen yhden tai useamman liiketoimintayksikön tukemiseen.

”Jos sul on monta liiketoimintayksikköä, nii sul on aika paljon niitä tuotteita ja sun on vaikeempi päästä siihen bisnekseen sisään.” (H6)

”Nyt ku sä keskityt tähän yhteen nicheeseen [liiketoimintayksikköön], yhteen pieneen alueeseen, nii toki sul tulee syvällisempi tieto, mut sit sä et nää metsää puilta - - ja sen takii me kokoonnutaa jatkuvasti ja jutellaan asioista, kerrotaa miten bisnes menee, jotta se tietotaito pysyy koko firman tuloksesta.” (H2)

Haastatelluista yrityksistä kahdella oli käytössään malli, jossa controller tukee toiminnallaan useaa maata samanaikaisesti. Kahdella muulla organisaatiolla oli puolestaan käytössä malli, jossa he controllerista riippuen tukevat joko vain Suomea tai useampaa maata. Toisella yrityksellä näistä kahdesta oli pilottihankkeen kautta tarkoitus siirtyä kohti mallia, jossa controller tukee yhtä liiketoimintayksikköä monessa maassa. Tutkittavista yrityksistä ainoastaan yhdellä oli käytössään malli, jossa controller tuki liiketoimintayksiköitä vain Suomessa.

”Meillä on monta liiketoimintayksikköä ja jokainen näistä henkilöistä [controllereista] sit tukee useampaa liiketoimintaa. - - Meillä lokaalit ihmiset tukee lokaalia liiketoimintayksikköä. - - Mut se mejän seuraava steppi on sitte, että me vaihdetaan suuntaa - - et sit me vaihdetaa niin, että yks ihminen ei tue enää lokaalia, vaa se tukee yhtä liiketoimintayksikköä läpi maiden.” (H6)

”Koska meil on Suomessa vaa yksi controller, nii tottakai nää kaikki terapia-alueet kuuluu sit siihen mun kokonaisuuteen. Kokonaisuus on joo hyvin laaja ja hyvin erilaiset terapia-alueet, mutta sitten taas se on ihan yhden ihmisen hallittavissa onneksi.” (H7)

Konsernit hyödyntävät alueorganisaatioiden maiden samankaltaisia markkinoita keskittäessään controllereita tiettyihin maihin hoitamaan kyseisen maan tai useiden maiden liiketoimintayksiköitä. Toinen syy alueellistamiseen piilee joidenkin maiden

markkinoiden yksinkertaisuudessa ja pienessä koossa, mikä mahdollistaa näiden maiden hoitamisen toisesta maasta käsin hieman keskitetympin.

”Luulen et se on vaa sillee, et riippuu kuin monimutkasta bisnes on eri maissa. Jossain maissa on enemmän asiakkaita. Esimerkiks Norjassa on enemmän päivittäistavarapuolella tuotteita. Tollasii pieniä asioita, jotka vaikuttaa siihen kuinka sujuvaa se business on ja miten paljon säännöstelyä. Ja sit, et miten iso se [markkina] on, et kuinka paljon se tuottaa töitä. Eli siellä pärjätää vähemmällä työllä, kun esimerkiksi Ruotsissa, joka on vähä monimutkaisempi ja isompi.” (H1)

Lähestulkoon jokaisella konsernilla on erikseen oma keskitetty emoyhtiön tai alueorganisaation controller tai controller-tiimi, jonka tehtävänä on hoitaa yleisemmän tason valvontaa Suomessa työskentelevien controllereiden tukiessa liiketoimintayksiköiden liiketoimintaa. Suomalaisessa kontekstissa controllerit siis työskentelevät pääsääntöisesti johdon laskentatoimen parissa, mutta muutamalla controllerilla on joitain vastuita myös ulkoisen laskennan puolelta. Erään controllerin osalta ulkoinen laskenta saattaa tulla esille viimekäden vastuuna ulkoisen laskennan oikeellisuuden osalta, vaikkakaan controller ei itse ulkoisen laskennan lopputulokseen työpanoksellaan juuri vaikuta.

”Varsinainen numeroiden murskaus osuus eli tuloslaskelman teko, nii meil on kolme kaverii, jotka tekee sitä erikseen. Eli saadaan niin sanottu emoyhtiöraportointi sieltä ja meidän tehtävä [Suomessa] on keskittyä busineksen pyörittämiseen, tukemiseen ja analysointiin.” (H2)

”No vähän tulee tehtyä myös financial controllerin hommia, mut se on ehkä aika yleisellä tasolla, et hyväksymistä ja valvontaa. - - Meillä on eka pääasiallinen tehtävä tällänen business partnering.” (H4)

Monissa organisaatioissa on tehty uudistuksia vuosien varrella. Haastatteluissa nousee eniten esille aikaa vievien ja yksinkertaisempien toimintojen ulkoistaminen palvelukeskuksiin. Tällaisia toimintoja ovat muun muassa kirjanpito, laskutus ja tiedon tuottaminen. Haastateltavien mukaan tällä muutoksella tavoitellaan

tilannetta, jossa controllerin Suomessa tarvitsee suorittaa vähemmän näitä rutiininomaisia työtehtäviä ja keskittyminen vaativampiin analyyseihin ja liiketoimintayksiköiden tukemiseen mahdollistuu paremmin. Haastateltavien yritysten palvelukeskuksista tai emoyhtiön keskitetyistä controller-palveluista ei yksikään sijainnut Suomessa.

”Muut työt tehdä si Tanskassa. Tämmönen Pohjoismaiden financial controller ja sit on näitä palvelukeskuksia ympäri maailmaa, jotka tekee enemmän näitä tarkistuksia. - - Yleisestikin globaaleissa yrityksissä kaikki, sanotaan manuaaliset, työt on pyritty siirtämään palvelukeskuksiin, et kuitenkin se pääasiallinen funktio olis se business partnering.” (H4)

”Aikasemmin meillä oli maakohtaiset organisaatiot - - silloin meillä oli myös kirjanpito ja talousyksikkö, mut nykyään nää on kaikki ulkoistettu eli meil on globaalit palvelukeskukset mihin me ollaan siirretty kaikki toiminnot. Tää controller-toiminto on ainoa, mikä on oikeestaan jäljellä [Suomessa].” (H2)

Haastatteluiden perusteella controller-funktiot ovat lääketeollisuuden yrityksissä melko pieniä. Tavanomainen henkilömäärä haastateltavien kesken on yhdestä viiteen controlleria per yritys funktion esimiehet mukaan laskettuna. Haastatelluista seitsemästä controllerista kolme on mukana yrityksensä johtoryhmässä. Nämä kaikki kolme henkilöä ovat esimiestason controllereita. Controllerin oleminen osana johtoryhmää nähdään yleisesti haastateltavien kesken hyvin positiivisena ja lisäarvoa tuovana seikkana.

”Kuka hoitaa tätä controller puolta ja hoitaa tätä sisäistä laskentaa on se henkilö, joka istuu johtoryhmässä. - - Siinä on se vahvuus, et ymmärtää mitä tuol bisneksessä tapahtuu, ku sä oot kuitenkin se henkilö, joka analysoi ne luvut ja tietyll tavalla tuottaa tietoa päätöksenteon tueksi. Nii sit ku istut vielä siellä, missä niitä päätöksiä tehdään ja oot niiku vaikuttamassa niihin päätöksiin, nii se on tosi hyvä kokonaisuus.” (H5)

”Kyl se controller on otettu [johtoryhmään] meillä jo onneks kauan sitte. Se, että talousjohtaja on johtoryhmän kokouksessa, ei riitä. Huippufirma ottaa sinne sen controllerin just sen takii, et ne kuulee kaiken ja ne pystyy sen jälkee talousjohtajan kans käymää läpi, mitä meidän pitää tehdä seuraavaks. Sä pystyt auttaa paremmin, jos sä saat olla mukana ja jos siel tulee numerosekoiluja ja muita, nii sä pystyt ole siel paikalla ja auttaa. Mä tiedän nää detailit, talousjohtajat ei voi millää, eikä tarvi tietää kaikkii detaileja.” (H2)

Haastatteluista käy ilmi, että controllerit tuottavat tietoa ja raportoivat hieman eri henkilöille sekä organisaation osille. Koska controllerin pääsääntöinen tehtävä lääketeollisuudessa on tukea liiketoimintayksikköä, niin hän ensisijaisesti tuottaa myös tietoa sille. Huomion arvoisena seikkana nousee esille myös se, että raportointilinjat ja tiedon tuottamisen kohteet eivät välttämättä ole samoja kuten seuraavasta sitaatista voidaan päätellä.

”Se on vähä eriasia et raportointilinjat ja sitte niiku kenelle mä tuotan tietoa. Mä raportoin talousjohtajalle, hän on mun niiku hallinnollinen esimies, eikä mul oo niiku minkäälaista raportointilinjaa tonne business puolelle, mutta sinne mä tuotan sitä tietoo.” (H3)

Osa haastateltavista kertoo kuitenkin tuottavansa tietoa laajemmin koko organisaatiolle. Esille keskustelussa nousee vahvasti controllerin keskeinen rooli organisaatiossa sekä controllerin tuottaman tiedon merkitys koko organisaation toiminnalle.

”Tietoahan tuotetaan koko organisaatiolle. Jos ajattelee, et controllerin vastuulla on myös kaikki tää tämmönen kustannuspaikkarakenne ja mikä liittyy sisäiseen laskentaan, nii silloinhan sä oot tekemisissä koko organisaation kanssa. Samoiten, jos mietitää budjetointia ja ennustamista, nii siinä tulee sit jo tietty osa organisaatiosta, ei pelkästään business unittien vetäjät...” (H5)

Edellä mainitun hallinnollisen esimiehen lisäksi raportointilinjaan kuuluu usein organisaatorakenteiden vuoksi alueorganisaation alueita. Luonnollisesti

suomalaisista tytäryhtiöistä tehdään myös säännöllisin väliajoin konsernin emoyhtiöön saakka ulottuvaa raportointia.

5.1.2 Kanssakäyminen, johtaminen ja päätöksenteko

Haastatteluiden perusteella controller on paljon kanssakäymisissä yrityksen johdon kanssa. Monesti osa kanssakäymisestä tapahtuu erilaisissa kuukausittain järjestettävissä kokouksissa, joissa käydään yrityksen johdon kanssa läpi esimerkiksi myyntejä, budjetteja, ennusteita ja varastotasoja. Nämä tapaamiset ovat usein luonteeltaan ennalta sovittuja ja strukturoituja.

”Periaatteessa meillä on tiettyjä kuukausittaisia kokouksia, et käydään läpi edelliskuukauden myyntejä ja mitä on tulossa. Nii tää on ehkä semmosta strukturoitua, johon pitää valmistaa sit tietyt raportit ja niin edelleen. - - Muuten toki tarpeen mukaan.” (H4)

Siihen kuinka useasti kanssakäymistä tapahtuu kuukausitapaamisten lisäksi, vaikuttaa usein myös haastateltavien lääketeollisuuden organisaatioiden ja tiimien pieni koko. Pienissä organisaatioissa kanssakäymisen kuvaillaan olevan jatkuvaa ja controller sekä johto sijaitsevat jopa fyysisesti hyvin lähellä toisiaan, mikä helpottaa päivittäistä tiedonvaihtoa. Jatkuva kanssakäyminen voidaan katsoa myös eräänlaiseksi osoitukseksi controllerin liiketoimintaintegraatiosta yrityksessä.

”Mä voin sanoa, että päivittäin. - - Aikasemmin meillä on talous istunu tuolla omanaan et nyt meil siirrytti tohon, et on toimari, minä, henkilöstöjohto ja me ollaa fyysisestikkii aivan vierekkäin. Ja sekin kertoo mun mielestä roolin merkityksestä.” (H5)

”Jos puhutaa yrityksen johdosta, niiku maajohto, nii meil on aika pieni organisaatio loppujen lopuks eli aika jatkuvasti.” (H1)

Kanssakäymisen luonne toki vaihtelee riippuen siitä, onko controller yhteydessä liiketoimintayksikön, maatason vai aluetason johtoon, koska ne saattavat sijaita eri

maissa, kuten haastateltavat aikaisemmin mainitsivat. Modernina aikakautena on hyvin tavallista, että controller hoitaa osan tapaamisistaan sähköisten apuvälineiden avulla ja tarvittaessa toki matkustaa tapaamisiin.

Kanssakäyminen yrityksen johdon kanssa herättää kysymyksen siitä, osallistuvatko controllerit myös päätöksentekoon ja johtamiseen. Kysymykseen vaikuttaa se, miten päätöksentekoon osallistuminen määritellään. Tämän koetaan haastateltavien välillä hieman eri tavalla. Lähtökohtaisesti kyse on siitä, katsotaanko päätöksenteon tukeminen osallistumiseksi päätöksentekoon. Haastateltavista neljä kertoo osallistuvansa päätöksentekoon. Päätöksentekoprosessiin kytkeytyy vahvasti havaintojen esittäminen, suositusten antaminen ja ehdotusten haastaminen. Osakseen kysymys on myös siitä, että controllerin tulee liiketoimintayksikön osana tietää, mitä tulee tapahtumaan voidakseen olla osa liiketoimintayksikköä. Toisaalta päätöksen tekeminen saattaa vaatia controllerilla olevaa tietoa.

”Osallistuu. Et tietyl tavalla ku ajattelee, et sä oot se ihminen, jolla on se [tieto], sä oot melkein ainoa ihminen talossa, jolla on ne numerot ja sä oot tietyl tapaa se ainoa, joka näkee sen koko kuvan koko ajan.” (H5)

”Koen pystyväni vaikuttamaan erittäin paljon siihen, mitä me tehää, miten me tehää ja miksi me tehää. Ja joka ikisessä päätöksenteossa mejän franchises mä oon mukana, koska mun pitää tietää. Yleensä ne on niitä mun numeroita mitä katellaa.” (H2)

Loput kolme controlleria kertoivat tukevansa päätöksentekoa, mutta eivät kokeneet varsinaisesti olevan päätöksentekovastuussa edellisten haastateltavien tavalla. Aineistosta nousi esille johtoryhmässä olemiseen liittyvä vaikutusvalta päätöksenteossa. Mikäli vastaajat olivat johtoryhmän jäseniä, kokivat he olevansa mukana päätöksenteossa ja voivansa vaikuttaa enemmän päätöksentekoon. Samalla haastateltava H7 perustelee päätöksentekovastuun olevan osaksi liitoksissa juuri johtoryhmässä olemiseen.

”Meidän firmassa controller ei ole virallisesti johtoryhmän jäsen. Elikkä siinä mielessä ei oo semmosta päätöksentekovastuuta, mut aika usein tietysti tuottaa semmosta informaatiota, mikä vaikuttaa relevantisti päätöksentekoon - - et mun pitää olla se henkilö, joka pystyy tälläsen tietynlaisen financial insightin antamaa, mitä muilla henkilöillä ei välttämättä ole. - - Et siinä mielessä sparraan päätöksenteossa, mutta sellasta päätöksentekovastuuta ei ole.” (H7)

Controllerin päätöksentekoon tuoma tieto puolestaan on yrityksen taloudelliseen tilanteeseen perustuvaa tietoa. Controllereiden tukiessa liiketoimintayksiköitä odotetaan heiltä pääasiallisesti tilannetietoja liiketoimintayksiköiden tilanteesta. Taloudellisella tiedolla katsotaan olevan positiivista tulosta tavoittelevassa liiketoiminnassa päätöksenteossa usein merkittävä rooli. Pelkkien lukujen tueksi controllerin odotetaan kykenevän tarjoavan selityksiä reaalimaailman tapahtumista.

Haastatteluista käy myös ilmi, että kenenkään haastateltavien yritysten controllereista ei tarvitse tuottaa muilla toimialoilla perinteisiksi katsottuja tuotantolaskelmia päätöksentekoa varten, sillä lääketeollisuuden organisaatiot ovat Suomessa pääsääntöisesti vain myyntiorganisaatioita muutamaa poikkeusta lukuun ottamatta.

”Sehän on iso ero moneen muuhun firmaan, et me ollaan vaa myyntiyksiköitä. Et meilhän ei oo täällä tuotantoa. Meidän ei tarvi niiku tuotantolaskelmia tehdä ollenkaan, mut meil on vaikutettavissa oleva tulos eli myynti miinus siihen liittyvät markkinointikulut on se tulos.” (H2)

Jotta controller pystyisi tuottamaan tarpeellista tietoa päätöksenteon tueksi, tulee hänen itsensä hankkia tarpeeksi tietoa ja ymmärrystä yrityksen toiminnoista. Verkostoituminen ja yhteistyö eri yksiköiden välillä yrityksen sisällä nähdäänkin erittäin tärkeänä - jopa välttämättömänä - tapana hankkia tietoa ja olla tietoinen asioista, joita yrityksen sisällä tapahtuu. Toinen puoli kanssakäymisessä muiden yksiköiden kanssa on se, että muutkin kuin pelkästään johto tarvitsevat tietoja controllerilta. Haastatteluista välittyi kuva, jossa controller on keskellä yritystä

yhteistyössä koordinoimalla erillisiä tapahtumia ympäri yritystä tuottamalla ja vastaanottamalla tietoa samanaikaisesti.

”Tekee joo todella paljon. Tää koko homma perustuu mun mielestä siihen. - - Sä et saa sitä tietoo ku sitä kautta, et sä oot ihmisten kans ja muiden yksiköiden kanssa.” (H5)

”Joo no me ollaa semmoses asemassa, et meil on aika hyvä semmonen 360-näkymä siihen, et mitä tässä firmassa tapahtuu. Eli tehdään paljonkin [yhteistyötä]. Aika usein se on sitä, et me tarvitaan niiku tiedonjyväsiiä sieltä täältä, mut on myös esimerkkei missä me sit niiku vastavuorosesti taas tuotetaan jotain vaikka meidän hinnottelulle - - Ja ollaa oikeestaa joka puolelle organisaatioo tekemisissä.” (H3)

Laajalle yhteistyölle löytyy toimialalta myös muita selittäviä tekijöitä. Lääketeollisuuden toimiessa ihmisten terveyden parantamiseksi on tuotteiden laatu äärimmäisen vakavasti otettava seikka. Erään haastateltavan mukaan laaduntarkkailu ulottuu controller-toimintoon asti ja velvoittaa niin controllereita kuin muutakin henkilökuntaa olemaan tietoisia toimista mahdollisten haittavaikutustapauksien sattuessa. Lääketeollisuuteen liittyy olennaisena osana myös lääkkeiden korvattavuus, joka erään haastateltavan mukaan määrittää tuotteen tulevaisuuden liiketoimintamahdollisuudet. Tämän vuoksi korvattavuushakemuksia hoitava yksikkö on usein läheisissä tekemisissä controllerin kanssa. Erityishuomiota yhteistyön osalta saa myös logistiikka, sillä lääkkeiden saatavuusongelmat saattavat vaarantaa ihmisten terveyttä ja aiheuttaa erilaisia viranomaisselvityksiä.

Controllerit ovat työssään laajassa yhteistyössä eri yksiköiden kanssa, tietävät paljon tärkeää informaatiota ja tarjoavat korkealaatuista osaamista hyvällä kokonaishahmotuksella liiketoiminnasta. Näiden syiden vuoksi controllerit kokevat saaneensa hyvän aseman ja arvostuksen organisaatioissaan. Kahdessa organisaatioissa controllerin aseman tärkeys on nähty jopa kasvavan entisestään viime aikoina.

”Uskoisin et se on iha hyvä - - tietää aika hyvin busineksen, koska on monen kanssa tekemisissä. Tuntuu sillee, et kokonaishahmotus controllerilla on luonnostaa parempi ku muilla. Ehkä sitä kokonaiskuvan näkemistä arvostetaan, et kysymykset ohjautuu usein finanssille.” (H1)

”Me ollaa erittäin arvostettuja siinä mielessä, ku me autetaa kaikkia. - - Meillä controllerin asema on hyvä. Jokanen firma päättää sen, mitä sä teet sun controllerilla. Sä voit pitää niitä numeron murskaajina tuolla tai sä otat ne mukaa busineksee ja voitat, koska sä saat niin paljon enemmän ja niin paljon nopeemmin, jos me ollaan integroituneina ja mukana”. (H2)

Liiketoimintaintegroituus katsotaan olennaiseksi osaksi controllereiden saavuttamaa hyvää statusta yrityksessä. Erään haastateltavan mukaan Suomessa toimivat lääketeollisuuden controllerit ovat pystyneet vastaamaan liiketoiminnan tarpeisiin paremmin verrattuna muihin Pohjoismaihin.

5.2 Controllerin osaaminen ja valmiudet

Toinen empirian teema pyrkii luomaan kuvan lääketeollisuuden controllerin toimenkuvasta sekä taidoista ja ominaisuuksista, joita työ haastateltavien mielestä vaatii. Samalla pyritään hahmottamaan controllerin yleisimmin käyttämät työkalut sekä tiedonlähteet, joista controller tietonsa kerää. Teeman lopuksi haastateltavat esittävät mielipiteensä tärkeimmästä ajallisesta orientaatiosta työssään.

5.2.1 Tehtävät, työkalut ja tiedonlähteet

Haastatteluissa controllerin tehtävien osalta kaikki controllerit mainitsivat budjetoinnin. Tähän kuului usein budjettien luominen, hallinta ja seuranta hieman controllerista riippuen. Muita tärkeitä tehtäviä olivat myynti- ja kuluennusteiden laatiminen ja seuraaminen, raportointi sekä muiden erilaisten ennusteiden tekeminen. Controller luonnollisesti tuottaa tietoa, mutta sen lisäksi tieto tulee haastattelujen mukaan välittää oikeille henkilöille oikeaan aikaan, jotta sitä voidaan käyttää tehokkaasti päätöksenteon tukena. Tuotetun tiedon ei katsota pelkästään

aina riittävän vaan oletus on, että controller on analysoinut tietoa valmiiksi ja pystyy esittämään siihen liittyen ehdotuksia koskien liiketoimintaa.

”Tässä firmassa on erilaiset ennustamiset, vuosisuunnittelut, budjetoinnit sun muut ollu hyvin korostuneita. Mun henkilökohtanen mielipide on se, että sellasilla asioilla on niiku oikeesti merkitystä, missä sä pääset vaikuttamaa lopputulokseen. - - Et ne työkalut on sit mitä onkaa, mut et työtehtävistä on niiku tärkeimmät ne sparraukset, jotka johtaa johkuu oikeisiin taloudellisiin lopputuloksiin.” (H3)

Ylhäällä mainittujen hieman perinteisempien controllerin tehtävien lisäksi haastatteluissa ilmeni, että lähes kaikki haastateltavat pitivät erittäin tärkeänä tehtävänä haastaa, kyseenalaistaa ja ”sparrata” liiketoimintaa ja sen johtoa. Huomiota herätti erityisesti se, että näiden tehtävien kohdalla haastateltavat usein selittivät tarkemmin, mitä heiltä odotetaan kyseisten tehtävien suhteen. Heidän kertomuksistaan voidaankin päätellä, että kyseiset tehtävät ovat kasvattaneet merkitystään viime aikoina.

”Toimia kuitenkin neuvonantajana ja sparraajana tälle liiketoiminnalle. Noi on semmoset isoimmat asiat tällä hetkellä.” (H6)

Haastatteluista käy myös ilmi, että toisin kuin perinteisemmät controllerin tehtävät, liiketoiminnan sparraaminen ja siinä mukana oleminen saa controllereiden suunnasta kannatusta ja monet heistä pitävät tämänkaltaisia tehtäviä mielenkiintoisina. Vaikuttaa siltä, että työnantajien ja controllereiden toiveet siis kohtaavat edellä mainituissa tehtävissä.

”Aina jos pitää laskea jotain lukuja, nii se on niiku pääasia, mut sit tosiaan myös halutaan, ettei pelkästään ois semmonen lukuihminen, että pystyy sit myös ihan haastamaan niitä ihan käytännön asioistakin, jos niil on joku ehdotus et niitä sit sparraa siinä. Se on ehkä se mielenkiintoinen asia siitä.” (H4)

”Positiivista on se, että tää on hyvin liiketoimintalähtöistä, et sanotaa et ite diggaan siint puolest et on hyvin semmost... lähellä päätöksentekoo ja hyvis semmosis

keskusteluis, et tää ei oo mitää backoffice hommaa. On päässy sinne niiku iholle niin sanotusti. Hyvin lähelle, missä se meidän ydinliiketoiminta niiku on.” (H3)

Suurittaakseen työtehtävänsä lääketeollisuuden controller käyttää työssään pääsääntöisesti Exceliä ja toiminnanohjausjärjestelmä SAP:a. Yrityksen sisäisen tiedon controller hakee itse tai saa sen valmiiksi yrityksen sisäisestä raporttitietokannasta. Laskennan innovaatioista tasapainotettu tulokortti on käytössä vain kahdessa yrityksessä ja monet controllerit kuvailevat tämän tyyppisten innovaatioiden olevan melko vähäisesti käytössä.

Kolme controlleria nostivat esille keskustelujen ja ihmiskontaktien merkityksen sisäisen tiedon keräämisessä, mikä korostaa tehtävien sosiaalista puolta. Lääketeollisuuden erikoispiirteenä tässä yhteydessä voidaan katsoa tukkuliikkeiden osallisuus tärkeänä sisäisenä tiedonlähteenä. Lääketukut nähdään olennaisiksi kumppaneiksi myyntien kohdistuessa jopa 100-prosenttisesti yhdelle tukulle. Controllerit mainitsevat haastatteluissa, että joskus tukku pystyy toimittamaan lääkeyhtiön myynteihin kohdistuvia tietoja jopa laajemmin kuin itse lääkeyhtiö.

”Sit jos ajatellaa sisäisesti, mitä täällä tarvii ja seuraan, nii sehän tulee kaikki organisaatiosta. Toki SAP, raportoinnit ja raportointityökalut ja kaikki mistä saa sitä, mut jollain tavalla mä sanoisin, et se yks semmonen suuri tietolähde on organisaatio [ihmiset].” (H5)

”Mitä meil on myyntidataa, nii sitä on kolmenlaista: me myydään [tukulle], [tukku] myy apteekeille ja apteekit sekä päivittäistavarakaupat myy ulos.” (H1)

Controllerit kertoivat käyttävänsä työssään myös oman yrityksen ulkopuolista tietoa osana toimenkuvaansa. Joko controllerit itse hakevat tarvitsemansa tiedon tai se annetaan heille valmiina liiketoimintayksikön tai analyytikkojen toimesta. Yrityksen ulkopuolisen tiedon kohdalla ulkoiset palveluntarjoajat, kuten Iqvia ja LTK Pharma Marketing ovat yleisimmin käytettyjä. Ulkoiset palveluntarjoajat tarjoavat kattavaa lääkemarkkina- ja kilpailijadataa lääketeollisuuden yrityksille. Erään haastateltavan

mukaan kulloinkin tarpeellista tietoa saatetaan hakea myös omatoimisesti internetistä, joten toimintatavat ovat hyvinkin tilanteesta riippuvia.

”Siis markkinadata tulee ulkopuolelta eli lqvia on jokasessa maassa, joka toimittaa sen markkinadatan, kilpailijadatan. Sit meil on tietysti markkinatutkimusdataa mitä katotaa ja sit katotaa netistä aika paljon et minkälaisii kilpailijaorganisaatioit on ja paljon niillä on resursseja, kun arvioidaan, onko meillä riittävät resurssit verrattuna kilpailijoihin.” (H2)

”Sitte se markkinadata on ehdottoman tärkeätä ja sitä pitää osata tulkita. Sitä dataa saadaa aika paljon liiketoimintayksiköistä. He tarkkailee sit vielä enemmän sitä, et miten sen oman tuotteen kanssa menee, miten kilpailijoilla ja miten markkinoilla, et kyl me saadaa sillä tavalla aina heiltäkin sitä syötettä.” (H6)

Haastatelluista controllereista ainoastaan kaksi eivät maininneet käyttävänsä työssään varsinaisesti kilpailijoihin liittyvää tietoa.

5.2.2 Taidot, ominaisuudet ja aikaorientaatio

Controllerin taitojen ja ominaisuuksien osalta kiinnitettiin aineistossa huomiota siihen, kuinka usein eri taidot ja ominaisuudet esiintyivät haastatteluaineistossa. Monet eri ominaisuudet ja taidot tulivat haastatteluissa mainituiksi useaan kertaan eri haastateltavien toimesta. Joidenkin taitojen ja ominaisuuksien kohdalla esiintyi luonnollisesti synonyymeja sekä samaa tarkoittavia sanoja, koska haastateltaville ei annettu etukäteen mitään tiettyä listaa eri taidoista ja ominaisuuksista, vaan he joutuivat keksimään ne haastattelutilanteessa. Seuraavaksi esitellään aineiston yleisimmät taidot ja ominaisuudet, joten lista ei ole kaiken kattava.

Ensinnäkin kolme eri controlleria mainitsivat hyvinkin intuitiivisesti analyttisyyden osana controllerin ominaisuuksia ja taitoja. Hieman samaan kategoriaan voidaan katsoa kuuluvan myös muutaman muun controllerin esille nostamat numerotarkkuus, numerolahjakuus sekä kokonaiskuvan näkeminen. Toisekseen kolme eri controlleria mainitsivat tietotekniseen osaamiseen liittyviä taitoja.

Tietotekniikka erilaisten toimisto-ohjelmien (esimerkiksi Excel, SAP) muodossa muodostaakin oleellisen osan controllerin päivittäin käyttämistä työkaluista, joten lienee selvää, että tietotekniikkaa tulee osata tai ainakin nopeasti omaksua, kuten eräs controllereista toteaa.

”Kokemuksesta voin sanoa, että jos otat yhdeksän kymmenestä tai melkein kymmenen kymmenestä niiku talousihmisestä, nii ne varmaan mainitsee omiks ominaisuuksiks analyttisyyden. Se on niiku varmasti semmonen, et sun pitää ymmärtää korrelaatioita. Sun pitää hahmottaa numeerisesta datasta oleellisia juttuja ja nähdä niiku metsä puilta. Et semmost ison kuvan hahmottamista.” (H3)

Useiden päivittäisten palaverien vuoksi tehtävässä toimiminen vaatii nopeaa mukautumista eri tilanteisiin. Palavereissa controller nähdään usein henkilönä, jolta kysytään tarkentavia kysymyksiä liittyen taloudellisiin lukuihin tai niiden vaikutuksiin. Tämän vuoksi myös stressinsietokyky mainitaan kolmessa eri haastattelussa. Viisi controlleria seitsemästä nosti esille proaktiivisuuden, intohimon, kiinnostuneisuuden ja uteliaisuuden tehtäviään kohtaan. Edellä mainitut ominaisuudet nähdään auttavan controlleria pysymään ajankohtaisena ja tekemään työnsä tuottamalla parempia lopputuloksia yritykselleen.

”Intohimo, hyvät hermot ja uteliaisuus on kaikki kaikis tänä päivään. Jos sua ei kiinnosta tää kaikki täs ympärillä, tai sua ei kiinnosta numerot, controllerin hommat, nii ei sun sillon kannata olla siinä. Jos sä oot innoissaa ja kysyt koko ajan aina ku tulee uus tuote, sä tiität olevas oikees paikas. Aina tulee uutta. Aina asiat muuttuu.” (H2)

Ominaisuudet ja taidot, jotka herättivät erityisen huomion, liittyivät niin kutsuttuihin ”pehmeisiin taitoihin” (*engl. soft skills*) eli taitoihin ihmisten välisessä kanssakäymisessä. Esiintymistaidot ja vuorovaikutustaidot nousivat pehmeistä taidoista tärkeimmiksi. Sosiaalisuus, kommunikointitaidot, keskusteleminen ja kuuntelu katsottiin myös kuuluviksi samaan kategoriaan. Näiden pehmeiden taitojen nähtiin kaiken lisäksi kasvattaneen merkitystä viime aikoina.

"Nyt mikä on korostunu ihan selkeesti enenevässä määrin aika monessa muussakin työssä, on nää hyvät kommunikointitaidot. Se että sä pystyt ja tuut toimee kaikenlaisten ihmisten kanssa ja se, että sä pystyt vaikuttaa. Finance ei luontaisesti oo ollu ihan paras tässä, mut tämä on nyt viimisen viiden vuoden aikana niiku korostunu selkeesti. Pitää tulla toimee eri ihmisten kanssa, pitää osata haastaa, johon tarvitaa aika semmonen vahva kommunikointikyky. Et voi olla tosi hyvä finance ihminen, niiku analysointi ja johtopäätöksen tekijä, mut se ei yksin niiku riitä tämmösi rooleihin, missä pitää todella tiiviisti tehdä yhteistyötä liiketoimintayksiköiden kanssa, et sun pitää saada sun ääni kuuluviin." (H6)

"Vuorovaikutustaidot, esiintymistaidot, ne on niiku korostumassa enemmän ja enemmän. Ja niiku mä oon täs kuvannu nii verkoston hallinta, se on niiku hyvin keskeistä. Se vaatii et on vuorovaikutustaidot, osaa olla jämäkkä, mutta osaa olla keskusteleva ja pitää uskaltaa olla proaktiivinen. - - Täs maailmas mis mä oon, nii korostuu enemmän ja enemmän tälläset niiku soft skillsit." (H3)

Pehmeät taidot koetaan merkityksellisiksi controllerin ollessa tekemisissä laajasti koko organisaation kanssa ja vaikuttamalla päätöksentekoon. Päätöksenteossa tukeminen katsotaan vaativan näkemyksien esittämistä ja perustelua, mikä puolestaan mittaa controllerin kykyä kommunikoida hänen tärkeänä pitämiä asioita johdolle. Ihmissuhdetaidot korostuvat haastatteluissa myös siksi, että controllerin ollessa usein organisaatiossa keskeisessä asemassa, tulee tämän luoda usein suhteita eri yksiköihin ja ihmisiin myös tiedonsaannin vuoksi.

"Koska täs ollaa paljon keskusteluissa ihmisten kanssa, nii vuorovaikutustaidot, koska ollaa päätöksenteon ytimessä, nii tottakai se on oleellista, et miten sä pystyt vaikuttamaa siihen päätöksentekoon, jos sä olet jotain mieltä, saat ikään kuin oman agendasi ja mielipiteesi kuuluviin. Ylipäätänsä esiintymistaidot siinä mielessä, et on kaikenlaista business meetingiä, missä sun pitää uskottavasti joku asia esittää. Se ei aina tarkoita sitä, et sul on pelkästään finance ihmisiä siinä, vaa hyvin erilaisista funktioista ihmisiä mukana ja siinä mielessä itsensä ymmärretyksi tekeminen ja esiintyminen on tärkeitä." (H7)

Aikaorientaation osalta lääketeollisuuden controllereiden keskuudessa vallitsee yksimielisyys siitä, että tulevaisuus on tärkein kaikista esitetyistä vaihtoehtoista, joihin kuuluvat menneisyys, nykyhetki ja tulevaisuus. Menneisyydellä ja nykyhetkellä nähdään olevan paikkansa oppimisessa ja etenkin tulevaisuuden ennustamisessa, mutta haastateltavien mukaan pääpaino on kuitenkin tulevaisuudessa. Osaltaan tulevaisuuden painottaminen ajatellaan selittyvän ennustamisen kasvavalla merkityksellä.

5.3 Muutokset ja niiden syyt

Kolmas empirian teema puolestaan käsittelee johdon laskentatoimessa tapahtuneita muutoksia ja sitä kautta myös controllerin roolissa tapahtuneita muutoksia. Tarkoituksena teemassa on käsitellä myös haastatteluissa ilmenneitä muutoksen sisäisiä ja ulkoisia tekijöitä.

5.3.1 Muutokset johdon laskentatoimessa ja controllerin roolissa

Haastateltavien verrattain pitkät työkokemukset laskennan sekä suurimmalla osalla myös lääketeollisuuden parista näkyvät vastauksissa hyvin yhdenmukaisina näkemyksinä. Ainoastaan yksi haastateltavista ei osannut kommentoida muutosta johdon laskentatoimessa tai controllerin roolissa vedoten vähäisempään työkokemukseensa. Muiden haastateltavien vastauksista käy yleisesti ilmi muutos, joka nähdään enemmän controllerin roolin muutoksena kuin johdon laskentatoimen muutoksena. Muutoksien laajuus vaihtelee hieman yrityskohtaisesti, mutta ison kuvan osalta muutos on lääketeollisuuden controllereissa selkeä.

Haastateltavien mukaan johdon laskentatoimen perusteet eivät välttämättä ole muuttuneet perustavanlaatuisesti, sillä vanhojen teorioiden katsotaan pätevän vielä tämän päivän liike-elämässä. Enemmänkin muutos on tapahtunut tiedon tuottajasta sen tulkitsijaksi, ja controller halutaan myös nähdä aktiivisena osapuolena tiedon hyödyntämisessä. Olennaisena osana kuvattua muutosta nähdään manuaalisen työn väheneminen, joka vapauttaa controllerin aikaa vaativampiin tehtäviin, kuten

tiedon ja raporttien analysoimiseen, tulkitsemiseen ja suosituksien tekemiseen niiden pohjalta.

”Emmä tiiä onks ne perusteet muuttunut, et emmä näkis hirveesti semmost niikun ihan perustavan laatua. Kyl viel ihan tuijotetaa tuloslaskelmaa ja tasetta. Nää teorit mitkä oli 15 vuotta sitte, nii niistä on iso osa viel paikallaa edelleenkin. Kyl se laskentatoimen murros on myös käynnissä, mut ne perusteet ei ole siellä mun mielestä hirveesti muuttumassa.” (H3)

”Ku mä sanoin, et tuotetaan tietoa ja niiku pelkkiä numeroita, nii se on muuttunu paljon. Et mult ei odotetakaan sitä, et mä näytän, et täs on nyt tää tuloslaskelma. - - Se ei riitä, vaa pitää pystyy avaamaa asioita: miksi näin, mikä tohon vaikuttaa, mikä tähän vaikuttaa. Eli pelkästään se tiedon numeerinen tuottaminen ei riitä, vaa sun pitää pystyy antamaan vähä lisää siihen.” (H7)

Raportit, joiden tuottamisen parissa controllerit ennen käyttivät suurimman osan ajastaan, tulevat nykyisin automaattisesti valmiina tietojärjestelmistä esimerkiksi palvelukeskuksien tuottamina. Controllerin rooli nähdäänkin liiketoimintaan integroituneena eikä rutiinomaisiin tehtäviin käytetä enää kuin murto-osa siitä ajasta mitä aikaisemmin.

”Nyt ne raportit, mitä mäki ennen tein, nii ne tulee sieltä [palvelukeskuksesta] eli se on multa suoraan pois. - - Ne on jopa vähä analysoituja, nii sun tehtävähän on nimenomaa mieltii, et mihin siitä hetkestä mennää. - - Se suurin roolimuuotos on mun mielest se, et se on enemmän sitä, et sä oot business partneri etkä niinkään tee niitä raportteja ja analysoi niitä. Et sä et oo siinä vaa tuottamassa sitä dataa jonnekkii, vaa sä oot siinä mukana hyödyntämässä sitä dataa.” (H5)

”Se muutos on ollu hurja ja meil meni päiväkausia aikaa siihen, et me saatii ylipäättänsä data valmiiks - - Se oli paljon enemmän kirjanpitofokusoitunutta se meidän työ. Nykyähän me ei kirjanpitoa katella paljon yhtää. Silloin tällöin sanotaa, että tehdään tosta varaus, jonka tekee sitte meidän ulkoistettu kirjanpito. Nykyää ku mä oon täysin integroituneena busineksee nii mä mietin asiakkaita ja businesta 90

prosenttia mun ajasta, ku aikasemmin meni 90 prosenttia numeroiden ja kalvojen tekemiseen.” (H2)

Useista eri haastatteluista selviää, että controllerin rooli oli aikaisemmin paljon enemmän kirjanpitofokusoituneempaa kuin nykyisin. Haastattelujen perusteella näyttääkin siltä, että lääketeollisuuden controllerit työskentelevän lähes pääsääntöisesti sisäisen laskennan parissa ulkoisen laskennan tehtävien eriytyessä omiksi tehtävikseen tai osaksi palvelukeskustoimintoja yhä enemmän.

5.3.2 Sisäiset ja ulkoiset tekijät muutoksen taustalla

Sisäisillä tekijöillä tarkoitetaan seikkoja, jotka ovat muuttaneet johdon laskentatoimea sekä controllerin roolia ja ovat lähtöisin organisaation sisältä. Monet tekijät voidaan nähdä kuitenkin sisäisinä tai ulkoisina riippuen hieman mistä suunnasta muutosta lähestytään. Haastatteluiden sisältö viittaa siihen, että yrityksissä on syntynyt uudenlainen tarve saada informaatiota ja vieläpä entistä nopeammin. Tarve nopeampaan reagointiin tukee kuitenkin ajatusta controllerin roolin merkityksen kasvamisesta ja johdon sisältä lähtevästä halusta käyttää controllerin osaamista päätöksenteon tukena. Toisaalta muutoksessa on kyse myös controllerin omasta halusta ja kyvystä ryhtyä uudelleenlaiseen rooliin, joka vaatii paljon uudenaisten asioiden opettelua ja uudenaisten taitojen verrattuna perinteisempään controllerin rooliin tiedon tuottajana.

”Nyt ku siel on se talousjohtaja ja controller pääsee istuu siihen mukaan tai on osittain johtamassa sitä hommaa nii tulokset on parempia ja meistä saa enemmän irti. Se on kanssa sitä sen ihmisen ammattitaidon kunnioittamista ja arvon nousua, mut se vaatii kovaa duunia et sä pääset sille tasolle ja jaksat opetella tuotteita ja indikaatioita ja eri lääkäriyhmiä ja miten ne toimii. Se on tärkeetä päästä mukaa eikä vaa olla se apumies, vaa haluta enemmän ja antaa enemmän, koska sit sä saat enemmän.” (H2)

Toimintojen tehostaminen ja resurssien leikkaaminen koetaan yhtenä merkittävänä muutoksen tekijänä lääketeollisuudessa. Talousfunktio nähdään syystä tai toisesta

yrityksissä sellaisena, jota on syytä tehostaa ja josta on mahdollista vähentää resursseja. Tehostaminen näkyikin lääketeollisuudessa vähempänä määränä ihmisiä, jotka työskentelevät talousosastoilla. Yksinkertaisempien toimintojen automatisoinnilla ja ulkoistamisella palvelukeskuksiin haetaan usein kustannussäästöjä toimintojen keskittämällä. Samalla controllereille jää enemmän aikaa uusien haasteiden mukaisille rooleille analysoida ja tulkita palvelukeskuksista valmiina tulevaa tietoa.

”Kylhän sitä kehitystä ajaa aina tehokkuusajattelu. Controllerhan on kuluerä itsessään. Kaikki mitkä on kulueriä nii niistä mietitään, et miten ne vois tehdä fiksummin. Kylhän myyntimies on se, joka tuo fyrkan taloon ja hallinto on se, et siellä pyritään optimoimaan, et jotain pitää tehdä toki hallinnollista, mutta se pyritään tekee paremmin ja paremmin.” (H3)

Ajansaatossa myös organisaatiomallien katsotaan muuttuneen ja vaikuttaneen controllereiden rooleihin. Alueorganisaatioiden myötä organisaatiot laajenevat koskemaan useita eri maita ja tämän nähdään mahdollistavan laajemman vertailun esimerkiksi hyvien käytäntöjen osalta. Erään haastateltavan mukaan juuri tällainen sisäinen benchmarking on tuonut päätöksien haastamisen osaksi controllerin uutta tapaa toimia roolissaan organisaation sisällä.

”Kyllä meillä on nyt sanotaan tässä viimeisten vuosien aikana tässä ihan alueorganisaation tasolta haluttu nostaa sitä controllerin... Noh, he puhuu hirveesti tämmösest haastamisesta. Siihen on pidetty ihan omia work shoppejakii ja tehty controllerille tälläsii tietynlaisii case-harjoituksia, et he [johto] haluaa ihan tietoisesti siihen niiku panostaa.” (H7)

Sisäisten tekijöiden lisäksi muutokseen ovat vaikuttaneet ulkoiset tekijät, jotka ovat puolestaan muutoksen kohteena olevan organisaation ulkopuolelta tulevia muutostekijöitä. Aikaisemmin mainitun manuaalisen työn väheneminen johtuu hyvin pitkälti automatisoinnista. Automatisointi voidaan yhtä hyvin nähdä myös ulkoisena tekijänä muutokselle, sillä automatisoinnin tekee mahdolliseksi teknologinen kehitys, joka usein kategorisoidaan kirjallisuudessa ulkoiseksi tekijäksi.

Teknologinen kehitys, digitalisaatio ja tietojärjestelmät nähdäänkin haastateltavien keskuudessa suurimpina ulkoisina tekijöinä muutokselle johdon laskentatoimessa ja controllerin roolissa.

”Se on automatisointi. Sul on nää dashboardit ja muut valmiina, jotka lukee parhaimmillaan tietokannoista suoraan. Ku sä painat enter nii ilmestyy uudet luvut. - - Päivämyynti tulee automaattisesti kännykkää nykyään. Se muutos on valtava. Sul on se data koko ajan hyppysissä.” (H2)

”Meillä tehtiin iso tämmönen SAP roll-out tossa 2014 ja sen jälkee ku se data oli siellä SAP:ssa ja vähän taas valmiimmassa muodossa nii se anto paljon aikaa tälle analyysille. Sillä ainakii meidän tapauksessa oli paljon tekemistä noiden tietojärjestelmien kans, ja kuinka helposti sulla on sitä dataa olemassa.” (H7)

Toiseksi merkittäväksi kokonaisuudeksi muutoksen taustalle haastateltavat ehdottivat liiketoimintaympäristöstä kumpuavaa kovaa kilpailua. Kilpailu on ajanut lääketeollisuuden yritykset toimimaan entistä nopeammin ja seuraamaan toimiaan entistä tarkemmin. Nopeammin saatavan reaaliaikaisen tiedon merkitys sekä kilpailijoiden toimien seuraaminen ja analysointi ovat nousseet lähestulkoon elinehdoiksi toimialan yrityksille.

”Ja kylhän tähän on vaikuttanut se, että maailma muuttuu ympärillä niin nopeesti. Jos miettii kilpailutilanteita ja tommosiakii, nii yhdessäkii kvartteerissa voi tapahtua kummia suuntaan tai toiseen. Et meijänkii pitää yhä nopeemmin pystyä reagoimaa muutoksiin ja vielä parempi, nii meijän pitäis olla askel edellä.” (H5)

Haastateltavien mukaan globalisaatiolla ja kansainvälistymisellä ei lääketeollisuudessa sen sijaan nähdä olevan yhtä suurta vaikutusta kuin joillakin muilla aloilla. Lääkemarkkinat kerrotaan perustuvan lääkäreihin, jotka määräävät lääkkeitä, eikä kuka tahansa ole täten oikeutettu ostamaan tuotetta. Lisäksi lääkkeitä säännellään lainsäädännössä hyvin tarkasti, mikä erään haastateltavan mukaan tarkoittaa sitä, että suomalaisia lääkepakkauksia ei välttämättä voida myydä muualle toiseen maahan.

5.4 Digitalisaation vaikutus johdon laskentatoimeen ja controllerin rooliin

Tässä empirian teemassa kartoitetaan sitä, minkälainen vaikutus digitalisaatiolla ja etenkin big datalla on johdon laskentatoimeen ja sitä kautta myös controllerin rooliin tällä hetkellä. Lisäksi teemassa on tarkoitus luoda käsitys edellä mainittujen seikkojen tulevaisuuden vaikutuksista controllereiden itsensä ennustamina.

5.4.1 Vaikutus tällä hetkellä

Digitalisaation ja big datan vaikutus näyttäytyy haastateltavien mukaan toistaiseksi melko rajallisena tämän tutkimuksen suomalaisen kontekstin mukaisessa lääketeollisuudessa. Digitalisaation koetaan ylipäättänsä vähentäneen rutiinitehtävien suorittamisen määrää ja tuoneen lisää aikaa muihin liiketoiminnan aktiviteetteihin. Lisäksi yleinen teknologian kehittyminen nähdään lisänneen nopeutta ja toimivuutta sekä vähentäneen inhimillisen virhemahdollisuuden todennäköisyyttä. Laajemmatkin mahdollisuudet tiedostetaan ja lähes kaikissa haastateltavissa yhtiöissä on käynnissä keinoälyyn ja koneoppimiseen liittyviä projekteja, mutta toistaiseksi niistä ei ole vielä ollut paljoa hyötyä käytännön työssä. Haastateltavat kertovat kuitenkin muiden lääketeollisuuden yksiköiden kuin talousyksiköiden käyttävän tekoälyä erilaisten asioiden mallintamisessa ja ennustamisessa. Näin ollen talousfunktio nähdään vielä olevan hieman jäljessä muista yksiköistä.

”Mä tiedän, että [yritys] tekee jo kansainvälisellä tasolla joitinkin tuotteiden osalta ennusteita ja ne perustuu tekoälyyn ja on parempii ku ihmisten tekemät ennusteet.”
(H7)

Teknologian osalta on kuitenkin nähtävissä selkeää halua toteuttaa uusia hankkeita ja saada teknologiaa hyödynnettyä. Tärkein teknologian käyttökohde controller-funktiolle tällä hetkellä vaikuttaisi haastattelujen perusteella olevan taloudellisten skenaarioiden ennustaminen. Tämän vuoksi osalla yrityksistä on pian tulossa käyttöön keinoälyä ja koneoppimista hyödyntäviä järjestelmiä. Yrityksien valmiudet

näiden hankkeiden osalta vaihtelevat kuitenkin hyvin paljon. Mahdollisuudet keinoälyn ja big datan osalta nähdään valtavana, mutta projekteissa onnistumista ei kuitenkaan pidetä itsestäänselvyytenä.

”Meillä varsinaista tietokantaohjelmaa ei ole tällä hetkellä, mutta jo tänä syksynä meille tulee artificial intelligence eli meille tulee historiaan perustuva ennustaminen sekä myynneille että kuluille.” (H2)

”Kyl meil sit ennustamisessa on haettu teknologiaa sinne apuun, mut se on niiku lähellä, et se on täällä tasolla, mutta ei vielä. - - Mahdollisuudet on valtavat ja niiku koko ajan vaa tulee lisää mahdollisuuksia ja pystytää tekemää nopeemmin ja tarkemmin ja monipuolisemmin asioita. Se että tapahtuuko se sitte tässä yrityksessä tai kaverilla vieressä, nii se on sitte eri asia.” (H3)

Digitalisaation avulla voidaan parantaa muiden eri yksiköiden taloudellista tiedonsaantia, joka puolestaan helpottaa controllerin ajankäyttöä omissa tehtävissään, kun muut yksiköt saavat tarvitsemansa tiedon ilman controllerin apua. Haastateltavien mukaan tietoa on käytössä jo nyt paljon, mutta sitä pitäisi pystyä hyödyntämään paremmin.

5.4.2 Vaikutus tulevaisuudessa

Digitalisaation katsotaan tulevaisuudessa tekevän entistäkin enemmän controllerin rutiininomaisia työtehtäviä teknologian kehittyessä. Tärkein seikka mitä johdon laskentatoimen osalta haastatteluissa tuodaan esille, on luoda teknologiaan perustuvia ennusteita ja myöhemmin tulevaisuudessa erilaisia skenaarioita ja suosituksia. Controllerin ei nähdä ottavan välttämättä kovinkaan syvää roolia datatieteiden osalta, vaan näkemykset liittyvät pikemminkin rooliin tiedon koostamisen auttamisessa ja hyödynnettävien datapakettien rakentamisessa. Ohjelmoinnin ja analytiikan ymmärtäminen katsotaan kuitenkin hyödylliseksi, jotta controllerille rakentuisi käsitys siitä mitä teknologian avulla on mahdollista tehdä.

”Sanotaan et 10 vuoden aikajänteellä on hyvä osatakin sitä koodausmaailmaa ja ymmärtää niitä erilaisii kielii mitä on, ja mitä on mahdollista tehdä. Mut sitte jossain vaihees tulee piste, jossa sun ei kannata enää siihen panostaa, vaa et sä panostat siihen, et sul on kyky hallita sitä datan määrää ja tehdä siitä niitä johtopäätöksiä. Hyödyntää ja tulkata enemmänkii se eteenpäin ja sparrata semmosella häilyvämmällä substanssilla.” (H3)

Eräs haastateltavista ehdottaa controllereiden ja data-analyytikkojen yhteistyön laajentamista vastauksena analytiikan ja teknologian kehityksen luomiin uusiin osaamistarpeisiin. Controllerin roolin tiedetään muuttuvan, mutta haastateltavat uskovat controllerin säilyttävän arvonsa juuri taloudellisen kokonaisuymmärryksensä ja inhimillisyytensä vuoksi. Keinoälyn ja koneoppimisen aikakaudella controller nähdään toimivan tiedon koordinoijana, automaattisten ennusteiden tulkitsijana ja kyseenalaistajana.

”Kovin moni controller ei pysty itse siihen datan rakentamiseen, et siinä mielessä varmasti sitä apuu tarvitaa, et meil on joku porukka, joka osaa sen paremmin. Mut jos meil on joku oma dataryhmä nii ne ei sit taas nää niitä asioita, joita me nähää. Et siinä tarvitaa sit taas tosi hyvää yhteistyötä. Sen takii sitä ei voi kokonaa ulkoistaa jollekkii datatiimille, ku ne sit taas tuottaa jotain, mis ei oo ehkä sitä punasta lankaa mitä tarvittais.” (H6)

”Mut ku me ollaa jokapaikanhöyliä, nii me ollaa ne, jotka kattoo et se keinoäly ennustaa oikein ja tuodaa sinne nää näkemykset, mitä pitää ottaa huomioon, että se ennustaa oikein. Eli se muuttaa jälleen kerran tätä roolia erilaiseks. Meille jää enemmän aikaa olla bisneksessä mukana.” (H2)

Vaikkakin haastatteluissa esiintyi ajatusleikkinä controllerin koko olemassaolon kyseenalaistaminen teknologian hoitaessa ennustamisen, ihmisen controllerin tehtävässä uskotaan kuitenkin tietävän ja ymmärtävän jotain sellaista, mitä koneet eivät tulevaisuudessa kykene täysin korvaamaan. Controller siis tarjoaa yrityksille jotain sellaista, mitä kukaan tai mikään muu ei täysin pysty tarjoamaan.

”Ne ennusteetkii tehää kohta ehkä jonkuu tekoälyn nojalla. Sitte sun pitää voittaa se tekoäly, et sä tiedät jotain, mitä se ei tiedä. Esimerkiks että jotain suurempii muutoksii on tulossa tai mitä ikinä. Tekoälyllä on toki vain historia niiden ennusteittensa tukena, et jos historia on ollu erilaista, ku tulevaisuus, nii ehkäpä sulla on vielä asemasi siinä tulevaisuuden tuomisessa siihen. Toivottavasti meillä controllereina on sillai paikkansa, mutta varmasti tää roolin muutos tulee nimenomaa jatkumaan tähän digitalisaatioon ja tähän datan määrän automatisointiin ja analyysityökaluihin.” (H7)

Controllerin merkityksen häviämisen ei nähdä tapahtuvan ainakaan vielä lähitulevaisuudessa. Eräs haastateltavista nostaa esille myös controllerin tehtävänimikkeenä. Hänen mukaansa controllerin tulevaisuus on osaltaan kiinni siitä, mitä halutaan ja onko tulevaisuudessa välttämättä henkilöä nimeltä controller, vaikkakin vastaavanlaiset tehtävät säilyisivätkin.

5.5 Controllerin roolin luonnehdintaa

Tässä empirian teemassa tutustutaan haastatteluissa esiin nousseisiin controllerin roolikuvauksiin sekä käydään läpi, millaisia roolimetaforia haastateltavat tunnistivat omassa työssään teoriaosassa esitetyn Partasen (2001) mallin pohjalta. Lisäksi teemassa käsitellään eri roolien välisiä ristiriitoja sekä esteitä rooleissa toimimiseen.

5.5.1 Roolikuvauksia ja -metaforia controllerista lääketeollisuudessa

Yleisesti ottaen controllerit tunnistivat jokainen useita rooleja Partasen (2001) viitekehystä ja kokivat roolimetaforat hyväksi tavaksi kuvata rooliaan. Vastauksissa korostuu erityinen painotus vuorovaikutus- ja johtamisrooleja kohtaan, sillä jokainen vastaajista tunnisti omassa työssään toimivansa sillanrakentajan ja liiketoiminnan vetäjän luottomiehen rooleissa. Sillanrakentajan nähtiin kuvaavan controllerin roolia, koska controller toimii yhteistyössä eri yksiköiden välillä ja sillanrakentajan roolissa korostuu empiriassakin aikaisemmin esiin nousseet taidot, kuten vuorovaikutussuhteiden luominen ja kommunikointi. Liiketoiminnan vetäjän luottomiehen rooliin puolestaan samaistuttiin, koska controllerit toimivat

päätöksenteon tukemisessa, tietojen analysoimisessa ja kyseenalaistavat tulevia ratkaisuja.

”Sillanrakentaja kuvaa sitä, et yhdistää niitä eri tiimejä ja kaikki on sit samalla hyvin kartalla missä mennään.” (H4)

”Tietyllä tavalla kokoat sitä tietoa ja teet sitten analyseja ja samalla tuotat sitä sellaselle henkilölle, jolla ei oo aikaa tietää kaikesta kaikkee. Et sillä tavalla se semmonen johdon... Noh, busineksen vetäjän luottomies, et sun pitää olla se tietolähde siinä henkilölle, jonka core competenssi on nimenomaa siinä johtamisessa, markkinassa ja isoissa päätöksissä.” (H7)

Monet haastateltavista kokevat, että he toimivat rooleissaan ikään kuin sillanrakentajan, busineksen vetäjän luottomiehen ja ralliauton kartanlukijan muodostamassa kolmikannassa. Sillanrakentaja ja busineksen vetäjän luottomies ovat tällä hetkellä vahvimmin näkyviä rooleja ja suunta on selkeästi kohti tulevaisuusorientoitunutta ralliauton kartanlukijan roolia. Ainoastaan yksi vastaajista kokee jo toimivansa ralliauton kartanlukijan roolissa.

”Jos mun näistä pitäis yks valita tällä hetkellä, nii me oltais tässä busineksen vetäjän luottomies -kohdassa. - - Tää busineksen vetäjän luottomies ja sillanrakentaja, mä veikkaan et se ois painopiste tässä kolmikannassa. Ei olla tuolla ihan ralliauton kartanlukijan paikassa vielä.” (H5)

Perinteisemmät informaatio- ja valvontaroolit puolestaan jakoivat henkilöiden näkemyksiä enemmän ja kyseisestä kategoriasta rooleja valittiin pikemminkin täydentämään vuorovaikutus- ja johtamisroolien muodostamaa lääketeollisuuden controllerin roolin ydintä. Tulkin roolimetafora osoittautui kuitenkin edellä mainituista tärkeimmäksi viiden haastateltavan mainitessa sen. Taloudellisen tiedon välittämisessä eri ihmisille ja organisaation osille tarvitaan taitoa tulkata tietoa ymmärrettävään muotoon juuri vastaanottajalle sopivaksi. Controllerin työn osalta nousee esille myös tietotekniikan ja -järjestelmien suuri vaikutus etenkin tulkin roolissa. Toinen tulkin kanssa lähes yhtä usein mainittu rooli on informaattikko, jolla

haastateltavat viittaavat controllerin tehtäviin tuottaa ja välittää tietoa päätöksenteon tueksi.

”Tulkin rooli on erittäin tärkeä varsinkin näiden it-nörttien ja businessin välillä. - - Se on tärkeää, koska business-ihmiset ei puhu sitä [nörttien kieltä] ja nörtit ei puhu business kieltä nii me ollaa se välikappale, joka yrittää ymmärtää molemmat puolet ja selittää miksi tämä on näin.” (H2)

Passipoliisin rooli mainittiin haastatteluissa neljän eri controllerin toimesta. Kaksi heistä kommentoi toimivansa passipoliisin roolissa nimenomaan kannustaakseen yksiköitä organisaationsa sisällä toimimaan tarkemmin resurssien suhteen. Silloinkin kyseiset controllerit käyttävät passipoliisin roolia enemmän ennaltaehkäisevästi kuin jatkuvasti valvoen muiden yksiköiden toimintaa. Toinen controller kertoo toimivansa passipoliisin roolissa valvoen resurssien käyttöä budjetointitilanteissa.

”Ennakkoon vaikutetaan, et ihmiset on hereillä. Esimerkiks markkinointi ei välttämättä oo kaikista tarkimpia rahan käyttäjiä, mut sit tavallaa meil on kuukausittaiset tapaamiset tuotepäälliköiden kanssa, jotka sit taas toimii vähä niiku sillä, et sit ku ne tietää et niitä valvotaa, nii se kannustaa niitä toimimaan tarkemmin.” (H1)

Kahden muun vastaajan kohdalla passipoliisin rooli voidaan kuvata vielä vähemmän aktiiviseksi, sillä rooli koetaan pikemminkin ”pakolliseksi pahaksi”, jossa toimitaan aina tarvittaessa. Passipoliisin rooli nähdään pikemminkin emoyhtiön keskitetyssä controller-toiminnossa työskentelevien rooliksi, mikäli sellaista on. Yleisesti passipoliisin ja salapoliisin kuvaamat selkeät valvontaroolit koetaan nykyisin jääneen suurelta osin pois lääketeollisuuden maaorganisaatioista, joissa kaikki haastateltavat juuri toimivat.

”Poliisin roolit mä jättäisin nykypäivänä pois. Me ei olla poliiseja, mut toki katotaan, et hommat tehää oikein. Jos niitä ei tehä oikein, me ohjataa ihmisiä oikeeseen

suuntaan, mut se on jokaisen velvollisuus. Tämmönen kyttääminen ja muu, se on hyvistä organisaatioista kadonnu, eikä sitä pitäis oikeen ollaakkaa.” (H2)

Eräs haastateltavista arvelee valvontaroolien, kuten passipoliisin vähenemisen johtuvan osaksi toteutetuista ulkoistamishankkeista, joiden kautta informaatio- ja valvontaroolit ovat jääneet enemmän keskitettyjen palvelukeskuksien hoidettavaksi ja itse controllerit keskittyvät enemmän vuorovaikutus- ja johtamisrooleihin sekä tulevaisuusorientoituneisiin rooleihin.

Vähäisemmän painoarvon informaatio- ja valvontaroleista saavat kouluttaja ja lähettiläs. Haastattelujen perusteella voidaan todeta, että toimiessaan kouluttajana, controller auttaa pääsääntöisesti yrityksen muita henkilöitä hakemaan taloudellista tietoa heidän omia tehtäviään varten. Lähettiläs puolestaan koetaan roolina, jossa alueorganisaatiosta tai emoyhtiöstä saatu tieto tuodaan omaan maaorganisaatioon sellaisena, että se ymmärretään oikein. Lisäksi lähettilään rooli yletetään koskemaan organisaation ulkopuolisiakin kokonaisuuksia, kuten asiakkaita. Ainoa rooli, jota yksikään haastateltavista ei tunnistanut, oli sosiaaliviranomaisen rooli.

”Lähettilästä ajattelin siinä mielessä, et mulle tulee myös tietoa sieltä alueorganisaatiosta, jota pitää sitte oikealla tavalla pystyä suomentamaan ikään kuin tälle paikalliselle tasolle, koska ne on aika kovia juttuja välillä mitä finance organisaatiossaki saattaa tulla, ihan numeerisia tavoitteita, joita sä et ihan sellasena pysty sitte ehkä viestimää tänne paikalliseen. - - Vaa et sä pystyt sitten jollain tavalla viestittämään sen ettet sä oo se vakooja.” (H7)

Haastatteluissa nousi myös esille monissa eri rooleissa toimiminen. Tällä tarkoitetaan muuttuvia tilanteita sekä henkilöitä, joiden kanssa controller on tekemisissä työssään. Parhaimman lopputuloksen saavuttamiseksi controllerin tulee siis sopeutua eri tilanteisiin niihin parhaaksi sopivalla roolilla. Eräs haastateltavista kuvasikin kyseistä roolin vaihtamista osuvasti itse keksimällään kameleontin metaforalla.

5.5.2 Ristiriidat ja esteet

Rooliristiriidat, jotka tulivat esille haastatteluissa, liittyivät usein myynteihin ja kuluihin erityisesti budjetointitilanteissa sekä resurssien allokoimiseen eri yksiköiden välillä. Liiketoimintayksiköt esittävät haastateltavien mukaan omia toiveitaan myynteihin liittyen, jotka vaatisivat onnistuakseen investointeja. Ristiriita muodostuu emoyhtiöstä tai alueorganisaatiosta annetun budjetin käyttämisestä. Controllerit kokevat, että heidän tulisi lisätä myyntejä liiketoimintayksikössä samalla kuitenkin pitäen kiinni annetusta budjetista.

”Siinä passipoliisin roolissa väkisin tulee [ristiriitoja]. Välillä just koittaa seurata meidän policyja ja budjetteja, mut sitte voi olla et samalla just toiselt puolelt vaaditaa enemmän myyntejä, jotka just sit vaatii vähä investointeja. Nii se on vähä semmonen, et pitäs balanssi löytää siin ettei rahaa sit heitetä johonkii turhaan. Se on ehkä semmonen mis on aina välil ristiriitaa, et pyritää lisäämää myyntejä, mut sit aina pitää vähä jarrutella siinä.” (H4)

Toinen esille noussut ristiriita koskee puolestaan osaoptimointia eri liiketoimintayksiköiden välillä. Controller voi tehtävässään tukea useampaa liiketoimintaa ja vieläpä useassa eri maassa. Tällöin saattaa aiheutua tilanteita, joissa controllerille muodostuu tilaisuus kohdistaa resursseja eri liiketoimintayksiköiden välillä aiheuttaen ristiriitoja muiden liiketoimintayksiköiden tai emoyhtiön kanssa.

”Joskus semmosia ristiriitoja mä nään, että meil pitäis olla yhtenäinen linja läpi liiketoimintayksiköiden. Ja nyt sit joskus voi olla sellasta, että ku jokaisella liiketoiminnolla on oma [controller], vaikka se voi samalla tukea paria liiketoimintayksikköä muutenkii, et se mikä linja valitaa, joku linja jossain liiketoimintayksikössä, nii onko se meidän kokonaisuuden kannalta paras ratkasu.” (H6)

Tutkimuksessa ei controllereiden vastauksien perusteella kuitenkaan havaittu varsinaisia esteitä eri rooleissa toimimiselle.

6 Pohdinta

Tässä luvussa tuodaan esille keskeisempien tuloksien välinen suhde kirjallisuuteen sekä aikaisempiin tutkimustuloksiin. Lisäksi tarkoitus on samalla myös esittää tutkijan omia ajatuksia ja näkemyksiä teorian ja empirian vuoropuhelusta sekä pyrkiä löytämään syitä mahdollisille yhteneväisyyksille ja eroavaisuuksille.

6.1 *Controllerin aseointi*

Lambertin et. al. (2012) mukaan controllerin asema kytkeytyy hyvin vahvasti siihen, miten controller-toiminto on yrityksessä järjestetty. Tuloksien perusteella tähän on helppo yhtyä, sillä controller-toiminnon järjestäminen vaikuttaa merkittävästi controllerin päätöksenteko-, vaikuttamis- ja tehtävämahdollisuuksiin. Controller-funktioita on hyvin vaikea määritellä lääketeollisuudessa yksioikoisesti hajautetuiksi tai keskitetyiksi organisaatorakenteensa puolesta, sillä niissä voidaan nähdä piirteitä molemmista malleista. Mikäli Suomessa toimiva henkilö tukee yhtä liiketoimintayksikköä niin Suomessa kuin esimerkiksi Pohjoismaissa samaan aikaan, on funktio suomalaisessa kontekstissa hajautettu, mutta muualta katsottuna keskitetty. Vaikkakin haastateltavien yritysten controller-toiminnot ovat kaikki järjestetty hyvin eri tavalla, on niiden kaikkien yhteinen tarkoitus kuitenkin tukea liiketoimintayksiköitä.

Granlund ja Lukka (1998a) esittivät, että Suomessa on tapahtunut controller-toimintojen osalta muutosta kohti entistä hajautuneempaa ja liiketoimintaorientoituneempaa mallia - etenkin johdon laskentatoimen parissa työskentelevien osalta. Haastateltujen yritysten osalta tämä pitää hyvin paikkansa, sillä Suomessa toimivat konsernin tytäryhtiöt ovat usein controller-toiminnoiltaan hajautettuja ja keskittyvät pääasiallisesti johdon laskennan tehtäviin keskitettyjen controller-toimintojen kuuluessa lähinnä emoyhtiölle tai alueorganisaatiolle. Hajauttaminen ei lääketeollisuuden tapauksessa kuitenkaan aina täysin tarkoita Russelin et. al. (1999) ja Siegelin et. al. (2003a) tarkoittamaa controllereiden siirtämistä fyysisesti operaatioyksiköihin, sillä osa controllereista työskentelee useamman liiketoimintayksikön tukena jopa useassa eri maassa samanaikaisesti.

Tehtävien liiketoimintaa tukeva tarkoitus huomioon ottaen funktioita voitaneen kuitenkin pitää hajautettuina.

Keskitetylle controller-funktiolle on usein tyypillistä myös ulkoisen laskennan tehtävät (Granlund & Lukka 1998a), jotka lääketeollisuudessa ovatkin jo suurimmaksi osaksi ulkoistettu palvelukeskuksiin tai automatisoitu. Joten toisin kuin Granlund ja Lukka (1997) toteavat, ei Suomessa toimivien lääketeollisuuden controllereiden tehtäväkenttään kuulu kovinkaan paljon ulkoisen laskennan tehtäviä, vaan kyse on enemmänkin johdon laskentatoimeen painottuvista tehtävistä osana liiketoiminnan tukemista. Liiketoimintaan keskittyneiden controllereiden toimimista hajautetuissa liiketoimintayksiköissä tukee myös Järvenpään (2001) näkemys liiketoimintaorientoituneiden controllereiden paremmasta suoriutumisesta juuri hajautetuissa yksiköissä. Eräänä selityksenä controller-funktioiden johdon laskennan painotukselle, hajauttamiselle ja liiketoimintaorientoituneisuudelle voivat toimia Suomen verrattain korkeat työvoimakustannukset ja työvoiman korkea koulutusaste, jotka kannustavat ulkoistamaan vähemmän henkistä pääomaa vaativat mekaanisemmat rutiinitehtävät muualle keskittämisetujen toivossa.

Liiketoimintaosaamisen väitetään olevan vahvasti sidoksissa controllereiden ja johdon väliseen kanssakäymiseen (Byrne & Pierce 2007). Lääketeollisuudessa controllerit ovat työssään jatkuvassa kanssakäymisessä yrityksen johdon kanssa, oli se sitten liiketoimintajohtoa, maajohtoa tai emoyhtiön johtoa. Nämä säännölliset tapaamiset kertovatkin suurelta osin controllereiden korkeasta liiketoimintaintegraatiosta. Controllereiden kanssakäymistä johdon kanssa helpottaa osaltaan toimialalla tyypillinen controller-funktion pieni koko sekä raportointi- ja tiedontuottamissuhteet, jotka ”pakottavat” controllerit lähemmäksi johtoa.

Kenties jatkuvan kanssakäymisen vuoksi kaikki haastatellut controllerit kokivat olevansa mukana päätöksentekoprosesseissa, joko aktiivisina päätöksentekijöinä tai vähintään päätöksenteon tukijoina. Zoni ja Merchant (2007) ovat kirjallisuudessa esittäneet hyvin samansuuntaisia havaintoja todeten suurimman osan

controllereista olevan mukana päätöksentekoprosesseissa tavalla tai toisella. On toki mahdollista, että controllerit ainoana haastateltavina näkevät itsensä päätöksentekijöinä, vaikkakin johto saattaa nähdä heidät enemmänkin ehdotuksien ja suositusten tekijöinä, kuten Byrne ja Pierce (2007) ovat kirjallisuudessa esittäneet. Päätöksentekoprosesseihin liittyy nimittäin controllereiden osalta havaintojen esittäminen, suositusten antaminen ja ehdotuksien haastaminen, joten kokemuserot ovat mahdollisia.

Toisaalta controllerit, jotka kokivat toimivansa päätöksentekijöinä, olivat kaikki myös johtoryhmien jäseniä, mikä hyvin suurella todennäköisyydellä lisää kyseisen controllerin osallistumista päätöksentekoon. Myös ten Rouwelaar ja Bots (2008) ovat esittäneet controllereiden voivan vaikuttaa paremmin päätöksentekoon johtoryhmän jäsenenä. Tutkimustulokset eivät kuitenkaan täysin tue Granlundin ja Lukan (1997) esittämää controllerin roolin laajentumista (Kuvio 2) johtoryhmän jäseneksi asti, sillä osa lääketeollisuuden haastateltavista ei toistaiseksi vielä asemoidu johtoryhmän jäseniksi, vaan enemmänkin neuvonantajiksi. Kehitys nähdään kuitenkin kulkevan suuntaan, jossa organisaatioiden muutokset ulkoistamisten ja johdon laskennan painotuksien osalta tukevat syvempää liiketoimintaintegraatiota sekä controllerin tulevaisuudessa tuomaa lisäarvoa johtoryhmän jäsenenä.

Yksi merkittävä ero haastateltujen lääketeollisuuden yritysten ja perinteisten teollisuusyritysten välillä on se, että lääketeollisuuden yritykset ovat Suomessa lähes yksinomaan myyntiorganisaatioita ilman valmistustoimintaa. Granlundin ja Lukan (1997) mukaan controllerit ovat Suomessa perinteisesti keskittyneet laskennassa enemmän sisäisiin prosesseihin, kuten tuotantoon, jonka vuoksi controllerit eivät ole tehneet yhteistyötä juurikaan ulospäin suuntautuvan markkinoinnin ja myynnin kanssa. Läketeollisuudessa tilanne on päinvastainen, sillä controllerit kertovat tekevänsä yhteistyötä laajasti koko organisaation eri yksiköiden kanssa osana myynnin tavoitteita. Tilanne vastaa siis hyvin Vaivion (2006) ennustamaa laskennan painotuksen muutosta ulkoiseen ympäristöön, jossa yhteistyötä tehdään muiden yksiköiden kanssa osana kasvanutta asiakaspalveluorientaatiota. Yhteistyön osalta haastateltavat eivät ainakaan täytä

pavunlaskijan tunnusmerkkejä, sillä pavunlaskijoilta ei Granlundin ja Lukan (1998a) mukaan edellytetä kovinkaan aktiivista yhteistyötä eri toimintojen välillä.

Controllerit katsoivat asemansa olevan hyvä ja arvostettu organisaatioidensa sisällä. Osa controllereista oli myös sitä mieltä, että arvostus on ollut myös kasvamaan päin viime aikoina. Hyvä taloudellinen kokonaishahmotus sekä muiden yksikköjen avustaminen lienee seikkoja, joiden avulla controllerit ovat pystyneet Siegelin et. al. (2003a) tarkoittamalla tavalla hankkimaan arvostusta ja tuottamaan lisäarvoa koko yrityksen toimintaan toisin kuin Friedmanin ja Lynen (1997) esittämä negatiiviseksi mielletty pavunlaskija, jonka tuottamaa tietoa ei historiallisesti katsottuna pidetty tarpeellisena. Tuloksia tukee myös näkemys siitä, että lisäarvoa tuottava controller kykenee saavuttamaan korkeamman epävirallisen aseman yrityksessä kuin perinteinen pavunlaskija (Granlund & Lukka 1997).

6.2 Controllerin osaaminen ja valmiudet

Controllereiden työtehtäviä kysyttäessä ei haastateltavien edellytetty mainitsevan niitä tärkeysjärjestyksessä. Tämän vuoksi tuloksia ei suoranaisesti voida vertailla tärkeysjärjestyksen perusteella teoriassa esitettyjen tuloksien kanssa. Tutkimuksessa tuloksista esille nousivatkin lähinnä määrällisesti useimmiten mainitut tehtävät, joihin kuuluivat tärkeimpinä budjetointi, myynti- ja kuluennusteiden laatiminen ja seuraaminen, raportointi sekä liiketoiminnan haastaminen, kyseenalaistaminen ja sparraaminen. Malmin et. al. (2001) esittämään kymmenen tärkeimmän työtehtävän taulukkoon (Taulukko 2) viitaten tutkimuksen tulokset ovat hyvin linjassa. Myynti- ja kuluennusteiden laatimisen ja seuraamisen voidaan katsoa sisältyvän Malmin et. al. (2001) taulukon esittämiin tehtäviin: ”budjetointi + vuosisuunnittelu” sekä ”budjettikontrolli”. Tuloksissa raportoinnilla puolestaan viitataan taulukon ”taloudelliseen raportointiin”.

Mikäli aineistosta esille nousseet liiketoiminnan haastaminen, kyseenalaistaminen ja sparraaminen tulkitaan tarkoittavan Malmin et. al. (2001) mainitsemaa ”sisäistä konsultointia”, vahvistavat tutkimuksen tulokset aikaisemman tutkimuksen tuloksia. Siegel ja Sorensen (1999) arvelivat talouden ammattilaisten tehtävien muuttuvan

kolmessa vuodessa perinteisistä tehtävistä kohti modernimpia enemmän arvoa luoviin tehtäviin, joiksi muun muassa sisäinen konsultointi heidän mukaansa luetaan. Aineistosta todellakin käy ilmi, että tämänkaltaiset tehtävät ovat lisänneet tärkeyttään ja haastateltavien mukaan myös johto on herännyt vaatimaan controllereilta tällaista toimintaa.

Controllerin tehtävissä sisäisen informaation osalta ERP-järjestelmät toimivat vielä olennaisina tiedonlähteinä ja työkaluina. Haastateltavien mukaan suurin osa yritystä koskevasta sisäisestä informaatiosta saadaan nykyisin hyvin automatisoidusti näistä järjestelmistä, joista yleisin lienee SAP. Osaltaan ERP-järjestelmät ovat - ulkoistuksien lisäksi - kehittyessään aiheuttaneet Cagliion (2003) tarkoittamaa rutiinitehtävien automatisointia, joka puolestaan lisää controllereiden liiketoimintaorientoituneisuutta ja hybridisaatiota. Toisaalta, laajasti käytössä olevat ERP-järjestelmät ovat myös hajauttaneet controllerin tehtäviä muille yksiköille tarjoamalla pääsyn laskentatietoon samalla vähentäen controllerin merkitystä tiedon tuottajana. Tämä ilmiö koskee tutkijoiden kirjallisuudessa esittämää toista puolta hybridisaatiosta, jossa osa controllerin aikaisemmista tehtävistä siirtyy organisaation muille jäsenille tai yksiköille (Burns & Vaivio 2001; Caglio 2003).

Lääketeollisuuden haastatelluista controllereista lähes kaikki käyttivät työssään myös organisaationsa ulkopuolista tietoa osana tehtäviään. Tällainen ulkopuolinen tieto koostuu pääosin kilpailijoihin ja markkinoihin liittyvästä datasta, jota controllerit joko tuottavat itse tai saavat valmiina analytikoilta. Ulkopuolisen tiedon käyttäminen vihjaa controllerin nykyaikaistuneeseen rooliin, kuten Appelbaum et. al. (2017) ja Vaivio (2006) tutkimuksissaan toteavat. Kilpailijoiden ja markkinoiden seuraaminen implikoi toimialan kovasta kilpailusta, jolloin muutokset markkinaosuuksissa ja kilpailijoiden resursseissa voivat tarkoittaa liiketoiminnan kannalta merkittäviä muutoksia usein läheisten tuotesubstituuttien myynneissä. Tutkittavien lääkeyhtiöiden ollessa myyntiorganisaatioita lienee markkina- ja kilpailijatietojen seuraaminen entistä korostuneempaa.

Taitojen ja ominaisuuksien kohdalla haastatteluissa painottuivat niin sanotut ”pehmeät taidot”. Tällaisiksi taidoiksi katsotaan muun muassa esiintymis-,

vuorovaikutus- ja kommunikointitaidot, jotka controllereiden mukaan ovat kasvattaneet viime aikoina merkitystään lääketeollisuudessa. Myös useat tutkijat (Granlund & Lukka 1997; Russell, Siegel & Kulesza 1999; Malmi et. al. 2001; Järvenpää 2001; Pierce & O'Dea 2003; Vaivio 2006) ovat nostaneet controllerin tärkeiksi taidoiksi ja ominaisuuksiksi edellä mainittuja. Kirjallisuudessa ei varsinaisesti todeta näiden taitojen ja ominaisuuksien kasvattaneen merkitystään, mutta controllereiden lisääntyneen poikkitoiminnallisen yhteistyön onnistumisen kannalta kyseiset taidot ja ominaisuudet nähdään kuitenkin keskeisinä (Russell et. al. 1999).

Empiiriset havainnot tukevat pehmeiden taitojen keskeistä asemaa controllereiden työssään kohtaamassa yhteistyössä, kanssakäymisessä ja päätöksenteossa, joita jo käsiteltiinkin pohdinnan ensimmäisessä alakappaleessa. Syytä pehmeiden taitojen tärkeyden korostumiselle controllereiden työssä voidaan varmasti etsiä kehityssuunnasta, jossa controller nähdään yhä enemmän liiketoiminnan sparraajana ja partnerina. Onnistuakseen siinä controllerin tulee yhteistyön avulla kehittää tehokas verkosto tiedon saamiseksi, kuulijan tulee ymmärtää mitä controller tarkoittaa ja controllerin tulee kyetä esittämään asiansa mahdollisimman vakuuttavasti.

Pehmeistä taidoista huolimatta controllerit tuovat esille perinteisemmälle controllerille tunnettuja taitoja ja ominaisuuksia liittyen analyttisyyteen ja numerotarkkuuteen, jotka Malmin et. al. (2001) tutkimuksen mukaan ovat controllereiden itsensä mielestä heidän tärkeimpiä taitojaan. Tämän tutkimuksen kontekstin ja tuloksien valossa vaikuttaa siltä, että analyttisyys mielletään edelleen tärkeäksi, mutta painopiste on silti siirtymässä lääketeollisuuden controllereiden osalta kohti pehmeitä taitoja, sillä ulkoistukset, palvelukeskukset, emoyhtiön keskitetyt controller-toiminnot ja teknologia vievät väijäämättä enemmän ja enemmän numerotarkkuutta vaativia tehtäviä controllereilta. Analyttisyys taasen voitaneen ajatella laajentuvan entisestään kohti kokonaisvaltaista hahmottamista, joka koostuu taloushallinnon tiedoista, liiketoiminnasta sekä vuorovaikutustaidoista. Aikaorientaation osalta haastateltavat controllerit olivat yksimielisiä siitä, mihin ajan ulottuvuuteen suurin painotus kohdistuu. Tulokset jatkavat controllerin linjaa, joita

tutkijoiden (Granlund & Lukka 1997, 1998a; Vaivio 2006) näkemykset vahvistavat controllerin menneisyyteen perustuvan aikaorientaation muuttumisessa kohti tulevaisuutta. Tämä ei tietenkään tarkoita, etteikö menneisyys ja nykyhetki näkyisi työssä lainkaan, mutta kertoo painotuksen siirtymisestä pois pelkästä menneisyyden katsomisesta kohti tulevaisuutta.

6.3 Muutokset ja niiden syyt

Muutos mittaa eräällä tavalla kehityksen vaihetta, jossa controllerit lääketeollisuudessa tällä hetkellä ovat. Ensinnäkin haastatteluissa käy ilmi, että muutos koetaan lähes yksinomaan controllerin roolin muutoksena eikä johdon laskentatoimen muutoksena. Laskennan perusteet nähdään muuttumattomina eikä Järvenpään (2001) esittämällä laskentainnovaatioilla kuten strategisella johdon laskentatoimella, toimintoperusteisella kustannuslaskennalla tai tasapainotetulla tuloskortilla ole juurikaan vaikutusta. Vaikuttaakin siltä, että lääketeollisuus on toimialana vaatinut controllereilta uusia avuja laskentainnovaatioiden sijaan. Burns ja Baldvinsdottirin (2005) havainnot vahvistavat tutkimustulokset, sillä heidän mukaansa muutos ei aina vaadi modernien johdon laskentatoimen teknikoiden käyttöönottamista.

Vaikka teoriassa on esiintynyt erimielisyyksiä controllerin roolin muuttumisesta ja laajentumisesta, eikä tämä tutkimus sisällä varsinaista vertailua aikaisempaan, voidaan kuitenkin katsoa, että oli controllerin rooli sitten muuttunut kokonaan (Friedman & Lyne 1997; Vaivio & Kokko 2006) tai laajentunut (Granlund & Lukka 1997; Caglio 2003; Burns et. al. 2005), haastateltavien kuvailemat muutokset antavat aihetta kutsua lääketeollisuuden controllerin roolia melko kehittyneeksi. Controller nähdään muuttuneen tiedon tuottajasta sen tulkitsijaksi ja käyttämisen osalliseksi. Rutiinistyön väheneminen on siirtänyt painotusta analysointiin, tulkittamiseen ja suosituksien tekemiseen. Tämän vuoksi on vaikea yhtyä Malmin et. al. (2001) ja Loo et. al. (2011) näkemyksiin siitä, etteikö merkittävää muutosta kohti controllerin ”business partner” -tyyppistä roolia olisi tapahtunut.

Osa tutkijoista argumentoivat sen puolesta, että kyse olisi roolin radikaalin muuttumisen sijaan pikemminkin tiedon käyttämisen näkökulman laajentumisesta (Baldvinsdottir et. al. 2009). Osaltaan tämä pitänee paikkansa, sillä on hyvin mahdollista, että eri tekijät ovat vaikuttaneet siihen, miten laajasti saatavilla olevaa tietoa käytetään. Kyse on kuitenkin myös siitä kuka tietoa käyttää. Controller on aktiivisesti mukana tiedon käyttämisessä päätöksentekoon, joten toimintatapa verrattuna pöytäkirjan roolissa tapahtuvaan tiedon käyttämiseen on muuttunut kuten Granlund & Lukka (1998a) ovat myös esittäneet. Ikäheimo ja Taipaleenmäki (2010) puolestaan nostivat esille johdon laskennan ja ulkoisen laskennan välisen rajan hämärtyvän, mikä ei tämän tutkimuksen osalta pidä paikkaansa, sillä controller nähdään nimenomaisesti siirtyneen kirjanpitofookusituneista tehtävistä lähes kokonaan johdon laskennan tehtäviin.

Syiksi muutosten taustalle esitettiin niin organisaation sisältä kuin ulkoakin löytyviä seikkoja. Haastattelujen perusteella nähdään johdon näyttelevän merkittävää roolia muutoksessa. Johdon osallistumisesta muutokseen kertoo organisaatioiden muutokset, joiden vaikutuksesta controllereiden tittleitä on muutettu kuvaamaan uudenlaista roolia ja luomaan odotuksia controllereiden toiminnasta. Osa controllereista on otettu mukaan johtoryhmään ja lähes kaikkien osalta johto rohkaisee controllereita aktiivisesti haastamaan ja tuomaan keskusteluun omia näkemyksiään. Samaan tapaan Byrne ja Pierce (2007) ovat todenneet johdon asettamien odotuksien vaikuttavan controllerin rooliin vahvasti. Vastaavasti Siegel et. al. (2003b) mukaan ylimmän johdon ohjauksella tai johdon vaihtumisella esimerkiksi johtamistavan tai uuden vision myötä, on havaittu olevan vaikutusta roolin kehittymiseen.

Haastateltavien mainitsemat tehostamistoimenpiteet kuten automatisointi ja ulkoistaminen näyttävät myös omalla tavallaan johdon tietoisena ohjauksena, jonka tavoitteena on alhaisempi kulurakenne kilpailukyvyn parantamiseksi. Kirjallisuudessa Cooper (1996) on vastaavalla tavalla esittänyt rutiinitehtävien automatisoinnista johtuvaan controllerin hybridisaatioon syyksi kiristyvän kustannusjohtamisen, joka on käsitteenä lähellä tehostamista. Tehostamista ei kuitenkaan ole mainittu kirjallisuudessa erillisenä syynä muutokselle, sillä se

voidaan nähdä eräänlaisena ideologiana eli tapana ajatella, kuinka liiketoiminnan suhteen tulisi toimia. Tämänkaltaisten ajatusten implementoiminen puolestaan vaatii johdon toimenpiteitä toteutuakseen. Osittaisena syynä muutokseen ovat johdon lisäksi myös controllerit itse. Samaan tapaan kuin Byrne ja Pierce (2007), toteavat haastateltavat asenteen ja aitoon kiinnostukseen perustuvan oman aloitekyvyn olevan sidoksissa siihen, millaiseksi controllerin rooli muodostuu. Lääketeollisuus toimialana voi myös moniin muihin teollisuudenaloihin verrattuna saada controllerit omistautuneemmiksi aktiiviseen rooliin, sillä liiketoimintaan liittyy olennaisesti muiden ihmisten auttaminen, mikä saattaa vedota helposti controllerin tunteisiin.

Organisaation ulkopuolisiksi syiksi muutokselle haastateltavat nimesivät kilpailun ja teknologian. Kilpailu onkin kirjallisuudessa tunnustettu monen tutkijan toimesta tärkeäksi muutostekijäksi (Järvenpää 2001; Siegel, Sorensen & Richtermeier 2003b; Burns & Baldvinsdottir 2005; Vaivio ja Kokko 2006). Kova kilpailu on controllereiden mukaan lisännyt paineita nähdä pidemmälle ennusteissa niin liiketoiminnan kuin kilpailijoidenkin suhteen. Teknologia puolestaan on vastannut tähän tarjoamalla kehittyneempiä tietojärjestelmiä ja automatisointia. Teknologian kehittyminen (Malmi, Seppälä & Rantanen 2001; Byrne & Pierce 2007) sekä sen siivellä kehittynyt järjestelmäarkkitehtuuri (Vaivio & Kokko 2006) ovat saaneet kannatusta kirjallisuudessa muutoksen aikaansaajina. Lääketeollisuus toimialana on mahdollisesti avoimempi ottamaan käyttöön teknologiaa myös taloushallintoon, sillä toimialan lähtökohtainen teknologian omaksumisen aste on hyvin korkea, mikä voi täten laskea kynnystä hyödyntää aktiivisesti teknologian tarjoamia mahdollisuuksia myös taloushallinnossa.

6.4 Digitalisaation vaikutus johdon laskentatoimeen ja controllerin rooliin

Haastateltavien mukaan digitalisaation ja etenkin big datan käyttö näyttäytyy toistaiseksi vielä hyvin rajallisesti lääketieteellisuuden controllereiden rooleissa. Kyseistä havaintoa tukee Bhimanin et. al. (2014) esittämät havainnot, joiden mukaan empiiristä näyttöä laajamittaisesta talousfunktion muutoksesta kohti

kasvavaa tiedon käytön mahdollisuutta ei vielä ole. Keinoälyyn ja koneoppimiseen liittyviä projekteja on kuitenkin paljon käynnissä, joten yritykset näyttävät heränneen tutkijoidenkin (Gray & Alles 2015; Warren et. al. 2015) tunnistamaan tilanteeseen, jossa perinteisiä työkaluja tulee uudistaa big datan hyödyntämiseksi.

Emoyhtiöissä ja toimialan muissa yksiköissä tekoälyä on kuitenkin jo kyetty hyödyntämään, jonka vuoksi nykyiset talousfunktiot nähdään olevan jäljessä muista yksiköistä. Syytä kyseiselle ilmiölle ei kirjallisuudesta juuri löydy, mutta taustalla saattaa piillä teknologian hyödyntämisestä tuloutuvien säästöjen ajoitus. Talous osana yrityksen hallintoa ei liiketoiminnan kannalta saata vaikuttaa yhtä houkuttelevalta teknologian hyödyntämisen kohteelta verrattuna esimerkiksi tuote- ja tutkimuskehitykseen. Tuote- ja tutkimuskehityksessä taloudelliset säästöt, jotka lääkemolekyylien mallintamisella on mahdollista saavuttaa, voivat olla paljon välittömämmät kuin talousfunktion digitalisoimisesta tuloutuvat säästöt.

Tärkeimpänä tavoitteena lääketeollisuudessa nähdään uutta teknologiaa hyödyntävät ennustejärjestelmät. Big datan osalta tiedon määrän todetaan jo nyt olevan suuri, mikä vahvistaa Grayn ja Allesin (2015) näkemystä, jonka mukaan pelkkä big data ei vielä itsessään riitä tuomaan kilpailuetua ilman analytiikan toimenpiteitä. Kirjallisuudessa big datan käyttöä on havaittu rajoittavan myös tiedon huono laatu sekä yrityksen kyky purkaa suurta tiedon määrää (Bhimani & Willcocks 2014; Warren et. al. 2015). Kyky purkaa tietoa liittyneen juuri oikeanlaisiin työkaluihin ja analytiikan toimenpiteisiin, jotka toimialalla ovat vielä kehitteillä. Huomion arvoista on myös haastateltavien yrityksiä vaihtelevat panostukset big datan hyödyntämiseen. Kilpailuedun näkökulmasta katsottuna, osa yrityksistä vaikuttavat olevan kiinnostuneita aikaisen omaksujan mahdollisesti saavuttamasta edusta toimialalla.

Eräs haastateltavista toivoo digitalisaation helpottavan hänen omaa ajankäyttöään muiden yksiköiden hankkiessa tarvitsemansa taloudelliset tiedot ilman controllerin apua. Kirjallisuudessa on kuitenkin esitetty hieman päinvastoin, sillä controllerin roolin on ajateltu nimenomaan kasvamaan laskentatiedon hoitajana. Tällöin

controllerin tulisi kyetä antamaan oikeille henkilöille pääsy tietoihin ja auttaa heitä eri tietojen yhdistelemisessä (Rikhardsson et. al. 2018).

Tulevaisuudessa tietoteknistä ymmärrystä pidetään hyödyllisenä, mutta controllerit eivät usko, että heidän tulisi kuitenkaan ottaa kovinkaan syvällistä roolia tietojenkäsittelyn osalta. Hyvin samanlaiseen lopputulokseen ovat myös Bhimani et. al. (2014) päätyneet, sillä heidän näkemyksensä mukaan controllereiden ei varsinaisesti tulisi tulevaisuudessa kehittää erityisiä uusia teknisiä taitoja. On esitetty, että digitalisoituneessa ympäristössä big datan käsittelyssä korostuu yhteistyöhön perustuvat lähestymistavat (Bhimani et. al. 2014), sillä käsittely tulee vaatimaan tilastotieteilijöiden ja data-analyytikkojen apua (Warren et. al. 2015). Haastatteluissa nouseekin esille samantapaisesti näkemys, jonka mukaan big datan rakentamisessa ja hyödyntämisessä uskotaan tarvittavan apua, minkä vuoksi yhteistyö nähdään siihen yhtenä sopivista ratkaisuista.

Vaikka avun tarve tunnustetaan haastateltavien keskuudessa, nähdään controllerin kuitenkin säilyttävän tarpeellisuutensa juuri taloudellisen kokonaisuymmärryksensä ja inhimillisyytensä vuoksi. Controller koetaankin tärkeäksi henkilöksi nostamaan esille taloudellisesti relevantteja seikkoja ja koordinoimaan saatua tietoa oikeille henkilöille. Täten tulokset tukevat Warrenin et. al. (2015) argumentteja, joiden mukaan controllerin tietämystä liiketoiminnasta tarvitaan, jotta voidaan rajata sitä, mitä suuresta tietomassasta tarvitsee kysyä. Osittainen tehtävien hybridisoituminen puolin ja toisin on toki hyvin mahdollista, mutta controllerin roolia kukaan tuskin tulee kokonaan viemään lähitulevaisuudessa.

6.5 Controllerin roolin luonnehdintaa

Pääpaino tuloksissa keskittyy vuorovaikutus- ja johtamisrooleihin, sillä jokainen controllereista tunnisti busineksen vetäjän luottomiehen sekä sillanrakentajan roolimetaforat. Kuten aikaisemmissa tuloksissa on jo todettu, lääketeollisuuden controllereilta vaaditaan hyviä vuorovaikutustaitoja eri yksiköiden välisen laajan yhteistyön vuoksi. Sen lisäksi controllerit toimivat päätöksenteon tukena liiketoimintayksikössä esittäen omia näkemyksiään johdolle. Partasen (2001)

esittämät roolimetaforien kuvaukset busineksen vetäjän luottomiehestä sekä sillanrakentajasta sopivat siis mainiosti controllereiden itsensä esittämään kuvaukseen roolistaan. Lääketeollisuudessa ei Partasen (2001) näkemys taloushallinnon toiminnon pienestä koosta kuitenkaan estä controlleria toimimista busineksen vetäjän luottomiehenä. Alalla on otettu laajasti käyttöön automaatio ja palvelukeskukset, jotka ovat siirtäneet pois Partasen (2001) mainitsemia pakollisia laskentatehtäviä, joiden vuoksi pienen talousyksikön controllerit eivät perinteisesti ole kyenneet laajentamaan rooliaan busineksen vetäjän luottomieheksi.

Tärkeimmiksi katsottujen roolien rinnalle valittiin myös muita rooleja informaatio- ja valvontarooleista. Näistä tulkki nousi merkittävimmäksi rooliksi, mikä sopii hyvin Partasen (2001) esittämään asetelmaan väärinymmärryksien estämisessä ulkomaisen emoyhtiön ja kotimaisen tytäryhtiön välillä. Organisaatorakenteeltaan kaikki tutkittavat yritykset olivat juuri emoyhtiöidensä tytäryhtiöitä Suomessa. Lisäksi controllerit toimivat lääketieteellisyudessa erittäin poikkitoiminnallisessa ympäristössä eri yksiköiden kanssa, jolloin tulkin rooli yksiköiden välisen ymmärrettävän kommunikoinnin osalta on suuri - aivan kuten Partanenkin (2001) toteaa.

Tulkin lisäksi neljä controlleria tunnistivat informaatio- ja valvontarooleista passipoliisin roolin toiminnassaan. Partasen (2001) viitekehyksen mukainen passipoliisin roolimetafora kuvaa lääketieteellisuuden controllereiden valvontaroolia erinomaisesti, sillä se ei ole luonteelta yhtä dikotominen kuin pelkkä jaottelu valvonta ja tukirooleihin (vrt. ten Rouwelaar 2006). Partasen (2001) mukaan passipoliisi pyrkii läsnäolollaan lisäämään taloudellista ajattelua vastuualueellaan, jolloin valvontaroolin painopiste on enemmän nykyhetkessä. Lisäksi passipoliisi tukee päätöksentekoa herättämällä keskustelua strategisista valinnoista, joita organisaatiossa ollaan tekemässä (Partanen 2001). Kyseisiin argumentteihin on helppo yhtyä, sillä haastattelut tukevat juuri tämänkaltaista valvontaroolia, jossa ihmisiin pyritään vaikuttamaan ennaltaehkäisevästi ja verrattain passiivisesti osana liiketoiminnan tukemista.

Controllerit pitävät paikallista vastuutaan liiketoimintayksikölle tärkeämpänä kuin funktionaalista vastuutaan emoyhtiölle (Maas et. al. 2009) ja yli puolet controllereista

työskentelevät tukiroolien tyypisissä rooleissa (Verstegen et. al. 2007). Lääketeollisuuden osalta tilanne näyttäisi olevan samansuuntainen, mutta painotus tukirooleihin vaikuttaisi olevan vieläkin suurempi. Ten Rouwelaar (2006) väittää kontrolliroolin kasvattavan merkitystään hallinnointikoodin, yrityksen laittomien maksujen ja lahjonnan noustessa julkisen keskustelun keskiöön. Tutkimuksen tulokset eivät kuitenkaan anna tukeaan tälle näkemykselle, sillä toimintaympäristönä Suomi ei ainakaan aiheuta kovinkaan suurta riskiä laittomien maksujen ja lahjonnan osalta. Lisäksi hajautetut controller-funktiot vaikuttavat puolestaan positiivisesti tukirooliin käytettävään aikaan (Verstegen et. al. 2007).

Tutkimuksen tulokset tukevat Maasin et. al. (2009) näkemystä roolien välillä tasapainottelun controllerille aiheuttamista roolikonflikteista ja -epävarmuudesta. Epäjohdonmukaisuus aiheutuu roolien välille muodostuvista ristiriidoista controllerin työssä. Tällaisiksi ristiriidoiksi mainittiin muun muassa budjetoiteihin liittyvät tilanteet, joissa controllerin tuli lisätä myyntejä liiketoimintayksikössään osana tukirooliaan, mutta samalla hänen tuli pysyä emoyhtiön kanssa neuvotellussa budjetissa osana valvontarooliaan. Pääsääntöisesti controllerit kuitenkin kertoivat suoriutuvansa näistä rooleista hyvin, vaikkakin roolien menestyksestä yhdistämistä pidetäänkin vaikeana saavuttaa (Verstegen et. al. 2007; Lambert & Sponem 2012). Suoriutuminen voineen olla osittain selitettävissä Partasen (2001) esittämällä passipoliisin roolilla, joka on perinteistä valvontaroolia toiminnallisempi. Valvontaroolilla ei myöskään ole niin suurta painotusta lääketieteellisyydessä, että se aiheuttaisi merkittäviä ristiriitoja controllerin rooleissa.

7 Yhteenveto ja johtopäätökset

Tämän tutkimuksen tavoitteena oli selvittää millainen rooli controllerilla on lääketeollisuuden yrityksissä. Controllerin roolia lähestyttiin teoreettisessa viitekehyksessä tehtävien (ks. Malmi et. al. 2001), taitojen (ks. Vaivio 2006), ominaisuuksien (ks. Pierce & O'Dea 2003) sekä controllerin roolin muutoksen ja sen tekijöiden (ks. Granlund & Lukka 1997, 1998a; Vaivio 2006; Lambert & Sponem 2012) pohjalta. Tarkoituksena oli myös tarkastella roolia erilaisien roolikuvauksien (ks. ten Rouwelaar 2006; Verstegen et. al. 2007; Maas & Matejka 2009) ja -metaforien (ks. Partanen 2001) avulla. Lisäksi tutkimuksessa huomioitiin myös yritysten tapojen asemoita controller (ks. Granlund & Lukka 1998a; Byrne & Pierce 2007).

Tutkimus suoritettiin laadullisena tapaustutkimuksena, jonka aineisto kerättiin mukavuusotantaa käyttäen haastattelemalla seitsemää Suomessa toimivaa lääketeollisuuden controlleria viidestä alan eri yrityksestä (Hirsjärvi et. al. 1997; Robson 2002). Haastattelut suoritettiin puolistrukturoituina kasvokkain jokaisen haastateltavan kanssa (Hirsjärvi et. al. 1997; Tuomi et. al. 2009). Aineistoa lähestyttiin abduktiivisesti käyttämällä analysointiin sisällönanalyysia (Tuomi et. al. 2002). Teemoittelun ja tyypittelyn avulla aineistosta johdettiin tutkimuksen tulokset (Eskola et. al. 1998).

7.1 Vastaukset tutkimuskysymyksiin

Tutkimuksen alussa esiteltiin apututkimuskysymykset, joiden avulla oli tarkoitus täydentää päätutkimuskysymystä sekä auttaa vastaamaan siihen kattavammin. Tässä luvussa esitetään tutkimuksen johtopäätökset vastaamalla kaikkiin tutkimuskysymyksiin esille nousseiden tuloksien pohjalta.

"Miten controller on asemoitu lääketeollisuudessa?"

Vaikkakin tavat, joilla controller-toiminnot lääketeollisuudessa järjestetään vaihtelevat, toimivat controllerit usein hajautetusti palvelukseen liiketoiminnan tukemisen tarkoitusta. Hajautetut controller-toiminnot puolestaan keskittyvät johdon

laskentatoimen tehtäviin ulkoisten laskennan tehtävien keskittyessä pääosin emoyhtiöille tai palvelukeskuksiin. Controller on asemointinsa vuoksi organisaatiossaan läheisessä kanssakäymisessä johdon kanssa, jota edesauttaa toimialan controller-toimintojen pieni koko. Johtoryhmässä toimiminen ei kuitenkaan vielä ole itsestäänselvyys, jonka vuoksi controller ei varsinaisesti johda liiketoimintaa, mutta osallistuu aktiivisesti päätöksentekoprosesseihin. Organisaation laajuinen poikkitoiminnallinen yhteistyö eri yksiköiden välillä myynnin edistämiseksi on luonut lääketeollisuuden controllerille keskeisen aseman liiketoiminnassa, mikä näyttäytyy arvostuksena organisaatiossa.

"Minkälaisia tehtäviä, taitoja ja ominaisuuksia controllerilta vaaditaan lääketeollisuudessa?"

Perinteisiksi katsotut tehtävät kuten budjetointi, myynti- ja kuluennusteiden laatiminen sekä raportoiminen ovat säilyneet controllerin tehtävinä, vaikkakin lisäarvoa luovat tehtävät liiketoiminnan sparraamisen ja partneroinnin muodossa ovat nousseet kaikkein merkityksellisimmiksi. Perinteisien tehtävien pohjalta controllerin odotetaan antavan ehdotuksia ja suosituksia liiketoiminnan edistämiseksi. Tehtävät vaativat usein ulkoisten tietolähteiden käyttämistä kilpailija- ja markkinatilanteiden seuraamiseksi, mikä puolestaan tarkoittaa controllerin seuraavan yrityksensä sisäisten prosessien lisäksi myös sen ulkopuolista liiketoimintaympäristöä.

Taitojen ja ominaisuuksien osalta controllerin tulee olla analyyttinen ja proaktiivinen sekä hallita tietoteknisiä valmiuksia tietojärjestelmien käyttämistä varten. Keskeisen aseman ja laajan poikkitoiminnallisen yhteistyön vuoksi controllerin tulee myös sietää hyvin stressiä. Taidoista ja ominaisuuksista eniten esille nousevat kuitenkin esiintymis- ja vuorovaikutustaidot, joiden tärkeyttä tukee controllerin asemointi lääketeollisuudessa. Controllerin tulee kyetä myös katsomaan toiminnassaan aina tulevaisuuteen, sillä se on osoittautunut toimialan tärkeimmäksi aikaorientaatioksi.

"Miten digitalisaatio ja big data vaikuttavat ja tulevat vaikuttamaan controllerin rooliin lääketeollisuudessa?"

Big datan vaikutus lääketeollisuuteen vaikuttaisi tällä hetkellä olevan hyvin vähäinen, eikä alalla ole vielä saavutettu konkreettista hyötyä sen osalta. Tietoa on saatavilla hyvin runsaasti, mutta sen tehokas hyödyntäminen ei kuitenkaan ole vielä onnistunut. Controllerin ei uskota menettävän merkitystään, vaikka tulevaisuudessa big datan hyödyntämisen uskotaan vähentävän controllerin rutiinitehtäviä ja avustavan tulevaisuuden ennustamisessa. Jatkossa controllerin tulee ymmärtää mahdollisuudet, jotka big data tarjoaa controllerin rooliin, ja ohjata taloudellisen kokonaisuymmärryksensä avulla big datan hyödyntämistä mahdollisesti yhteistyössä tilasto- ja data-analyttikkojen kanssa. Alan yritykset ovat kuitenkin eri vaiheissa big datan hyödyntämisen osalta, joten vaikutukset controllerin rooliin tulevat varmasti olemaan vaihteittaisia.

”Millaiset roolikuvaukset ja -metaforat kuvaavat controllerin roolia lääketeollisuudessa?”

Tutkimustulosten mukaan lääketeollisuudessa controllerin roolia kuvaavat roolimetaforista parhaiten vuorovaikutus- ja johtamisrooleihin kuuluvat sillanrakentaja sekä liiketoiminnan vetäjän luottomies. Ne muodostavat controllerin roolin keskeisen ytimen. Sillanrakentaja kuvaa yhteistyön ja kommunikaatiotaitojen merkitystä ja liiketoiminnan vetäjän luottomies puolestaan johdon päätöksenteon tukemista ja ratkaisujen kyseenalaistamista. Informaatio- ja valvontaroleista tulkin ja informaation roolimetaforat osoittautuivat osaltaan täydentämään aikaisemmin mainittuja rooleja.

Tulkki kuvaa tiedon poikkitoiminnallista tulkitsemista muille yrityksen yksiköille ja informaattikko puolestaan tiedon tuottamista ja välittämistä päätöksentekoon. Passipoliisin roolimetafora havaittiin kuvaavan osittain lääketeollisuuden controllerin roolia, mutta se nähtiin lähes kokonaan ennaltaehkäisevänä, ei niinkään valvovana roolina. Valvontarooli on muutenkin menettänyt lääketeollisuudessa merkitystään, sillä painotus on enemmän tukiroolissa. Niin kauan kuin valvontarooli näkyy controllerin roolissa, saattaa controller kuitenkin kokea jonkin verran rooliristiriitoja valvonta- ja tukiroolien välillä erilaisissa käytännön tilanteissa.

"Millainen controllerin rooli on lääketieteellisyydessä?"

Controllerin rooli lääketieteellisyydessä on hyvin monipuolinen ja liiketoimintaorientoitunut. Controllerin keskeisin tehtävä onkin toimia liiketoiminnan tukena. Roolissa korostuvat esiintymis- ja vuorovaikutustaidot, joita controller tarvitsee poikkitoiminnallisessa yhteistyössä, toimintojen koordinoimisessa sekä havaintojen ja ehdotuksien esittämisessä johdolle. Controllerin pyrkii tuottamaan toiminnallaan yritykselle lisäarvoa keräämällä, yhdistelemällä ja tulkitsemalla tietoa erilaisista sisäisistä ja ulkoisista lähteistä. Erityisesti ulkoistamistoimenpiteet ja teknologian kehittyminen ovat vahvistaneet lisäarvon tuottamisen tärkeyttä rutiinitehtävien siirtyessä muualle. Johdon suorittama määrätietoinen roolin kehittäminen aktiivisempaan suuntaan on johtanut tilanteeseen, jonka seurauksena pelkän tiedon tuottamisen ja tulkitsemisen lisäksi controller myös käyttää tietoa päätöksentekoprosesseissa.

Koska ennustamisella ja ennakoimisella on suuri merkitys controllerin roolissa, tulee rooli kokemaan seuraavan muutoksen, kun yritykset kykenevät hyödyntämään big dataa ja analytiikkaa tehokkaasti. Tämä tarjoaa mahdollisuuden kilpailuetuun, jossa controllerilla voi olla merkittävä rooli taloudellisen kokonaisuutensa vuoksi. Niin kauan kuin controller kykenee muuttamaan rooliaan tuottaakseen yrityksille lisäarvoa osaamisellaan, on hyvin epätodennäköistä, että controllerin rooli tulisi menettämään merkityksensä toimialalla.

7.2 Tutkimuksen arviointia

Tutkimuksen tuloksien yleistettävyyttä laskee hieman se, että aineiston otanta suoritettiin mukavuusotantana satunnaisotannan sijaan. Tämän vuoksi aineiston ei voida täysin katsoa edustavan koko populaatiota täysin luotettavasti. Satunnaistetun otannan avulla tutkimuksen tulokset olisivat mahdollisesti olleet hieman erilaiset. Tuloksiin olisi voinut vaikuttaa liikevaihtoluokaltaan pienempien yhtiöiden rajoittuneemmat resurssit, joiden puitteissa controllerin rooli olisi saattanut sisältää esimerkiksi enemmän ulkoisen laskennan vastuita. Lisäksi teorian

terminologian heterogeenisuus voi laskea tehtyjen tulkintojen validiteettia, sillä kirjallisuudessa controllerin käsite ei ole täysin vakiintunut.

Aineistonkeruun osalta tutkimuksen validiteettia laskee se, että haastattelukysymyksiä ei pilotoitu etukäteen. Pilotoinnin avulla olisi ollut mahdollista varmistua vielä paremmin siitä, että haastattelukysymykset tuottavat tutkimuksen tavoitteen kannalta relevanttia tietoa. Toisaalta tutkimuksen pätevyyttä ja luotettavuutta taas tukee haastatteluiden perusteellinen ja täsmällinen suorittaminen sekä niiden nauhoittaminen. On kuitenkin mahdollista, että haastateltavat ovat haastattelutilanteessa antaneet roolistaan itselleen suotuisan kuvan, mikä voi osaltaan alentaa tutkimuksen luotettavuutta. Tätä pidetään kuitenkin hyvin epätodennäköisenä, sillä tutkimuksen suorittamisessa kiinnitettiin erityistä huomiota luottamuksellisuuteen, mikä tarjoaa haastateltaville mahdollisuuden antaa todenmukaisia vastauksia. Mikäli tutkimuksen resurssit olisivat mahdollistaneet aineistolähteiden triangulaation, olisi havainnointia voitu käyttää rinnakkaisena aineistonkeruumenetelmänä. Tämän avulla haastatteluiden kertomuksia olisi kyetty vielä mahdollisesti vahvistamaan tutkijan toimesta.

Tutkija ei itse työskentele lääketeollisuudessa eikä täten yhdessäkään haastateltavista yrityksistä. Sen vuoksi tutkijalla on ollut mahdollisuus olla muodostamatta ennakkokäsityksiä tutkittavasta ilmiöstä ja pysyä mahdollisimman objektiivisena muodostamiensa tulkintojen osalta. Tämä puolestaan on luonnollisesti lisännyt tutkimuksen validiteettia. Lisäksi toimiessaan yksin tutkija on varmistanut haastatteluiden tulkintojen yhdenmukaisuuden. Reliabiliteetin näkökulmasta useamman arvioitsijan käyttäminen olisi kuitenkin lisännyt tulkintojen luotettavuutta.

Tutkimuksen tuloksien vertailua aikaisempiin tutkimustuloksiin rajoittaa tutkimusasetelma, joka kohdistuu pelkästään lääketeollisuuteen toimialana. Tutkimuksen kirjoittamisen hetkellä tutkijan tiedossa ei ole vastaavalla tutkimusasetelmalla suoritettuja tutkimuksia, joten varsinaista vertailua ja tuloksien vahvistamista luotettavuuden näkökulmasta ei ole mahdollista suorittaa. Koko tutkimus on joka tapauksessa pyritty esittämään mahdollisimman läpinäkyvästi,

mikä parantaa tutkimuksen toistettavuutta. Asetetun tavoitteen kannalta tutkimuksessa on kuitenkin onnistuttu, sillä tulokset tarjoavat uuden näkökulman controllerin rooliin perustuvassa tutkimuksessa.

7.3 Jatkotutkimusaiheita

Tämän tutkimuksen pohjalta voidaan jatkotutkimusaiheiksi ehdottaa muun muassa controllerin rooliin liittyvää toimialatutkimusta. Jatkossa controllerin roolia lääketeollisuudessa voisi tutkia käyttämällä erilaisia tieteellisiä menetelmiä ja sen kautta mahdollisesti vahvistaa tämän tutkimuksen tuloksia. Toisaalta controllerin roolia olisi mielenkiintoista tutkia eri toimialojen näkökulmasta. Näin olisi mahdollista suorittaa toimialavertailua ja pyrkiä ymmärtämään eri toimialojen controllerille asettamia vaatimuksia. Eroavatko controllereiden roolit eri toimialoilla? Mikäli näin on, niin miksi?

Tässäkin tutkimuksessa käsitellyn big datan vaikutuksia controllerin rooliin on toistaiseksi tutkittu melko vähän. Lääketeollisuudessaakin kyseistä teknologiaa on jo käytössä muissa yksiköissä, joten aihe on hyvin ajankohtainen. Jatkotutkimukset voisivat siis käsitellä myös big datan vaikutuksia controllerin rooliin eri toimialoilla. Vaikuttaako big data eri toimialoilla controllerin rooliin eri tavalla? Toisaalta voitaisiin tutkia tarkemmin ulkopuolisten big dataa ymmärtävien asiantuntijoiden kuten data-analyytikkojen vaikutusta controllerin rooliin ja sen näkyisiin. Samalla lienee relevanttia kysyä, minkälaisia taitoja ja ominaisuuksia controller tarvitsee big datan myötä. Kaksi viimeksi mainittua teemaa nousivat esille tässäkin tutkimuksessa, mutta vain hyvin pinnallisesti. Tämän vuoksi kokonaisvaltaisemmalle tutkimukselle voidaan katsoa olevan tarvetta.

LÄHDELUETTELO

Appelbaum, D., Kogan, A., Vasarhelyi, M. & Yan Z. (2017) Impact of business analytics and enterprise systems on managerial accounting. *International Journal of Accounting Information Systems*, 25, 29-44.

Baldvinsdottin, G., Burns, J., Norreklit, H. & Scapens, R. (2009) The management accountant's role. *Financial Management*, 34-35.

Bhimani, A. & Willcocks, L. (2014) Digitisation, 'Big Data' and the transformation of accounting information. *Accounting and Business Research*, 44, 4, 469-490.

Burns, J. & Vaivio, J. (2001) Management accounting change. *Management Accounting Research*, 12, 389-402.

Burns, J., & Baldvinsdottir, G. (2005) An institutional perspective of accountants' new roles – the interplay of contradictions and praxis. *European Accounting Review*, 14, 4, 725–757.

Byrne, S. & Pierce, B. (2007) Towards a more comprehensive understanding of the roles of management accountants. *European Accounting Review*, 16, 3, 469–498.

Caglio, A. (2003) Enterprise resource planning systems and accountants: Towards hybridization? *European Accounting Review*, 12, 1, 123-153.

Cooper, R. (1996) The changing practice of management accounting. *Management Accounting*, 74, 3, 26-35.

Eskola, J. & Suoranta, J. (1998) Johdatus laadulliseen tutkimukseen. Tampere, Vastapaino.

Flyvbjerg, B. (2006) Five misunderstandings about case-study research. *Qualitative Inquiry*, 12, 2, 219-245.

Friedman, A. L., & Lyne, S. R. (1997) Activity-based techniques and the death of the beancounter. *The European Accounting Review*, 6, 1, 19-44.

Friedman, A. L., & Lyne, S. R. (2001) The Beancounter stereotype: Towards a general model of stereotype generation. *Critical Perspectives on Accounting*, 12, 423-451.

Granlund, M. & Lukka, K. (1997) From bean-counters to change agents: The Finnish management accounting culture in transition. *Liiketaloudellinen aikakausikirja*, 3, 213-255.

Granlund, M. & Lukka K. (1998a) Towards increasing business orientation: Finnish management accountants in a changing cultural context. *Management Accounting Research*, 9, 2, 185-211.

Granlund, M. & Lukka, K. (1998b) It's a small world of management accounting practices. *Journal of Management Accounting Research*, 10, 153-179.

Granlund, M., & Malmi, T. (2002) Moderate impact of ERPS on management accounting: A lag or permanent outcome? *Management Accounting Research*, 13, 3, 299-321.

Gray, G. L. & Alles, M. (2015) Data fracking strategy: Why management accountants need it. *Management Accounting Quartely*, 16, 3, 22-33.

Hirsjärvi, S., Remes, P. & Sajavaara, P. (1997) Tutki ja kirjoita. 15. p. Helsinki, Kustannusosakeyhtiö Tammi.

IBM (2017) Descriptive, predictive, prescriptive: Transforming asset and facilities management with analytics. [verkkodokumentti]. [Viitattu 16.05.2019]. Saatavilla: <https://www.ibm.com/downloads/cas/3V9AA9Y5>

Ikäheimo, S. & Taipaleenmäki, J. (2010) The divergence and convergence of financial accounting and management accounting - Institutional analysis of the U.S., Germany and Finland. *Die Betriebswirtschaft*, 70, 4, 349-368.

Järvenpää, M. (2001) Connecting management accountants' changing roles, competencies and personalities into the wider managerial discussion - a longitudinal case evidence from the modern business environment. *Liiketaloudellinen aikakausikirja*, 4, 431-458.

Järvenpää, M. (2007) Making business partners: A case study on how management accounting culture was changed. *European Accounting Review*, 16, 1, 99-142.

Kurunmäki, L. (2004). A hybrid profession - the acquisition of management accounting expertise by medical professionals. *Accounting, Organizations and Society*, 29, 3-4, 327-347.

Laine, M., Bamberg, J. & Jokinen, P. (2007) Tapaustutkimuksen taito. Helsinki, Gaudeamus Helsinki University Press Oy Yliopistokustannus, HYY Yhtymä.

Lambert, C. & Sponem, S. (2012) Roles, authority and involvement of the management accounting function: A multiple case-study perspective. *European Accounting Review*, 21, 3, 565-589.

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

Maas, V. S. & Matejka M. (2009) Balancing the dual responsibilities of business unit controllers: Field and survey evidence. *The Accounting Review*, 84, 4, 1233-1253.

Malmi, T., Seppälä, T. & Rantanen, M. (2001) The practice of management accounting in Finland - A change? *Liiketaloudellinen aikakauskirja*, 4, 480-501.

Partanen, V. (2001) Muuttuva johdon laskentatoimi ja organisatorinen oppiminen: Field-tutkimus laskentahenkilöstön roolin muutoksen ja uusien laskentainnovaatioiden käyttöönoton seurauksista. *Turun kauppakorkeakoulun julkaisuja*. Sarja A-6, 2001.

Paul, S. M., Mytelka, D. S., Dunwiddie, C. T., Persinger, C. C., Munos, B. H., Lindborg, S. R. & Schacht, A. L. (2010) How to improve R&D productivity: the pharmaceutical industry's grand challenge. *Nature Reviews Drug Discovery*, 9, 203-214.

Rikhardsson, P. & Yigitbasioglu, O. (2018) Business intelligence & analytics in management accounting research: Status and future focus. *International Journal of Accounting Information Systems*, 29, 37-58.

Robson, C. (2002) Real world research: A resource for social scientists and practitioner-researchers. 2. p. Oxford, Blackwell Publishing.

Russel, K. A., Siegel, G. H. & Kulesza, C. S. (1999) Counting more, counting less. *Strategic Finance*, 81, 3, 38-44.

Sathe, V. (1983) The controller's role in management. *Organizational Dynamics*, 11, 3, 31-48.

Siegel, G., Sorensen, J. E. & Richtermeyer, S. (2003a) Part 1: Are you a business partner? *Strategic Finance*, 85, 3, s. 38-43.

Siegel, G., Sorensen, J. E. & Richtermeyer, S. (2003b) Part 2: Becoming a business partner. *Strategic Finance*, 85, 4, 37-41.

ten Rouwelaar, H. & Bots, J. (2008) Business unit controller involvement in management: An empirical study in the Netherlands. NRG Working Paper series nro. 08-07.

ten Rouwelaar, H. (2006) Balancing the roles of business unit controllers – an empirical investigation in the Netherlands. NRG Working Paper series nro. 06-07.

ten Rouwelaar, H., Bots, J. & De Loo, I. (2018) The influence of management accountants on managerial decisions. *Journal of Applied Accounting Research*, 19, 4, 442-464.

Tuomi, J. & Sarajärvi, A. (2002) Laadullinen tutkimus ja sisällönanalyysi. Helsinki, Tammi.

Tuomi, J. & Sarajärvi, A. (2009) Laadullinen tutkimus ja sisällönanalyysi. 11. p. Helsinki, Kustannusosakeyhtiö Tammi.

Vaivio, J. & Kokko, T. (2006) Counting big: Re-examining the concept of the bean counter controller. *Liiketaloudellinen aikakauskirja*, 55, 1, 49-74.

Vaivio, J. (2006) The business controller, non-financial measurement and tacit knowledge. *Liiketaloudellinen aikakauskirja*, 2, 194–212.

Warren, J. D., Moffitt, K. C & Byrnes, P. (2015) How big data will change accounting. *American Accounting Association*, 29, 2, 397-407.

Vasarhelyi, M. A., Kogan, A. & Tuttle, B. M. (2015) Big data in accounting: an overview. *Accounting Horizons*, 29, 2, 381-396.

Verstegen, B. H. J., Loo, I. D., Mol, P., Slagter, K. & Geerkens, H. (2007) Classifying controllers by activities: An exploratory study. *Journal of Applied Management Accounting Research*, 5, 2, 9-32.

Zhang, J., Yang, X. & Appelbaum, D. (2015) Toward effective big data analysis in continuous auditing. *American Accounting Association*, 29, 2, 469-476.

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

Liite 1. Haastattelukysymykset

Taustatiedot

Tehtävänimike, koulutustausta, työkokemus, lyhyt tehtävänkuvaus

1. Controller johtamisessa ja päätöksenteossa

- a) Miten controller-funktio on yrityksessänne järjestetty ja miksi? Minkälaisia positiivisia ja negatiivisia vaikutuksia tällä on?
- b) Kenelle controller raportoi ja tuottaa tietoa?
- c) Milloin controller on kanssakäymisessä yrityksen johdon kanssa? Miten? Miksi?
- d) Osallistuuko controller päätöksentekoon tai johtamiseen? Jos, niin miten? Miksi?
- e) Millaista tietoa controller tuottaa johtamista ja päätöksentekoa varten?
- f) Tekeekö controller yhteistyötä muiden eri organisaation yksiköiden kanssa? Jos, niin miten? Miksi?
- g) Minkälainen on controllerin asema/status yrityksessänne? Miksi?

2. Controllerin tehtävät, taidot ja ominaisuudet

- a) Mitkä ovat controllerin tärkeimmät työtehtävät?
- b) Minkälaisia työkaluja controller työssään käyttää?
- c) Mistä eri lähteistä controller kerää tietoa?
- d) Minkälaiset taidot näet tärkeiksi controllerin työssä? Miksi?
- e) Minkälaiset ominaisuudet näet tärkeiksi controllerin työssä? Miksi?
- f) Millaista aikaorientaatiota (menneisyys, nykyhetki vai tulevaisuus) painotat controllerin työssä? Miksi?

3. Johdon laskentatoimen ja controllerin roolin muutos

- a) Onko johdon laskentatoimi muuttunut? Jos, niin miten?
- b) Onko controllerin roolissa tapahtunut muutosta? Jos, niin mitä?
- c) Mikäli muutosta on mielestäsi tapahtunut edellä mainitussa/mainituissa, mitkä tekijät (ulkoiset tai sisäiset) ovat muutoksen taustalla ja miksi?

4. Controllerin roolikuvaukset ja -metaforat

- a) Millaisia roolikuvauksia käyttäisit controllerin roolista lääketeollisuudessa?
- b) Millaiset roolimetaforat kuvaavat parhaiten lääketeollisuudessa toimivaa controlleria? (Esitellään erillisenä liitteenä haastattelutilanteessa)
- c) Onko eri roolien välillä ristiriitoja? Jos, niin miksi?
- d) Tunnistatko esteitä joissakin rooleissa toimimiselle? Jos, niin miksi?

5. Digitalisaation vaikutus johdon laskentatoimeen ja controllerin rooliin

- a) Millainen vaikutus big datalla ja digitalisaatiolla on johdon laskentatoimeen sekä controllerin rooliin tällä hetkellä?
- b) Miten uskot big datan ja yleensä digitalisaation vaikuttavan controllerin rooliin tulevaisuudessa?