

LAPPEENRANNAN TEKNILLINEN YLIOPISTO  
Kauppakorkeakoulu  
Laskentatoimen maisteriohjelma

*Juha Kanerva*

**GLOBAALIN TOIMINTAYMPÄRISTÖN VAIKUTUKSET JOHDON  
LASKENTATOIMEN ASiantuntijan Työnkuvassa**

Työn ohjaaja/tarkastaja: Professori Satu Pätäri  
2. tarkastaja: Professori Jaana Sandström

## TIIVISTELMÄ

<b>Tekijä:</b>	Kanerva, Juha
<b>Tutkielman nimi:</b>	Globaalin toimintaympäristön vaikutukset johdon laskentatoimen asiantuntijan työkuvassa
<b>Tiedekunta:</b>	Kauppakorkeakoulu
<b>Pääaine:</b>	Laskentatoimen maisteriohjelma
<b>Vuosi:</b>	2014
<b>Pro gradu - tutkielma:</b>	Lappeenrannan teknillinen yliopisto 81 sivua, 2 kuviota, 5 taulukkoa, 1 liite
<b>Tarkastajat:</b>	prof. Satu Pätäri, prof. Jaana Sandström
<b>Hakusanat:</b>	Controller, johdon laskentatoimi, globalisaatio, kansainvälistyminen
<b>Keywords:</b>	Controller, management accounting, globalization, internationalization

Tutkimuksen tavoitteena oli selvittää, millaisia globalisaation aiheuttamia vaikutuksia näkyy suomalaisessa johdon laskentatoimessa ja johdon laskentatoimen asiantuntijoiden, eli controllereiden, työkuvissa. Oli tärkeää selvittää, ovatko kansainväliset tekijät tuoneet jo liiallista haastavuutta controllerin työhön ja odotetaanko heiltä kenties jo liikaa.

Teoriaosuudessa tutkittiin johdon laskentatoimea ja controller-toiminnon kehittymistä, sekä controllereilta vaadittavia ominaisuuksia ja piirteitä. Lisäksi globalisaatiota ja sen aiheuttamia vaikutuksia suomalaiseen johdon laskentatoimeen käytiin läpi. Tutkimus oli kvalitatiivinen ja toteutettiin haastattelemalla kahdeksaa suomalaista johdon laskentatoimen asiantuntijaa, jotka työskentelivät kansainvälisissä yhtiöissä useilla eri toimialoilla.

Tutkimus osoitti kuinka kansainvälisestä ja laajasta alasta on kyse johdon laskentatoimesta puhuttaessa. Suuri joukko globaaleja tekijöitä vaikuttaa jatkuvasti controllereihin. Näiden luokittelu teemoittain osoittautui haastavaksi teh-

täväksi ja on mahdotonta luoda kattava lista kaikista kansainvälisyyden tuomista vaikutuksista. Tärkeää oli havaita, ettei controller-toiminnon laajuutta koeta negatiivisena vaan ennemminkin sopivan haasteellisena asiana ja mielenkiinnon ylläpitäjänä.

## ABSTRACT

**Author:** Kanerva, Juha  
**Title:** Effects of Global Working Environment on the Role of Controllers  
**Faculty:** LUT, School of Business  
**Major / Master´s Programme:** Master´s Degree Programme in Accounting  
**Year:** 2014  
**Master´s Thesis:** Lappeenranta University of Technology  
81 pages, 2 figures, 5 tables and 1 appendix  
**Examiners:** prof. Satu Pätäri, prof. Jaana Sandström  
**Keywords:** Controller, management accounting, globalization, internationalization

The aim of the research was to find out what kind of globalization effects are seen in the Finnish management accounting and in the roles of controllers. It was important to clarify whether the work of controllers had become too challenging due to the international factors and whether the expectations are too high concerning the work of controllers.

In the theoretical part both management accounting and the development of the role of controllers were studied as well as the attributes and characteristics demanded from them. Also globalization and its influences on Finnish management accounting were researched. The thesis was done by using qualitative research methods and was carried out by interviewing eight Finnish controllers who worked in international companies in several different industries.

The international extent of the role of controllers and management accounting was discovered in the results. A multitude of different international effects have an influence on controllers. It turned out to be challenging to classify these effects and impossible to create a comprehensive list of all the global effects.

It was important to find out that the extensivity in the role of a controller is not experienced in a negative way. On the contrary it is seen as challenging and it keeps one's work interesting.

## ALKUSANAT

Lappeenranta, syyskuu 2013, gradun aloitusseminaari. Allekirjoittanut on saapunut juuri vaihdosta Stuttgartista ja valmistuminen tuntuu vielä kaukaiselta ajatukselta. Olen ollut kaukaa viisas ja suorittanut valtaosan maisterikursseista jo ennen vaihtoa ja ajatellut, että on helppo keskittyä vain ja ainoastaan graduun Suomeen paluun jälkeen.

Helsinki, kesäkuu 2014, alkusanojen kirjoittamishetki. Graduprosessi on loppusuoralla. Televisiossa pyörii Brasilian ja Meksikon välinen ottelu, jota on jäljellä 43 minuuttia. Ihan niin lähellä valmistuminen ei vielä ole, mutta kaukaiselta se ei enää tunnu. Olin ehkä kaukaa viisas pystyessäni keskittymään täysipainoisesti graduun. Paino sanalla ”ehkä”. Vapaus tuo vastuuta ja tiukemmat deadlinet olisivat luotsanneet tehokkaampaan suoritukseen.

Viisi unohtumatonta vuotta Lappeen Rantalaista kylterielämää takana. Päiväenkään en vaihtaisi pois. Mahtavia ystäviä, äärimmäisen upeita kokemuksia ja loistavat valmiudet tulevaisuutta varten. Kiitokset Lappeenrannan teknillisen yliopiston kauppakorkeakoululle ja Enklaaville. Kiitos professori Satu Pätärille aiheen terävöittämisestä ja kommentteista tutkimusurakan varrella. Erityiskiitokset perheelle, joka on aina tukenut allekirjoittanutta, sekä ainutlaatuiselle, suorastaan aatelistomaiselle ystäväporukalle. Ilman teitä ei olisi mielekästä juhlia valmistumista!

Helsingissä 17.6.2014

Juha Kanerva

## SISÄLLYSLUETTELO

<b>1</b>	<b>JOHDANTO</b>	<b>9</b>
	1.1 Tutkimuksen aihe ja tausta	9
	1.2 Ajankohtaisuus ja aiempi tutkimus	10
	1.3 Tutkimusongelma, tavoitteet, rajaukset ja keskeiset käsitteet	11
	1.4 Tutkimusmenetelmä ja –aineisto	13
	1.5 Tutkimusrakenne	15
<b>2</b>	<b>JOHDON LASKENTATOIMI</b>	<b>16</b>
	2.1 Johdon laskentatoimi – taustaa	16
	2.1.1 Suomalainen johdon laskentatoimi	17
	2.1.2 Strateginen johdon laskentatoimi	19
	2.1.3 Viimeaikaiset trendit johdon laskentatoimessa	20
	2.2 Controllerit johdon laskentatoimessa	22
	2.2.1 Controllerien taustaa	22
	2.2.2 Controllerien työkuva ja -tehtävät Suomessa	25
	2.2.3 Controllereilta vaadittavat ominaisuudet ja piirteet	30
<b>3</b>	<b>GLOBALISAATIO JA JOHDON LASKENTATOIMI</b>	<b>36</b>
	3.1 Taustaa	36
	3.2 Johdon laskentatoimen kansainvälistyminen	37
	3.2.1 Konsernitasoinen tarkastelu	37
	3.2.2 Kansallisten käytäntöjen lähentyminen	39
	3.2.3 Controller-toiminnon mahdollinen standardoituminen	43
<b>4</b>	<b>CONTROLLERIN KOHTAAMAT KANSAINVÄLISET VAIKUTUKSET – CONTROLLERIN NÄKÖKULMA</b>	<b>45</b>
	4.1 Haastatteluiden tausta ja tutkimusmenetelmä	45
	4.2 Haastatteluaineisto	47
	4.3 Työtehtävään liittyvät haastattelutulokset	54
	4.3.1 Kommunikointi ja verkostoituminen	57
	4.3.2 Kulttuuri	60
	4.3.3 Yhtenäistäminen	62
	4.3.4 Teknologian vaikutukset	63
	4.3.5 Lainsäädännön vaikutukset	64
	4.3.6 Valuutan ja konsernin sisäisen kaupan vaikutukset	65
	4.3.7 Poliitikka ja yhteiskunta	66
	4.4 Ajatukset standardoidusta controller-nimikkeestä	67
	4.5 Ajatukset controller-toiminnon laajuudesta	68
<b>5</b>	<b>YHTEENVETO JA JOHTOPÄÄTÖKSET</b>	<b>71</b>
	5.1 Tutkimustulosten läpikäynti	71
	5.2 Tutkimuksen arviointi ja jatkotutkimuspohdinta	75
	<b>LÄHDELUETTELO</b>	<b>77</b>

**LIITTEET**

LIITE 1: Haastattelukirje ja -kysymykset



# 1 JOHDANTO

## 1.1 Tutkimuksen aihe ja tausta

Controllerin, eli johdon laskentatoimen asiantuntijan, rooli ja kyseisen roolin muutos on ollut jatkuvan tutkimuksen alla viimeisten vuosikymmenien aikana. Ammattikuva on muuttunut pavunkerääjästä (*bean counter*) jopa bisnespartneriksi tai muutosjohtajaksi. Toimintasankari (*action hero*) -termikin on esiintynyt tutkimuksissa. Controllerit ovat yleensä työskennelleet johdon laskentatoimen parissa, mutta viime aikoina he ovat olleet yhä kokonaisvaltaisemmin mukana yrityksen liiketoiminnassa, aina päätöksenteossa asti. (ks. esim. Anastas 1997; Baldvinsdottir et al., 2009; Granlund & Lukka, 1997; Järvenpää 2007). Ammattiryhmän toimenkuva ei ole kuitenkaan vakiintunut, joten aiheetta on syytä tutkia säännöllisesti.

Tutkimukset ovat osoittaneet, kuinka suuri merkitys globalisaatiolla on yritysten selviämässä. Viimeisen kolmenkymmenen vuoden aikana maailmasta on muodostunut globaali kenttä, jossa taloudelliset markkinat, teollisuus ja politiikka ovat kansainvälistyneet. Globalisaation myötä kilpailu on kiristynyt, teknologia on kehittynyt ja paine saada informaatiota nopeammin on kasvanut. Tämän johdosta johdon laskentatoimen tuottaman informaation, eli sitä kautta controllerien, rooli on kasvanut organisaatioissa ja niiden päätöksenteossa. (ks. esim. Ahid & Augustine, 2012; Siegel et al., 2003)

Esimerkiksi Ahidin & Augustinen (2012) mukaan globalisaatio tuo haastetta laskentatoimeen muun muassa laskentajärjestelmien, standardien, johtamisen, tilintarkastuksen ja verotuksen kautta. Granlund & Lukka (1998a) puolestaan ovat jakaneet johdon laskentatoimen tehtäviä makro- ja mikrotasolle. Lisäksi he ovat tutkimuksessaan osoittaneet tekijöitä, jotka joko tuovat maailmanlaajuisista laskentakenttää yhtenäisemmäksi tai vastaavasti pyrkivät pitä-

mään kansallisia laskentatapoja erillään toisistaan. Muun muassa näiden kattavien tutkimusten pohjalta on mielekästä tutkia kansainvälisiä vaikutuksia johdon laskentatoimessa ja sitä kautta controllerin työssä.

Aihe kiinnostaa, sillä controllerin työssä ei riitä laskupää ja analyttisyys; on oltava myös kielitaitoa, kykyä kommunikoida ja vahvaa teknologian osaamista. Controllereista on muodostunut jopa tietynlaisia sankarihahmoja (Järvenpää, 2007). Haluan perehtyä tarkemmin johdon laskentatoimeen ja controller-toimintoon sekä näiden tarjoamaan monimuotoisuuteen. Olen todistanut vierestä kuinka controllereilla on ollut vaikeuksia saada yhteyttä esimerkiksi tiettyihin Afrikan valtioihin, kun on ollut aika kerätä numeraalista dataa konserniraportointiin tai kuinka kesken päivän on saattanut päätyä puhumaan saksan kieltä videokonferenssiin. Johdon laskentatoimi on nykypäivänä kaukana siitä mitä se oli vielä joitakin vuosikymmeniä sitten. Numeroiden pyörittely ja analysointi suomalaisten kesken suomen kielellä on historiaa.

## **1.2 Ajankohtaisuus ja aiempi tutkimus**

Tähän mennessä kansainvälisyyttä laskentatoimessa on tutkittu ennemminkin rahoituksen eli ulkoisen laskentatoimen puolelta. Tähän on vaikuttanut se, että sen tutkiminen on ollut selkeämpää muun muassa yhtenäisten standardien vuoksi. Johdon laskentatoimen globalisoitumisen tutkimus on täten jäänyt hiukan taka-alalle ja ollut melko rajallista. Kuitenkin esimerkiksi Harris & Durden (2012) luokittelevat kasvavan kansainvälisyyden erääksi keskeiseksi nousevaksi teemaksi johdon laskentatoimen tutkimuksessa.

Aiemmissä tutkimuksissa on tutkittu huomattavan paljon controllerin roolin muutosta (esim. Ahid & Augustine, 2012; Anastas, 1997; Baldvinsdottir et al., 2009; Granlund & Lukka, 2007 jne.) tai johdon laskentatoimen muutosta (esim. Anastas, 1997; Burns & Vaivio, 2001; Cooper, 1996; Langfield-Smith, 2008

jne.). Varsinaista tutkimusta johdon laskentatoimeen saapuvista kansainvälisistä vaikutuksista ja haasteista on tehnyt esimerkiksi Dent, 1996; Granlund & Lukka, 1998a ja suomalaisten controllerien kohtaamia haasteita on tutkinut esimerkiksi Granlund & Lukka, 1998b.

### 1.3 Tutkimusongelma, tavoitteet, rajaukset ja keskeiset käsitteet

Tutkimusongelmaksi on otettu kasvavan kansainvälisyyden merkitys suomalaisessa johdon laskentatoimessa. Pitäisi löytää globaaleita tekijöitä, jotka ovat vaikuttaneet suomalaisen johdon laskentatoimen arkipäivään ja sitä kautta controllerin (johdon laskentatoimen asiantuntijan) työhön. Näitä kansainvälisiä vaikutuksia tulisi löytää niin aiempien tutkimusten tuottamasta teoriasta kuin myös empiriasta, jota kerään haastatteleamalla suomalaisia controllereita.

Tutkimuksen pääongelma on siten:

- Mitkä ovat globalisaation tuomat vaikutukset suomalaiseen johdon laskentatoimeen ja sitä kautta controllerin työhön?

Nämä vaikutukset tulisi luokitella mielekkäällä tavalla vertailemalla aiempaa teoriaa ja keräämääni empiriaa. Lisäksi tutkimuksessa olisi syytä tutkia johdon laskentatoimen ja controller-toiminnon standardoitumista. Tällöin herää kysymys, olisiko standardoitu ammattinimike realistinen controllereiden parissa.

Myös tulevaisuutta on syytä spekuloida haastatteluissa. Controllerin rooli on pahimmillaan paisunut liian laajaksi ja vastuulliseksi. Haastateltavat saisivat kertoa, odotetaanko heiltä ja controller-toiminnolta ylipäätänsä jo kenties liikaa nykyorganisaatioissa ja kokevatko he esimerkiksi kilpailevansa työpaikoista samoilla markkinoilla ulkomaalaisten controllerien kanssa.

Alaongelmat ovat näin ollen:

- Miten voidaan luokitella kansainväliset vaikutukset johdon laskentatoimessa mielekkäällä tavalla?
- Nähdäänkö standardoitu controller –ammattinimike realistisena?
- Kokevatko controllerit ammattikuvansa kasvaneensa liikaa?
- Mitkä ovat controllerin omakohtaiset mielipiteet globaaleista haasteista?

Alaongelmiin tulisi paneutua sekä empirian (haastattelujen) että teorian kautta riittävän kokonaiskuvan saamiseksi. Ylipääntensä tärkeintä olisi tutustua globalisaation vaikutukseen johdon laskentatoimessa sekä tunnustella tulevaisuuden tuulahduksia.

Tutkimuksen tavoitteena on täten selvittää, näkyvätkö aiemmista tutkimuksista poimitut kansainväliset vaikutukset johdon laskentatoimen asiantuntijan työssä ja löytyykö teoriasta aukkoja. On tärkeää päästä tutkimaan, ovatko kansainväliset tekijät tuoneet jo liiallista haastavuutta controllerin työhön ja odotetaanko controllereilta jo kenties liikaa.

Tämä tutkielma rajataan johdon laskentatoimeen, josta käytetään myös termiä sisäinen laskentatoimi. Tutkielma tehdään suomalaiseen johdon laskentatoimesta. Globaalilla sen sijaan tarkoitetaan tässä tutkimuksessa maailman teollistuneita ja post-teollisia osia. Laskentatoimen asiantuntijoihin kuuluu niin tilintarkastajia, kirjanpitäjiä, rahoituksen laskentatoimen controllereita ja johdon (sisäisen) laskentatoimen controllereita. Tämä tutkielma keskittyy ainoastaan johdon / sisäisen laskentatoimen asiantuntijoihin, joista puhutaan controllereina. Haastattelut kohdistetaan suuriin kotimaisiin yrityksiin, joiden konsernit ovat kansainvälisiä.

#### 1.4 Tutkimusmenetelmä ja –aineisto

Tässä tutkimuksessa keskitytään tutkimaan globaaleja vaikutuksia johdon las-kentatoimessa ja sen asiantuntijoiden parissa. Tutkimus suoritetaan laadullis-ten, eli kvalitatiivisten tutkimusmenetelmien keinoin. Aineistona käytetään tie-teellisiä artikkeleita, tutkimuksia ja kirjallisuutta. Tätä seuraavat haastattelut, jotka tehdään puolistrukturoidusti, eli haastateltavat saavat vastata omien sa-nojensa kera kysymyksiin, jotka ovat kaikille samat. Täten kaikille haastatelta-ville kysymyksillä on sama merkitys. (Eskola & Suoranta, 2003, 86) Haastatte-lumateriaalista saadaan tutkimuksen empiirinen osa.

Tutkimuksessa on otettava huomioon reliabiliteetti ja validiteetti. Reliabiliteetilla tarkoitetaan sitä, ovatko tutkijan keräämä aineisto ja tutkimustulokset luotetta-via. Tässä on otettava huomioon myös sellaisten satunnaisten olosuhteiden vaikutusten minimointia, jotka saattaisivat heikentää vastausten uskottavuutta. Validiteetilla puolestaan tarkoitetaan sitä, tutkitaanko todella ilmiötä, jota oli tar-koituskkin tutkia. Tutkimuksen validiteetti edellyttää, että ainoastaan tutkittava ilmiö kuvataan mahdollisimman kattavasti ja totuudenmukaisesti. (McKinnon, 1988, 36).

McKinnon (1988) on kirjoittanut uhkista tutkimuksen reliabiliteetille ja validitee-tille. Näitä on neljä kappaletta: tutkijasta johtuvat vaikutukset, tutkijan ennakkoluulot, rajoitukset tiedonsaannissa ja ihmismielestä johtuvat seikat. Ensimmäi-nen uhka johtuu siitä, että tutkijan läsnäolo saattaa vaikuttaa tutkimuksen koh-teiden eli tässä tapauksessa haastateltavien käytökseen. Tutkijan ennakkoluu-lojen merkitystä voidaan vähentää kattavalla tiedonkeruulla aiheesta etukä-teen, jolloin tutkijalle ei jää informaatioaukkoja ja haastattelut sujuvat luonte-vasti, eikä tutkijan tarvitse arvailla mitä haastateltava tarkoittaa. Tiedonsaannin rajoitukset voivat johtua rajallisesta tutkimusajasta tai tutkimuskohteen asetta-

mista rajoituksista. Niitä voi vähentää esimerkiksi käyttämällä useita eri tietolähteitä. Asioiden kaunistelu, unohtelu ja vääristely ovat puolestaan ihmismielestä johtuvia seikkoja.

Edellä mainittuja uhkia tutkimuksen reliabiliteetille ja validiteetille on pyrittävä välttämään tutkimusta toteuttaessa. Tutkijan läsnäoloa ei tutkimuksessani voitane pitää merkittävänä uhkana, sillä tutkimus toteutetaan haastatteluiden eikä osallistuvan havainnoinnin muodossa. Tutkijan ennakkoluulojen läsnäolo on tiedostettava ja saatuja vastauksia peilataan aiemmin esitettyyn teoriaan. Vaikka haastateltavilla on kaikilla samat kysymykset, pyrin tarvittaessa tutkijana esittämään tarkentavia kysymyksiä, jolloin tulkintavara jää mahdollisimman pieneksi. Haastattelut myös nauhoitetaan ja litteroidaan, jotta aineisto jää todenmukaisesti talteen. Tiedonsaannin rajoituksia esiintyy melko varmasti, sillä aihe voi olla hiukan arka, eikä etenkään esimerkiksi kaikkia yhtiön sisällä olevia haastavia kansainvälisiä vaikutuksia välttämättä haluta paljastaa. Täten tutkimuksessa korostuu tarkka anonymiteetti, jotta lukijalle ei jäisi mahdollisuutta arvata haastateltavien identiteettiä tai yhtiötä.

Valitsemani laadullinen ote soveltuu hyvin tutkimukseen, sillä kansainväliset vaikutukset johdon laskentatoimen asiantuntijan ammattikuvassa eivät ole mitattavissa oleva ilmiö. Tutkimuksessa ei pyritä täten minkäänlaiseen tilastolliseen yleistettävyyteen. Tarkoituksena on ennemminkin osoittaa, kuinka kansainvälisyys on ilmiönä vaikuttanut johdon laskentatoimen asiantuntijoiden työnkuvaan. Tätä varten on syytä haastatella monenlaista kokemusta omaavaa johdon laskentatoimen asiantuntijaa, jotta saadaan laajempi kokonaisnäkemys kansainvälisistä vaikutuksista.

## 1.5 Tutkimusrakenne

Tutkimuksista ja artikkeleista saa vankan teoriapohjan. Aluksi perehdytään yleisesti johdon laskentatoimeen. Tästä siirrytään määrittelemään tarkemmin suomalaista johdon laskentatoimea ja sen erityispiirteitä. Näitä seuraa strateginen johdon laskentatoimi, joka nivoutuu tutkimukseeni controllerien toimiessa entistä lähempänä liikkeenjohtoa. Viimeaikaiset trendit johdon laskentatoimessa seuraavat ennen kuin siirrytään toiseen merkittävään kappaleeseen, jossa käsitellään itse controllereita. Kappale alkaa taustakatselmuksella, jossa käydään läpi muun muassa controller-toiminnon historiaa ja sen kehitystä. Tästä jatketaan siihen millaisia heidän työnkuvansa ja työtehtävänsä ovat Suomessa, ja millaisia ominaisuuksia sekä taitoja controllereilta vaaditaan.

Kolmas pääkappale tuo mukanaan globalisaation teeman. Kappaleessa käsitellään globalisaation tuomia vaikutteita johdon laskentatoimeen ja puntaroidaan controller-toiminnon mahdollista standardoitumista. Teoriakappaleiden kautta siirrytään empiiriseen osuuteen. Siinä käydään läpi haastatteluja controllerien kanssa ja avataan teorian pohjalta syntynyttä keskustelua kansainvälisistä haasteista johdon laskentatoimessa. Haastatteluista esiinnousseita teemoja ja yksittäisiä vaikutuksia luokitellaan järkeviksi kokonaisuuksiksi kappaleessa. Tätä seuraa yhteenveto ja johtopäätökset, jossa koko tutkielma käydään läpi tutkimuskysymysten kautta. Lisäksi tutkielma arvioidaan kriittisesti läpi ja puntaroidaan mahdollisia jatkotutkimuskysymyksiä.

## 2 JOHDON LASKENTATOIMI

### 2.1 Johdon laskentatoimi – taustaa

*”Laskentatoimi on määriteltävissä ensinnäkin kaikeksi suunnitelmanmukaiseksi toiminnaksi, jonka tehtävänä on kerätä ja rekisteröidä yrityksen toimintoja kuvastavia arvo- ja määrälukuja. Laskentatoimen tehtäviin kuuluu myös laatia rekisteröityjen arvo- ja määrälukujen perusteella raportteja ja laskelmia. Näiden raporttien ja laskelmien tarkoituksena on auttaa yrityksen johtoa, rahoittajia ja muita sidosryhmiä sekä julkista valtaa yrityksen toimintaa koskevissa päätöksissä.”* (Riistama & Jyrkkiö, 1971, 31).

Englanninkielisen terminologian pohjalta laskentatoimi on jaettu rahoituksen laskentatoimeksi (*financial accounting*) ja johdon laskentatoimeksi (*management accounting*) (Vehmanen, 1992).

Granlund & Lukka (1997, 232) kirjoittavat, että välillä rahoituksen ja johdon laskentatoimea on hankalaa erottaa toisistaan. Tätä esiintyy erityisesti konsernitason raportoinnissa, jolloin laskentatoimi saattaa olla hyvin keskitetty. Cagliion (2003) mukaan taustalla on hybridisaatio, jonka myötä organisaation rajapinnat ovat entistä häilyvämpiä. Esimerkiksi ERP (*enterprise resource planning*)-järjestelmän käyttöönoton myötä ulkoinen ja sisäinen laskenta, sekä IT (*information technology*)-asiantuntijan roolit ovat sekoittuneet niin, että laskennan asiantuntijan työssä näkyy ominaisuuksia kaikista rooleista, mutta samalla myös laskentatoimen tietämys ja osaaminen näkyy muuallakin organisaatiossa.

Johdon laskentatoimi tunnetaan myös nimellä sisäinen laskentatoimi. Käsitteenä johdon laskentatoimi on kuitenkin yleistynyt. Termissä korostuu johto laskentainformaation käyttäjänä. Johdon antamien ohjeiden mukaisesti johdon



laskentatoimen tietoja käytetään kuitenkin muuallakin organisaatiossa. Oli kyseessä tiedon kokoamista, hallitsemista tai analysointia, käytetään johdon laskentatoimen tuottamaa tietoa pääasiassa organisaation sisällä. Tällä tiedolla tavoitellaan organisaation ohjauksen ja päätöksenteon avustamista. (Ikäheimo et al. 2009, 131)

Edellä mainituista tutkielmani käsittelee johdon laskentatoimea. Ahid & Augustinen (2012, 43) mukaan sitä on kuvattu monilla eri tavoin. Välillä on kuvailtu sen roolia, välillä taas määritelty sille tavoitteita ja prosesseja. Yleisesti perinteinen määritelmä johdon laskentatoimesta ja sen tehtävästä on ollut tuottaa informaatiota johtajille ja täten johdon laskentatoimen asiantuntijoita, eli controllereita, on pidetty informaation tuottajina.

Lait, asetukset ja säännöt eivät sido johdon laskentatoimea. Ulkoisen (rahoituksen) laskentatoimen puolella tilanne on päinvastainen. Johdon laskentatoimen alle jää kaikenlaisen informaation, muodollisen ja epämuodollisen, kvantitatiivisen ja kvalitatiivisen, sekä numeraalisen, graafisen, verbaalisen että suullisesti raportoidun tiedon tuottaminen. (Puolamäki, 1998)

### **2.1.1 Suomalainen johdon laskentatoimi**

Johdon laskentatoimen käytännöt eroavat alueellisesti. Suomalaiseen yrityskulttuuriin kuuluu kansainvälisesti hyväksytyjen laskentatoimen standardien käyttäminen. Lisäksi rahoituksen ja johdon laskentatoimen järjestelmät muodostavat usein yhden integroidun yksikön ja seuraavat samoja laskentatoimen periaatteita. Tätä on perusteltu yksinkertaisuudella, helppoudella ja sillä ettei raportointiin tarvitsisi investoida niin paljoa. Esimerkiksi Yhdysvalloissa mahdollista rahoituksen ja johdon laskentatoimen liian läheistä integraatiota on kritisoitu. (Granlund & Lukka, 1998b, 196; & (Granlund & Lukka, 1997, 234-235)

Granlundin & Lukan (1997, 233) mukaan budjetointi on suomalaisen johdon laskentatoimen ydin. Taloudellinen raportointi puolestaan tapahtuu useimmiten kuukausittain Suomessa. Oleellinen osa johdon laskentatoimea on kerätä standardisoitua dataa ympäri organisaatiota. Tämä data voidaan yhdistää ja prosessoida yhdeksi isoksi kokonaisuudeksi, josta saadaan koko yhtiön kattavia raportteja. Suomalaiseen kulttuuriin kuuluu deadlineista kiinnipitäminen ja sovitut muodot, joten se tuo helpotusta laskentatoimen saralle.

Lisäksi johdon laskentatoimi on ollut muuttumaisillaan laskennallisesta roolista liiketoiminnallisempaan suuntaan. Tätä on tutkinut Granlund & Lukka (1997) ja Järvenpää (2007) case-yrityksen kautta. Rakenteelliset muutokset ovat olleet tärkein tekijä muutoksessa ja rajaviivat ovat hälventyneet eri funktioiden välillä. Keskittyneistä talousosastoista on siirrytty johdon laskentatoimen hajauttamiseen. Controllerit ovat päässeet lähemmäksi johtoa, jossa he ovat kokeneet hyödyttävänsä paremmin liiketoimintaa. Vastaavasti vallitsevan käsityksen mukaan taloudellisten toimintojen tulisi koskea koko yhtiön henkilöstöä. Tämän ohella laskentajärjestelmät ovat kehittyneet tehokkaimmiksi ja yksinkertaisimmiksi mahdollistaen controllereiden keskittymisen haastavimpiin, merkityksellisempiin tehtäviin rutiininomaisempien laskujen parista. Lisäksi uusien innovaatioiden (esimerkiksi toimintolaskenta) myötä laskentapuoli on päässyt tukemaan entistä enemmän liikkeenjohtoa. Burns & Valvio (2001) muistuttavat kuitenkin, ettei johdon laskentatoimen muutosta voi yksiselitteisesti määrittää, eikä muutoksista saa yksimielisistä ja yhdenmukaista ”suurteoriaa”.

Järvenpään (2007) tutkimuksen mukaan henkilöstövoimavarojen johtamisen kautta rekrytointipolitiikka on vaihtunut case-yrityksessä ja on syntynyt työpai-kankiertoa johdon laskentatoimen asiantuntijoiden välille. Se on edesauttanut muutosta liiketoiminnallisempaan suuntaan. Tähän on lisätty myös harjoittelua ja urasuunnittelua. Myös johdon roolin muutosta on painotettu. Johdolta odotetaan aiempaa enemmän esimerkkiä, huomiota ei-taloudellisiin mittareihin (esim. asiakkaat ja henkilökunta) ja proaktiivista osallistumista. Tärkeäksi tekijäksi on muodostunut yhtiön virallisten arvojen julkaisu. Lisäksi yhtiönsisäisestä

tarinankerronnasta on tullut oleellista, kun controllereilta on alettu odottaa muutakin kuin laskennallista panosta. Controllereita pidetään tarinoissa muutosta vaativina sankarihahmoina. (Järvenpää, 2007, 125-129)

### **2.1.2 Strateginen johdon laskentatoimi**

Itse termiä ”*strateginen johdon laskentatoimi*” käytti ensi kerran Ken Simmonds (1981). Hän määritteli sen johdon laskentatoimen tuottaman tiedon järjestämisenä ja analysointina, joissa kohteena on liiketoiminta ja kilpailijat. Tarkoituksena oli kehittää ja monitoroida liiketoimintastrategiaa. Bromwichin & Bhimanin (1994) määritelmän mukaan strateginen johdon laskentatoimi on taloudellisen tiedon hankintaa ja analysointia koskien yrityksen markkinoita sekä yrityksen ja sen kilpailijoiden kustannusrakennetta. Siihen kuuluu myös yrityksen ja sen kilpailijoiden strategioiden seuranta tietyllä aikajaksolla.

Liiketoimintaympäristö on muuttunut maailmanlaajuiseksi. Tämän myötä yrityksille on muodostunut tarve tehdä strategisia päätöksiä päihittääkseen kilpailijansa. Controllerit ovat päättämässä ja neuvottelemassa sopivia strategisia siirtoja ja auttavat johtoa päättämään. Päätöksentekokohteita ovat muun muassa tärkeimpien asiakkaiden valinta, parhaimmat vaihtoehtoishyödykkeet markkinoilla, kriittiset valmiudet ja varojen riittävyys strategian rahoittamiseksi. (Horn-gren et al., 2009)

Strateginen johdon laskentatoimi on kokoelma tekniikoita, joita voi soveltaa joko yhdessä tai erikseen riippuen yrityksen tilasta. Yksittäisestä tekniikasta saatu hyöty liittyy luonnollisesti yrityksen sen hetkisestä suhtautumisesta taloudelliseen ajatteluun. (Puolamäki, 1998). Strategiseen johdon laskentatoimeen lasketaan yleisesti seuraavia tekniikoita: tavoitekustannuslaskenta, elinkaari-kustannuslaskenta, strateginen kustannusanalyysi, kilpailijan kustannusana-

lyysi, toimintokustannuslaskenta, toimintojohtaminen ja strategiset suorituskymittarit. Toimintokustannuslaskennan kuulumisesta strategisen johdon laskentatoimen alaisuuteen ei ole toisaalta päästy yhteisymmärrykseen. (Langfield-Smith, 2008, 206)

Ongelmana on, ettei strategista johdon laskentatoimea pysty tarkkaan määrittämään, eikä sen varsinaisesta käytöstä ole kertynyt näyttöä empiirisissä tutkimuksissa. Konsulttiyhtiöt ovat tehneet toki parhaimpansa levittääkseen erinäisiä strategisen johdon laskentatoimen muotoja maailmanlaajuiseen laskentakenttään. (Langfield-Smith, 2008, 221-222) Vuosien 1981-2000 välillä johdon laskentatoimen julkaisuista 1,6 % oli strategista johdon laskentatoimea. Vuosien 2008 ja 2010 välinen prosenttiosuus oli noussut 5,8 %:n. Tästä huomaa, että strategisesta johdon laskentatoimesta on kasvanut tärkeä palanen johdon laskentatoimen tutkimuksen arkeen ja tulevaisuuteen. (Harris & Durden, 2012, 29)

### **2.1.3 Viimeaikaiset trendit johdon laskentatoimessa**

Harris & Durden (2012) ovat tutkineet tuoreimpia johdon laskentatoimen trendejä ja suuntauksia. He saivat viimeaikaisimmat, useimmiten alan kirjallisuudessa esiintyneet teemat jaoteltua seuraaviin teemoihin. Tutkimuksesta selviää hyvin myös kokonaisvaltaisesti mitä kaikkea johdon laskentatoimi sisältää. Ensimmäinen iso teema oli johdon hallinta (*management control*), johon kuuluu budjetointi (*budgeting*), organisaation hallinta (*organisation control*) sekä suorituskyvyn mittaus ja arviointi (*performance measurement and evaluation*).

Toinen kattava teema oli kustannuslaskenta (*cost accounting*), johon sisältyi toimintolaskenta (*activity-based costing*) ja organisaatioiden välinen kustannusjohtaminen (*interorganisational cost management*). Kolmas teema oli henkisen pääoman johtaminen (*intellectual resource management*). Siihen kuuluivat laskentatoimen informaatiojärjestelmät (*accounting information systems*),

tiedon johtaminen (*knowledge management*), johdon tiedon esittäminen (*management information presentation*) ja organisaation oppiminen (*organisational learning*). Tutkimus nimesi neljännen ryhmän otsakkeella ”Muut”. Siihen kuului muun muassa kestävä kehitys ja ympäristön johtaminen (*sustainability and environmental management*). (Harris & Durden, 2012, 22)

Edeltävien teemojen pohjalta (Harris & Durden, 2012) havaitsivat, että merkittävimmät nykyiset ja tulevaisuuden tutkimuksen teemat ovat henkisen pääoman johtaminen (*intellectual resource management*), kestävä kehitys ja ympäristön johtaminen sekä edellisessä kappaleessa (2.1.2) läpikäyty strateginen johdon laskentatoimi (*strategic management accounting*). Lisäksi tutkimukseni kannalta äärimmäisen merkittävä kansainvälistyminen mainittiin yhtenä oleellisimmista nousevista laskentatoimen tutkimuksen teemoista.

Harrisin & Durdenin (2012) tutkimusta voidaan verrata Järvenpään vuoden 2001 luokitteluun. Järvenpää (2001) luokitteli kolme eri ulottuvuutta, johon johdon laskentatoimen muutokset voidaan käsitteellisesti jakaa. Uudet johdon laskentatoimen innovaatiot ovat ensimmäinen ryhmä. Strateginen johdon laskentatoimi, toimintolaskenta, strateginen kustannusjohtaminen, elinkaarilaskenta, ei-taloudelliset mittarit ja balanced scorecard ovat esimerkkejä näistä. Toinen ulottuvuus sisältää tehokkaammat laskentatoimen tietojärjestelmät. Näitä ovat esimerkiksi tietokannat, tietovarastot ja ERP-järjestelmät. Näiden myötä rutiinotoiminnot voidaan hoitaa tehokkaammin, joustavammin ja nopeammin. Kolmanteen ulottuvuuteen jaetaan inhimilliset tekijät. Tämä ulottuvuus käsittää controller-toimikuvan muutosta haastavampaan suuntaan. (Järvenpää, 2001, 433).

Aiemmin suorituskyvyn mittarit ovat olleet lähinnä taloudellisia. Maailmanlaajuisten trendien myötä muista mittareista on tullut tärkeitä. Näitä ei-taloudellisia mittareita ovat muun muassa asiakastytyväisyys, yleinen toimintojen laatu, tuotteen laatu, prosessien laatu ja yrityksen suoritus suhteessa aikaan ja tuottavuuteen. (Granlund & Lukka, 1997)

## 2.2 Controllerit johdon laskentatoimessa

### 2.2.1 Controllerien taustaa

Cooper & Dartin (2009) mukaan controllereita, eli johdon laskentatoimen asiantuntijoita pidettiin pitkään vain informaation tuottajina. Baldvinsdottir et al:in (2009) mukaan controllereista on muodostunut bisnespartnereita puvunkerääjistä. Heiltä vaaditaan dynaamisempia, mielikuvituksellisempia ja jopa toimitasankarimaisia ominaisuuksia. Myös Malmi et al:in (2001, 497) tutkimus tukee liikehdintää kohti bisnespartneriuutta. Ten Rouwelaar & Bots (2008, 3) kuvaa controlleria käsitteellä ”*organisaation taloudellinen omatunto.*”

Aiemmin johdon laskentatoimen työntekijöillä oli tapana työskennellä laskentaosastolla, joissa heidän kuului raportoida controllerille, joka oli vastuussa sekä rahoituksen että johdon laskentatoimesta, kuten myös veroraportoinnista. Tämä ”*entisajan controller*” raportoi yrityksen talouspäällikölle. Lisäksi controllereille oli tyypillistä työskennellä eristettyinä yrityksen ydintoiminnoista. Heitä pidettiin itsenäisinä ja objektiivisinä liiketoiminnan taloushoitajina, eikä heitä laskettu mukaan yrityksen päätöksentekoprosesseihin. Tarkoituksena oli ainoastaan tarjota informaatiota johdon päätöksentekoprosesseihin. (Ahid & Augustine, 2012; Baldvinsdottir et al. 2009). Siegel (1999, 4) tiivistä controllerin työn: ”...*he olivat itse asiassa pistelaskijoita, puvunkerääjiä ja yrityspoliiseja*”.

Vielä 1980-luvulla controllerit elivät siinä uskossa, ettei muuta johtoa kiinnostanut taloudellisen tiedon merkittävyys, eikä se, miten sitä käytetään. Tuohon aikaan suurinta osaa taloudellisesta datasta säilytettiin laskennan järjestelmissä ja controllerit kokivat velvollisuudekseen opettaa ei-taloudellisille kollegoilleen sen käytön hyödyistä. He puhuivat muodollisimpien järjestelmien laadimisesta, jotta johdolla olisi mahdollisuus relevanteimpiin oivalluksiin. Lisäksi he suunnittelivat parempia kontrollirakenteita. Controllereilta odotettiin löytyvän vastauksia, joilla johto selviäisi paremmin kiristyvässä kilpailussa. Kahtiajakoa

esiintyi. Jaottelu oli muotoa ”*me ja he*”: johdon laskentatoimen asiantuntijat ja heidän ei-taloudelliset kollegat. (Baldvinsdottir et al., 2009, 34)

Vuosikymmen myöhemmin 1990-luvulla taloudellista tietoa oli tarjolla huomattavasti runsaammin kuin aiemmin kaikilla liiketoiminnan tasoilla. Tuolloin alkoi työskentely controllereiden ja johtoportaan välillä. Tuli kyseenalaiseksi, mikä tieto on tärkeää ja oleelliselle tiedolle tuli etsiä tarkoituksenmukaista käyttöä. 1990-luvulla johdon laskentatoimen asiantuntijoiden työnkuva muuttui pragmaattisemmaksi. Oleelliseksi tuli tunnistaa sekä liiketoiminnan kompleksisuus, että pelkän taloudellisen datan käytön rajoitteet. Tuolloin myös uutta teknologiaa otettiin käyttöön ja yhteistyössä johdon kanssa päätettiin sopia järkevimmän teknologian käytöstä. ”*Me ja he*” –käsitys häiveni. (Baldvinsdottir et al., 2009, 34-35)

2000-luku ja informaatioteknologian kehitys on luonut puitteet informaation yksinkertaisemmalle levittämiselle. Nyt informaatio on jakautunut läpi organisaation. Globalisaation myötä johdon laskentatoimen asiantuntijat ovat huolestuneempia siitä, että oman yhtiön käytännöt integroidaan riittävän tarkasti konsernin sisällä ja että kaikki työskentelisivät kohti konsernitason tavoitteita. Taloudellisen tiedon toimittaminen ja käyttäminen päätöksenteossa säilyvät yhä perustavanlaatuisena asiana, mutta 2000-luvulla on oleellista koordinoita liiketoiminnan lukuisia toimintoja läpi konsernin. (Baldvinsdottir et al., 2009, 35)

Nykyisille controllereille on ominaista siirtyä yrityksen sisäisistä prosesseista yhtiöiden ulkopuolisiin ympäristöihin. Controllereiden ja myyntihenkilökunnan yhteistyöstä on tullut intensiivisempää. Tämä trendi on ollut osa asiakaslähtöisyyttä. Controllereiden tärkein tehtävä on tuoda taloudellista näkemystä johdon päätöksentekoon ja pitää huolta, että organisaatiossa vastaanotetaan tieto. Samanaikaisesti myös muiden osastojen odotetaan osallistuvan enemmän taloustoimintoihin. (Granlund & Lukka, 1998b, 194-195 & Granlund & Lukka, 1998a, 164).

Tänä päivänä roolirajojen rikkoutuminen on tyypillistä. Alan asiantuntijat saattavat olla keskittyneitä laskennallisiin toimintoihin tuottaen yhtiöraportointia, jolloin rahoituksen ja johdon laskentatoimen välille ei synny suurta eroa. Samanaikaisesti yhä useammat työskentelevät controller-nimikkeen alla, eikä heidän työtehtäväänsä ole niin tarkkaan määritelty talousasioihin. He voivat olla mukana sekä taloudellisen informaation tuottamisessa, että paikallisyksiköiden päätöksenteossa. Tyypillistä on, että controllerit ovat osa johtoryhmää. Suomessa johdon laskentatoimen toiminnot ovat usein organisoitu matriisimuotoon. (Granlund & Lukka, 1998b, 195)

Roolimetaforia ja niiden monimuotoisuutta on tutkinut esimerkiksi Partanen (2001). Luokittelu on tapahtunut kolmeen eri luokkaan: informaatio- ja valvontaroleihin, vuorovaikutus- ja johtamisrooleihin sekä tulevaisuusorientointuneisiin rooleihin. Vaatimukset ovat kasvaneet, roolit eivät sulje toisiaan pois, vaan useassa roolissa voi toimia yhtäaikaisesti ja niissä voi olla hetkellisesti tai pidemmän aikaa kiinni. Informaatio- ja valvontaroleihin kuuluvat seuraavat: lähettiläs, kouluttaja, tulkki, informaattikko, sosiaaliviranomainen ja passipoliisi. Vuorovaikutus- ja johtamisrooleihin sisältyvät sillanrakentajan ja liiketoiminnan vetäjän luottomiehen roolit, kun taas ralliauton kartanlukijana toimiminen on tulevaisuusorientoitunut rooli. (Partanen 2001, 176) Vastaavasti Ten Rouwelaar (2006) on jakanut controllerin tehtävät yksinkertaisemmin kahteen päärooliin; tuki- ja valvontarooliin. Näistä tukiroolissa osallistutaan aktiivisesti johtamiseen ja johdon päätöksentekoon, kun taas valvontaroolissa käsitellään tiedon oikeellisuutta ja valvotaan ohjeistusten noudattamista.

Controllerien vastuun kasvaessa on myös muodostunut ajankohtainen kysymys siitä, onko *"bisnespartneriisuus"* sittenkään niin järkevä rooli. Baldvinsdottir et al. (2009, 34-35) toteaa että 2000-luvu on ollut skandaalien, liiketoiminnan epäonnistumisten ja markkinaromahdusten aikaa. Perinteinen rooli saattaisi sopia paremmin nykypäivään. Globalisaation myötä controllerit voisivat toimia yritysjaruina ja pessimismin asiantuntijoina konsernitason optimismissa. Cont-

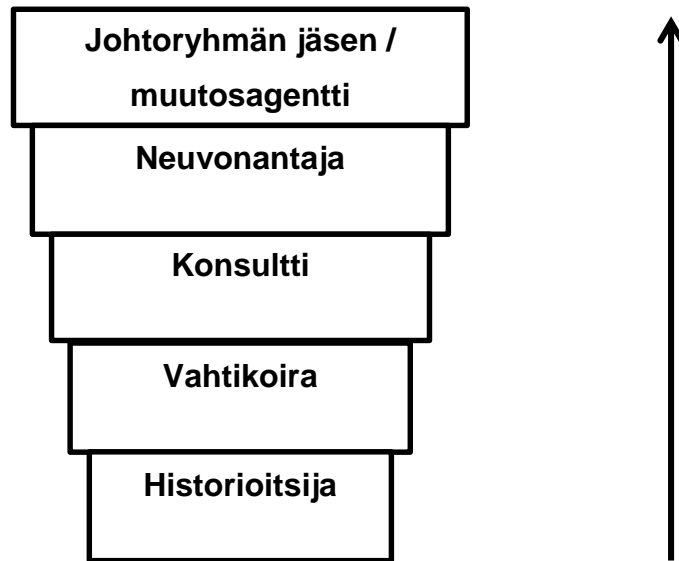


rollereiden tulisi olla tietoisia innovaatioiden ja muutosten vaaroista. Heille tärkeitä vastuualueita tulisi olla taloudenhoito, sisäinen valvonta, rehellisyys, etiikka ja yrityksen sosiaalinen vastuu.

Seuraavissa kappaleissa (2.2.2 ja 2.2.3) on perehdytty controllerien työkuviin ja tehtäviin, sekä heiltä vaadittaviin ominaisuuksiin ja piirteisiin. Tuloksiin on syytä suhtautua kriittisesti, sillä tutkimukset on tehty controllerien näkökulmasta. Esimerkiksi Pierce & O'Dea (2003) tuovat esiin riskejä. Heidän mukaansa controllerit ovat taipuvaisia yliarvioimaan tuottamansa informaation tärkeyttä ja heiltä puuttuu ymmärrys siitä, minkälaista tietoa johtajat todella käyttävät. Lisäksi säilyttääkseen ammattimaisen uskottavuuden, he eivät välttämättä myönnä, etteivät he tunne uusimpia laskentainnovaatioita.

## **2.2.2 Controllerien työkuva ja -tehtävät Suomessa**

Controllerin pääasiallisena tehtävänä Granlundin & Lukan (1997) mukaan on toimia yhtiön neuvonantajana, divisioonan tai tulosityksikön johdossa, ellei jopa itse yritysjohdossa. Controllerin tulisi tuoda taloudellista näkemystä päätöksentekoon ja huolehtia siitä, että tieto myös vastaanotetaan ja käyttöön otetaan yhtiössä. Osa osallistuu enemmän päätöksentekoon, osa sijoittuu taustalle vahvikoiramaiseen rooliin. Controllerin ei välttämättä tarvitse olla senior-tason henkilö, eikä työskentely välttämättä rajoitu taloudelliselle sektorille. Ihannetapauksessa controller toimisi muutosagenttina. (Granlund & Lukka, 1997, 236-248)



Kuvio 1: Controllerin työnkuvan muutos (Granlund & Lukka, 1997, 246)

Suomalaisten johdon laskentatoimen asiantuntijoiden työnkuvan kehittymistä ovat määritelleet Granlund & Lukka (1997, 246). Kuvio 1 näkee miten työnkuva on muuttunut. Merkittävintä on nuolen suunta alhaalta historioitsijasta vahtikoiran, konsultin ja neuvonantajan kautta johtoryhmän jäseneksi sekä muutosagentiksi. Lisäksi ruudut leventyvät matkalla ylöspäin vastuun kasvaessa.

Suomessa ja muualla controllerin toimikuva on vaihtunut liiketoimintaorientoituneemmaksi. Tämä lienee lähtöisin nykypäivän asiakaslähtöisyydestä. Yrityksissä ovat rajat hälventyneet eri osastojen välillä ja tätä kautta controllerin rooli on muuttunut. Työtiteleissä on havaittu kosmeettisia muutoksia. Esimerkiksi talous- ja laskentapäälliköistä on tullut controllereita. Sen sijaan poikkitoiminnallisissa organisaatioissa controllerilla esiintyy kahdenlaista tehtävää. Johtoryhmän puolella edustaessa hän on ennemminkin liiketoimintasuuntautunut jä-

sen ja taloudellinen asiantuntija. Vastaavasti talouspuolella hän toimii paikallisen vahtina, joka valvoo, ettei yrityksen etuja unohdeta. (Granlund & Lukka, 1997, 239-242)

Johdon laskentatoimen asiantuntijan kausittaiset laskentatoimenpiteet, raportoinnit ja muut rutiininomaiset tehtävät jäävät sivummalle sitä mukaa kun tiedonprosessointisysteemeihin pystytään satsaamaan enemmän. Modernit, integroidut laskentajärjestelmät helpottavat rutiinitoimintoja, jolloin tilaa jää paremmin syvemmälle analyysille ja syntyy mahdollisuus antaa tukea päätöksentekoon. Kyseiset järjestelmät antavat mahdollisuuden räätälöidä tietoa sellaiseen muotoon, jollaista ajankohtaisessa päätöksenteossa vaaditaan. (Granlund & Lukka, 1997) Vaivion & Kokon (2006) mukaan tämän numeerisen tiedon controllerit pystyvät prosessoimaan ja arvioimaan merkittäväällä nopeudella.

Johdon laskentatoimen asiantuntijoiden työkuvioiden muuttumista Suomessa ovat tutkineet Malmi et al. (2001). Tutkimukseen haastateltiin 300 laskentatoimen alan ammattilaista, joista 112 vietti yli 50 prosenttia ajastaan johdon laskentatoimen tehtävissä. Enemmistö pelkää johdon laskentatoimen tehtävissä ensisijaisesti työskentelevistä oli suurten organisaatioiden palkkalistoilla. Tulokset on koottu siitä osasta, joka työskentelee yli 50 prosenttia ajastaan johdon laskentatoimen parissa.

Yleisimmät työtehtävät ovat olleet budjetointi ja vuosisuunnittelu. Tämä kuului 96,4 % johdon laskentatoimeen erikoistuneiden tehtäviin. Taloudellinen raportointi yhtiö- tai liiketoimintatasolla (94,6 %), ad hoc –taloudellisten analyysien laatiminen (90,2 %), budjetin kontrollointi (88,4 %), laskennallisten tietojärjestelmien suunnittelu ja kehitys (87,5 %) sekä kirjanpidon ja johtamisen järjestelmien kehittäminen (84,8 %) seurasivat yleisimmissä tehtävissä. Nämä tehtävät koskettivat yli 80 prosenttia johdon laskentatoimeen erikoistuneista vastaajista. Yleisimmät työtehtävät on koottu taulukkoon 1 sivulle 29. (Malmi et al., 2001, 485)

Vastanneilta kysyttiin myös, mitä he pitävät tärkeimpinä työtehtävinään. Johdon laskentatoimeen erikoistuneet pitivät taloudellista raportointia tärkeimpänä tehtävänä. Heistä 85,7 % piti sitä tärkeänä. Sitä seurasi budjetointi ja vuosisuunnittelu (69,6 %). Näiden lisäksi laskennallisten (kirjanpito) järjestelmien suunnittelua ja kehitystä piti puolet (50 %) johdon laskentatoimen asiantuntijoista tärkeinä. Muut tehtävät eivät enää keränneet yli 50 prosentin saaliita. Tärkeimmät työtehtävät ovat koottu seuraavaan soveltamaani taulukkoon 1, johon on myös kerätty yleisimmät työtehtävät. (Malmi et al., 2001)

Taulukko 1: Controllereiden yleisimmät ja tärkeimmät työtehtävät (Mukaiillen: Malmi et al. (2001, 485-487)

<b>Yleisimmät työtehtävät</b>	<b>%</b>	<b>Tärkeimmät työtehtävät</b>	<b>%</b>
Budjetointi & vuosisuunnittelu	96,4 %	Taloudellinen raportointi (yhtiö- tai liiketoimintatasolla)	85,7 %
Taloudellinen raportointi (yhtiö- tai liiketoimintatasolla)	94,6 %	Budjetointi & vuosisuunnittelu	69,6 %
Ad hoc –taloudellisten analyysien laatiminen	90,2 %	Laskennallisten tietojärjestelmien suunnittelu & kehittäminen	50,0 %
Budjetin kontrollointi	88,4 %	Kirjanpidon ja johtamisen järjestelmien kehittäminen	46,4 %
Laskennallisten tietojärjestelmien suunnittelu & kehittäminen	87,5 %	Budjetin kontrollointi	39,3 %
Kirjanpidon ja johtamisen järjestelmien kehittäminen	84,8 %	Taloustoiminnon johtaminen	30,4 %

Edellä mainitut työtehtävät ovat suhteellisen muodollisia. Näihin on syytä lisätä Vaivion & Kokon (2006) tutkimuksen esiintuomia lisäyksiä työkuvaan. Muodollisen tulosraportoinnin lisäksi controllerit luovat sosiaalisia suhteita ja verkostoja, ”onkivat” tietoja oikeilta henkilöiltä, analysoivat kriittistä tietoa, etsivät virheitä ja perehtyvät toimialan lainalaisuuksiin.

Tutkimuksessa selvitettiin myös, millä osastoilla johdon laskentatoimen asiantuntijat työskentelevät yhtiöissä. Yli puolessa yhtiöissä (53,5 %) he kaikki työskentelivät talousosaston (accounting & finance) puolella ja 24,7 % yhtiöissä suurin osa työskenteli talouspuolella. Tasan 10 prosentissa yhtiöistä johdon laskentatoimen asiantuntijoista puolet sijoittuivat talousosastolle ja puolet muualle, 10,4 prosentissa yhtiöistä suurin osa työskenteli muilla osastoilla ja 1,3 % yhtiöistä kaikki johdon laskentatoimen asiantuntijat olivat muiden osastojen listoilla. (Malmi et al., 2001) Johdon laskentatoimen asiantuntijoilla on mahdollisuus sijoittua yhtiössä lähes minne tahansa.

Suomessa controllerit eli johdon laskentatoimen alan asiantuntijat eroavat tehtävistään muista laskentatoimen ihmisistä. He ovat mukana suorituksen mittaamisessa, balanced scorecardissa ja prosessin kehittämisessä enemmän kuin muut. Sen sijaan pääoman hallinta, luotonvalvonta ja veroasiat eivät juurikaan koske controllereilta. (Malmi et al., 2001, 495)

### **2.2.3 Controllereilta vaadittavat ominaisuudet ja piirteet**

Controllereilta vaaditaan nykyään uusia kykyjä. Liiketoimintasuuntaisuus ja tarkoitus olla vakavasti otettava johtoryhmän jäsen ovat johtaneet uusiin vaatimuksiin johdon laskentatoimen asiantuntijoille. Entisajan pavunkeräjiä kuvasivat esimerkiksi Vaivio & Kokko (2006) vetäytyviksi, epäsosiaalisiksi ja numeroihin tarkasti ja analyttisesti suhtautuviksi. Heiltä odotettiin tarkkaa ja oikeamuotoista kirjoittamista muodollisesti informaatiotarpeisiin. Nyt heiltä odotetaan kommunikointitaitoja. Anastasin (1997) mukaan menestyäkseen näiltä asiantuntijoilta vaadittaisiin sujuvuutta niin kirjallisessa kuin suullisessa esittämisessä. Vuorovaikutustaitojen tulisi olla paremmat kuin koskaan ja ne olisivat merkittävässä roolissa erotettaessa menestyneitä ja äärimmäisen menestyneitä controllereita toisistaan. Granlund & Lukka (1998b) muistuttavat, että

useimmiten pelkkä kirjallinen raportointi ei riitä enää kommunikointikeinona laskentatoimen ulkopuoliseen maailmaan. Kuitenkin näitä puvunkerääjäisiä controllereita vaaditaan yhä yrityksiin, joissa laskentapuoli on keskitetty ja on tarve yhdistetylle konserniraportoinnille standardimuotoisena.

Globalisaation myötä erityisesti kommunikointitaidoissa on ollut suomalaisilla kehitettävää. Tässä piilee selkeä ero entisajan puvunkerääjien ja nykyajan controllerin tyyppien välillä. Jälkimmäisen työnkuvasta on muodostunut epävirallisempi. Controllerin katse on siirtynyt historiasta reaaliaikaisen informaation hallitsemiseen ja tulevaisuussuuntautuneisuuteen, joka toisaalta ei saa sisältää pitkäaikaista suunnittelua. On pystyttävä reagoimaan ja olemaan joustava. (Granlund & Lukka, 1997, 239-244)

Granlund & Lukka (1998b) ovat keränneet seuraavaan taulukkoon 2 (s.32) entisajan ”*puvunkerääjän*” ja nykypäivän controllerin luonteenpiirteiden eroavaisuuksia:

Taulukko 2: Pavunkerääjien ja controllerien tyypilliset luonteenpiirteet vertailussa (Granlund & Lukka, 1998b, 202)

Luonteenpiirre	Pavunkerääjä	Controller
Aikasuuntautuneisuus	Keskittyy historiaan	Keskittyy nykyisyyteen ja tulevaisuuteen
Tuntemus yrityksen liiketoiminnasta	Ei vaadita	Vaaditaan
Kommunikoinnin ensisijainen päämäärä	Täyttää muodolliset informatiotarpeet	Aktiivisesti huomion perässä, jotta saa viestin perille
Tunnettu vastuunlaajuus	Kapea; kattaa oikeiden taloudellisten raporttien laatimisen ajoissa	Laaja; kattaa sekä relevanttien taloudellisten lukujen laatimisen että niiden käyttöönoton liikepäätöksissä
Poikkitoiminnallinen osallistuminen	Rajoitettu; perustuu usein pelkoon	Korkea aktiiviselle ja kyvykkäälle henkilölle
Yleinen toimintatyyli	Informaation kerääjä ja prosessoija	Johtoryhmän jäsen ja muutosjohtaja

Taulukosta 2 näkee, miten nykyisten controllerien rooli on muuttunut aiemmasta pavunkerääjämaisestä työnkuvasta. Siinä missä pavunkerääjän fokus on historiassa, katsoo controller nykyhetkeä ja tulevaisuutta. Pavunkerääjältä ei vaadita erityistä tuntemusta yrityksen liiketoiminnasta, kun taas controllerilta sitä odotetaan. Kommunikointiin joutuu nykypäivänä satsaamaan aiempaa



enemmän. Pavunkerääjiltä riitti, että määrätyt, muodolliset informaatiotarpeet sai välitettyä eteenpäin, kun taas nykypäivän controllerin tulee huolehtia, että tiedon välittämisen lisäksi tieto myös vastaanotetaan ja omaksutaan.

Pavunkerääjän tulee laatia vaadittavat taloudelliset raportit ajoissa. Sen sijaan controller luo kyseiset luvut ja myös valvoo, että niitä käytetään liikepäätöksissä. Controllerin kuvaan kuuluu myös laaja, aktiivinen osallistuminen poikkeuksellisesti yhtiöön, kun taas pavunkerääjä osallistuu tähän rajoitetusti. Pavunkerääjät ovat ennemminkin informaation kerääjiä ja prosessoijia controllerien ollessa johtoryhmän jäseniä ja pyrkiessä muutokseen.

Suomalaisilla controllereilla saattaa olla haasteita tässä transformaatiossa suullisissa kommunikointitaidoissa. Sen sijaan tietynlainen suoraviivaisuus itsensä ilmaisussa ja kyky kestää erimielisyyksiä sekä kehittää nopeita ja teräviä päätöksiä ovat suomalaisille controllereille vahvuuksia. Lisäksi suhteelliset matalat hierarkiset ja toiminnolliset rajat ovat tyypillisiä kotimaisissa organisaatioissa. Liiketoiminnassa suomalaiset controllerit voivat vaikuttaa joskus työkeiltä, mutta se vaikuttaisi toimivan kotimaisessa kontekstissa. (Granlund & Lukka, 1998b, 205)

Vaivion & Kokon (2006, 70) myöhempi tutkimus tukee edeltävää. Vetäytyvistä ja epäsosiaalista johdon laskentatoimen asiantuntijoista on muodostunut sosiaalisia, hyvin itseään ilmaisevia, osallistuvia agenteja, jotka luottavat lukuisiin epämuodollisiin verkostoihin. Jäykän automaattioperaattorin sijasta controllerista löytyi joustavuutta ja osallistuvaa lähestymistapaa muihinkin toimintoihin.

Kansainvälisesti suuntautuneilla suomalaisilla johtajilla on taipumusta olla kommunikatiivisempia ja avoimempia. Täten voi huomata että kulttuuriarvot voivat olla muutettavissa. Näihin vaikuttavat esimerkiksi koulutus, kansainväliset kontaktit ja vanhojen rakenteiden kannattajien eläköityminen talousalalla. Esimerkiksi Euroopan unioniin liittyminen 1995 on ollut merkittävä tekijä kansainvälistymisessä. (Granlund & Lukka, 1998b, 206)

Malmin et al:n (2001, 48) tutkimuksessa (ks. taulukko 3) johdon laskentatoimeen suuntautuneita controllereita pyydettiin listaamaan asteikolla 1-5 (arvosana 5 paras mahdollinen) taitoja ja kykyjä, joita he pitivät tärkeimpänä työssään. Analyyttisiä ja ongelmanratkaisutaitoja pidettiin tärkeimpinä (ka 4,74). Tätä seurasi taito ymmärtää heidän päivittäisten päätösten käyttöönoton vaikutus organisaatiossa (4,63). Kolmanneksi tärkeimmäksi ominaisuudeksi arvostettiin kyky ymmärtää relevantteja kustannuksia päätöksenteossa (4,38). Ymmärrys kustannusten käyttäytymisestä (4,28) ja suulliset sekä kirjalliset kommunikaatiotaidot seurasivat (4,21) edeltäviä. Yli 4,00 keskiarvoon ylsivät lisäksi ymmärrys sisäisestä yhteistyöstä eri toimintojen välillä (4,19), henkilöiden väliset suhteet (4,13), liikeprosessien ja kilpailun ymmärrys (4,10) sekä kyky ymmärtää sisäisten ja ulkoisten asiakkaiden tarpeet (4,03). On merkillepantavaa, että arvostetuimmat kyvyt ovat enemmänkin kokonaisvaltaisia koko organisaation kattavia eivätkä niinkään laskennallisia tehtäviä.

Taulukko 3. Tärkeimmät työssä tarvittavat taidot ja kyvyt: controllerin mielipide (Mukaillen: Malmi et al. 2001, 489)

<b>Taidot ja kyvyt</b>	<b>Keskiarvo</b> <i>(arvosteluasteikko 1-5)</i>
Analyyyttiset ja ongelmanratkaisutaidot	4,74
Taito ymmärtää päivittäisten päätösten käyttöönoton vaikutus organisaatiossa	4,63
Kyky ymmärtää relevantteja kustannuksia päätöksenteossa	4,38
Ymmärrys kustannusten käyttäytymisestä	4,28
Suulliset ja kirjalliset kommunikointitaidot	4,21
Ymmärrys sisäisestä yhteistyöstä eri toimintojen välillä	4,19
Henkilöiden väliset suhteet	4,13
Liikeprosessien ja kilpailun ymmärrys	4,10
Kyky ymmärtää sisäisten ja ulkoisten asiakkaiden tarpeet	4,03

Taulukon 3 arvosanoista näkee erinomaisesti, kuinka monipuolinen controllerin työnkuva on ja miten suuri joukko taitoja sekä kykyjä arvioidaan tärkeiksi keskiarvon ollessa yli 4,00.

### 3 GLOBALISAATIO JA JOHDON LASKENTATOIMI

#### 3.1 Taustaa

Globalisaatiota on kuvailtu monilla tavoin. Ahid & Augustinen (2012, 48) mukaan vakiintunutta määritelmää ei tälle ole kuitenkaan muodostunut. Monet kansalliset ja kansainväliset organisaatiot ovat yrittäneet määritellä globalisaation yksiselitteisesti tässä onnistumatta. Kansainvälinen valuuttajärjestö IMF (2000) määrittelee globalisaation:

*”Taloudellinen globalisaatio on historiallinen prosessi, joka on syntynyt ihmisen luomista innovaatioista ja teknologian kehittymisestä. Sillä viitataan maailman talouksien väliseen kasvaneeseen integraatioon, joka johtuu pääasiassa kaupankäynnistä ja rahavirtojen siirtymisestä. Termillä viitataan myös ihmisten (työvoima) ja tiedon (teknologia) siirtymiseen yli rajojen.*

Tutkimukset ovat osoittaneet, että globalisaatiolla on suuri rooli yritysten selviämässä. Sen myötä kilpailu kovenee, teknologia kehittyy ja paineet saada informaatiota nopeammin kasvavat. Globalisaation myötä laskentatoimesta on muodostunut yksi merkittävä tekijä tarjoamaan päivittyntä informaatiota yhtiöiden sisäisiin ja ulkoisiin aktiviteetteihin. Viimeisen 35 vuoden aikana maailma on muodostunut globaalimmaksi markkina-alueeksi. Käytännössä talous, taloudelliset markkinat, teollisuus ja politiikka ovat kaikki kansainvälistyneet. Kansainvälistyminen on johtanut kasvaneeseen pääoman siirtoon rajojen yli, kasvaneeseen kommunikaatioon maailmassa, vaihdannan merkityksen kasvuun kaupassa ja se on lisännyt kansainvälisiä kauppakäytäntöjä. Globalisaatiolla on ollut myös äärimmäisiä vaikutuksia maailmantaloudessa ja se on luonut lukuisia poliittisia haasteita. (Ahid & Augustine, 2012, 43; Siegel & Sorensen 1999).

Käytännössä yhä useammat yhtiöt ovat kansainvälistyneet viemällä liiketoimintojaan rajojen yli. Markkinoista on muodostunut yhä kasvavassa määrin globaalit ja kilpailu on kovempaa kuin koskaan aiemmin. Tässä intensiivisessä kilpailussa menestyäkseen vaaditaan yrityksiltä strategista sijoittumista. Tämä on johtanut siihen, että johdon laskentatoimen asiantuntijoiden tulee voittaa kilpailijansa. (Ahid & Augustine, 2012, 48)

## **3.2 Johdon laskentatoimen kansainvälistyminen**

### **3.2.1 Konsernitasoinen tarkastelu**

Johdon laskentatoimen kansainvälistymisessä on syytä ottaa esille konsernitason tarkastelua. Granlund & Lukan (1998a) mukaan monimutkaisten yritysraakenteiden omaavien ylikansallisten yhtiöiden johdon suorittavat toimenpiteet ja uudistukset asettavat painetta sisäisen laskennan käytäntöjen virtaviivaistamiseen. Lisäksi Baldvinsdottir et al. (2009) kertoo siitä, miten globalisaation myötä johdon laskentatoimen asiantuntijat ovat huolestuneempia, että oman yhtiön käytännöt integroidaan riittävän tarkasti konsernin sisällä ja että kaikki työskentelisivät kohti konsernitason tavoitteita. Ahid & Augustine (2012) mainitsevat lisäksi, että organisaatioilla on entistä laajemmat ja joustavammat rakenteet, joissa johtajat ja laskentatoimen ammattilaiset työskentelevät poikittaisesti.

Dentin (1996) tutkimuksessa, jossa käydään läpi johdon laskentatoimen haasteita, on hankalaa tasapainotella lukuisten eri näkökulmien kanssa ja päättää vallitsevasta käytännöstä. Tiettyjä alueellisia, toiminnallisia tai tuoteryhmittymiä ei tulisi suosia, eikä aiempia vahvuuksia tai kyvykkyyksiä saisi unohtaa. Uusien

tuulten käyttöönotolla ja aiempaa dataa hyödyntäen tulisi muodostaa mahdollisimman vahva kokonaisuus. Lisäksi koordinaatiopuolen tulisi olla kunnossa. Materiaalivirtojen ja valmiiden tuotteiden maailmanlaajuisista jakelua, resurssien kuten pääoman, teknologian ja henkilöiden, sekä tiedon kulkua tulee hallita. Näistä sisäisen laskennan toimet korostuvat erityisesti vaihto-omaisuuden hallinnassa ja resurssien kohdistamisessa. Jälkimmäisellä tarkoitetaan, etteivät aineettomat varat, kuten brändiarvo ja pääsy markkinoille ole saavuttaneet riittävästi huomiota taloudellisessa analyysissä.

Dentin (1996) mukaan liian usein länsimaalaiset yhtiöt yllättyvät kilpailijoidensa aloitteista ja toimista. Täten kilpailija-analyysi ja läheisten markkinoiden trendit olisi otettava paremmin huomioon strategisessa päätöksenteossa. Myös yhtiön sisäiset vastustavat suuntaukset tulisi päihittää kehittämällä strategia, jossa sidottaisiin konsernin johtajat ympäri maailman yhteen ja palkittaisiin konserni-myönteisestä käytöksestä.

Globaaleissa yhtiöissä transaktioiden tapahtuessa rajojen yli muuttuu niiden tiliöinti haastavammaksi controllereiden parissa. (Ahid & Augustine, 2012) Kuitenkin teknologian kehittymisen myötä innovatiivisempia ohjelmistoja ja muita työkaluja on luotu avustamaan laskentatoimea transaktioissa. Näiden myötä työtä on pyritty saamaan yksinkertaisemmaksi ja helpommaksi. On päivänselvää, ettei nykypäivän liiketoimintaa pystytä toteuttamaan ilman teknologiaa. Samalla automatisaation rooli on kasvanut. (O'Mahon & Doran, 2008)

Johdon laskentatoimen kansainvälisyyttä tutkittaessa on huomioitava ero globaalin ja monikansallisen yrityksen välillä. Näiden välisiä käytäntöjä on täten hyvä peilata toisiinsa. Mouritsen (1995) on verrannut edeltäviä. Globaaleiden yritysten laskentatoimessa tulee muistaa koko arvoketjun kansainvälistämisstrategia, yksiköiden kehittäminen ja koordinointi integroidusti, sekä esikunnassa laaditun strategian toteuttaminen ja kehittäminen. Monikansallisissa yrityksissä (yksiköt irrallaan toisistaan) strategiana on ennemminkin riskin pienenen-

täminen portfolion hallinnalla. Niiden esikunnat eivät kykene niin vahvaan koordinointiin, joten taloudellisten resurssien hallintaa pyritään parantamaan ja yksiköt laativat omat markkina- ja tuotantostrategiat.

Lisäksi globaalissa yrityksessä toiminta integroidaan läpi yksiköiden ja painopisteenä ovat tuotteet ja markkinat. Vastaavasti monikansallisissa yrityksissä jokaisella yrityksellä on omat tavoitteensa ja tilivelvollisuutta painotetaan. Globaaleissa yrityksissä suoritus arvioidaan taloudellisten ja ei-taloudellisten mittareiden kautta, jotka liittyvät juuri tuotteisiin ja markkinoihin. Monikansallisissa yrityksissä muutamat rahamääräiset mittarit kohdistuvat yksittäisiin yksiköihin. (Mouritsen, 1995).

### **3.2.2 Kansallisten käytäntöjen lähentyminen**

Granlund & Lukka (1998a) ovat tutkineet kansallisten johdon laskentatoimen käytäntöjä globaalilta kannalta. Heidän mukaansa on enemmän tekijöitä, jotka lähentävät johdon laskentatoimen kansallisia käytäntöjä toisiinsa verrattuna tekijöihin, jotka veisivät kansallisia käytäntöjä kauemmaksi toisistaan. Tutkimuksessa on havaittu selkeä suuntaus kohti kansainvälistä homogeenisuutta johdon laskentatoimen käytännöissä. Seuraavassa avaan tutkimusta, joka on koostettu kuviossa 2.

Erityisesti makrotasolla johdon laskentatoimen käytännöt lähestyvät. Makrotason johdon laskentatoimeen he luettelevat esimerkiksi käsitteet, ajatukset, tekniikat ja järjestelmien designit. Mikrotasolla kansalliset käytännöt ovat enemmän voimissaan. Vaikka mikrotason vaihteluita esiintyy valtioittain (esim. kulttuuriset erot tai maakohtaiset sääntelyt), on Granlundilla & Lukalla (1998a) syytä uskoa että lähentymisellä on yhä suurempi rooli johdon laskentatoimessa.

Johdon laskentatoimen maailmanlaajuisessa yhtenäistämässä painavat sekä taloudelliset että institutionaaliset tekijät. Taloudellisella puolella johdon laskentatoimen homogenisaatioon kuuluvat muun muassa seuraavat faktorit: globaalit taloudelliset vaihtelut, taantumet ja markkinoiden säännöstelyt, kiristynyt kansainvälinen kilpailu, ja kehittyneet valmistus- sekä informaatioteknologiat. Institutionaaliset tekijät voidaan jakaa kolmeen osaan: pakottaviin, normatiivisiin ja mimeettisiin prosesseihin. Pakottavia lähentäviä tekijöitä ovat muun muassa ylikansallinen lainsäädäntö, kansainväliset kauppajärjestöt, ulkoisen laskentatoimen harmonisointi standardien kautta, ylikansallisten yhtiöiden vaikutus niiden tytäryhtiöihin ja pääkonttoreiden vaikutus yleensä. Kansalliset lainsäädännöt ja instituutiot hankaloittavat johdon laskentatoimen lähentymistä. (Granlund & Lukka, 1998a).

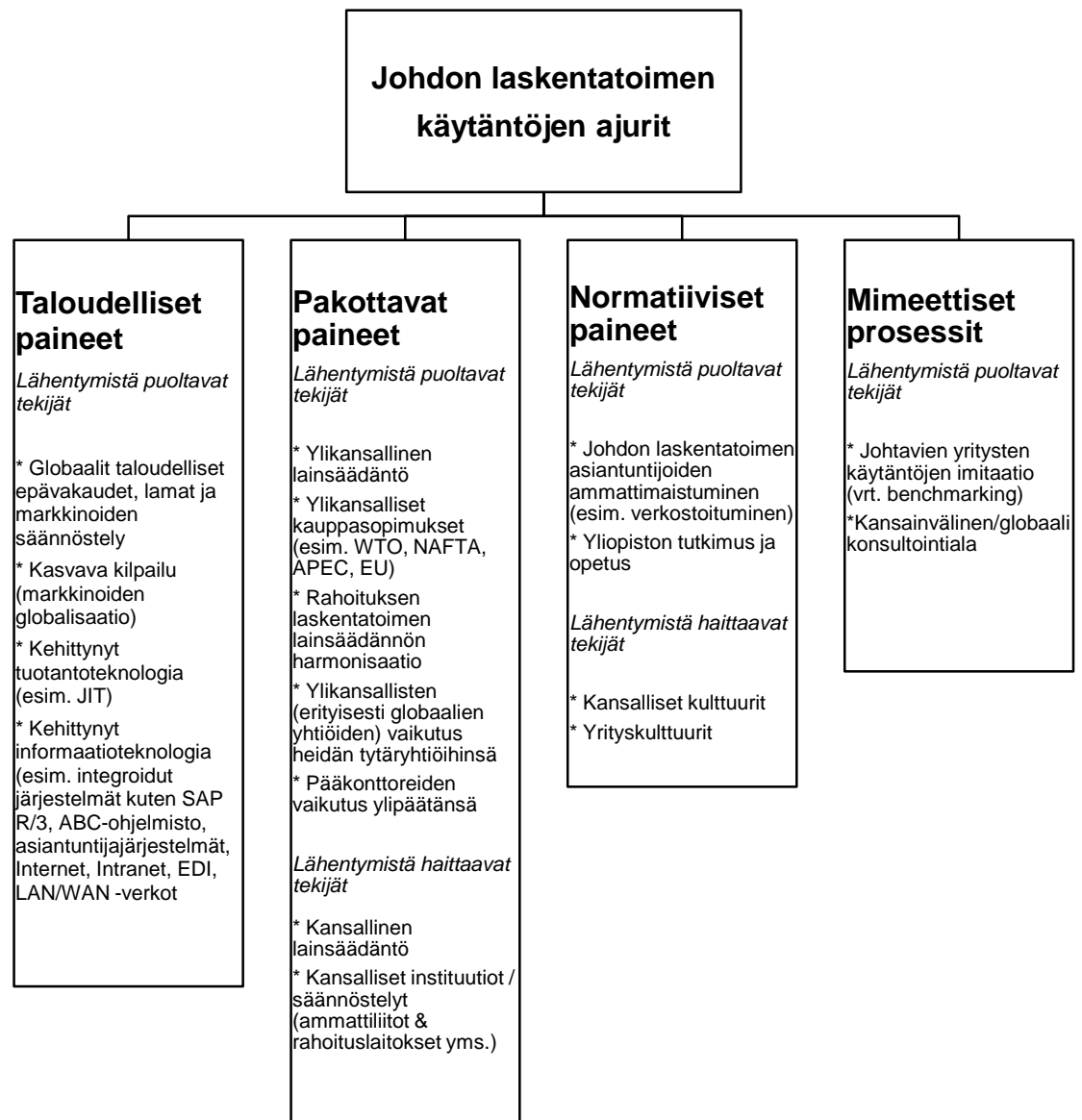
Merkittäviä ylikansallisia toimijoita ovat muun muassa Euroopan unioni EU (*European Union*), Pohjois-Amerikan vapaakauppasopimus NAFTA (*Northern American Free Trade Agreement*) sekä Aasian ja Tyynenmeren maiden talousjärjestö APEC (*Asia-Pacific Economic Cooperation*). Kauppasääntelyä ylläpitää puolestaan Maailman kauppajärjestö WTO (*World Trade Organisation*). Rahoituksen laskentatoimen puoleiset sääntelyt IFRS (*International Financial Reporting Standards*) ja U.S. GAAP (*Generally Accepted Accounting Principles, United States*) ovat asettaneet painetta myös johdon laskentatoimen puolelle. (Granlund & Lukka, 1998a). Joitakin jäämiä on vielä jäljellä perinteisistä suomalaisista sääntelyistä, vaikka epäilemättä IFRS-standardit ovat juurtuneet suomalaiseen laskentatoimeen (Pajunen, 2010, 171).

Normatiiviset tekijät koostuvat johdon laskentatoimen työntekijöiden ammattimaisuudesta esimerkiksi verkostoitumisen kautta. Lisäksi tutkimus ja opiskelu yliopistolla ovat normatiivisia tekijöitä. Lähentymistä haittaavia tekijöitä ovat kansallisten ja yrityskulttuureiden ominaispiirteet. (Granlund & Lukka, 1998a) Muun muassa Dentin (1996) mukaan fyysiset ja kulttuuriset eroavuudet asettavat haasteita. (Cooper et al. 1998) viittaa puolestaan esimerkiksi vahvaan nationalismiin, eli kansallinen ylpeyteen, joka vaikeuttaa huomattavasti alalla.



Nationalismilla viitataan protektionismiin, jolloin globaalien yhtiöiden edustajat nähdään vapaan kaupan agentteina. Kansalliset, uskonnolliset ja eettiset tekijät ovat näin ollen otettava vakavasti.

Mimeettisiin prosesseihin lasketaan johtavien yritysten toiminta, kuten benchmarking, ja kansainvälinen yrityskonsultaatio. Näitä ovat muun muassa hyvämaineisten yritysten hyväksi havaittujen ja tunnettujen tapojen kopiointi. Konsultit tarjoavat johdon laskentatoimeen ratkaisuja, joihin yrityksen johto saattaa helposti tarttua. (Granlund & Lukka, 1998a).



Kuvio 2: Johdon laskentatoimen käytäntöjen lähentymistä puoltavat ja haittaavat ajurit (Granlund & Lukka, 1998a, 157)

Granlund & Lukka (1998a, 169) tulevat tutkimuksessaan siihen tulokseen, että ylikansallista lähentymistä puoltavat tekijät, kuten intensiivinen ja maailmanlaa-

juinen kilpailu, kehittyneet tietojärjestelmät ja ohjelmistot, ylikansallisten instituutioiden merkitys, maailmanlaajuinen konsulttiala ja globaalit oppikirjat vahvistavat entisestään lähentymistä. Samanaikaisesti kansalliset kulttuurit ja laitokset, kuten myös yrityskulttuurit, menettävät merkitystään yhä tiiviimmän liiketoiminnan kansainvälistymisen myötä. He uskovat että kansainvälistymisen vaikutukset ovat jopa suurempia sisäisen laskentatoimen alalla, kuin esimerkiksi markkinoinnissa, tuotekehityksessä tai tuotannossa.

### 3.2.3 Controller-toiminnon mahdollinen standardoituminen

Maailman muodostuessa yhtenäisemmäksi kokonaisuudeksi kaupankäynnin rajattomuuden myötä on laskentatoimeen tullut painetta standardisoida laskentatoimen asiantuntijoiden ammattikuvia. (Ahid & Augustine, 2009, 49) Maailman johtavat tilintarkastusyhtiöt tarjoavat standardisoituja tilintarkastus- ja muita taloudellisia palveluita. Niiden asiantuntemus harmonisoiduista kansainvälisistä käytännöistä on vaikuttanut lukuisiin valtioihin ja niiden liike-elämän vaikutusvaltaisimpiin tekijöihin. On koettu, että johtavien tilintarkastusyhtiöiden kautta uusien markkina-alueiden valtiot ovat muuttuneet kilpailukykyisimmiksi ja houkuttelevimmiksi sijoituskohteiksi. (Cooper et al., 1998) Suomessa hyväksytyjä tilintarkastajia ovat KHT- (*keskuskauppakamarin hyväksymä tilintarkastaja*) ja HTM- (*kauppakamarin hyväksymä tilintarkastaja*) tilintarkastajat sekä KHT- ja HTM-yhteisöt. (Horsmanheimo & Steiner, 2002, 49)

Johdon laskentatoimen puolella vastaavanlaiset standardoidut nimikkeet eivät ole tulleet tutuiksi. Granlundin ja Lukan (1998a) mukaan kuitenkin kansalliset ammattijärjestöt pyrkivät lähentämään kansallista ja kansainvälistä kenttää. Näitä järjestöjä on esimerkiksi Yhdistyneen Kuningaskunnan CIMA (*Chartered Institute of Management Accountants*). Tällaiset kansalliset instituutiot seura-

vat kansainvälisiä trendejä ja sääntelyä välittäen informaatiota niiden omille jäsenilleen. Trendejä seurattaessa kansallisten käytäntöjen merkitys pienenee, eikä kansalliselle kulttuurille jää enää yhtä merkittävää sijaa.

Toinen merkittävä tekijä on AICPA (*American Institute of Certified Public Accountants*), joka on yhteistyössä CIMA:n kanssa luonut joint venturen nimeltä Chartered Global Management Accountant (CGMA). CGMA:n tarkoituksena on tunnustaa kyvykkäimmät ja asialleen omistautuneimmat johdon laskentatoimen asiantuntijat, joiden taitojen ja kurinalaisuuden kautta päästään vahvaan liikesuoritukseen. CGMA-ohjelmaan pääsy vaatii kokeita ja kokemusta. (CIMA, 2014) Yleinen CGMA-tutkinto voi olla tulevaisuutta, mutta toistaiseksi on parempi pureutua empirian puolella mahdollisiin standardoituihin johdon laskentatoimen asiantuntija-työnimikkeisiin.

## 4 CONTROLLERIN KOHTAAMAT KANSAINVÄLISET VAIKUTUKSET – CONTROLLERIN NÄKÖKULMA

### 4.1 Haastatteluiden tausta ja tutkimusmenetelmä

Tässä pääluvussa käydään läpi kahdeksan puolistrukturoidun controller-haastattelun tulokset. Lähdekirjallisuuden ja artikkeleiden kautta löytyi globalisaation aiheuttamia vaikutuksia sekä controllerin työhön että johdon laskentatoimeen. Näiden pohjalta on laadittu haastattelupohja (ks. liite 1), jota käytettiin haastattellessa alan asiantuntijoita. Haastateltavia lähestyttiin joko puhelimitse, jossa kyseltiin halukkuutta osallistua tutkielmaan, tai vaihtoehtoisesti suoraan sähköpostilla. Sähköpostissa heitä pyydettiin joko osallistumaan kasvotusten haastatteluun tai vastaamaan kirjallisesti sähköpostin haastattelukysymyspohjaan.

Haastateltavien löytäminen osoittautui hiukan odotettua haastavammaksi projektiksi kevätkiireessä. Mahdollisia haastateltavia lähestyttiin sitä mukaa kun kontakteja löytyi. Osan kanssa mahdollistui aito haastattelutilaisuus, osa pystyi vastaamaan ainoastaan sähköpostilla joko kiireen tai logististen syiden vuoksi. Kahdeksan haastateltavan lisäksi lähestyttiin seitsemää muuta, jotka jättivät vastaamatta joko kiireen vuoksi tai siksi, että he kokivat kollegallaan olevan enemmän annettavaa tutkimukseeni. Haastatelluille luvattiin tutkielmaan anonymiteetti ja heille kerrottiin, ettei heidän henkilöllisyys tai työpaikkansa tulisi työssä esille. Haastattelutilanteet kasvotusten suoritettiin vastaajan ehdottamassa paikassa, joka oli useimmiten neuvotteluhuone heidän työpaikallaan. Tarkemmat paikat selviävät kappaleessa 4.2. Haastattelutilanteet äänitettiin puhelimen muistikortille, josta ne siirrettiin tietokoneelle ja litteroitiin auki word-tiedostoiksi. Haastatteluista koostettiin suuri excel-taulukko, johon sijoitettiin jokaisen vastanneen vastaukset kysymys kysymykseltä. Tämä taulukko käytiin systemaattisesti läpi ja sieltä poimittiin kappaleeseen 4.3 lista esiinnousseista

kansainvälisistä haasteista teemoittain sekä kerättiin materiaalia laajempiin kysymyksiin seuraaviin kappaleisiin.

Haastattelu oli etukäteen teemoitettu kuuteen pieneen osuuteen: haastateltavan perustietoihin, yrityksen tietoihin, haastateltavan omaan kansainvälisyyteen, globaaleihin haasteisiin johdon laskentatoimessa, standardeihin ja controller-toiminnon nykytilanteeseen / lähitulevaisuuteen. Haastattelu pyrittiin aloittamaan kevyen luonteella tavalla haastateltavien perustietoja ja yritysten tietojen kyselemällä. Yritysten tietoja kyselemällä oli tarkoitus osoittaa ainoastaan niiden kansainvälisyys ja suuruus. Näiden perustietojen jälkeen seurasi kattavampia teemoja. Näitä olivat haastateltavan oma kansainvälisyys, controllerin kokemat globaalit haasteet johdon laskentatoimessa, alan standardoitumiset ja controller-toiminnon nykytilanne. Kaikilta haastateltavilta kysyttiin samat kysymykset. Haastattelukysymykset ja –pohja ovat nähtävissä tämän työn liitteenä 1.

Viisi ensimmäistä haastattelua saatiin suoritettua melko nopeasti 26.3-8.4.2014 (kolme haastattelua kasvotusten ja kahdet vastaukset sähköpostilla). Tuon jälkeen tutkielman tekijä rauhoittui analysoimaan vastauksia ja puntaroimaan haastattelutilanteiden ja liitteenä olevan lomakkeen (liite 1) toteutumisen onnistuneisuutta. Ensimmäinen teema (perustiedot haastateltavasta) oli varsin onnistunut kysymysten suhteen ja sopivan pehmeä aloitus haastattelutilaisuuteen. Toista kattavaa teemaa olisi voinut miettiä tarkemmin, sillä yrityksen tiedoista oli tutkimuksen kannalta relevanttia osoittaa lähinnä yrityksen suuruus, kansainvälisyys ja sen levinneisyys. Kolmas teema (oma kansainvälisyys) avasi hyvin nykyisten johdon laskentatoimen asiantuntijoiden kieli- ja kommunikointitaitojen sekä verkostoitumisen kasvanutta merkitystä.

Neljäs tutkielman kannalta merkittävin teema (globaalit haasteet johdon laskentatoimessa) oli hiukan haasteellinen purkaa teorian pohjalta kysymyksiksi, mutta sosiaaliset controllerit avasit hyvin työssään kohtaamiaan globaaleita vaikutuksia ja kertoivat runsaasti omakohtaisia kokemuksia ja osoittivat myös

hyvin kuinka laaja-alaisesti johdon laskentatoimen asiantuntijat voivatkaan tehdä töitä. Kysymykset sivusit hiukan toisiaan, eivätkä kaikki haastateltavat pystyneet vastaamaan jokaiseen kysymykseen, koska he keskittyvät erilaisiin toimintoihin työssään. Viides teema (standardit) oli yksinkertainen, josta saatiin tutkimukseen hyvää empiiristä dataa ja erityisesti arvokkaita mielipiteitä standardoidusta controller-toiminnosta. Kuudes teema (controller-toiminnon tulevaisuus) olisi pitänyt pystyä nimeämään järkevämmiin, sillä teema käsitteli lähinnä nykypäivää ja spekuloi ennemminkin tulevaisuutta.

Puolistrukturoidussa tutkimuksessa, jossa haastateltavalle osoitetaan samat kysymykset, ei luonnollisesti ryhdytty muokkaamaan haastattelulomaketta kesken tutkielman. Muutamia epäkohtiin paneuduttiin kuitenkin parin kuukauden mittaisella ajattelutauolla ennen seuraavaa haastattelua 11.6.2014. Ajattelutauon aikana ehdittiin saada myös kuudennen vastaukset sähköpostitse 26.5.2014. Viimeinen haastattelu käytiin maanantaina 16.6.2014 klo 13.00 Espoossa.

## **4.2 Haastatteluaineisto**

Haastateltavien keski-ikä oli noin 33 vuotta. Työkokemusta taloushallinnon tehtävistä oli kertynyt keskimäärin vähän yli 8 vuotta. Haastateltavista kaksi oli business controllereita, yksi controller ja kolme assistant controlleria. Tämän lisäksi yksi oli juuri vaihtanut business controllerin tehtävät customer service managerin hommiin ja joukkoon mahtui yksi CFO (chief financial officer), joka toi arvokasta kokemusta tutkielmaani 11 vuoden kokemuksellaan erilaisista controller-työtehtävistä. Haastateltaviin kuului viisi kauppatieteiden maisteria, kaksi kauppatieteiden kandidaattia ja yksi yhteiskuntatieteiden maisteri. Haastateltavista kuusi työskenteli Uudellamaalla, kaksi Etelä-Karjalassa. Jokaisen

yhtiön pääkonttorit sijaitsivat kuitenkin Uudellamaalla ja yhtiöiden toimintaympäristöt olivat vahvasti kansainvälisiä. Haastateltavien yhtiöt olivat levittäytyneet 12 valtiosta aina jopa 50 eri valtioon saakka.

Haastattelumääräksi valikoitui lopullisesti kahdeksan, koska sillä saatiin riittävästi erilaista edustavuutta tutkielmaani eri työkuvien kautta. Lisäksi oleellista oli haastateltavien kokemus taloushallinnossa työskentelystä, jota oli kertynyt kahdesta vuodesta aina 16 vuoteen saakka. Globalisaation aiheuttamista vaikutuksista controllerin työhön ja johdon laskentatoimeen on lähes mahdotonta saada yleistettäviä tuloksia, joten kahdeksan haastattelua riitti kvalitatiiviseen tarkasteluun, sillä uusia teemoja ei noussut enää esiin. Seuraavaan taulukkoon 5 on koottu haastateltavien yleistiedot.



Taulukko 5: Haastateltavien yleistiedot

1) Assistant controller 1 (AC1)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Ikä / sukupuoli: 24 / M</li> <li>• Koulutus: KTK</li> <li>• Kokemus taloushallinnosta: 3 v</li> <li>• Työpaikan ja Suomen pääkonttorin sijainti: Uusimaa</li> </ul>
2) Controller 1 (C1)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Ikä / sukupuoli: 30 / M</li> <li>• Koulutus: KTM</li> <li>• Kokemus taloushallinnosta: 5 v</li> <li>• Työpaikan ja Suomen pääkonttorin sijainti: Uusimaa</li> </ul>
3) Assistant controller 2 (AC2)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Ikä / sukupuoli: 27 / M</li> <li>• Koulutus: KTM</li> <li>• Kokemus taloushallinnosta: 2 v</li> <li>• Työpaikan ja Suomen pääkonttorin sijainti: Uusimaa</li> </ul>
4) Business controller 1 (BC1)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Ikä / sukupuoli: 39 / M</li> <li>• Koulutus: YTM</li> <li>• Kokemus taloushallinnosta: 16 v</li> <li>• Työpaikan ja Suomen pääkonttorin sijainti: Etelä-Karjala / Uusimaa</li> </ul>
5) Chief financial officer 1 (CFO1) (ex-controller)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Ikä / sukupuoli: 39 / M</li> <li>• Koulutus: KTM</li> <li>• Kokemus taloushallinnosta: 14 v</li> <li>• Työpaikan ja Suomen pääkonttorin sijainti: Uusimaa</li> </ul>

6) Assistant controller 3 (AC3)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Ikä / sukupuoli: 30 / N</li> <li>• Koulutus: KTM</li> <li>• Kokemus taloushallinnosta: 5 v</li> <li>• Työpaikan ja Suomen pääkonttorin sijainti: Uusimaa</li> </ul>
7) Business controller 2 (BC2)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Ikä / sukupuoli: 34 / N</li> <li>• Koulutus: KTM</li> <li>• Kokemus taloushallinnosta: 10 v</li> <li>• Työpaikan ja Suomen pääkonttorin sijainti: Uusimaa</li> </ul>
8) (Ex-) Business controller 3 (BC3)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Ikä / sukupuoli: 40+ / N</li> <li>• Koulutus: KTM</li> <li>• Kokemus taloushallinnosta: 15 v</li> <li>• Työpaikan ja Suomen pääkonttorin sijainti: Uusimaa</li> </ul>

### Haastattelu 1: 24-vuotias miespuolinen assistant controller (AC1)

Ensimmäisenä haastateltiin 24-vuotiasta miespuolista assistant controlleria. Haastattelu käytiin 26.3.2014 Helsingissä kasvotusten kulutustavaroita valmistavan yhtiön tiloissa, jossa hän työskentelee. Kyseinen yhtiö on levittäytynyt noin 20 eri valtioon. Hän on valmistunut kauppatieteiden kandidaatiksi ja hänellä on pro gradu-tutkielma tekeillä. Hänelle on kertynyt kolme vuotta työkokemusta taloushallinnon tehtävistä juuri kyseisestä yhtiöstä.

Hän puhuu sujuvasti suomea ja englantia, hallitsee virkamiesruotsin ja on käynyt läpi espanjan perusteet. Työssään hän on käyttänyt suomen, englannin ja ruotsin kieliä. Opiskelijavaihdon hän on käynyt Etelä-Afrikassa. Työskentely ulkomailla kiinnostaisi kyllä ja hän on miettinyt vaihtoehtoa valmistumisen jälkeen, mutta tästä ei ole tarkempia suunnitelmia.

**Haastattelu 2: 30-vuotias miespuolinen controller (C1)**

Toisena kysymyksiin ehti vastaamaan 30-vuotias miespuolinen controller, joka tarttui optiooni vastata sähköpostin välityksellä haastattelukysymyksiin 31.3.2014. Hänen teknologia-alan yhtiönsä on levittänyt toimintaa n. 30 eri valtioon ja kyseisen controllerin työpaikka sijaitsee Espoossa. Taloushallinnon kokemusta hänelle on kertynyt viiden vuoden ajalta ja kauppatieteiden maisterin tutkinto löytyy tältä haastateltavalta.

Hän puhuu suomea, englantia, virkamies-ruotsia ja hän on opiskellut espanjan kieltä. Opiskelijavaihdossa hän ei ole käynyt ja hän voisi mahdollisesti työskennellä ulkomailla tulevaisuudessa.

**Haastattelu 3: 27-vuotias miespuolinen assistant controller (AC2)**

Kolmas haastateltava oli 27-vuotias miespuolinen assistant controller. Haastattelu käytiin kotonani Helsingissä 5.4.2014. Tämä assistant controller työskentelee rakennuskoneiden ja -laitteiden vuokraus & leasing -alalla Helsingissä. Haastatteluhetkellä hän oli kauppatieteiden kandidaatti, jolla oli niin ikään pro gradu -tutkielma tekeillä. Työkokemusta hänelle oli kertynyt taloushallinnon tehtävistä noin kaksi vuotta.

Kielitaidokseen hän listasi suomen, englannin, ruotsin ja saksan alkeet. Kaikkia näitä hän oli myös käyttänyt työssään, tosin kahta viimeksi mainittua epävirallisimmissa tilanteissa. Opiskelijavaihdon hän vietti Ruotsissa ja ulkomailla hän voisi mieluusti työskennellä tulevaisuudessa.

**Haastattelu 4: 39-vuotias miespuolinen business controller (BC1)**

Neljäs vastaaja oli 39-vuotias Etelä-Karjalassa työskentelevä miespuolinen business controller. Hän tarttui mahdollisuuteen vastata sähköpostitse, joka oli tutkielman tekijälle logistinen helpotus. Vastaukset sain 7.4.2014. Tämä yhteiskuntatieteiden maisteri työskentelee teknologia-alan yhtiössä, jolla on yhtiöitä noin 30 eri valtiossa. Taloushallinnon kokemusta hänelle oli kertynyt yhteensä 16 vuoden ajalta.

Kielitaidokseen hän listasi suomen, ruotsin, englannin ja aloittelevan ranskan. Työssään hän oli käyttänyt suomea ja englantia. Lisäksi haastateltava oli käynyt opiskelijavaihdossa ja hän oli myös valmis työskentelemään ulkomailla, mikäli jotain mielenkiintoista ilmaantuisi.

**Haastattelu 5: 39-vuotias miespuolinen chief financial officer (CFO1)**

Viides haastattelu käytiin Uudellamaalla 8.4.2014 haastateltavan yhtiön tiloissa. Hän toi kokeneempaa näkökulmaa tutkielmaani noin kymmenen vuoden kokemuksellaan erilaisista controllerin tehtävistä ennen siirtymistä chief financial officerin tehtävään. Kaikkinensa taloushallinnon kokemusta hänelle on kertynyt noin 14 vuotta. Tämän 39-vuotiaan kauppatieteiden maisterin yritys on perustanut 21 maahan yhtiöitä.

Kielitaitoa hänelle oli kertynyt ruotsin, suomen, englannin ja välttävän saksan verran. Näitä kaikkia hän myös käytti työssään ja myös ranskan kieli oli ollut käytössä Google Translator –ohjelman kautta. Opiskelijavaihdossa hän ei ollut käynyt ja ulkomailla työskentelystä hän on haaveillut.

**Haastattelu 6: 30-vuotias naispuolinen assistant controller (AC3)**

Kuudennet vastaukset saatiin jälleen logististen syiden vuoksi sähköpostitse Etelä-Karjalasta 26.5.2014. Haastateltava on 30-vuotias naispuolinen assistant controller, joka on valmistunut kauppatieteiden maisteriksi. Hänen teknologia-alan yhtiönsä on levittänyt toimintaa noin 30 eri valtioon. Taloushallinnon kokemusta hänelle on kertynyt noin viiden vuoden ajalta.

Suomen lisäksi assistant controller puhuu hyvää englantia, kohtuullista saksaa ja hallitsee ruotsin perusteet, sekä venäjän että kiinan kielen alkeet. Työssään hän on käyttänyt konsernikieli-englannin lisäksi luonnollisesti suomea ja tämän lisäksi saksan kieltä saksalaisten kollegoidensa kanssa. Puolivuotisen opiskelijavaihdon hän kävi Saksassa, jonka jälkeen hän työskenteli myös Saksassa kesätöissä ostoreskontrassa. Vielä pari vuotta sitten hänellä oli enemmän mielenkiintoa lähteä ulkomaille töihin, mutta nyt mielenkiinto on vähän laantunut. Tilaisuuden tullessa hän voisi vaikka vuodeksi lähteä.

**Haastattelu 7: 34-vuotias naispuolinen business controller (BC2)**

Seitsemäs haastattelu suoritettiin puhelimitse haastateltavan ollessa etätöissä kiireisen viikon keskellä 11.6.2014. Vastaja on 34-vuotias naispuolinen business controller ja valmistunut kauppatieteiden maisteriksi. Business controller työskentelee kemianteollisuuden yrityksessä, jolla on liiketoimintaa yli 50 eri valtiossa. Haastateltavalla on *”plus kymmenen vuoden”* kokemus taloushallinnossa työskentelystä.

Tämä vastaja puhuu pääsäännöllisesti työssään suomea, ruotsia ja norjaa. Hänen äidinkielensä on suomi. Englanti ja norjan kieli ovat hänelle täysin suju-

via, ruotsin ja tanskan kielet ovat ok-tasolla ja hallussa on vielä espanjan alkeet. Opiskelijavaihdossa hän on käynyt Malesiassa ja ulkomailta on kertynyt viiden vuoden kokemus Oslost, joka selittää myös osan kielitaidosta.

### **Haastattelu 8: 40 + -vuotias naispuolinen business controller (BC3)**

Kahdeksas ja samalla viimeinen haastattelu käytiin 16.6.2014 ex-business controllerin kanssa, joka oli hiljattain siirtynyt customer service manageriksi. Vastaja kertoi iäkseen ”neljäkymmentä plus” ja hän on koulutukseltaan kauppatieteiden maisteri. Hän työskentelee samassa kemianteollisuuden yrityksessä, kun haasteltava numero seitsemän. Taloushallinnon kokemusta oli muodostunut viidentoista vuoden verran.

Vastaja puhuu työssään suomea ja englantia. Myös ruotsin kieli sujuu, mutta se on ainoastaan vapaa-ajan kieli. Opiskelijavaihdossa hän ei ollut käynyt ja muutama vuosi takaperin hän linjasi, ettei lähde ulkomaille töihin, vaikka kansainvälisessä yhtiössä tähän olisi ollut mahdollisuus.

### **4.3 Työtehtävään liittyvät haastattelutulokset**

Haastatteluista nousi esiin suuri joukko globaaleja tekijöitä, jotka vaikuttavat johdon laskentatoimeen tai controllereihin. Tähän alle on laadittu näistä tekijöistä lista teemoittain, jotka ovat purettu auki seuraavissa kappaleissa. Osa tekijöistä vaikuttaa huomattavasti enemmän controller-toimintoon ja johdon laskentatoimeen kuin toiset ja osa sopii useammankin teeman alle (esim. korruptio). Luonnollisesti myös etukäteen teemoitettu haastattelu (ks. liite) vaikutti tekijöiden esille tulemiseen haastattelutilanteissa ja muodosti alustavan pohjan

luokitteluun. Esimerkiksi tämän vuoksi kommunikointi- ja verkostoitumistee-  
man alaiset vaikutukset ovat lueteltu ensiksi, sillä haastattelutilanteessa teema  
tarjosi pehmeän aloituksen haastatteluun.

### **Kommunikointi ja verkostoituminen**

- aikaero
- controllerin yksinäisyys lokaatiossa
- kommunikointivaikeudet
- riittävän tehokas kommunikaatio aikataulupaineessa
- samoista työpaikoista kilpaileminen
- tiettyjen controllereiden jääminen taka-alalle
- tulkita ja kommunikoida tehokkaasti oleelliset asiat ulkomaille

### **Kulttuuri**

- aksentit
- ”ei-se-oo-niin-pilkun-päälle” –asenne paikallisissa yhtiöissä
- etiikka
- henkilösidonnaiset haasteet
- hierarkian tunteminen paikallisissa yhtiöissä
- korruptio
- kulttuuriennakkoluulot
- kulttuurivaikeudet
- kuri aikatauluissa pysymiseen
- mañana, mañana – meininki paikallisissa yhtiöissä
- saarimaisuus (lokaatiokeskeisyys ajaa globaalin ajattelun edelle)
- virheiden tunnistaminen valtioissa, joissa virheiden myöntäminen vaikeaa

### **Yhtenäistäminen**

- controller-roolin moninaisuus
- IFRS ja FAS rinnakkain (täsmäyttäminen)

- konsernin tapojen ajaminen paikallisiin yhtiöihin
- lukujen vertailukelpoisuus
- pääteoksenteon keskittäminen / hajauttaminen
- saarimaisuus (lokaatiokeskeisyys ajaa globaalin ajattelun edelle)
- tiedon kerääminen ulkomailta tehokkaasti
- tilikarttojen ja dimensioiden eroavaisuudet ERP-järjestelmissä

### **Teknologian vaikutukset**

- datan keräämiseen menevä aika johtuen järjestelmien monimuotoisuudesta
- järjestelmien tehokas käyttäminen
- teknologiajärjestelmät erilaisia
- tilikarttojen ja dimensioiden eroavaisuudet ERP-järjestelmissä

### **Lainsäädännön vaikutukset**

- IFRS ja FAS rinnakkain (täsmäyttäminen)
- kirjanpitoasetukset (maakohtaiset)
- lainsäädäntö EU:n ulkopuolella
- muuttuvat raportointivaatimukset
- paikallisten keskuspankkien roolit rahaliikenteessä
- paikallinen lainsäädäntö
- verotukselliset tekijät
- yhteiset arvostusperiaatteet
- yhteiset käsitteet

### **Valuutan ja konsernin sisäisen kaupan vaikutukset**

- siirtohinnoittelu
- valuutan syöttäminen väärässä valuuttayksikössä järjestelmään
- valuuttakurssivaihtelut
- valuuttariskit

### **Politiikka ja yhteiskunta**



- epävarmuus esimerkiksi Ukrainan pankkijärjestelmästä
- hintakilpailu
- korruptio
- pakotteet valtioita kohtaan
- poliittinen paine
- riskinotto kyky suhteutettuna maailmantalouteen
- samoista työpaikoista kilpaileminen
- suhdannemuutokset
- tullirajat ja -muutokset
- viranomaisvaatimukset

#### **4.3.1 Kommunikointi ja verkostoituminen**

Globaaleissa yrityksissä kommunikoinnin tärkeyttä ei voi väheksyä. Haastatteluista nousi esiin, että joillakin controllereilla on taipumusta jäädä taka-alalle ja tietyissä lokaatioissa jää helposti yksinäiseksi. Tämän vuoksi tarvitaan tehokasta kommunikointia controllereiden välillä. Tällöin myös kommunikointivälineiden täytyy olla kunnossa ja on myös syytä olla verkostoitunut. Teemaa käytiin haastatteluissa varsin paljon läpi, sillä haastateltavat pitivät asiaa merkittävänä ja tämän vuoksi myös kommunikointivälineiden käyttö käytiin läpi.

Esimerkiksi controller 1 painottaa riittävän tehokkaan kommunikaation merkitystä eri lokaatioiden välillä. Konserninsisäiseen kommunikointiin käytettiin monia eri välineitä. Näistä selvästi yleisimmin käytössä ollut väline oli sähköposti, jonka käyttöä puoltaa muun muassa sen jättämä jälki keskustelusta. Haastavuutta kommunikointiin tuo aikaero esimerkiksi Amerikkaan ja Australiaan, jolloin rutiiniasioiden suorittaminen on yksinkertaisinta sähköpostitse. Business controller 2 kertoo omista kokemuksistaan aikaerosta haasteena:

*”...jos toimii kolmella eri aikavyöhykkeellä, vaikka just Amerikassa, Aasiassa ja Euroopassa. Et sit kun on näit globaaleit tiimejä, et löytäis sellaisen ajan, joka sopis kaikille on aika mahdotonta” (BC2)*

Luonnollisesti myös puhelinta pidetään tärkeänä kommunikointivälineenä, vaikka sen käyttö on vähentynyt tapauskohtaisesti. Microsoftin Lync-pikaviestinsovellus oli kolmen haastateltavan käytössä. Muita mainintoja saivat Skype, Lotus Notes, videoneuvottelutyökalu Jabber ja IBM:n Sametime. Lisäksi eLearning –ohjelmalla on pyritty ohjeistamaan koko henkilöstöä.

Viimeisen parin vuoden aikana oli videoneuvottelutyökalujen käyttö kasvanut ja tyypillistä oli myös näytön jakaminen keskustelijoiden välillä, kun haluttiin jakaa esimerkiksi excel-tilukoita ja käydä yhdessä niitä läpi. Esimerkiksi Business controller 1:llä ja Assistant controller 3:lla oli kaikissa neuvotteluhuoneissa neuvottelupuhelin, jonka kautta voi järjestää puhelinneuvottelun.

*”Sähköposti on yleisin tapa pitää yhteyttä. Varsinkin Amerikkaan ja Australiaan se on helpoin tapa rutiiniasioissa. Myös chattailu on yleistä sähköpostin (Lotus Notes) kautta. Myös näyttöruutua voidaan jakaa sähköpostin kautta, jolloin esim. exceleitä on kätevä käydä läpi yhdessä puhelimen tai chatin kautta. Erilaisten videoneuvottelutyökalujen käyttö (esim. Jabber) on yleistynyt merkittävästi viimeisen parin vuoden aikana. Konferenssipuhelimia käytetään jos videovälineitä ei ole saatavilla. Vanhemmat kollegat käyttävät enemmän puhelinta” (C1)*

Controllerit eivät ole välttyneet kommunikointivaikeuksiltakaan:

*”Työkaveri X:n kanssa meillä olikin sisäpiiriläppä, että kun Perusta tulee seikkaperäiseen ja muutamiakin kysymyksiä sisältävään sähköpostiin vastaus ” No problem”, niin siitä ne ongelmat vasta yleensä alkaakin... Mutta hyvin on heidän kanssaan kaikki kuitenkin asiat aina selvinneet loppuviimeksi” (AC3)*

Business controller 3:n vastuulla on ollut erityisesti Baltian, Venäjän ja Ukrainan alueita, jolloin on selvitty parhaiten kirjoittamalla yksinkertaisia ja lyhyitä englanninkielisiä lauseita sähköpostilla. Vaihtoehtona on ollut kolmannen, venäjänkielisen henkilön käyttäminen välikätenä.

Haastateltavat olivat verkostoituneet muiden controllereiden kanssa lähinnä töiden kautta. Ajatuksia vaihdettiin erityisesti töistä, oli kyseessä sitten projektit, yksittäiset caset, benchmarking tai hyvänlaatuinen brainstorming. Opiskeluajoilta tutuiksi tulleiden tulevien controllereiden kanssa sen sijaan ei yleisesti juteltu työstä. Esimerkiksi Assistant controller 3 oli tutustunut ulkomaisiin las-kentatoimen opiskelijoihin niin opiskelijavaihdossaan kuin kansainvälisenä tutorina ollessaan. Verkostoitumisen ja kommunikointikykyjen rinnalla on otettava esiin business controller 3:n tuoma haaste controllerin yksinäisyydestä. Tämänkaltaista voi hänen mukaansa esiintyä, kun paikallisessa yhtiössä on vain yksi controller eikä varsinaista tiimiä tukena.

Kysyessäni kokevatko haastateltavat kilpailevansa ulkomaalaisten controllereiden kanssa, poikkesivat vastaukset. Assistant controller 1 ja Assistant controller 2 kokivat toimivansa samoilla työmarkkinoilla ulkomaalaisten kanssa ja pienen maailman myötä he tunsivat kilpailua. Business controller 1 ja CFO 1 nykyisessä roolissaan, eikä Controller 1 kokenut kilpailutilannetta. Näistä viimeisin muistutti vastuualueiden olevan erilaisia ja mainitsi yhdessä oppimisen tärkeyden ulkomaalaisten controllereiden kanssa. Assistant controller 3:n mielestä on suomalaiseseen työyhteisöön aika korkea kynnyks palkata ulkomaalaista

controlleria. Vastaavasti ulkomailla työskentelystä kokemusta haalinut business controller 2 koki olevansa aikalailla samalla viivalla ulkomaalaisten controllereiden kanssa. Vastausten laajuudesta huomasit hyvin controller-toiminnon rönsyilevyyden ja yrityskohtaiset erot.

#### 4.3.2 Kulttuuri

*”Sellaiset ennakkoluulot yhtiön sisällä, et kuvitellaan että jotkut on aina tommosia. Välillä musta tuntuu, että unohdetaan se, että fiksuja ihmisiä on joka paikassa. Et pitäisi kaikkia käsitellä tasavertaisesti, eikä oleteta että jos joku on Itä-Euroopasta, että se ei ymmärrä mistään mitään. Kuitenkin on pidettävä mielessä, että ei voi odottaa norjalaisilta ja venäläisiltä samaa.” (BC3)*

Edeltävä lainaus kuvaa erinomaisesti kulttuurihaasteiden osuutta. Ennakkoluuloja esiintyy runsaasti ja yleistämistä tapahtuu joka paikassa. Edeltävä business controller 3:n mielipide on syytä tuoda esille ennen muiden vastaajien tuntemuksia.

Suomalaiseen kulttuuriin kuuluu kuitenkin yleisesti tarkkuus ja aikatauluissa pysyminen. Tämä ei ole välttämättä itsestään selvää muualla. Seuraavat vastaajien lainaukset koskevat eteläistä Eurooppaa:

*”Suomalaiset ovat kuitenkin aika tarkkoja yleisesti ottaen, mutta sitten kun menee vähän tonne etelämmäksi, niin sitten se ei ole niin pilkun päälle, että onko se nyt vitonen vai kutonen...” (AC2)*

*” Siel on vähän jollain mailla sellainen mañana, mañana – meininki, asioita ei vedetä ihan niin täysillä. Suomalaiset kuitenkin yleensä tekee hommat täysillä.” (AC1)*

Aikataulullisten ongelmien lisäksi virheiden myöntäminen tuottaa vaikeuksia esimerkiksi Aasian ja Australian maissa, joissa pelätään kasvojen menettämistä. Controller 1:n mukaan tuolloin on controllerin tehtävässä tärkeää tunnistaa virheet. Tällöin tulee tuntea ihmisen tausta, jotta voisi ymmärtää mitä sanat tarkoittavat. Lisäksi hän muistuttaa, että tietyissä valtioissa on tärkeää kunnioittaa hierarkiaa, joka valitsee henkilöiden välillä.

Business controller 3 kertoo kulttuurihaastekysymyksen yhteydessä etiikasta ja korruptiosta. Työssään hän on joutunut selittämään muun muassa norjalaisille, että se mikä pohjoiseurooppalaisten mielestä on suorastaan rikollista, voi olla idässä maan tapa. Joissakin valtioissa myös kasvatusten sovittu saattaa poiketa kirjallisista versioista. Yleistettäessä mitä pidemmälle Suomesta mennään, sitä enemmän tulee vaikeuksia kulttuurin ja kielen kanssa.

*”Esim. Intiassa kulttuuri on sen verran erilainen, että jos jotain kasvatusten sovitaan, niin se ei olekaan ehkä sitten kirjallisessa memossa enää ihan sama asia” (CFO1)*

Liikaa ei pysty kuitenkaan yleistämään, sillä business controller 2 kertoo että kulttuurierot naapurivaltio-Norjaankin ovat yllättävän suuret. Hän mainitsee myös että jotkut valtiot raportoivat pääkonttoriin ainoastaan *”jos vain kysytään ja ainoastaan sen mitä kysytään.”* Tietynlainen saarimaisuus nousee esille keskustelussa, jossa valtiot pyrkivät olla itsenäisiä puolustaen omaa lokaatiotaan globaaliuden edellä.

### 4.3.3 Yhtenäistäminen

Haastavuutta kotimaisiin yrityksiin ja niiden sisäiseen laskentaan tuovat valtiokohtaiset käsitteet ja arvostusperiaatteet sekä pyrkimys niiden kansainväliseen yhtenäistämiseen. Johdon raportointi seuraa yksittäisten valtioiden kirjanpitoasetuksia. Tapojen ja käytäntöjen ollessa erilaisia valtioiden välillä on kyseenalaista, ovatko esimerkiksi tytäryhtiöistä saadut luvut vertailukelpoisia ja saadaanko sitä kautta Suomeen yhtenäistä dataa.

*”No siis ensinnäkin yhteiset käsitteet ja yhteiset arvostusperiaatteet, niitä on pitkin poikin maailmaa. Joka maassa on omat kirjanpitoasetuksensa ja sitä kautta myös se johdon raportointi jollain tavalla seuraa sitä, käsitteiden yhtenäistäminen, ja ja... ne on ehkä ne asiat jotka päällimmäisenä tulee mieleen...”* (CFO1 johdon laskentatoimesta puhuessaan)

*”Yhtiö on kasvanut viime vuosina aika nopeaan tahtiin. Itse ainakin huomaan, että välillä turhautuu koko ajan muuttuviin raportointivaatimuksiin ja järjestelmiin. Uskoisin, että kulttuurierojen vuoksi voi muualla olla vielä enemmän ”muutosvastarintaa” uusiin systeemeihin ja koko ajan muuttuviin (=kasvaviin, tarkentuviin) raportointivaatimuksiin. Varmasti kulttuurierot näkyvät konsernissa enemmän, kun he rakentavat kuitenkin yhtenäistä toimintatapaa koko yhtiöön.”* (AC3)

Raportoinnin lisäksi haastavuutta tuo alalle päätöksenteon konsernitasoinen keskittäminen tai vastaavasti hajauttaminen. Yhtenäistämisen teema liittyy olennaisesti myös seuraaviin kappaleisiin, kuten teknologiaan, lainsäädäntöön ja politiikkaan.

#### 4.3.4 Teknologian vaikutukset

Controller 1:n mukaan: *”(yhtiön sisäinen) raportointi on vahvasti sidoksisissa käytettäviin järjestelmiin, joten niiden tehokas hyödyntäminen on suuri haaste.”* Jokaisesta haastattelusta nousee ilmi tarve teknologisten järjestelmien yhtenäistämiseen. Ideaalitulannetta ei löydy yhdestäkään yhtiöstä. CFO 1:llä on yhtiössään käytössään konsernitason ERP-järjestelmä, mutta se ei ole levinnyt vielä kaikkiin maihin, vaan on toistaiseksi käytössä tärkeimmissä lokaatioissa. Business controller 3 kertoo, että yhteisen toiminnanohjausjärjestelmän puuttuminen tuo vaikeuksia lukuisissa paikallisyhtiöissä, kun niiden on täytynyt venyä raportointijärjestelmiin ja tämä on vaatinut runsaasti manuaalista työtä. Controller 1:n, Business controller 1:n ja Assistant controller 3:n yhtiössä on haastava tilanne, sillä ERP-järjestelmiä on käytössä noin kymmenen erilaista. Tilikartat ja dimensiot vaihtelevat suuresti näissä, jolloin tiedon kerääminen yhdessä formaatissa on vaikeaa. Sama järjestelmä on tarkoitus ottaa käyttöön tärkeimmissä tytäryhtiöissä seuraavien vuosien aikana heidän yhtiössään. Business controller 2 muistuttaa yhtenäistämishankkeiden laajuudesta ja niiden implementoinnin kalleudesta. Myös Assistant controller 2:lla on käynnissä projekti, jossa pyritään yhtenäistämään koko konsernin järjestelmä. Siirtymävaihe on käynnissä myös Assistant controller 1:lla, jonka haastavuudesta kertoo seuraava lainaus.

*”nyt just vaihdetaan SAP:ia (ERP-järjestelmä) käyttöön, et siinä nyt on ollut ongelmia, se on kauhean laaja projekti, jotkut on jo menneet siihen, jotkut ei oo vielä mennyt ja sit on tää transfer-vaihe, kun toisilla on, toisilla ei oo, ja sit mitä tietoo niil on, mitä niil ei oo” (AC1)*

Controllereiden työkuvaan voi kuulua myös teknologisten järjestelmien asiantuntijaroolia. Esimerkiksi Assistant controller 3 on toiminut käytöstä pois jäävän

IFS-toiminnanohjausjärjestelmän globaalissa tukitiimissä tukien talouspuolen IFS-käyttäjiä Kiinassa, Australiassa, Saksassa ja Hollannissa.

#### 4.3.5 Lainsäädännön vaikutukset

Lainsäädännölliset tekijät täytyy luonnollisesti ottaa huomioon kaikessa liiketoiminnassa. Johdon laskentatoimessa ne eivät ole niin merkittävässä roolissa, mutta controllerin roolin ollessa pirstaloitunut on syytä keskustella niistäkin haastateltavien kanssa. Paikallisilla ja konserniin raportoitavilla luvuilla on eroavaisuuksia. CFO 1:n yhtiössä on käytössä yhä FAS (*Finnish Accounting Standards*)-tilinpäätös, jonka kautta hankaluuksia syntyy paikallisille yhtiöille, jotka elävät paikallisessa lainsäädännössään. Tällöin suomalaisten omat koukerot eivät avaudu niin helposti muille yhtiöille. Helpotusta tuovat kansainväliset IFRS-standardit. Ne ovat käytössä Controller 1:llä, kaikilla Business controllereilla ja Assistant controller 2:lla ja 3:lla. Niiden myötä suuremmilta ongelmilta on välttytty ja mahdolliset epäselvyydet pyritään tarkistamaan ulkopuolisen asiantuntijan kanssa. Assistant controller 1:n yhtiössä laaditaan rinnakkain IFRS:n ja FAS:n standardien mukaiset tilinpäätökset, jotka työllistävät.

*”Tottakai meillä on semmoset omat järjestelmät jotka muuntaa ne automaattisesti, mutta ne ei mene koskaan yks yhteen. Eli sikäli kyllä se on aika työllistävä homma... Must tuntuu, ettei ole kauaa enää rinnakkain nää.”* (AC1 kertoessaan rinnakkaistilinpäätöksistä)

Verotuslainsäädäntö on puolestaan aiheuttanut muutamia selvitettäviä pulmia Assistant Controller 3:lle puhuttaessa esimerkiksi kolmikantakaupasta Euroo-



passa, jolloin tulee olla perillä oikean verokoodin käyttämisestä. Lisäksi yrityksen omaa miestä lähettäessä esimerkiksi töihin asiakkaan tehtaalle pidemmäksi aikaa vaikka Norjaan tai Venäjälle tulee kyseisten valtioiden verotusten erityispiirteet ottaa huomioon. Business controller 2 muistuttaa delegoimisen tärkeydestä ja suhteiden ylläpitämisestä lakiosastolle.

#### 4.3.6 Valuutan ja konsernin sisäisen kaupan vaikutukset

*”Kurssimuutosten vaikutusten huomiointi raportoitavissa luvuissa on aiheuttanut hieman haasteita, kun kurssit ovat heikentyneet merkittävästi viimeisen vuoden aikana”*, kertoo Controller 1. Hänen mukaansa järjestelmien koodauksessa tuleekin ymmärtää, mitä kurssveja tulee käyttää missäkin yhteydessä. Esimerkkinä hän mainitsee päivän kurssin. CFO 1 ja Business controller 1 muistuttavat valuuttojen suojauksen merkityksestä. Vuodesta vuoteen kasvu euroissa tai paikallisessa valuutassa riippuu kurssivaihteluista.

Johdon laskentatoimeen helpotusta tuovat kuitenkin annetut vuosibudjettikurssit vuoden alussa, muistuttaa Assistant Controller 1. Pienemmistä valuuttahaasteista mainitsee Assistant Controller 2, joka kohtaa välillä työssään väärässä valuutassa syötettyjä lukuja järjestelmissään (ruotsin kruunuja eurojen tilalla). Hänen mukaansa ne on onneksi helppo havaita lukujen keskeltä. Business controller 2 muistuttaa mahdollisista tilanteista, jossa itse saattaa kokea ilmoitettavan valuutan itsestäänselvyytensä, mutta lukija ei sitä välttämättä seläisenä koe.

Valuuttakurssien vaihtelu työllistää myös siirtohinnoittelussa, eli konsernin sisäisessä kaupassa, kertoo Assistant controller 1. Controller 1 kertoo ongelmista etenkin eksoottisimmissa valtioissa käydystä kaupasta. Tällöin käytettävistä valuutoista tulee sopia ennakkoon ja on tunnettava mitä tapoja voidaan

käyttää, jotta rahansiirrot onnistuvat. Vastaavasti esimerkkeinä eksoottisimmista valtioista Business controller 1 mainitsee Brasilian ja Etelä-Afrikan, joissa haastetta paikallisille yhtiöille tuo velvollisuus laatia selvitykset maksuista paikallisille keskuspankeille.

#### **4.3.7 Poliitiikka ja yhteiskunta**

Haastattelut on suoritettu maaliskesäkuun aikana vuonna 2014. Tällöin ihmisten huulilla on valitettavasti ollut selkkaus Krimin niemimaalla Ukrainassa, sekä Venäjän ja Ukrainan väliset suhteet ylipäänsä. Tilanne aiheutti huolta myös haastateltavissani. CFO 1 kertoo, kuinka lännen pakotteet Venäjää kohtaan mietityttävät ja mitä tehdä, jos Venäjälle ei voi enää myydä. Kesäkuun aikana viimeisissä haastatteluissa nousee entistä enemmän esille Ukraina ja Venäjä. Business controller 2:n yrityksellä on vahvasti liiketoimintaa ja yhtiöitä sekä Ukrainassa että Venäjällä. Molemmista valtioista tulee vähän ongelmia, eikä Ukrainan pankkijärjestelmän säilyvyyteen voi juurikaan luottaa. Samaa mieltii business controller 3. Venäjän ja Euroopan keskinäiset suhteet vaikuttavat kaikkien, myös controllerin työhön.

Ennen selkkausta vaikeuksia ovat tuoneet myös tullit ja esimerkiksi idänkaupan dokumenttipinot. Business controller 3 kertoo idänkaupan dokumenttien tärkeydestä ja siitä, että niiden paperien tekeminen voi kestää viikon. Viranomaisten vaatimukset ovat vain otettava reaalielämä, hidastavana sellaisena. Lisäksi suhdannemuutokset esiintyvät keskusteluissa. Liiketoiminta tulisi pystyä pitämään kuitenkin kannattavana.

#### 4.4 Ajatukset standardoidusta controller-nimikkeestä

Ajatus mahdollisesta standardoidusta controller-nimikkeestä herätti runsaasti keskustelua haastateltavissani. Aiemmin tästä oli kuullut ainoastaan CFO 1, joka kertoi mediassa olleen keskustelua siitä. Muut pääsivät puhtaalta pöydältä pohtimaan asiaa.

Optimistisimmin standardoituun controller-työtitteliin suhtautui Controller 1. Hän piti sitä erinomaisena ajatuksena, sillä erityisesti ulkomailla monet controllerit ovat kirjanpitotaustaisia. Näissä tapauksissa heidän sisäisen laskennan ymmärryksensä on heikolla tasolla ja se pakottaisi controllerit päivittämään käsitteisiään.

CFO 1 suhtautuu asiaan optimistisesti, mutta hiukan empien painottaen organisaation tuntemisen merkitystä:

*”Varmaan voi olla ihan hyvä idea, että saa tietyt perusteet, mut onhan se tietysti niin, että se itseoppiminen tapahtuu sitten työssä. Jotta sä voit olla hyvä controlleri, sun täytyy ymmärtää se organisaatio ja sen tarpeet. Eli siihen ei sit auta, että sulla on se tutkinto, vaan sun lisäarvo tulee siitä, että sä tunnet organisaatiot ja miten toimitaan.” (CFO 1)*

Lisäksi Assistant controller 2 kokee asian hyvänä, kannattaa tätä ja muistuttaa KHT-tilintarkastuksen toimivuudesta.

*”Controller nimenä ei kerro juurikaan minkä tasoista/ minkälaista työtä ihminen tekee. Sen takia en koe tuosta olevan suurtakaan etua kuin myös haittaa.” (BC1)*

Business controller 1, Assistant controller 1, Assistant controller 3 ja Business controller 2 pohtivat controller-toiminnon laajuutta. Ensin mainittu suhtautuu neutraalisti asiaan, toinen varovaisen positiivisesti ja kolmas kriittisimmin. Neljäs jakaisi tutkinnon mielellään kahtia business ja finance controllereiksi. Business controller 3 huomauttaa tutkinnon vanhenevan nopeasti. Juuri Assistant controller 3:n mielestä esimerkiksi controller-työpaikkailmoituksia lukiessa täytyy aina lukea tarkempi kuvaus tarkkaan, jotta saa vasta käsityksen, mitä tehtäviä homma pitää sisällään.

*”Voisi olla hyötyä, osoittaisit pätevyytesi, osottaisit käyneesi ne asiat ja osaisit ne, mut sit tullaan taas tähän, et se on niin laaja käsite, se controller-käsite, et sit se on se, et mitä sä toisit siihen alle, mitä sä ottaisit pois ja sit ku se just riippuu niin, et mitä sulle on laitettu siihen työnkuvaan, se vois olla se haastavin osuus, mut jos sen sais jotenkin toimivaks ja jos nyt vaikka tekis pari eri tyyppistä, et niinku et olis olemassa joku operaatioiden, markkinoinnin, myynnin, eri roolit, et sithän se vois toimiiki ihan hyvin.” (AC1)*

#### **4.5 Ajatukset controller-toiminnon laajuudesta**

Teoriaosuudessa on noussut esiin controller-toiminnon laajuus ja sen rönsyilevyys. Sama teema otettiin puheeksi haastateltavien toimesta muun muassa standardoidusta controller-tittelistä keskusteltaessa. Tämän vuoksi on syytä tunnustella vielä controllerien omakohtaisia näkemyksiä toiminnon paisumisesta ja sen haastavuudesta. Assistant controller 3 painottaakin keskittymistä ydintehtävään, kokonaiskuvan näkemiseen ja sitä, ettei mennä liian syvälle

epäolennaisuuksiin. Business controller 3:n mielestä toiminto on paisunut liikaa:

*”Mun mielestä se on sellainen toiveiden tynnyri, että controllerin pitäisi hoitaa kaikki. Se mitä controllerin pitäisi osata hoitaa ja vastata, se on aika lailla mun mielestä sieltä myynnin johdon tehtävistä ihan siihen mitä tilintarkastaja tekee. Se on aika laaja alue se. Toisaalta se tekee työn mielenkiintoiseksi, mutta toisaalta se on vain yksi ihminen.” (BC3)*

CFO 1 avaa teemaa ja toivoisi controllerin olevan liiketoiminnan tuki ja partneri. Ongelmana hän pitää sitä, että yrityksellä on tietty määrä resursseja ja ne asiat, jotka eivät varsinaisesti kuulu kenellekään, tuodaan helposti controllerille tai talousosastolle, koska loppujen lopuksi kaikki yrityksen toiminnot liittyvät jollain tavalla yrityksen tuloslaskelmaan ja taseeseen. Lisäksi controllerin työhön liittyy paljon ”scopen” ulkopuolelta tulevia rutiinitoimintoja, joka täytyy vaan hyväksyä. Hänen mukaansa on kuitenkin parempi, että controller pysyy liiketoiminnassa mukana johtoa tukien eikä ainoastaan tuota numeerista dataa. Numeerisen datan tuottamisen lisäksi on ymmärrettävä lukuja, muistuttaa business controller 2.

Controller 1 jatkaa tästä: *”liiketoimintavastuulliset tarvitsee toiminnon, joka tuottaa tietoa, analysoi ja haastaa johtoa”*. Hänen mukaansa controllerien rooli ja merkitys ovat monesti kiinni johdon asenteista ja yrityksiä johdetaan liian usein *”fiilispohjalta”*. Sen sijaan johtamisen täytyisi tapahtua numeroiden kautta ja tässä nousee esiin controllerin tärkeä rooli. Business controller 1 on myös laajan roolin kannalla, sillä suuntaus on, etteivät controllerit ole mainitsemiani *”pavunkerääjiä”*, vaan ennemminkin esimerkiksi myynnin pulssilla. Tällöin controllerin tulisi osata lukujen tulkitsemisen ohessa katsoa tulevaan ja olla vahvasti tukemassa uusien kauppojen saamista.

Assistant controllerit 1 ja 2 ovat sitä mieltä, että toiminnon paisuminen on tuonut mielekkyyttä töihin, eikä ole pelkoa siitä että työt muuttuisivat tylsäksi. Business controller 2:n mielestä entisajan pavunkerääjän työtä jaksaisi tehdä ehkä ainoastaan muutaman vuoden valmistumisen jälkeen tai kesätyönä. Assistant controller 2 kertoo haastavuudesta muun muassa mainitsemalla lukuisat eri ryhmät ja divisioonat yrityksessään ja kuinka heidän (controllereiden) tulisi tuntea jokaisesta vähintään talousluvut. Assistant controller 1 on tyytyväinen siitä, että saa olla kaikessa mukana, vaikka välillä joutuukin vähän priorisoimaan.

*”Nykyään se toiminto on kyl vähän pursunut, mut mä nään sen hyvänä asiana, varsinkin jos on vielä suhteellisen nuori ja pystyy oppii uutta. Jos mä olisin kuuskymppinen, niin mä olisin eri mieltä todennäköisesti.”*  
(AC2)

Pääsääntöisesti ollaan sitä mieltä, ettei controller-toiminto ole paisunut liikaa. Haasteltavat ovat tyytyväisiä työn haastavuuteen, itsensä kehittämiseen ja siihen ettei enää olla ainoastaan ”pavunkerääjiä”.

## 5 YHTEENVETO JA JOHTOPÄÄTÖKSET

### 5.1 Tutkimustulosten läpikäynti

Tässä pro gradu -tutkielmassa käytiin läpi globalisaatiota, eli kansainvälistymistä, sekä sen tuomia vaikutuksia suomalaisessa johdon laskentatoimessa ja sitä kautta johdon laskentatoimen asiantuntijoiden, eli controllereiden, työnku-  
vissa. Aiemmassa tutkimuksessa oli keskitytty enemminkin lisääntyneeseen kansainvälisyyteen rahoituksen, eli ulkoisen laskentatoimen puolella. Myös controller-toiminnon sekä johdon laskentatoimen muutosta oli tutkittu runsaasti. Sen sijaan kansainvälisten vaikutusten tutkiminen johdon laskentatoimessa on ollut melko rajallista.

Tutkimuksen pääongelmaksi valikoitui näin ollen globalisaation tuomat vaikutukset suomalaisessa johdon laskentatoimessa ja sitä kautta controllerin työssä. Tavoitteena oli selvittää, miten aiemmista tutkimuksista poimitut kansainväliset vaikutukset näkyvät johdon laskentatoimessa, ja löytyykö aiem-  
masta teoriasta aukkoja.

Alaongelmina oli pyrkimys luokitella kansainvälisiä vaikutuksia johdon laskentatoimessa mielekkäällä tavalla, puntaroida standardoidun maailmanlaajuisen controller-nimikkeen realistisuutta, kysellä controller-toiminnon paisumisesta ja sen kasvamisesta sekä keskustella suomalaisten controllerien mielipiteistä kansainvälisistä haasteista. Kattavan kokonaiskuvan saamiseksi, sekä pää-  
että alaongelmista, oli syytä perehtyä aiempaan teoriaan ja haastatella control-  
lereita empiriaosuuden muodostamiseksi. Tutkimus rajattiin suomalaiseen joh-  
don laskentatoimeen ja johdon laskentatoimen asiantuntijoihin, jotka työskentelivät isoissa suomalaisissa yrityksissä, joilla oli paljon kansainvälistä toiminta-  
ta.

Ongelmiin perehdyttäessä oli syytä lukea runsaasti artikkeleita ja kirjallisuutta, jotta saisi riittävän teoreettisen kokonaiskuvan kansainvälisistä vaikutuksista. Esimerkiksi Granlund & Lukka (1998a) olivat ansiokkaasti tutkineet kansallisten johdon laskentatoimen käytäntöjä globaalilta kannalta. He olivat listanneet tekijöitä, jotka lähentävät sekä loitontavat kansallisia johdon laskentatoimen aloja. Luokittelua oli tehty makro- ja mikrotasolla. Edellä mainitun ja monen muun tutkimuksen kautta pyrittiin saamaan mahdollisimman laaja kokonaiskuva globaaleista haasteista, joiden pohjalta pystyttiin laatimaan haastattelupohja suomalaisille controllereille.

Odotettavissa oli lisäksi muun muassa haasteita laskentajärjestelmissä, standardeissa ja johtamisessa (Ahid & Augustine, 2012). Lisäksi tutkijaa kiinnosti erityisesti kielitaidon, kommunikointikyvyn ja teknologisen osaamisen linkittäminen nyky-controllerin työnkuvan monipuolistumiseen. Aiemmasta tutkimuksesta jää mieleen helposti myös hiukan romanttinen kuva controllerin työstä. Niissä puhutaan kuitenkin lähestulkoon sankarihahmoista. Täten oli mielenkiintoista lähestyä controllereita ja pyrkiä muodostamaan realistinen kuva heistä.

Varsinainen tutkimus laadittiin haastattelemalla kahdeksaa suomalaista johdon laskentatoimen asiantuntijaa. Heidän kanssaan keskusteltiin pääongelman mukaisesti suomalaisen johdon laskentatoimen kohtaamista globalisaation aiheuttamista vaikutuksista. Vastaajista löytyi monenlaista kokemusta: muutamasta työvuodesta taloushallinnon tehtävistä lähemmäs yli viiteentoista vuoteen, kuten myös assistant controllereista aina talousjohtajaan.

Tutkimus osoitti sen, että globaalit vaikutukset ovat iskeneet controllerin työkuvaan ja johdon laskentatoimeen todella monesta suunnasta ja tasolta. Osa vaikutuksista koskee enemmän osaa kuin toisia. Oleellista on huomata että globalisaatio on tuonut lisähaastetta työhön ja että controllerit ovat päässeet kehittymään kansainvälisiksi, sosiaalisiksi ja verkostoituneiksi moniosaajaksi. Heiltä vaaditaan kommunikointikykyä rajojen yli, kielellistä lahjakkuutta, ihmistuntemusta teknologisten ja laskennallisten taitojen ohella. Kaiken kaikkiaan



haastatteluista nousi esiin erilaisia globaaleja vaikutuksia noin viisikymmentä kappaletta. Suurta lukumäärää odotettiin jo etukäteen tutkijan toimesta, eikä tämä päässyt täten yllättämään.

Ensimmäisenä alaongelmana oli luokitella kansainvälisiä vaikutuksia mielekkäällä tavalla. Tässä huomasi monella tapaa controller-toiminnon laajuuden ja kehittymisen puvunkerääjästä talouselämän mestariksi. Tutkimusta tehtäessä tiedostettiin, että luokitteluprosessi teemoittain tulee olemaan vaikeaa. Luokitteluun vaikutti kovasti myös haastattelukysymysten listaaminen teemoittain etukäteen (ks. liite). Esiin nousseet vaikutukset sivusivat toisiaan kovasti ja niitä oli vaikea lokeroida. Controllerit ovat kuitenkin linkittyneitä kokonaisvaltaisesti liiketoimintaan ja heitä konsultoidaan kaikenlaisissa kysymyksissä, sillä talous on se mikä yhdistää eri osastoja. Tutkimuksessa päädyttiin jakamaan vaikutuksia kulttuuriseen kenttään, jossa nousi esille työn kurinalaisuus ja tarkkuus tietyissä valtioissa. Kaikessa kulttuuriin liittyvässä tulee kuitenkin muistaa yleistettävyyden välttäminen. Luonnollisesti myös kielitaitojen kohtaaminen ja kommunikoinnin onnistuminen vaikuttavat controllerin työhön. Tätä kautta myös kommunikoinnin teema oli merkittävä.

Yhtenäistämisen alle tuovat haastetta käsitteet ja arvostusperiaatteet, joiden myötä globaalien yhtiöiden tulisi toimia samanlaisella tavalla valtiosta riippumatta. Yhtenäistämiseen liittyvät luonnollisesti teknologian tuomat vaikutukset, eli laskentatoimesta puhuttaessa yhteisen toiminnanohjausjärjestelmän merkitys on suuri. Lainsäädännön tuomat vaikutukset jaettiin myös omaan teemaan. Ne näkyvät esimerkiksi raportoinnissa ja hankaluuksia tuovat kansainvälisten ja kansallisten lakien kohtaaminen. Kaiken kaikkiaan olisi pystyttävä luomaan vertailukelpoisia lukuja ja onnistuttava niiden keräämisessä paikallisista yhtiöistä. Ideaalitulanteessa kaikissa yhtiöissä olisi sama toiminnanohjausjärjestelmä ja yhtiöt toimisivat saman talousalueen sisällä.

Valuutta ja konserninsisäinen kauppa hankaloittavat sisäistä laskentatoimea ja controllerin työtä. Kurssivaihtelut ja siirtohinnoittelu aiheuttavat harmaita hiuksia. Maailmantalouteen liittyvät taloudelliset riskit tulee ottaa huomioon. Ennen kaikkea kevät ja alkukesä 2014 jäivät mieleen Venäjältä ja Ukrainasta, joten nämäkin kansainväliset vaikutukset näkyvät controllerien toimikuvassa ja tehtävissä. Poliittikkaa ja yhteiskuntaa ei näin ollen voi sivuuttaa tutkimuksesta.

Seuraavana alaongelmana oli puntaroida standardoidun controller-nimikkeen realistisuutta. Se herätti runsaasti keskustelua, sillä aihe oli uusi suurimmalle osalle. Haastattelujoukkoon mahtui luonnollisesti runsaasti mielipiteitä, mutta eniten huolta herätti controller-toiminnon rönsyileväisyys, sillä controller-toiminto sisältään suuren joukon toimintoja ja itse oppiminen tapahtuu useimmiten yrityksen sisällä. Toisaalta vertailuna käytetty standardoitu KHT/HTM-tilin-tarkastaja herätti positiivisia tunteita toimivuutensa kannalta.

Controllerit ovat aikojen saatossa kehittyneet pavunkerääjistä aina liikkeenjohdon partnereiksi ja toiminto on paisunut melkoisella tavalla viimeisten vuosikymmenien aikana. Laajentumista on kritisoitu esimerkiksi Baldvinsdottir et al. (2009), joka on toivonut perinteistä yritysarrun roolia nyky-controllerilta. Laajentumista eivät haastateltavat pitäneet negatiivisena asiana, vaan ennemminkin he nauttivat sen tuomasta mielekkyydestä työhön. Oleellista heille on keskittyä ydintehtävään ja kokonaiskuvan näkemiseen. Haastattelijaa muistutettiin muun muassa siitä, että johtamisen tulisi tapahtua numeroiden kautta, jolloin controllerin rooli on tärkeä. Haastavana pidettiin sitä, että ne asiat jotka ei varsinaisesti kuulu kenellekään tuodaan helposti talousosastolle kaiken liiketoiminnan linkittyessä loppujen lopuksi yrityksen tuloslaskelmaan ja taseeseen. Business controller 3 kuvasikin nyky-controlleria hyvin käyttäen termiä *”toiveiden tynnyri”*.

Viimeisenä alaongelmana haettiin vastauksia controllerien omakohtaisiin mielipiteisiin globaaleista haasteista. Alaongelma linkittyy enemmän jo aiempiin ongelmiin. Yhteenvetona globaalit tuulet koettiin kuitenkin positiivisina jokaisen

haastateltavan kohdalla. Globaalit haasteet ovat osa heidän työtänsä ja vastaajilla riitti intoa keskustella aiheesta. Kaikista vastanneista aisti heidän olevan oikealla alalla ja allekirjoittaneelle jäi mielikuva siitä, että on turha puhua haasteista. On syytä puhua mahdollisuuksista ja mielenkiinnon ylläpitämisestä työtehtävässä.

## 5.2 Tutkimuksen arviointi ja jatkotutkimuspohdinta

Kyseessä oli kvalitatiivinen tutkimus, jossa teoriaosuus saatiin tieteellisten artikkeleiden ja kirjallisuuden parista. Teoriaosuudessa käytiin kattavasti läpi johdon laskentatoimea ja johdon laskentatoimen asiantuntijoita, eli controllereita. Näitä pyrittiin tarkastelemaan erityisesti suomalaisesta näkökulmasta, sillä tutkimus sijoittui kansainvälisiin ja suuriin suomalaisiin yrityksiin. Controller-toimintoa tarkasteltiin sen kehittymisen kannalta ja controllerien työkuvia ja –tehtäviä Suomessa tutkittiin. Lisäksi perehdyttiin controllereilta vaadittaviin ominaisuuksiin ja piirteisiin. Luonnollisesti myös kansainvälistymistä ja sen vaikutuksia johdon laskentatoimeen käytiin läpi.

Teorian pohjalta laadittiin haastattelupohja, johon pyrittiin saamaan mielekkäitä kysymyksiä ja keskusteluteemoja. Näiden kautta oli tarkoitus saada yleiskuvaa globaalien vaikutusten saapumisesta johdon laskentatoimeen. Empiirisessä haastatteluosuudessa keskusteltiin kahdeksan eri controllerin kanssa, jotka edustivat monenlaista controller-titteliä aina business controllereista assistant controllereihin. Mukaan mahtui myös kaksi kokenutta ex-controlleria. Haastattelut sijoittuivat keväälle ja kesälle 2014. Osa haastateltiin kasvotusten, osa vastasi sähköpostilla ja yhden kanssa käytiin puhelinkeskustelu.

Suurta yleistettävyyttä ei voi tutkimuksessa väittää olevan. Teemat ovat laajoja ja controller-toiminto rönsyilee yritys- ja yksilökohtaisesti. Se miten kansainvä-

lisyys vaikuttaa, tai mitä kansainvälisyydellä koetaan, on subjektiivista. Tutkimus antoi ennemminkin mittavan yleiskatselmuksen siitä, kuinka monessa eri yhteydessä rajojen avautuminen voikaan näkyä ja kuinka kovasti controllerin työkuva on muuttunut vuosikymmenien vaihtuessa.

Tutkija ei ole työskennellyt controllerina, joten tätä kautta tutkimusta pystyttiin tekemään avoimin mielin. Tutkija oli kuitenkin perehtynyt asioihin huolellisesti ennen haastattelutilanteita, eikä informaatioaukkoja ollut. Haastattelut sujuivat hyvin luontevalla tavalla ja tätä auttoi tutkijan aiempi työskentely samassa työyhteisössä controllerin kanssa. Vastaajista osa löytyi tutkijan omista verkostoista, jonka myötä osa haastattelutilaisuuksia oli rennompia kuin toiset. Haastattelukysymykset ja teemat pysyivät kuitenkin läpi tutkimusprosessin läpi samoina, joten tutkimusasetelma ei ole päässyt vaarantumaan. Ainoastaan tarkentavat, keskustelua edistävät kysymykset vaihtelivat haastattelukohtaisesti. Luvattu anonymiteetti myös vaikutti keskustelutilanteisiin ja haastateltavat esiintyivät varsin avoimesti.

Tutkimus oli myös hyvin ajankohtainen, sillä etenkin loppuvaiheessa poliittiset haasteet nousivat esiin Venäjän ja Ukrainan vuoksi. Tämä osoittaa, että rajojen avautumisen myötä tiede elää tällä alalla.

Suuremman yleistettävyyden saamiseksi olisi tutkimukseen otettava kvantitatiivisia menetelmiä käyttöön. Tutkimus olisi mielekästä kohdistaa joko yhteen isoon yritykseen tai tiettyyn toimialaan. Myös yhden ison konsernin ja sen eri paikallisyriyten controllereita eri valtioissa voisi olla järkevää haastatella. Kansainvälistyminen on joka tapauksessa nouseva teema Harrisin & Durdenin (2012) mukaan johdon laskentatoimen tutkimuksessa. Kansainvälisten vaikutteiden lista voisi olla hyvinkin erilainen jo esimerkiksi vuosikymmenen päästä. Tällöin tosin tutkija taitaa olla jo vastaajien puolella.

## LÄHDELUETTELO

### Kirjallisuus

**Ahid M. & Augustine A.** (2012) The Roles and Responsibilities of Management Accountants in the Era of Globalization, *Global Journal of Management and Business Research*, 12 (15), 43-53

**Anastas M.** (1997) The changing world of management accounting and financial management, *Management Accounting*, 79 (4), 48-51

**Baldvinsdottir G., Burns J., Nørreklit H. & Scapens R. W.** (2009) The management accountant's role, *Financial Management*, 9, 34-35

**Bromwich M. & Bhimani A.** (1994) *Management Accounting: Pathways to Progress*. CIMA.

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

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

**Cooper D.J., Greenwood R., Hinings B. & Brown J.L.** (1998) Globalization and Nationalism in a Multinational Accounting Firm: The Case of Opening New Markets in Eastern Europe. *Accounting, Organizations and Society*, 23 (5/6), 531-548

**Cooper P. & Dart R.** (2009) Change in the Management Accountant's Role: Drivers and Diversity, Working Paper, University of Bath

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

**Dent J. F.** (1996) Global competition: challenges for management accounting and control, *Management Accounting Research*, 7 247-269

**Eskola, J. & Suoranta J.** (2003) Johdatus laadulliseen tutkimukseen, 6. painos. Tampere, Vastapaino

**Granlund M. & Lukka K.** (1997) From Bean-Counters to Change Agents: The Finnish Management Accounting Culture in Transition, *Liiketaloudellinen aikakauskirja*, 3/97, 213-255

**Granlund M. & Lukka K.** (1998a) It's a Small World of Management Accounting Practices, *Journal of Management Accounting Research*, 10, 153-179

**Granlund M. & Lukka K.** (1998b) Towards Increasing Business Orientation: Finnish Management Accountants in a Changing Cultural Context, *Management Accounting Research*, 9 (2), 185-211)

**Harris J. & Durden C.** (2012) Management Accounting Research: An analysis of Recent Themes and Directions for the Future, *Journal of Management Accounting B*

**Horsmanheimo, P. & Steiner, M.** (2002) *Tilintarkastus – asiakkaan opas*, WSOY Lakitieto, Helsinki

**Ikäheimo S., Lounasmeri S. & Walden R.** (2009) *Yrityksen laskentatoimi*, 3. uudistettu painos, WSOYpro Oy, Helsinki

**Järvenpää M.** (2001) Connecting Management Accountant's Changing Roles, Competencies and Personalities into the Wider Managerial Discussion – A longitudinal Case Evidence from the Modern Business Environment, *Liiketaloudellinen aikakauskirja*, 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

**Langfield-Smith K.** (2008) Strategic management accounting: how far have we come in 25 years, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 21 (2), 204-228

**Malmi T., Seppälä T. & Rantanen M.** (2001), The Practice of Management Accounting in Finland – A Change?, *Liiketaloudellinen aikauskirja* 4/01, 480-501

**McKinnon J.** (1988) Reliability and validity in field research. Some strategies and tactics. *Accounting, Auditing and Accountability*, 1 (1), 34-54

**Mouritsen, J.** (1995) *Management Accounting in Global Firms*. Teoksessa *Issues in Management Accounting*, toimittanut Ashton, D., Hopper, T. & Scapens, R.W., Prentice Hall International, London

**O'Mahon A. & Doran J.** (2008) The changing role of management accountants; evidence from the implementation of ERP systems in large organizations, *International Journal of Business and Management*, 3 (8), 109-115

- Pajunen K.** (2010) Current Finnish Accounting Thought in Relation to International Financial Reporting Standards and Earlier Finnish Accounting Traditions: Results from a Survey of Finnish Accounting Professionals, *Liiketaloudellinen aikakauskirja* 2/10, 145-177
- Partanen, V.** (2001) Muuttuva johdon laskentatoimi ja organisatorinen oppiminen: Field-tutkimus laskentahenkilöstön roolin muutoksen ja uusien laskentainnovaatioiden käyttöönoton seurauksista. Väitöskirja, Turun kauppakorkeakoulu. Turun kauppakorkeakoulun julkaisu. Sarja A; 6: 2001
- Pierce, B. & O’Dea, T.** (2003) Management accounting information and the needs of managers – perception of managers and accountants compared, *The British Accounting Review*, 35, 257-290
- Puolamäki E.** (1998) Strateginen johdon laskentatoimi globalisoituvassa liike-toiminnassa, Turun kauppakorkeakoulun julkaisu
- Riistama V. & Jyrkkiö E.** (1971) Operatiivinen laskentatoimi, 16. painos, WSOY, Porvoo
- Siegel G.** (1999) Counting More, Counting Less: The New Role of Management Accountants, *Strategic Finance*, 81 (5), 20-21
- Siegel G. & Sorensen J.E.** (1999) Counting More, Counting Less – Transformations in the Management Accounting Profession, *Institute of Management Accountants*, 1-101
- Siegel G., Sorensen J. & Richtermeyer S. B.** (2003) Are you a business partner?, *Strategic Finance*, 85 (3), 38-43
- Simmonds K.** (1981) Strategic management accounting, *Management Accounting*, 59 (4), 26-30
- Ten Rouwelaar, H.** (2006) Balancing the roles of business unit controllers – an empirical investigation in the Netherlands. NRG Working Paper, 06-07
- Ten Rouwelaar, H. & Bots, J.** (2008) Business unit controller involvement in management: An empirical study in the Netherlands. NRG Working Paper 08-07
- Vaivio, J. & Kokko, T.** (2006) Counting big: Re-examining the concept of the bean counter controller, *Liiketaloudellinen aikakauskirja*, 1, 49-74

**Vehmanen P.** (1992) Johdon laskentatoimi ja rahoituksen laskentatoimi – ehdotus terminologian tarkistamiseksi, Liiketaloudellinen aikakauskirja, 51 (1), 77-88

**Sähköiset lähteet:**

**CIMA (Chartered Institute of Management Accountants)** (2014) CGMA: the new global standard [verkkodokumentti] [viitattu 2.4.2014] Saatavissa: <http://www.cimaglobal.com/CIMA-in-business/CGMA-the-new-global-standard/>

**IMF (International Monetary Fund)** (2000) Globalization: Threat or Opportunity? [verkkodokumentti] [viitattu 12.3.2014]. Saatavissa: <http://www.imf.org/external/np/exr/ib/2000/041200to.htm#II>



## **AINEISTONKERUU**

### **Haastattelut:**

**Assistant controller 1**, Helsinki, 26.3.2014

**Controller 1**, sähköpostihaastattelu, 31.3.2014

**Assistant controller 2**, Helsinki, 5.4.2014

**Business controller 1**, sähköpostihaastattelu, 7.4.2014

**Chief financial officer**, Porvoo, 8.4.2014

**Assistant controller 3**, sähköpostihaastattelu, 26.5.2014

**Business controller 2**, puhelinhaastattelu, 11.6.2014

**Customer service manager (business controller 3)**, Espoo, 16.6.2014

## LIITTEET

### LIITE 1: Haastattelukirje ja -kysymykset

Hei,

Teen Lappeenrannan teknillisen yliopiston kauppakorkeakoulussa laskentatoimen Pro Gradu –tutkielmaa aiheesta *Globaalin toimiympäristön tuomat vaikutukset johdon laskentatoimen asiantuntijan työnkuvaan*. Tutkimus suoritetaan laadullisten, eli kvalitatiivisten tutkimusmenetelmien keinoin, jolloin aineistona toimii tieteellisiä artikkeleita, tutkimuksia ja alan kirjallisuutta. Tätä seuraa haastatteluprosessi, joka suoritetaan puolistrukturoidusti, eli haastateltavat saavat vastata omien sanojensa kera kysymyksiin, jotka ovat kaikille samat.

Haastatteluosuuteen tarvitsen johdon laskentatoimen asiantuntijoita, eli controllereita. Sillä onko titteli assistant controller, controller, talouspäällikkö, business controller tms. ei ole väliä, kunhan haastateltava on keskittynyt enemmän johdon laskentatoimen puolen töihin. Lisäksi haastateltavan tulisi työskennellä kotimaisessa yrityksessä, joka on levittäytynyt ulkomaille. Pyrin saamaan mahdollisimman paljon erilaisen taustan omaavia asiantuntijoita haastateltavaksi tutkielmaani.

Pyytäisin täten vastaamaan seuraaviin kysymyksiin joko äänittämässäni haastattelutilanteessa tai kirjallisesti. Yhtiön nimi ei tule esiin tutkielmassani. Jokaisesta haastattelusta olisi minulle suuri apu, jotta saataisiin tämäkin opiskelijanuorukainen valmistumaan.

Haastattelu koostuu kuudesta pienestä osuudesta: haastateltavan perustiedoista, yrityksen tiedoista, omasta kansainvälisyydestä, globaaleista haasteista johdon laskentatoimessa, standardeista ja controller-toiminnon tulevaisuudesta. Suurimpaan osaan kysymyksistä pystynee vastaamaan nopeasti, mutta mukana on myös joitakin laajempia kysymyksiä, jotka toivottavasti herättävät enemmän ajatuksia.

Suuresti jo etukäteen kiittäen vaivannäöstänne ja ystävällisin terveisin,

Juha Kanerva

Perustiedot haastateltavasta:

- 1) Työtitteli?
- 2) Sukupuoli?
- 3) Ikä? (ei tarvitse paljastaa tarkkaa ikää...)
- 4) Millainen koulutus sinulla on?
- 5) Kielitaitosi?
- 6) Oletko käynyt opiskelijavaihdossa ulkomailla?
- 7) Yritys, jossa työskentelet?
- 8) Kuinka pitkään olet ollut yrityksessä töissä?
- 9) Aiempi työkokemuksesi taloushallinnon tehtävissä vuosina?
- 10) Oletko ollut ulkomailla töissä? Missä?

Yrityksen tiedot:

- 1) Toimiala?
- 2) Liikevaihto?
- 3) Työntekijöiden määrä?
- 4) Kuinka monessa maassa yritys toimii?
- 5) Kuinka monta tytäryhtiötä?
- 6) Milloin yritys on alkanut laajentamaan ulkomaille?

Oma kansainvälisyytesi:

- 1) Mitä kieliä olet käyttänyt työssäsi?
- 2) Oletko verkostoitunut ulkomaalaisten controllereiden kanssa?

- 3) Jos olet, onko verkostoituminen tapahtunut missä? Opiskeluajat? Koulutus?
- 4) Jos olet, vaihdatteko ajatuksia keskenänne?
- 5) Koetko kilpailevasi kansainvälisten controllereiden kanssa?
- 6) Oletko kohdannut kommunikointivaikeuksia? Jos olet, minkälaisia?
- 7) Millä tavalla kommunikointi suoritetaan konsernin sisällä? Puhelin? Sähköposti? Skype?

Globaalit haasteet johdon laskentatoimessa:

- 1) Puhuttaessa globaaleista haasteista controllerin työssä ja suomalaisessa johdon laskentatoimessa, mitkä tulevat päällimmäisenä mieleen?
- 2) Millaisia globalisaation aiheuttamia haasteita koet tulevan yhtiön ulkopuolelta?
- 3) Entä yrityksen sisältä tulevat globaalit haasteet? (esim. emo- ja tytäryhtiön välisen suhteen toimivuus)
- 4) Millaisia globaaleja kulttuurisia tai poliittisia haasteita olet kohdannut työssäsi?
- 5) Onko kaupankäynnin tai pääoman transaktioiden kanssa yli rajojen ollut ongelmia? Jos on, niin minkälaisia?
- 6) Onko vieraiden valuuttojen käyttäminen tuottanut vaikeuksia johdon laskentatoimessa?
- 7) Ovatko samat teknologiset järjestelmät käytössä läpi koko konsernin ja onko niiden kanssa ollut ongelmia?
- 8) Oletko havainnut työssäsi ongelmia kansainvälisen lainsäädännön suhteen? Entä ulkomaiden kansallisen lainsäädännön kanssa?

Standardit:

- 1) Onko yrityksessänne käytössä myös johdon laskentatoimen puolella kansainväliset IFRS-standardit?
- 2) Onko niiden käyttäminen tuottanut ongelmia?

- 3) Miten kokisit standardoidun kansainvälisen controller-tittelin johdon las-  
kentatoimessa? (vrt. KHT & HTM -tilintarkastajat)
- 4) Oletko kuullut keskustelua edeltävästä?

Controller-toiminnon tulevaisuus:

- 1) Onko controller-toiminto paisunut liikaa? Olisiko yksinkertaisempi nume-  
roita pyörittelevä ”pavunkerääjä” rooli sittenkin parempi?
- 2) Tuleeko mieleesi muita globaalin ilmapiirin tuomia haasteita työhösi?
- 3) Onko suunnitelmissasi työskennellä ulkomailla?