



## **KOHTI KETTERÄÄ JOHDON LASKENTATOIMEA - TAPAUSTUTKIMUS**

Lappeenrannan–Lahden teknillinen yliopisto LUT

Kauppatieteiden pro gradu -tutkielma

2021

Iida Villikka

Tarkastajat: Professori Satu Pätäri

Tutkijaopettaja Helena Sjögrén

## TIIVISTELMÄ

Lappeenrannan–Lahden teknillinen yliopisto LUT

LUT-kauppakorkeakoulu

Kauppätieteet

Iida Villikka

### **Kohti ketterää johdon laskentatoimea - tapaustutkimus**

Kauppätieteiden pro gradu -tutkielma

2021

115 sivua, 4 kuvaa, 1 taulukko ja 3 liitettä

Tarkastajat: Professori Satu Pätäri ja tutkijaopettaja Helena Sjögrén

Avainsanat: Johdon laskentatoimen muutos, ketterä johdon laskentatoimi, ketteryys, ketterä organisaatio

Tutkimuksen tarkoituksena oli selvittää, miten johdon laskentatoimen roolia voitaisiin tapausorganisaatiossa muuttaa liiketoimintaorientoituneempaan suuntaan. Tarkoituksena oli edelleen tutkia, mitkä tekijät edistävät ketteryyttä ja minkälaisia haasteita ketteryyteen liittyy. Näitä tekijöitä peilattiin johdon laskentatoimen roolimutoksessa havaittuihin haasteisiin ja näin pyrittiin antamaan kehitysehdotuksia tapausorganisaation liiketoimintayksikön controlling -toiminnon ketteryyden kehittämiseksi. Tutkimus toteutettiin kvalitatiivisena tapaustutkimuksena. Tutkimuksen aineisto kerättiin kymmenen puolistrukturoidun teemahaastattelun avulla. Aineistonkeruumenetelmänä hyödynnettiin myös havainnointia.

Toteutetun tutkimuksen perusteella voidaan todeta, että johdon laskentatoimen roolimutosta voidaan edistää keskittymällä ketteryyden perustekijöihin, sillä johdon laskentatoimen roolimutokseen liittyvät haasteet linkittyvät monilta osin ketteryyteen. Ketteryyttä edistävät toiminnan asiakaskeksisyys, itsenäiset ja monimuotoiset tiimit sekä joustava ja matala organisaatorakenne. Ketteryyden tavoittelussa suurimpana haasteena nähdään organisaatiokulttuurin sekä ajattelutavan muuttaminen, sillä ketteryyttä ei tulisi nähdä ainoastaan toimintatapana. Myös muutosvastarinta nähtiin haasteena, sillä johdon laskentatoimen hyvin perinteinen rooli ei omalta osaltaan edesauta muutosjohtamista. Myös organisaatorakenne nähtiin yleisesti ketteryyttä hankaloittavana tekijänä.

## ABSTRACT

Lappeenranta–Lahti University of Technology LUT

School of Business and Management

Business Administration

Iida Villikka

### **Towards agile management accounting – case study**

Master's thesis

2021

115 pages, 4 figures, 1 table and 3 appendices

Examiners: Professor Satu Pätäri and Associate Professor Helena Sjögrén

Keywords: Management accounting change, agile management accounting, agility, agile organization

The purpose of this study was to examine how the role of management accounting in the case company could be developed towards more business oriented direction. The study's goal was to find out which factors are supporting agility and what kind of challenges there are when agility is concerned. These factors were then compared to the challenges related to management accounting change and practical development ideas were then initiated to improve the case company's business unit's controlling -function. The research was conducted as a qualitative case study with ten semi-structured thematic interviews. Material for the study was also collected by utilizing observation.

The study concludes that the role of management accounting can be developed further by focusing on the principles of an agile organization. Many of the challenges that relate to the management accounting change actually relate strongly to the principles of agile organization. Customer centricity, independent and diverse teams and flexible and low organizational structure enhance agility. Organizational culture and changing people's mindset is seen as the biggest challenge with agility. Also, resistance to change was seen as a major challenge, because of the very traditional role of management accounting. Also, organizational structure was seen in general as a challenge when attempting to make the role of management accounting more agile.

## Sisällysluettelo

Tiivistelmä

Abstract

1	Johdanto.....	7
1.1	Tutkimusongelma ja tavoitteet.....	9
1.2	Tutkimusmenetelmä ja aineisto.....	11
1.3	Tutkimuksen teoreettinen viitekehys .....	12
1.4	Tutkimuksen rakenne .....	14
2	Johdon laskentatoimen muutos.....	15
2.1.	Johdon laskentatoimen rooli päätöksenteossa .....	15
2.2	Digitalisaation rooli.....	17
2.3	Controllerin rooli muutoksessa .....	19
2.4	Ajatuksia tulevaisuuden talousosastosta .....	22
2.5	Kohti ketterää johdon laskentatoimea.....	23
3	Ketterä organisaatio.....	25
3.1	Ketteryyden määritelmä .....	25
3.2	Ketterästä ohjelmistokehityksestä ketterään organisaatioon.....	27
3.3	Ketteryyden perustekijät .....	28
3.3.1	Asiakaskeskeisyys ja digitalisaation rooli .....	28
3.3.2	Tiimi.....	31
3.3.3	Organisaatorakenne .....	35
3.4	Ketteryydellä tavoiteltavia hyötyjä .....	38
3.5	Ketteryyteen liittyviä haasteita.....	41
4	Tutkimusmenetelmä ja -aineisto.....	44
4.1	Tutkimuskohteen kuvaus .....	44
4.2	Tutkimusmenetelmä ja aineiston keruu .....	45
4.3	Tutkimusaineiston keruu ja esittely .....	48
4.4	Tutkimusaineiston analysointi .....	50
5	Kohti ketterää johdon laskentatoimea tapausorganisaatiossa.....	52
5.1	Johdon laskentatoimen muutos .....	52

5.2 Ketterä organisaatio ja ketteryys yleisesti.....	55
5.3 Asiakaskeskeisyys ja digitalisaation rooli.....	64
5.4 Liiketoimintayksikön controlling -tiimi.....	73
5.5 Organisaatorakenne.....	82
6. Yhteenveto ja johtopäätökset.....	90
6.1 Keskustelua tutkimustuloksista.....	93
6.2 Kehityskohdat tapausyritykselle.....	101
6.3 Tutkimuksen luotettavuus ja validiteetti.....	105
6.4 Jatkotutkimusaiheita.....	107
Lähteet.....	108

## Liitteet

Liite 1. Haastattelun kysymysrunko: liiketoimintayksikön controlling -tiimi

Liite 2. Haastattelun kysymysrunko: muut toimihenkilöt

Liite 3. Haastattelun kysymysrunko: liiketoiminnan henkilöt

## Kuvaluettelo

Kuva 1. Tutkimuksen teoreettinen viitekehys

Kuva 2. Matka kohti ketterää johdon laskentatoimea

Kuva 3. Yhteenveto ketteryydellä tavoiteltavista hyödyistä

Kuva 4. Yhteenveto ketteryyteen liittyvistä haasteista

## Taulukkuuettelo

Taulukko 1. Tiedot haastateltavista ja haastatteluista

# 1 Johdanto

Millainen on ketterä organisaatio? Entä miten ketteryys liittyy johdon laskentatoimeen? Viime vuosikymmeninä yritykset ovat kohdanneet merkittäviä haasteita ja muutoksia liittyen niin organisaation rakenteisiin, toimintaympäristöön sekä digitalisaatioon ja teknologian kehittymiseen liittyen. Liiketoimintaympäristö on laajentunut kattamaan uusia alueita, ja teknologinen kehitys on edesauttanut uusien innovaatioiden kehitystä ja käyttöönottoa. Näin laajamittainen muutos yritysten toimintaympäristössä vaatii sopeutumista ja muutosta myös johdon laskentatoimelta (Burns & Vaivio 2001, 398; Yigitbasioglu 2016, 2017).

Jatkuvasti muuttuvassa liiketoimintaympäristössä toimiminen ja kilpailuedun säilyttäminen edellyttävät ennakoitua, joustavuutta ja sopeutumiskykyä – eli ketteryyttä. Ketteryydellä tarkoitetaan laajasti ottaen kykyä reagoida ja vastata toimintaympäristössä tapahtuviin muutoksiin mahdollisimman nopeasti ja tehokkaasti (kts. esim. Dove 1999; Overby, Bharadwaj & Sambamurthy 2006; Conboy 2009). Ketteryyden voidaan siis todeta koostuvan havainnoinnista, eli asioiden järjeistämistä, sekä reagoinnista eli siitä, miten toimintaa muutetaan tai sopeutetaan saadun informaation perusteella (Yigitbasioglu 2017; Overby et al. 2006). Pohjimmiltaan ketteryys korostaa kuitenkin muutosta ja sen merkitystä. Muutokseen ei tulisi ainoastaan reagoida, vaan muutosta tulisi myös luoda ja näin tukea jatkuvaa oppimista. (Conboy 2009)

Yritysten toimintaympäristöä, ja näin ollen myös johdon laskentatoimea, muokkaavat tänä päivänä yhä enemmän tekijät, jotka vaativat yrityksiltä ketterämpää ajattelutapaa (Overby et al. 2006, 120; Van Oosterhout, Waarts & Van Hillegersberg 2006, 132). Johdon laskentatoimen rooli yritysten suunnittelun, päätöksenteon ja kontrolloinnin tukena tähtää pohjimmiltaan toimintaympäristön muutosten havainnointiin ja niihin reagoimiseen. Näin ollen voidaan todeta, että juuri johdon laskentatoimella on merkittävä rooli organisaation ketteryyden tavoittelussa – tarkoittaahan ketteryys juuri nopeasti ja tehokkaasti muutoksiin vastaamista. (Taipaleenmäki 2017; Yigitbasioglu 2017) Ketteryys on terminä tullut

tunnetuksi etenkin ohjelmistokehityksen kontekstissa (kts. esim. Hoda, Salleh, Grundy & Tee 2017), mutta ketteryys on vähitellen rantautumassa osaksi kokonaisia organisaatioita – puhutaan ketteristä organisaatioista (Ebert & Paasivaara 2017; Sommer 2019; Kettunen, Laanti, Fagerholm, Mikkonen & Männistö 2021). Empiirisiä tutkimuksia muutoksesta kohti ketteryyttä ja ketterää organisaatiota on vielä kuitenkin hyvin vähän muilta kuin ohjelmistokehityksen alalta (Papadakis & Tsironis 2018; Sommer 2019, 21; Abrahamsson, Conboy & Wang 2009).

Organisaation ketteryyden tavoittelussa kaikilla organisaation osastoilla ja työntekijöillä on tärkeä rooli (kts. esim. Ebert & Paasivaara 2017; Holbeche 2019; Abrahamsson et al. 2009; Spinellis 2011), mutta yksi tärkeimmistä rooleista on juuri talousosastolla, sillä se on jatkuvassa vuorovaikutuksessa kaikkien organisaation eri osastojen kanssa ja sen toiminta linkittyy kaikkeen organisaatiossa tapahtuvaan. Näin ollen talousosasto voi omalla toiminnallaan edesauttaa koko organisaatiota sen tavoitellessa ketteryyttä, ja toisaalta koko organisaation ketteryydellä on myös positiivisia vaikutuksia talousosaston toimintaan ja tehokkuuteen. (De Waahl, Bilstra & De Roeck 2019, 353; Van Oijen & Verbeeten 2020, 16-17)

Johdon laskentatoimen muuttuvaa roolia on tutkittu jo 1980-luvulta lähtien (kts. esim. Johnson & Kaplan 1987; Burns & Vaivio 2001; Burns & Baldvinsdottir 2005; Byrne & Pierce 2018), mutta ketteryyden näkökulmasta aihetta ei ole vielä laajemmin tutkittu (Taipaleenmäki 2017; Van Oijen & Verbeeten 2020). Taipaleenmäen (2017, 191-192) mukaan johdon laskentatoimen tutkimuksen tulisikin tulevaisuudessa ottaa huomioon ketteryyden eri näkökulmat, jotta johdon laskentatoimen muutosta, kuin myös sen tulevaisuuden dynamiikkaa, voitaisiin ymmärtää paremmin. Näin ollen on hyvin mielenkiintoista ja perusteltua tutkia, voitaisiinko johdon laskentatoimen roolimutosta kohti strategista liiketoimintakumppania edistää ketteryyden avulla.



## 1.1 Tutkimusongelma ja tavoitteet

Tämän tutkielman aihe lähti liikkeelle tapausorganisaation liiketoimintayksikön controlling-toiminnon, eli sisäisen johdon laskentatoimen, kehittämistarpeesta. Liiketoimintayksikön controllingin haluttaisiin keskittyvän enemmän liiketoimintatiedon analysointiin perinteisen raportoinnin sijaan. Vuosien saatossa liiketoimintayksikön controllingin toimintaa on kehitetty monin eri tavoin; esimerkiksi laskunkäsittely on siirretty palvelukeskuksiin ja rutiinitehtäviä on pyritty automatisoimaan mahdollisimman paljon. Näistä kehitystoimista huolimatta yksikön controllingin rooli on vieläkin hyvin raportointipainotteinen, eikä aikaa tunnu jäävän tarpeeksi liiketoimintatiedon analysointiin ja yhteistyöhön liiketoimintayksikön eri osastojen kanssa.

Akateemisessa tutkimuksessa (kts. esim. Johnson & Kaplan 1987; Burns & Vaivio 2001; Burns & Baldvinsdottir 2005; Byrne & Pierce 2018) johdon laskentatoimen muuttuvaa roolia on tutkittu ja perusteltu hyvin paljon, mutta empiiristen tutkimusten mukaan johdon laskentatoimen rooli on monissa yrityksissä edelleen hyvin raportointipainotteinen. Kirjallisuudessa (kts. esim. Baldvinsdottir, Mitchell & Nørreklit 2010; Tucker & Parker 2014; Malmi & Granlund 2009; Nielsen 2018) syiksi on esitetty muun muassa johdon laskentatoimen hidasta sopeutumista muuttuviin olosuhteisiin sekä controllerien aktiivisen roolin puuttumista muutoksen eteenpäin viemisessä. Myös digitalisaatio asettaa haasteita muutoksen toteuttamiselle, sillä vaikka digitalisaatio tarjoaakin uusia ratkaisuja ja työkaluja, yrityksillä pitäisi myös olla kyvykkyyksiä hyödyntää niitä. Muutoksen tarve on selkeä, mutta keskeisin kysymys tällä hetkellä akateemisessa tutkimuksessa tuntuu olevan se, miten tämä muutos käytännössä toteutetaan.

Yhtenä syynä johdon laskentatoimen tutkimuksen olemattomaksikin kuvailtuun rajapintaan käytännön kanssa on esitetty myös informaatiokuilua johdon laskentatoimen tutkimuksen ja käytännön välillä (Baldvinsdottir et al. 2010; Tucker & Parker 2014; Malmi & Granlund 2009; Nielsen 2018). Teoriaa siitä, miten johdon laskentatoimen roolia ja menetelmiä voidaan käytännössä muuttaa, ei ole saatavilla (Malmi & Granlund 2009, 614-615). Tutkimuksissa tulisi tehdä enemmän yhteistyötä eri tieteenalojen välillä, ja näin edistää

johdon laskentatoimen tutkimuksen käytettävyyttä (Nielsen 2018, 167-168). Yksi tuoreimmista näkökulmista kannustaakin tutkimaan johdon laskentatoimen muutosta ketteryyden näkökulmasta (Yigitbasioglu 2017; Taipaleenmäki 2017; Van Oijen & Verbeeten 2020). Koska johdon laskentatoimi on hyvin riippuvainen yrityksen toimintaympäristöstä ja strategiasta, herää kysymys ovatko organisaatiot tarpeeksi ketteriä mukauttamaan johdon laskentatoimen menetelmiä muuttuviin tarpeisiin (Yigitbasioglu 2017, 263). Tämän tutkimuksen voidaan todeta osaltaan täyttävän tätä tutkimusaukkoa sen yhdistäessä johdon laskentatoimen roolimutoksen sekä ketteryyden tutkimisen. Tämän tutkimuksen tavoitteena on siis tutkia, miten liiketoimintayksikön controllingin roolia voitaisiin kehittää edelleen liiketoimintaorientoituneempaan suuntaan keskittymällä ketteryyden perustekijöihin.

Tutkielman päätutkimuskysymys on muotoiltu seuraavasti:

***1. Miten johdon laskentatoimen roolia voitaisiin kehittää liiketoimintaorientoituneempaan suuntaan?***

Päätutkimuskysymyksen tueksi on laadittu kolme alatutkimuskysymystä, joiden avulla pyritään vielä tarkemmin vastaamaan työn päätutkimuskysymykseen:

***a. Miten johdon laskentatoimen roolimutosta voitaisiin edistää ketteryyden perustekijöiden avulla?***

***b. Mitkä tekijät edistävät ketteryyttä?***

***c. Mitä haasteita ketteryyteen liittyy?***

Päätutkimuskysymyksen tarkoituksena on tuoda esille tapausorganisaation liiketoimintayksikön controllingin toimintaa ja sen muutosta perinteisestä, raportointipainotteisesta roolista kohti koko organisaation strategista kumppania. Päätutkimuskysymyksen avulla pyritään muodostamaan kuva siitä, millaisia haasteita tapausorganisaatiossa johdon laskentatoimen roolimutokseen mahdollisesti liittyy, ja tämän pohjalta tutkimaan, miten johdon laskentatoimen roolia voitaisiin kehittää.

Ensimmäisen alatutkimuskysymyksen avulla pyritään tutkimaan, miten ketteryuden perustekijät mahdollisesti linkittyvät johdon laskentatoimen muutokseen ja siinä havaittuihin haasteisiin ja ongelmakohtiin. Edelleen alatutkimuskysymyksien avulla pyritään vastaamaan siihen, miten ketteryuden perustekijät voisivat edesauttaa tämän roolimutoksen toteuttamisessa käytännössä. Alatutkimuskysymyksien avulla pyritään selvittämään, mitkä tekijät tällä hetkellä edistävät ketteryyttä, ja toisaalta minkä tekijöiden suhteen on havaittavissa haasteita. Saatujen tulosten pohjalta tutkimuksessa pyritään antamaan tapausorganisaatiolle mahdollisia kehitysehdotuksia liiketoimintayksikön controllingin toiminnan kehittämisen suhteen.

## 1.2 Tutkimusmenetelmä ja aineisto

Tutkimus toteutetaan kvalitatiivisena tapaustudkimuksena. Tapaustudkimus sopii hyvin tutkimusmetodiksi, kun tarkoituksena on tutkia tiettyä kohdetta mahdollisimman syvällisesti, ja saavuttaa laaja-alainen ymmärrys tutkittavasta ilmiöstä (Hirsjärvi, Remes & Sajavaara 2009, 134-135). Tapaustudkimus sopii tutkimusmenetelmäksi erityisen hyvin, kun halutaan tutkia uusia ilmiöitä (Lillis & Mundy 2005, 120-121). Johdon laskentatoimen tutkiminen ketteryuden perustekijöiden näkökulmasta on tutkimusalueena vielä hyvin tuore, mikä puoltaa tapaustudkimuksen valintaa tämän tutkimuksen tiedonhankinnan strategiaksi. Tapaustudkimus sopii myös hyvin tutkimuksiin, joissa tutkitaan esimerkiksi yrityksen tiettyä toimintoa tai prosessia (Koskinen, Peltonen & Alasuutari 2005, 154, 157), kuten tässä tapauksessa liiketoimintayksikön controlling -toimintoa.

Tutkimuksen aineisto kerätään puolistrukturoitujen temahaastattelujen avulla, ja aineisto koostuu kymmenestä haastattelusta. Puolistrukturoidun haastattelun valintaa tämän tutkimuksen aineistonkeruumenetelmäksi puoltaa sen joustavuus, sillä se sallii haastattelukysymysten määrittelyn etukäteen, mutta myös vapaata keskustelua teemojen ympärillä (Hirsjärvi & Hurme 2001, 47). Haastateltavien joukkoon lukeutuvat liiketoimintayksikön controlling -tiimin työntekijät, sekä lisäksi muita haastateltavia osastoilta, jotka tekevät tiiviisti yhteistyötä heidän kanssaan. Haastattelujen avulla pyritään muodostamaan kattava ja yksityiskohtainen kuva siitä, mitkä tekijät edistävät

liiketoimintayksikön controlling -toiminnon ketteryyttä, ja minkä tekijöiden osalta toiminnassa olisi kehitettävää. Lisäksi tutkimuksessa hyödynnetään toissijaisena aineistonkeruumenetelmänä myös havainnointia, sekä aikaisemmin yrityksessä toteutettujen haastattelujen ja kyselyjen tuloksia tutkimuksen taustatietona. Kerättyä aineistoa analysoidaan sisällönanalyysin keinoin, ja sitä peilataan teoriaan pyrkien muodostamaan kehityskohteita liiketoimintayksikön controlling -toiminnon ketteryyteen liittyen, ja tätä kautta selvittämään, miten johdon laskentatoimen roolimutosta voitaisiin edistää ketteryyden perustekijöiden avulla.

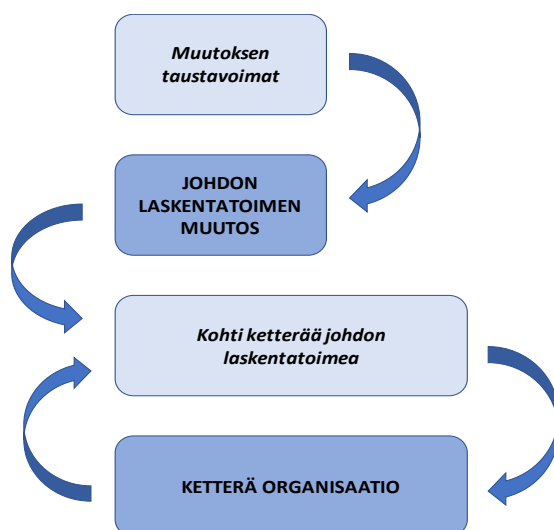
### 1.3 Tutkimuksen teoreettinen viitekehys

Tutkimuksen teoreettinen viitekehys koostuu kahdesta melko laajasta kokonaisuudesta, johdon laskentatoimen muutoksesta sekä ketterästä organisaatiosta. Yhdistämällä nämä kaksi aihetta tutkielman teoreettisessa viitekehyksessä pyritään tuomaan esille niitä ongelmia, joita johdon laskentatoimen muutoksessa on kirjallisuudessa havaittu ja näin luomaan käsitystä siitä, miten ne mahdollisesti linkittyvät ketteryyden perustekijöihin.

Työn teoreettinen viitekehys lähtee liikkeelle johdon laskentatoimen muutoksesta. Ensin käsitellään lyhyesti johdon laskentatoimen roolia päätöksenteossa sekä digitalisaation ja johdon laskentatoimen ammattilaisten, controllerien, roolia muutoksessa (Saukkonen, Laine, Suomala 2018; Bhimani & Willcocks 2014; Burns & Baldvinsdottir 2005; Wolf 2020). Johdon laskentatoimen ammattilaisista juuri controllerin rooli valikoitui mukaan tutkimukseen, sillä heillä on merkittävä rooli johdon laskentatoimen roolimutoksen edistämisessä. Myös tapausorganisaation controllingissa työskentelevät ovat ammattinimikkeeltään controllereita, ja juuri heidän näkökulmansa on tämän tutkimuksen kannalta tärkeä. Lopuksi luvussa kuvataan lyhyesti johdon laskentatoimen muutosta kohti ketterää johdon laskentatoimea (Taipaleenmäki 2017; Yigitbasioglu 2016, 2017), sekä tarkastellaan miltä tulevaisuuden talousosasto näyttää kirjallisuuden valossa (Hoe 2009; Taipaleenmäki & Ikäheimo 2013).

Teoreettisen viitekeh്യksen toinen puolisko koostuu ketterästä organisaatiosta. Ensin tarkastellaan lyhyesti mitä ketteryys ja ketterä organisaatio tarkoittavat (Van Oosterhout et al. 2006; Overby et al. 2006; Conboy 2009). Tämän jälkeen siirrytään käsittelemään ketteryyden perustekijöitä: asiakaskeskeisyyttä ja digitalisaatiota sen mahdollistajana, tiimiä sekä organisaatorakennetta (Van den Hemel & Rademakers 2016; Van Oosterhout et al. 2006; Naslund & Kale 2020; Dikert, Paasivaara & Lassenius 2016; Worley & Lawler 2010). Lopuksi esitetään vielä ketteryydellä tavoiteltavia hyötyjä, sekä siihen liittyviä haasteita (Gregory, Barroca, Sharp, Deshpande & Taylor 2016; Harraf, Wanasika, Tate & Talbott 2015; Cram 2019).

Tutkimuksesta rajataan pois ketteryyden historia ketterän ohjelmistokehityksen näkökulmasta, sekä ketterän kehittämisen eri menetelmät ja työkalut. Tutkimuksesta rajataan pois myös organisaatiokulttuurin ja johtamisen rooli ketteryyden taustalla, sillä vaikka ne voidaankin tunnistaa merkittäviksi tekijöiksi ketteryyden taustalla, aiheina ne ovat liian laajoja tähän tutkimukseen. Tutkimuksen teoreettista viitekehystä havainnollistetaan kuvassa 1.



Kuva 1. Tutkimuksen teoreettinen viitekehys.

#### 1.4 Tutkimuksen rakenne

Tutkimus lähtee liikkeelle johdantoluvusta, jossa käsitellään tutkimuksen tausta, tutkimuskysymykset, tutkimusmenetelmät sekä teoreettinen viitekehys pääpiirteittäin. Toisessa luvussa käsitellään teoreettisen viitekehysten osalta johdon laskentatoimen muutosta ja siihen vaikuttavia keskeisiä tekijöitä. Kolmannessa luvussa siirrytään käsittelemään ketterän organisaatiota ja siihen liittyviä tärkeimpiä ulottuvuuksia eli asiakaskeskeisyyttä, tiimejä sekä organisaatorakennetta. Lisäksi luvun lopussa käydään läpi yleisesti ketteryydellä haettavia hyötyjä sekä siihen liittyviä haasteita.

Tutkimuksen neljännessä luvussa siirrytään käsittelemään tutkimuksen empiiristä osiota ja sen toteutusta. Luvussa esitellään käytetty tutkimusmenetelmä, -aineisto sekä aineiston analysointiprosessi. Luvussa viisi siirrytään esittelemään toteutetun empiirisen tutkimuksen tuloksia. Luvussa kuusi esitetään yhteenveto tutkimuksesta, sekä pohditaan esitetyn teoreettisen viitekehysten ja empirian yhtymäkohtia. Lopuksi luvussa esitetään myös kehitysehdotuksia tapausorganisaatiolle, arvioidaan tutkimuksen luotettavuutta sekä pohditaan mahdollisia jatkotutkimusaiheita.

## 2 Johdon laskentatoimen muutos

Tässä luvussa käsitellään johdon laskentatoimen muutosta ja tuodaan esille niitä haasteita, joita johdon laskentatoimen muutokseen liittyy. Ensin luvussa käsitellään johdon laskentatoimen roolia päätöksenteossa ja niitä tekijöitä, joita tulisi ottaa huomioon, jotta laskentatoimen tuottamaa informaatiota voidaan käyttää mahdollisimman tehokkaasti hyödyksi. Tämän jälkeen siirrytään käsittelemään johdon laskentatoimen muutoksen taustalla vaikuttavista tekijöistä digitalisaatiota sekä johdon laskentatoimen ammattilaisten, controllerien, roolia muutoksessa. Tarkoituksena on siis tutkia, minkälaisia haasteita johdon laskentatoimen roolimutokseen liittyy, ja miten näihin haasteisiin tulisi vastata. Lopuksi luvussa käsitellään johdon laskentatoimen muutosta kohti ketterää johdon laskentatoimea ja tuodaan esille, miten ketteryys mahdollisesti linkittyy johdon laskentatoimen roolimutokseen.

### 2.1. Johdon laskentatoimen rooli päätöksenteossa

Johdon laskentatoimen tärkeimpänä tehtävänä on tuottaa informaatiota, jota voidaan käyttää hyödyksi suunnittelussa ja päätöksenteossa, ja näin tukea yrityksen toimintaa muuttuvassa liiketoimintaympäristössä (Burns & Vaivio 2001). Hyvin toteutettuna johdon laskentatoimen merkitys yrityksen kilpailukyvyllä on merkittävä, kun taas talousfunktio, joka täyttää vain sille asetetut pakolliset tavoitteet, ei välttämättä tarjoa yritykselle paljoakaan lisäarvoa. Paremmin toimiva johdon laskentatoimi johtaa siihen, että saatavaa informaatiota voidaan käyttää tehokkaammin hyödyksi. (Yigitbasioglu 2016; Saukkonen et al. 2018) Jotta johdon laskentatoimen tuottamaa informaatiota voidaan käyttää tehokkaasti päätöksenteon tukena, informaation tulee olla kaikilta ominaisuuksiltaan organisaation senhetkiseen kontekstiin sopivaa - toisin sanoen johdon laskentatoimen ja sen järjestelmien tulisi olla hyvin sopeutumiskykyisiä (Yigitbasioglu 2017).

Johdon laskentatoimen informaation tehokkaaseen hyödyntämiseen liittyy monia tekijöitä (Saukkonen et al. 2018; Tillman & Goddard 2008; Weber 2011; Yigitbasioglu 2016).

Saukkonen et al. (2018) tutkivat mitä rajoitteita johdon johdon laskentatoimen informaation hyödyntämiseen rakenteellisessa päätöksentekoprosessissa liittyy, kun päätöksenteossa on osallisena henkilöitä monilta eri organisaatiotasoilta. Usein informaation hyödyntämistä päätöksenteossa vaikeuttaa tietämyksen puute erilaisista johdon laskentatoimen menetelmistä ja työkaluista. Tällöin esimerkiksi tietyt strategisiksi luokitellut tekijät eivät välttämättä sisällykään päätöksentekoprosessiin, koska niitä ei osata muuttaa taloudellisiksi, analysoitaviksi asioiksi. Johdon laskentatoimen tuottama informaatio heijastelee myös niiden henkilöiden rooleja, vastuita ja arvoja, jotka tuottavat informaatiota ja toimivat osana päätöksentekoprosessia, mikä luo informaation hyödyntämiselle lisähaasteita. (Saukkonen et al. 2018; 181, 198)

Myös se tapa, jolla informaatiota käytetään päätöksenteon ja strategiaprosessien taustalla, näyttelee merkittävää roolia (Tillmann & Goddard 2008; Weber 2011; Overby et al. 2006). Strategista johdon laskentatoimea käsittelevät tutkimukset käsittelevät useimmiten strategisen johdon laskentatoimen käyttämiä työkaluja ja menetelmiä sekä pohtivat, mitä menetelmiä tulisi käyttää missäkin tilanteessa. Ne eivät kuitenkaan ota huomioon miten informaatiota käytetään ja miten se ymmärretään organisaatioissa (Tillman & Goddard 2008). Johdon laskentatoimen informaation hyödyntämiseen liittyy olennaisesti organisaation sekä yksilöiden tavat ymmärtää ja jäsentää informaatiota – puhutaan järkeistämisestä (*sense-making*). Ihmiset ymmärtävät asioita eri tavoin, ja yhtenä johdon laskentatoimen tärkeänä tehtävänä voidaan nähdä informaation jäsentäminen niin, että sitä voidaan paremmin ymmärtää ja tulkita. Ketteryyden voidaan pohjimmiltaan ajatella koostuvan järkeistämisestä sekä reagoinnista (Yigitbasioglu 2017; Overby et al. 2006), ja näin ollen järkeistämisellä on johdon laskentatoimen informaation tehokkaan hyödyntämisen kannalta merkittävä rooli.

Tiedon organisointi ja harmonisointi, asiayhteyksien rakentaminen sekä tiedon priorisointi mahdollistavat informaation läpinäkyvyyttä ja sitä kautta päätöksentekoprosessin järkeistämistä (Tillmann & Goddard 2008). Varsinkin aikaisemmin johdon laskentatoimen rooli pelkästään luotettavan informaation tuottajana oli riittävästi, mutta tänä päivänä johdon laskentatoimen ja controllereiden tehtäviin kuuluu olennaisesti myös tiedon jakaminen,



esittäminen ja analysointi (Weber 2011), niin että informaatiosta tehdään ymmärrettävämpää ja näin ollen helpommin hyödynnettävää. Perinteinen johdon laskentatoimen tuottama informaatio ei sellaisenaan useinkaan sovellu kovin hyvin liiketoiminnan tarpeisiin, vaan sitä joudutaan muokkaamaan kuhunkin tilanteeseen sopivaksi (Burns, Warren & Oliveira 2014, 38-39). Voidaankin pohtia, tulisiko johdon laskentatoimen järjestelmiä ja raportteja kehitettäessä ottaa huomioon myös se, miten tieto voisi palvella yhdellä kertaa mahdollisimman monia osapuolia.

Järkeistämiseen liittyy olennaisesti yhteistyö ja keskustelu eri tahojen välillä. Joskus yhteistyö eri tahojen välillä voi kuitenkin olla niin itsestäänselvää, että sitä ei osata kyseenalaistaa, ja tällöin päätöksenteosta jää pois keskeinen elementti - keskustelu ja uusien ideoiden kehittäminen. Kun tiettyjä strategisiä päätöksiä tehdään oletusten pohjalta, usein käy niin, että johdon laskentatoimen tuottamista raporteista saatava informaatio vain vahvistaa jo oletetun lopputuloksen. Johdon laskentatoimen prosessirakenne voi siis omalta osaltaan estää erilaisten näkökulmien esiinnousua. (Saukkonen et al. 2018, 199-200) Toimintaympäristön jatkuvan muutoksen myötä organisaatioiden tulisikin rohkaista työntekijöitään laajasti pohtimaan ja kyseenalaistamaan oletuksia, normeja ja rutiineja edesauttaakseen myös työntekijöiden ymmärrystä yrityksen strategiasta (Saukkonen et al. 2018, 198-199; Tillmann & Goddard 2008). Päätöksentekoprosessissa on tärkeää yhdistää niin analyyttiset tekijät kuin myös henkilökohtaiset tekijät, jotta johdon laskentatoimen analyyseistä voitaisiin kehittää myös käyttäjäystävällisempiä (Saukkonen et al. 2018, 199). Pitkällä aikavälillä molempien tekijöiden huomiominen parantaa johdon laskentatoimen informaation hyödynnettävyyttä, sekä mahdollistaa päätöksentekoprosessien tehokkuuden eri tasoilla, jolloin päätöksentekoprosessista tulee myös ketterämpää.

## 2.2 Digitalisaation rooli

Digitalisaation ja teknologian kehittymisen vaikutuksesta johdon laskentatoimeen on puhuttu jo pitkään. Tutkimuksissa on tutkittu paljon erilaisten johdon laskentatoimen työkalujen kehittymistä digitalisaation valossa, kuten yritysten toiminnanohjausjärjestelmien kehitystä ja sitä, miten big data, analytiikka sekä liiketoimintatiedon hallinta ja hyödyntäminen tulevat muuttamaan laskentatoimen

ammattilaisten työnkuvaa. (kts. esim. Overby et al. 2006; Yigitbasioglu 2016; Möller, Scäffer & Verbeeten 2020; Granlund & Malmi 2002; Nielsen 2018) Yritysten toimintaympäristöt muuttuvat kiihtyvällä tahdilla, ja samaan aikaan myös digitalisaation tahti kiihtyy. Digitalisaatio edesauttaa organisaatioiden pyrkimyksiä vastata muuttuvan liiketoimintaympäristön haasteisiin, ja digitalisaation voidaankin todeta olevan yksi keskeisimmistä tekijöistä organisaatioiden ja erityisesti johdon laskentatoimen ketteryuden mahdollistajana (Taipaleenmäki 2017, 185; Overby et al. 2006).

Pickardin ja Cokinsin (2015, 151) mukaan ”johdon laskentatoimen ammatin tulevaisuus lepää talouden, teknologian ja informaation risteyskohdassa”. Digitalisaation ja teknologisen kehityksen myötä johdon laskentatoimella on mahdollisuus hyödyntää yhä enemmän uusia työkaluja ja menetelmiä vahvistaakseen liiketoimintaorientoitunutta rooliaan. Big datan, analytiikan ja liiketoimintatiedon hallitseminen ja käyttäminen luovat lukuisia mahdollisuuksia ymmärtää ja analysoida liiketoimintaa paremmin. Digitalisaation merkityksestä ja sen luomista mahdollisuuksista huolimatta tutkimusten mukaan johdon laskentatoimen rooli ei edelleenkään ole sillä tasolla digitalisaation hyödyntämisen suhteen, kuin millä sen odotettaisiin olevan (Bhimani & Willcocks 2014; Möller et al. 2020).

Tutkijoiden mukaan esimerkiksi käytännöt ja menetelmät, jotka ovat olleet olemassa jo ennen ERP-järjestelmien käyttöönottoa, eivät ole juurikaan muuttuneet ERP-järjestelmien käyttöönoton jälkeen, mikä tukee havaintoa siitä, että johdon laskentatoimen menetelmät eivät välttämättä hyödynnä optimaalisesti digitalisaation luomia mahdollisuuksia (Granlund & Malmi 2002; Appelbaum, Kogan & Vasarhelyi 2017). Yigitbasioglun (2016) mukaan informaatiojärjestelmien joustavuudella sekä integroinnilla on merkittävä positiivinen vaikutus johdon laskentatoimen sopeutumiskykyyn, ja sitä kautta myös johdon laskentatoimen tehokkuuteen. Johdon laskentatoimen tulisi käyttää ERP-järjestelmiä tehokkaammin hyödyksi juuri liiketoimintatiedon hyödyntämisessä (Appelbaum et al. 2017), jotta johdon laskentatoimen roolia voidaan muuttaa liiketoimintaorientoituneempaan suuntaan. Usein kehittyneitä laskentatoimen menetelmiä käytetään erillisissä järjestelmissä, eikä integroituna jo olemassa oleviin toiminnanohjausjärjestelmiin. Uusien ERP-järjestelmien käyttöönotot ovat pitkiä projekteja, ja ensimmäisenä käytännön tavoitteena ei

useinkaan ole lisäarvon tuottaminen laskentatoimelle, vaan se, että järjestelmä ylipäättään toimii ja täyttää perusvaatimukset. Tietojärjestelmien kehittäminen voi itseasiassa jopa hidastaa johdon laskentatoimen käytäntöjen kehittämistä. (Granlund & Malmi 2002, 312-314) Myös Bhimani ja Willcocks (2014, 471-473) tuovat esille huolensa siitä, että uudenlaiset tietojärjestelmät luovat mahdollisuuksia johdon laskentatoimen tehokkaammalle hyödyntämiselle, mutta samaan aikaan luovat myös ristiriitoja.

Digitalisaatio ei itsessään tuo yrityksille hyötyjä, vaan sitä täytyy osata hyödyntää tarkoituksenmukaisella ja tehokkaalla tavalla (Bhimani & Willcocks 2014, 471-473). On siis tärkeää selvittää konkreettisten esimerkkien avulla, kuinka esimerkiksi analytiikkaa voidaan käyttää hyödyksi, jotta talouden roolia voidaan konkreettisesti muuttaa (Pickard & Cokins 2015, 151). Muutoin puhe digitalisaation hyödyntämisestä voi jäädä epämääräiselle tasolle. Usein yritykset investoivat paljon big dataa ja analytiikkaa hyödyntäviin ohjelmistoihin ja työkaluihin, mutta samaan aikaan ei ymmärretä investoida prosesseihin ja kyvykkyyksiin, joiden avulla data saadaan muutettua liiketoiminnalle arvokkaaksi tiedoksi (kts. esim. Gupta & George 2016; Pickard & Cokins 2015; Möller et al. 2020; Bhimani & Willcocks 2014). Tärkeimpiä aineellisia edellytyksiä digitalisaation hyödyntämiselle ovat data, teknologia ja tarvittavat resurssit. Lisäksi henkilökohtaisen osaamisen ja johtamisen rooli on suuri. Lisäksi tarvitaan myös aineettomia edellytyksiä: data-orientoitunutta kulttuuria sekä organisationaalista oppimiskyvykkyyttä, jotta voidaan luoda kyvykkyyksiä, joiden avulla digitalisaation luomat mahdollisuudet voidaan saavuttaa. (Gupta & George 2016, 1062) Myös Gladerin ja Strömstenin (2020, 66) mukaan johdon laskentatoimen digitalisaation kokonaisvaltainen hyödyntäminen on mahdollista vain, jos yksilöt ja sitä kautta myös organisaatiokulttuuri valjastetaan hyödyntämään digitalisaatiota.

### 2.3 Controllerin rooli muutoksessa

Monet tutkimukset ovat tunnistaneet johdon laskentatoimen roolin muutoksen perinteisestä pavunlaskijasta kohti liiketoimintaorientoitunutta kumppania (kts. esim. Johnson & Kaplan 1987; Burns & Vaivio 2001; Wolf, Weißenberger, Wehner, & Kabst 2015). Tutkimuksissa on kuitenkin myös havaittu, että tämä roolimutos ei ole käytännössä tapahtunut niin

nopeasti ja laaja-alaisesti, kuin mitä akateemisen tutkimuksen pohjalta on ehdotettu (kts. esim. Granlund & Malmi 2002; Appelbaum et al. 2017; Möller et al. 2020). Johdon laskentatoimen roolimuuoksessa digitalisaatio ja muut toimintaympäristössä tapahtuvat muutokset voidaan tunnistaa muutoksen ajureiksi, mutta controllereiden täytyy myös itse olla aktiivisia ja valmiita haastamaan perinteiset roolinsa ja oltava halukkaita muutokseen (Burns & Baldvindottir 2005; Pickard & Cokins 2015; Wolf et al. 2015). Johdon laskentatoimen ammattilaisten näkökulmasta digitalisaatio voidaankin nähdä yhtenä ammatin suurimmista uhkaajista tai mahdollisuuksista, riippuen näkökulmasta (Möller et al. 2020; Nielsen 2018).

Uudet järjestelmät tuovat mukanaan uudenlaista informaatiota johdon laskentatoimen käytettäväksi. Controllerien perinteinen rooli tiedon tuottajana ei ole enää riittävä, vaan heiltä edellytetään myös tämän tiedon analysointia ja laaja-alaista hyödyntämistä. (Pickard & Cokins 2015; Appelbaum et al. 2017; Bhimani & Willcocks 2014) Laaja data-analytiikan hyödyntäminen on tänä päivänä yksi tärkeimmistä vaatimuksista yrityksille, jotka haluavat säilyttää kilpailukykyänsä. Controllerien laaja ymmärrys johdon laskentatoimen tuottamasta datasta yhdistettynä saatavilla oleviin analysointityökaluihin luo heille mahdollisuuden olla yhä suuremmissa strategisissa roolissa. (Pickard & Cokins 2015, 151)

Tutkimusten mukaan johdon laskentatoimen rooli controllerin näkökulmasta ei ole juurikaan muuttunut, vaan monipuolistunut (Loo, Verstegen & Swagerman 2011; Weber 2011). Työnkuva on laajentunut kattamaan perinteisen talousraportoinnin lisäksi paljon muitakin liiketoimintaa tukevia toimintoja (Burns & Vaivio 2001; Burns & Baldvindottir 2005). Weberin (2011) mukaan juuri roolin asteittainen kehittyminen on perusta johdon laskentatoimen liiketoimintakumppanuuden lisäämiselle. Controllereiden perustehtävää, informaation tuottamista, täydentävät informaation esittäminen, ad hoc-raporttien tekeminen sekä osallistuminen erilaisten projektien taloudelliseen suunnitteluun (Weber 2011, 41-42). Controllerin työnkuvaan kuuluu yhä useammin myös tiedon valmistelua oikeaan muotoon sekä sen esittämistä ja kommunikoimista eteenpäin. Mitä enemmän digitalisaatiota ja data-analytiikkaa hyödynnetään, sitä enemmän tarvitaan myös kommunikointi- ja

esittämistaitoja, jotta tietoa voidaan tehokkaasti käyttää hyödyksi päätöksenteossa. (Spraaakman 2020, 141)

Johdon laskentatoimen ammattilaisilta täytyy löytyä tulevaisuudessa yhä monipuolisempaa osaamista niin liiketoiminnasta kuin myös eri järjestelmistä ja menetelmistä, sekä sosiaalisia taitoja, jotta heillä olisi edellytyksiä toimia johdon ja liiketoiminnan strategisena kumppanina (Jakobsen 2019, 518). Ennen kaikkea heiltä vaaditaan kuitenkin oikeanlaista, analyttistä ja innostunutta asennetta (Pickard & Cokins 2015, 163). Yhdeksi merkittäväksi syyksi sille, miksi controllereiden rooli ei ole käytännössä muuttunut yhtä liiketoimintapainotteiseksi kuin mitä kirjallisuudessa on esitetty, on controllereiden oman identiteetin rooli muutoksessa. Roolimuutos on muutakin kuin vain ulkoa päin annettu ohje – controllereiden täytyy itse sisäistää muutos ja uusi identiteetti. Identiteetti ja rooli voidaan nähdä saman kolikon eri puolina – identiteetti keskittyy siihen, miten controller näkee itsensä ja millaisia odotuksia rooliin liittyy, kun taas rooli on ulkoapäin määritelty tehtäväkuva. (Wolf 2020, 312) Controllereiden rooli- ja identiteettimuutoksen monimuotoisuudesta kertoo myös se, että hyvin harvat yritykset ovat onnistuneet käytännössä toteuttamaan tämän roolimutoksen. (Wolf 2020, 339-340)

Hyvösen, Järvisen ja Pellisen (2015) mukaan erilaiset kehitysprojektit voivat merkittävästi auttaa controllerin roolin kehittymistä organisaatiossa. Myös Aallon ja Variksen (2020) mukaan controllerien osallistaminen erilaisiin kehitysprojekteihin vahvistaa heidän rooliaan johdon strategisena liiketoimintakumppanina. Suuri vastuu on kuitenkin työntekijällä itsellään; hänellä täytyy olla resursseja ja kykyä käyttää niitä, sekä halu oppia kokoajan uutta. Molemmat tutkimukset kuitenkin muistuttavat myös organisaation roolista ja vastuusta. Organisaation tehtävänä on mahdollistaa roolin kehittyminen tarjoamalla niin koulutusta kuin myös mahdollisuuksia osallistua erilaisiin kehitysprojekteihin. (Hyvönen et al. 2015; Aalto & Varis 2020) Johdon laskentatoimen ammattilaisten roolimutoksen toteutumiseen näyttäisivät siis vaikuttavan sekä controllerien henkilökohtainen näkemys ja asenne kuin myös organisaation käsitys siitä, millainen roolin tulisi olla, sekä se miten organisaatio omalta osaltaan mahdollistaa tämän muutoksen toteutumisen. Wolf et al. (2015) mukaan controllereiden rooli ja toimintatavat ovat pitkälti sidoksissa juuri johdon odotuksiin siitä,

millaisessa roolissa he odottavat controllerin toimivan. Controllerin toimimisella johdon strategisena liiketoimintakumppanina on nähty olevan selkeä positiivinen vaikutus johdon laskentatoimen sopeutumiskykyyn, ja sitä kautta organisaation kilpailukykyyn ja ylipäättään arvon luomiseen (Wolf et al. 2015, Yigitbasioglu 2016).

#### 2.4 Ajatuksia tulevaisuuden talousosastosta

Talousosastojen odotetaan tuottavan yhä enemmän lisäarvoa keskittymällä liiketoimintatiedon analysointiin. Tutkimusten mukaan talousosastojen rooli on tänä päivänä kuitenkin edelleen hyvin raportointipainotteinen ja työajasta vain murto-osa käytetään yhteistyöhön muiden osastojen kanssa (kts. esim. Loo et al. 2011; Möller et al. 2020). Useimmiten syynä nähdään se, että yrityksillä ei ole strategista suunnitelmaa sille, miten talouden roolia muutetaan liiketoimintapainotteisempaan suuntaan (Hoe 2009, 65). Jotta johdon laskentatoimen roolia saadaan muutettua tulevaisuudessa haluttuun suuntaan, ei voida luottaa siihen, että muutos vain tapahtuu. Kuten Yigitbasioglu (2017) muistuttaa, johdon laskentatoimen kirjallisuudessa puhutaan paljon muutoksesta, mutta tänä päivänä sopeutumiskykyisyys kuvaa tilannetta paremmin. Sopeutumiskyvyllä tarkoitetaan sekä muutosta, että siihen reagointia ja sopeutumista, kun taas muutos käsittää vain muutoksen luonteen, eikä niinkään sitä miten muutokseen tulisi reagoida. (Burns & Vaivio 2001).

Jos tulevaisuuden talousosaston roolia mietitään liiketoimintapainotteisuuden pohjalta vielä hieman pidemmälle, niin tavoitteena on oikeastaan niin sanottu *zero-finance* -tilanne, jossa erityistä talousosastoa ei ole olemassa lainkaan. Tulevaisuuden talousosaston tavoitteena on liiketoimintakumppanuuden lisääminen, joka käytännössä tarkoittaa sitä, että tulevaisuudessa laskentatoimen ammattilaiset toimivat tiivissä yhteistyössä operatiivisten toimintojen kanssa ollen myös organisationaalisesti osa niitä – tällöin liiketoiminnasta on tullut konkreettisesti osa taloutta ja toisinpäin. Talouden ammattilaiset eivät siis katoa mihinkään, vaan he integroituvat yhä syvemmälle organisaation ytimeen. (Hoe 2009, 70-71)

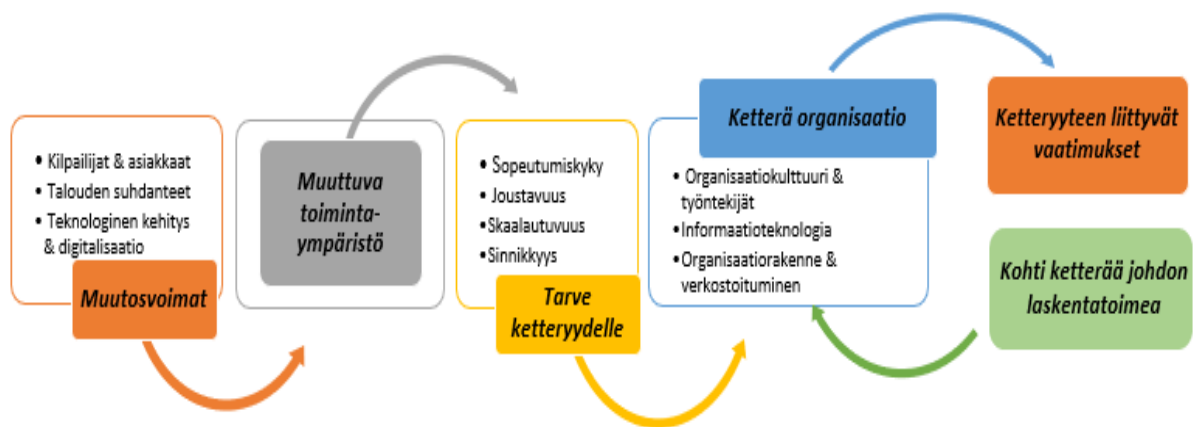
Usein talousosaston liiketoimintapainotteisemmasta roolista puhutaan hyvin positiiviseen sävyyn, mutta harvemmin pohditaan liittykö tähän muutokseen kenties joitakin riskejä. Burns et al. (2014) mukaan voi olla riskialtista korostaa liiketoimintakumppanuuden roolia perinteisten raportointitehtävien kustannuksella. Vaikka perinteiset johdon laskentatoimen tehtävät muodostavat edelleen pohjan johdon laskentatoimen ammattilaisten työnkuvalle, ne harvoin pystyvät kilpailemaan mielenkiintoisuudellaan modernin controllerin tehtävien kanssa (Burns et al. 2014, 38). Myös Glader ja Strömsten (2020, 67) esittävät huolensa siitä, että monissa yrityksissä laskentatoimen tutkinto ei ole enää välttämätön edellytys talousosastolla työskentelylle. Yritykset palkkaavat yhä useammin muiden alojen ammattilaisia tukemaan talouden liiketoimintaroolia, mutta samaan aikaan riskinä on se, että talousosastolla ei ole enää henkilöitä, jotka tuntisivat laskentatoimen peruseräpäätteen ja toimintatavat.

Perinteisesti ulkoinen ja sisäinen laskentatoimi on yrityksissä jaettu eri yksiköihin, minkä avulla edellä kuvatun kaltaista ongelmaa on pyritty välttämään. Kuitenkin, johdon laskentatoimen roolin muuttuessa yhä liiketoimintapainotteisempaan suuntaan, sisäinen ja ulkoinen laskentatoimi näyttäisivät lähentyvän toisiaan. (Taipaleenmäki & Ikäheimo 2013, 342-343) Tulevaisuudessa ulkoisen ja sisäisen johdon laskentatoimen selkeä erottelu toisistaan ei ehkä ole siis asianmukaista. Tämän perusteella voidaan myös pohtia, onko selkeä jaottelu tuotanto-osastojen ja talousfunktion välillä tulevaisuudessa tarpeellista.

## 2.5 Kohti ketterää johdon laskentatoimea

Yritysten toimintaympäristöä, ja näin ollen myös johdon laskentatoimea, muokkaavat tänä päivänä yhä useammin tekijät, jotka vaativat yrityksiltä ketterämpää ajattelutapaa (Overby et al. 2006, 120; Van Oosterhout et al. 2006, 132). Johdon laskentatoimen rooli yritysten suunnittelun, päätöksenteon ja kontrolloinnin tukena tähtää pohjimmiltaan toimintaympäristön muutosten havainnointiin ja niihin reagoimiseen. Näin ollen voidaan todeta, että juuri johdon laskentatoimella on merkittävä rooli organisaation ketteryyden tavoittelussa – tarkoittaahan ketteryys juuri nopeasti ja tehokkaasti muutoksiin vastaamista. (Taipaleenmäki 2017; Yigitbasioglu 2017) Toisaalta, erilaisten ketterien menetelmien

suosio niin strategisessa, kuin operatiivisessakin toiminnassa asettaa luonnollisesti ketteryyden vaatimuksia myös laskentatoimelle, ja erityisesti johdon laskentatoimelle (Van Oijen & Verbeeten 2020, 16-17). Johdon laskentatoimen muutos kohti liiketoimintaorientoituneempaa johdon strategista kumppania voidaankin käsitteellistää ketteräksi laskentatoimeksi (Taipaleenmäki 2017, 175). Muutosta kohti ketterää johdon laskentatoimea on havainnollistettu alla kuvassa 2.



Kuva 2. Matka kohti ketterää johdon laskentatoimea (mukaillen Taipaleenmäki 2017, 178)

Johdon laskentatoimen kirjallisuudessa puhutaan paljon johdon laskentatoimen muutoksesta, mutta Yigitbasioglun (2017) mukaan sopeutumiskykyisyyden voidaan nähdä kuvaavan tilannetta paremmin; sopeutumiskyvyllä tarkoitetaan sekä muutosta että siihen reagoitua ja sopeutumista, kun taas muutos käsittää vain muutoksen luonteen, eikä niinkään sitä miten muutokseen tulisi reagoida. Johdon laskentatoimen tulisikin pyrkiä välttämään toimintatapoja ja käyttäytymismalleja, jotka kannustavat ylläpitämään totuttua tilannetta ja puolestaan ottaa huomioon ketteryyden eri näkökulmat pystyäkseen paremmin ymmärtämään niin johdon laskentatoimen muutosta, kuin myös sen tulevaisuuden dynamiikkaa (Taipaleenmäki 2017; 175, 274).



## 3 Ketterä organisaatio

Tässä luvussa käsitellään ketteryyttä ja ketterää organisaatiota. Ensin tarkastellaan lyhyesti ketteryyden ja ketterän organisaation määritelmää. Tämän jälkeen siirrytään käsittelemään ketteryyden perustekijöitä eli eräänlaisia ketterän organisaation perusominaisuuksia: asiakaskeskeisyyttä, tiimin roolia sekä organisaatorakennetta. Ketteryyden perustekijöitä tarkastellaan yleisesti koko organisaation tasolla, mutta tarkoituksena on yhtälailla pohtia miten nämä perustekijät vaikuttavat myös talousosaston toiminnan taustalla. Luvun lopussa käydään vielä läpi ketteryydellä tavoiteltavia hyötyjä sekä ketteryyteen liittyviä haasteita.

### 3.1 Ketteryyden määritelmä

Ketteryydellä tarkoitetaan kykyä havainnoida ja vastata toimintaympäristössä tapahtuviin muutoksiin mahdollisimman nopeasti ja tehokkaasti (Dove 1999; Overby et al. 2006; Van Oosterhout et al. 2006). Ketteryys voidaan nähdä organisaation kyvykkyytenä, jonka avulla on mahdollista saavuttaa kilpailuetua ja erottautua kilpailijoista. Ketteryys vaatii strategista ja innovatiivista ajattelutapaa, muutoksen hyödyntämistä sekä kyltymätöntä halua olla mukautuva ja ennakoiva. Jatkuvasti muuttuvassa toimintaympäristössä ketteryys on yrityksille pikemminkin elinehto, kuin vaihtoehto. (Harraf et al. 2015, 675)

Ketteryydelle ei ole olemassa yhtä universaalia määritelmää, mutta useimmat määritelmät kuvaavat ketteryyden pohjautuvan juuri nopeuteen, reagoitokykyyn, joustavuuteen, laatuun ja asiakaskeskeisyyteen (Ganguly, Nilchiani & Farr 2009; Nafei 2016; Sherehiy, Karwowski & Layer 2007). Pohjimmiltaan ketteryys korostaa muutosta ja sen merkitystä. Muutokseen ei tulisi ainoastaan reagoida, vaan muutosta tulisi myös luoda ja näin tukea jatkuvaa oppimista. Conboyn (2009) mukaan ketteryyden tarkoituksena ei ole vain vastata muutoksiin ja selvitä niistä nopeasti, vaan sen tulee myös mahdollistaa muutoksen luominen sekä toiminnan kehittämien muutoksen seurauksena.

Muutoksiin sopeutuminen on aina ollut tärkeä tekijä organisaatioiden menestymisen taustalla. Toimintaympäristössä, jossa muutos on ennalta-arvattavaa ja vaadittava reagointi voidaan pitkälti määrittää etukäteen, organisaatiolta vaaditaan joustavuutta (Van Oosterhout et al. 2006, 134; Conboy 2009, 335). Joustavuus voidaan jakaa niin operationaaliseen, rakenteelliseen kuin myös strategiseen joustavuuteen (Volberda & Rutges 1999, 101). Operationaalinen ja rakenteellinen joustavuus perustuvat pitkälti yrityksen prosesseihin ja tietojärjestelmiin, kun taas strateginen joustavuus perustuu johtajien kykyyn reagoida nopeisiin, epätavallisiin muutoksiin, joilla on kauaskantoisia seurauksia. Joustavuutta voidaan toteuttaa jo olemassa olevien prosessien ja käytänteiden pohjalta, mutta joskus muutokset voivat olla yllättävämpiä ja vaativat sellaista reagointia, jota ei voida määritellä ennalta. Tällöin joustavuutta ei voida kovinkaan helposti sisällyttää organisaation prosesseihin ja järjestelmiin, vaan reagointi niin operationaalisella kuin myös strategisella tasolla vaatii uudenlaista joustavuutta eli ketteryyttä. Ketteryys voidaankin nähdä joustavuutta laajempänä käsitteenä. (Van Oosterhout et al. 2006, 134; Harraf et al. 2015, 675)

Organisaation ketteryyden koostuessa havainnoinnista sekä reagoinnista (Van Oosterhout et al. 2006; Harraf et al. 2015, 675), on tärkeää pohtia mitkä tekijät organisaatiossa edistävät näiden toteuttamista ja mitkä eivät. Havainnointi perustuu kyvykkyyteen havainnoida ympäristössä tapahtuvia muutoksia, mikä linkittyy vahvasti tiedolla johtamiseen - kyvykkyyteen havainnoida oikeita asioita, oikealla tavalla (Overby et al. 2006, 124). Myös Doven (1999) mukaan ketteryys on reagointikyvyn ja tietojohtamisen optimaalista integrointia, jonka avulla voidaan nopeasti ja tehokkaasti sopeutua odottamattomiin muutoksiin tekemättä kuitenkaan kompromisseja kustannusten tai laadun suhteen. On kuitenkin yleistä, että yritykset omaavat kykyjä havaita toimintaympäristössä tapahtuvia muutoksia hyvin, mutta eivät pysty reagoimaan vaadittavalla tavalla. Tarpeeton byrokraattisuus, analysoinnin lamaantuminen, liiallinen riskien vältteleminen sekä huonosti integroidut järjestelmät voivat hidastaa strategista päätöksentekoprosessia, jolloin yritys voi menettää mahdollisuutensa toimia ilmaantuvien mahdollisuuksien mukaan. On myös yleistä, että yrityksellä on kyvykkyys reagoida muutoksiin nopeasti, mutta sillä ei ole riittäviä kykyjä havaita oikeita mahdollisuuksia. Esimerkiksi tiedon integroinnin vähäisyys voi hidastaa tiedon kulkua yrityksen sisällä. (Overby et al. 2006, 124)

### 3.2 Ketterästä ohjelmistokehityksestä ketterään organisaatioon

Ensimmäisen kerran termi ketteryys esiintyi kirjallisuudessa jo 1990-luvulla, kun valmistavan teollisuuden yhteydessä alettiin puhua ketterästä tuotannosta (Conboy 2009; Crisan, Beleiu & Ilies 2015). Sittemmin ketteryyttä on käsitelty kirjallisuudessa monista eri näkökulmista, kuten esimerkiksi tuotannon, sovelluskehityksen, toimitusketjun sekä projektijohtamisen näkökulmista. Ketteryyttä on tutkittu paljon etenkin ohjelmistokehityksen näkökulmasta 2000-luvulla (Hoda et al. 2017), jolloin myös ketterä ohjelmistokehitys -termin voidaan sanoa saaneen alkunsa (Beck, Beedle, van Bennekum, Cockburn, Cunningham, Fowler, Grenning, Highsmith, Hunt, Jeffries, Kern, Marick, Martin, Mellor, Schaber, Sutherland & Thomas, 2001a, b).

Yleensä ketteryydestä puhuttaessa viitataan nimenomaan erilaisiin ketterän ohjelmistokehityksen menetelmiin, mutta myös laajempi kiinnostus ylipäättään ketteriä toimintatapoja ja periaatteita kohtaan on kasvanut. Ketteryys on jalkautunut ohjelmistokehityksen lisäksi muillekin aloille, ja ketteriä menetelmiä hyödynnetään yhä laajemmin organisaatioissa. Yksi tärkeimmistä tulevaisuuden tehtävistä onkin kehittää parempaa ymmärrystä ketteryyden toteuttamisesta organisaatiotasolla. (kts. esim. Sommer 2019; Ebert & Paasivaara 2017) Tutkimuskirjallisuudessa ketteryyttä ei ole tutkittu kovinkaan laajasti ohjelmistokehityksen ulkopuolella, vaikkakin suuntaviivoja muutoksesta ketteräksi organisaatioksi on olemassa (Sommer 2019; Laanti, Salo & Abrahamsson 2011).

Esimerkiksi Papadakis ja Tsironiksen (2018) mukaan ketteriä toimintatapoja ja kehittämistä ei koskaan suunniteltu rajoittumaan vain ohjelmistokehitykseen. Heidän toteuttamassaan kirjallisuuskatsauksessa löytyi kuitenkin vain neljä tutkimusta, jotka käsittelevät ketterän kehittämisen soveltamista muussa kuin ohjelmistotalouden kontekstissa. Tutkimus kuitenkin osoittaa, että ketterän ajattelun ja kehittämisen periaatteita ja käytäntöjä voidaan soveltaa muihinkin aloihin. Työkalut ja mallit voivat vaihdella, mutta periaatteet ovat samat. Sen sijaan, että organisaatioissa noudatetaan jäykkiä malleja ja toimintatapoja, asianmukaisempaa olisi mukautua yleisiin ketterän kehittämisen periaatteisiin ja arvoihin. (Papadakis & Tsironis 2018, 744-745)

### 3.3 Ketteryyden perustekijät

Kokonaisvaltaisen ketteryyden saavuttaminen ei ole siis vain tiettyjen ketterien menetelmien ja työkalujen hyödyntämistä, vaan se vaatii paljon kokonaisvaltaisempaa lähestymistapaa Kirjallisuudesta ja akateemisesta tutkimuksesta on kuitenkin hyvin vaikea löytää listaa tekijöistä, joiden avulla tällainen ajattelutapa voitaisiin saavuttaa. (Ebert & Paasivaara 2017, 103; Ozkan, Gök & Köse 2020, 721) Jos organisaatioissa implementoidaan vain ketteriä menetelmiä ymmärtämättä ketteryyden peruseriaatteita, käytännössä toteutetaan vain uusia prosesseja ymmärtämättä lainkaan miksi näin tehdään (Dikert et al. 2016, 96).

Organisaation ketteryyden tulisi pohjautua ketteryyden peruseriaatteisiin ja niiden sisäistämiseen, ymmärtämiseen ja lopulta toteuttamiseen organisaation kaikilla tasoilla (Holbeche 2019, 130; Dikert et al. 2016, 103; Denning 2016b). Organisaation ketteryydelle ei ole olemassa yksiselitteistä määritelmää, sillä ketteryys tarkoittaa eri yrityksille usein eri asioita, ja jokainen organisaatio toteuttaa ketteryyttä omalla tavallaan (Dikert et al. 2016, 96; Gregory et al. 2016, 96). Tiettyjen ominaisuuksien on kuitenkin todettu vaikuttavan vahvasti ketterien organisaatioiden taustalla. Ketteryys toteutuu niin strategian, rakenteiden, prosessien, ihmisten kuin teknologiankin kautta (Ebert & Paasivaara 2017; Harraf et al. 2015; Ozkan et al. 2020), ja kaiken pohjana on ketterä organisaatiokulttuuri ja ajattelutapa (Holbeche 2019; Iivari & Iivari 2011). Seuraavaksi tarkastellaan näistä ketteryyden perustekijöistä tarkemmin asiakaskeskeisyyttä ja digitalisaation merkitystä tämän mahdollistajana, tiimin roolia sekä organisaatorakennetta.

#### 3.3.1 Asiakaskeskeisyys ja digitalisaation rooli

Asiakaskeskeisyys ja arvon tuottaminen asiakkaalle on ketterän organisaation tärkein arvo. Toimintaympäristön muuttuessa valta on siirtynyt yrityksiltä asiakkaille, ja niinpä yritysten on kiinnitettävä yhä enemmän huomiota siihen, miten ne voivat oikeasti olla asiakaskeskeisiä ja myös toimia tämän arvon pohjalta. Monet yrityksistä vakuuttavat asiakaskeskeisyyden olevan keskeinen arvo, mutta usein se ei toteudu käytännössä. (Denning 2016a; Denning 2019; Holbeche 2019; Birkinshaw 2018, 41, 126; Van den Hemel

& Rademakers 2016, 211; Harraf et al. 2015, 683-684) Tärkeä kysymys onkin se, miten asiakaskeskeisyyden tulisi näkyä organisaation toiminnassa, ja mitä se konkreettisesti tarkoittaa?

Tuotekeskeisiä organisaatioita kuvaillaan usein sisäisesti suuntautuneiksi, ja ne keskittyvät tuottamaan ja myymään tuotteitaan tehokkaasti. Asiakaskeskeiset organisaatiot puolestaan asettavat asiakaskeskeisyytensä toimintansa keskiöön – organisaation strategian, rakenteiden, prosessien ja työntekijöiden tärkein tehtävä on tukea asiakasarvon luomista. (Van den Hemel & Rademakers 2016, 213) Aikaisemmin liiketoiminnan pääasiallinen tarkoitus oli luoda arvoa osakkeenomistajille toteuttamalla lyhyen aikavälin tavoitteita, yleensä keskittyen volyymeihin sekä katteiden kasvuun, ja usein nämä saavutettiin kustannussäästöillä. Nopeasti muuttuva toimintaympäristö asettaa kuitenkin haasteita tällaiselle ajattelutavalle, eikä sen voida nähdä palvelevan nykyaikaisen organisaation tarpeita. Kilpailuetu riippuu yhä enemmän tuotteen laadusta sekä niistä kokemuksista, joita yritys pystyy asiakkailleen tarjoamaan. Ketteryyden kannalta organisaatioiden haasteena on määritellä uudelleen koko organisaation tavoitteet niin, että ne tähtäävät asiakasarvon luomiseen sekä innovaatioiden kehittämiseen niin, että ne vastaavat nopeasti muuttuviin asiakastarpeisiin ja auttavat saavuttamaan asiakasuskollisuutta, ja näin ollen samalla tuottavat tulosta yritykselle. (Holbeche 2019, 126)

Ketterässä organisaatiossa asiakaslähtöisyys tarkoittaa sitä, että jokaisella työntekijällä on käsitys siitä, miten hänen työnsä tuottaa lisäarvoa ulkoiselle tai sisäiselle asiakkaalle (Denning 2016a, 5-6; Denning 2019). Van den Hemelin ja Rademakersin (2016, 218, 220) mukaan paras tapa luoda syvällistä ymmärrystä asiakkaista ja heidän tarpeistaan on toimia suorassa yhteistyössä heidän kanssaan. Pelkät raportit ja analyysit eivät riitä kattavaan asiakasymmärryksen muodostumiseen. Asiakaskeskeisessä organisaatiossa kaikki työntekijät harjoittelijoista toimitusjohtajaan työskentelevät säännöllisin väliajoin asiakasrajapinnassa. (Van den Hemel & Rademakers 2016, 218, 220) Usein asiakaskeskeisyyden vaaliminen on vaikeinta juuri niille yksiköille, jotka eivät ole suoraan tekemisissä asiakkaiden kanssa. Näin ollen esimerkiksi talousosaston voi olla vaikea ymmärtää toimintansa vaikutusta asiakkaan kannalta. Tärkeää onkin luoda myös

talousosastolle selkeä strategia sekä suorituskyvyn mittarit, joiden avulla toiminta linkitetään ylemmän tason strategiaan, jonka tavoitteena on arvon luominen asiakkaalle. Myös talousosaston toiminnan ja prosessien jatkuva kehittäminen on avain arvonluomisen kannalta, sillä tällöin vähemmän arvoa tuottavia tehtäviä, kuten rutiiniraportointia voidaan automatisoida ja siitä vapautuvaa työaikaa käyttää lisäarvoa tuottavien tehtävien tekemiseen. (Van Oijen & Verbeeten 2020, 18-20) Talousosaston kannalta toiminnan asiakaskeskeisyys käsitetään usein juuri sisäisten asiakkaiden palvelemisena. Edellä kuvatun mukaan kuitenkin myös talousosaston tulisi kiinnittää huomiota siihen, miten sen toiminta tuottaa lisäarvoa loppuasiakkaille.

Digitalisaatio on yksi keskeisimmistä organisaatioiden ketteryyden mahdollistajista (Overby et al. 2006, 125-127; Oracle 2017, 7; Taipaleenmäki 2017, 185-188; Van Oosterhout et al. 2006, 140-142) ja näin ollen myös yksi keskeisimmistä tekijöistä organisaatioiden asiakaskeskeisyyden taustalla. Tietojärjestelmät ja niiden kehittyminen tukevat ketteryyttä, sillä ne mahdollistavat ja tukevat yritysten havainnointia sekä reagoitua. Mahdollisuuksien ja uhkien havainnoimisen mahdollistamiseksi yrityksen informaatioteknologian täytyy olla riittävän kehittyntä, jotta sen avulla voidaan suoraan ennakoida sekä havaita muutoksia liiketoimintaympäristössä. Kehittyneen informaatioteknologian rooli on sanomattakin selvää erityisesti teknologia-aloilla, mutta se on tärkeää myös teollisille yrityksille, jotka haluavat hyödyntää uusia teknologisia ratkaisuja tukeakseen asiakaskeskeisyyttä ja palvellakseen asiakkaitaan paremmin. (Overby et al. 2016, 125-126)

Informaatioteknologia voi myös rajoittaa yrityksen ketteryyttä (Overby et al. 2006, 127; Van Oosterhout et al. 2006, 140-141; Ying & Ramamurthy 2011, 931). Esimerkiksi hyvin yksiosainen tietojärjestelmien arkkitehtuuri voi haitata ketteryyttä rajoittamalla reagoitumahdollisuuksia. Tällaiset järjestelmät voivat rajoittaa yrityksen kykyä sopeuttaa prosesseja muuttuviin olosuhteisiin, ja näin aiheuttaa suuria kustannuksia yrityksen etsiessä strategisesti uusia mahdollisuuksia. (Overby et al. 2016, 127) Uusien järjestelmien käyttöönotossa tulisi ottaa huomioon kuinka ne sopivat yhteen jo olemassa olevien järjestelmien kanssa. Järjestelmien integroinnin pohjana on ajatus siitä, että kaikki järjestelmät pohjautuisivat samalle pohjalle ja niitä voitaisiin tällä pohjalla helposti muokata

ja sopeuttaa eri liiketoimintayksiköiden tarpeisiin. (Ebert & Paasivaara 2017, 102; Van Oosterhout et al. 2006, 142)

Asiakaskeskeisyys ja ketteryys kulkevat siis käsi kädessä - organisaation on vaikeaa olla asiakaskeskeinen, jos se ei ole tarpeeksi ketterä ja toisaalta ketteryys on pohjimmiltaan asiakkaiden mieltymysten muutosten havainnointia ja niihin reagointia. Asiakaskeskeisyys muodostaa pohjan ketterän organisaation toiminnalle, jota myös muut perustekijät tukevat.

### 3.3.2 Tiimi

Tiimi on yksi keskeisimmistä ketteryyden kulmakivistä (Beck et al. 2001a, b; Ozkan et al. 2020, 726, 95; Dikert et al. 2016, 103; Gregory et al. 2016, 96; Spinellis 2011, 95). Tiimi ei näennäisesti ole kovinkaan uusi idea, mutta ketteryyden kannalta asia on hieman monimuotoisempi. Useat tutkijat ovat ehdottaneet pienten tiimien olevan vastaus työn tuottavuuden parantamiseen, mutta pohjimmiltaan kyse on tiimin luonteesta ja päämäärästä, eikä niinkään itse tiiminä olemisesta (Denning 2016a, 4). Ketteriä tiimejä voidaan kuvata itsenäisiksi, poikkitieteellisiksi sekä hyvin vuorovaikutteisiksi (Naslund & Kale 2020, 497-498; Harraf et al. 2015, 682; Van den Hemel & Rademakers 2016, 221-222).

Organisaation ketteryys pohjautuu vahvasti tiimien ja yksilöiden osaamisen pohjalle. Ketterämmät toimintatavat vaativat yksilöiden ottavan vastuuta, ja ottaakseen vastuuta heillä täytyy olla tarpeellista osaamista ja koulutusta, motivaatiota sekä kykyä johtaa itseään ja tiimejään (Gregory et al. 2016, 96; Holbeche 2019, 136-137; Cram 2019, 11). Jotta voidaan varmistua siitä, että tiimillä ja sen jäsenillä on tarvittavaa osaamista ja koulutusta, tiimien on tärkeää keskustella niin tiimi- kuin henkilökohtaisen tason tavoitteistaan säännöllisesti. Usein käy niin, että pitkän aikavälin tavoitteita ei seurata aktiivisesti, koska lyhyen aikavälin tavoitteet ajavat niiden edelle ja seurantalaverit peruuntuvat, koska tehtävälliställä on muita akuutteja asioita. (Birkinshaw 2018, 42) Talousosaston toimintaa kuormittavat usein ad hoc-raportit ja tehtävät, jotka täytyy saada valmiiksi nopeallakin aikataululla. Tämän vuoksi on tärkeää priorisoida ja kattavasti tarkastella mihin resursseja käytetään, sekä toisaalta sitä mitä

resursseilla saadaan aikaan. Yksi ketteryyden hyödyistä onkin se, että toiminnasta tulee usein läpinäkyvämpää, ja sitä kautta myös tehokkaampaa. (Van Oijen & Verbeeten 2020, 21) Koska talousosastot ovat yleensä vastuussa suorituskyvyn mittaamisesta, niiden tulisi suunnitella suorituskyvyn mittarit niin, että ne mittaavat osasto- ja ryhmätason tavoitteita, jotka linkittyvät suoraan koko organisaation tavoitteisiin. Myös talousosastolla itsellään tulisi olla selkeät tavoitteet, jotka on linkitetty koko organisaation tavoitteisiin. (Van Oijen & Verbeeten 2020, 21-22)

Tavoitteisiin liittyen olisi hyvä ottaa huomioon, että erilaiset tuottavuuteen ja tehokkuuteen liittyvät mittarit ja tavoitteet eivät varsinaisesti ohjaa työntekijöitä toimimaan asiakaskeskeisesti. Sen sijaan, että käytettäisiin kannustinjärjestelmiä, jotka perustuvat tyypillisiin tuottavuuden suorituskykymittareihin, asiakaskeskeisissä organisaatioissa työntekijöitä palkitaan asiakaskokemukseen tai asiakaslähtöisen suorituksen perusteella. (Van den Hemel & Rademakers 2016, 223-224) Esimerkiksi Emsleyn (2005) tutkimuksen mukaan johdon laskentatoimen ammattilaiset, joiden työnkuva ja näin ollen myös tavoitteet kallistuvat selkeästi enemmän liiketoiminnan kuin kirjanpidon tukemiseen, osoittavat suurempaa innovatiivisuutta niin talousosaston, kuin myös koko organisaation toiminnan kehittämisessä. Jotta tähän tilanteeseen päästäisiin, johdon laskentatoimen tavoitteita ja suorituskykyä on määriteltävä enemmän liiketoiminnan tarpeiden näkökulmasta, eikä niinkään laskentatoimen näkökulmasta. (Emsley 2005, 171)

Tiimien itseohjautuvuuden mahdollistaminen on tärkeä tekijä ketteryyden kannalta. Monien tutkimusten mukaan ketteryys voidaan todella saavuttaa vain, kun tiimit ovat itse vastuussa päätöksistään ja saavat mukauttaa toimintatavat oman tiimensä tarpeisiin. Vastuullistaminen ja tiimien voimaannuttaminen ovat tutkimuksien mukaan tehokkaampia keinoja parantaa suorituskykyä kuin se, että uudet käytännöt esitellään annettuina tiimeille. (Birkinshaw 2018, 41; Ebert & Paasivaara 2017, 102; Dikert et al. 2016, 103) Esimerkiksi Naslund ja Kale (2020) tutkivat hiljattain kirjallisuuskatsauksessaan menestystekijöitä ketterien organisaatiomuutosten taustalla. Heidän mukaansa tiimien merkitys ketteryyden taustalla perustuu nimenomaan tiimien itseohjautuvuuteen. Muita menestystekijöitä tiimiin liittyen olivat muun muassa tiimien riittävä tietämys liiketoiminnan prosesseista sekä tiimin



johtaminen. Muut tekijät liittyivät keskeisesti siihen, miten tiimi itsessään toimii osana ketterää organisaatiota. Ketteryyden kannalta tiimin roolin voidaankin todeta linkittyvän vahvasti niin työntekijöiden henkilökohtaisiin ominaisuuksiin, kuin myös organisaatorakenteeseen. (Naslund & Kale 2020, 497-498)

Kun tiimit saavat olla itsejautuvia, ne ovat todennäköisemmin motivoituneempia ja käytännöt ovat pysyvämpiä, ja tiimit ovat myös innokkaita kehittämään projekteja. Usein ylhäältä-alaspäin -johtaminen koetaan tehokkaaksi yksittäisissä projekteissa, mutta samalla se heikentää ruohonjuuritason ideointia, kun pyritään toteuttamaan vain mitä käsketään. (Dikert et al. 2016, 103) Vastuuttaminen on myös yksi keskeisimmistä tavoista parantaa toiminnan asiakaskeisyyttä. Asiakaskeisyys perustuu siihen, että työntekijät pystyvät tekemään päätöksiä itsenäisesti ja näin ratkaisemaan ongelmia nopeasti. Jos työntekijöiden täytyy joka kerta, kun he joutuvat esimerkiksi poikkeamaan normaalista käytännöstä, kysyä esimieheltään lupaa, tämä vaikuttaa toiminnan sujuvuuteen. (Van den Hemel & Rademakers 2016, 222-223) Ketterissä organisaatioissa auktoriteettia jaetaan siis alemmille organisaatiotasolle ja pienille tehokkaille tiimeille (Van Oijen & Verbeeten, 20-21 ). Ketterämpiä toimintatapoja ei voida toteuttaa, jos johto ei ole valmis luopumaan vallastaan. Ketterissä organisaatioissa hierarkia perustuu työntekijän osaamiseen ja kyvykkyyksiin, eikä asemaan organisaatiossa. (Denning 2016b, 16; Birkinshaw 2018, 40-41)

Ketteryyttä tavoitellessa tärkeää näyttäisi olevan se, että perinteisistä vertikaalisista ja funktionaalisisista vastuista siirrytään poikkitoiminnallisiin tiimeihin (Ebert & Paasivaara 2017, 102). Tiimien merkitys ketteryyden perustekijänä pohjautuu tiimin toimintaan tiettyjen tehtävien toteuttamiseksi. Tutkimusten mukaan organisaatiot, jotka keskittyvät enemmän itse prosessiin eli yksilöiden ja tiimin toimintaan, tuottavat tehokkaammin tuloksia. (Harraf et al. 2015, 682) Korkealaatuisen asiakaskokemuksen saavuttaminen on koko organisaation yhteinen tavoite, ja jokainen osasto ja tiimi osallistuu siihen. Usein organisaatiot on kuitenkin organisoitu funktioittain niin, että kukin keskittyy omaan tehtäväänsä, kuten esimerkiksi myyntiin tai markkinointiin. Yleensä eri osastot toimivat siis yksittäisinä silloina, jotka työskentelevät optimoidakseen oman tuloksensa, mutta eivät välttämättä ota huomioon mikä olisi parhaaksi koko organisaatiolle tai asiakkaalle.

Asiakaskeskeisillä organisaatioilla ei ole varaa tämänkaltaiseen siiloutuvaan toimintaan, vaan ne työskentelevät poikkitoiminnallisissa tiimeissä ottaen huomioon koko prosessin *end to end* – perusteisesti. Tällaiset tiimit koostuvat ihmisistä, jotka työskentelevät eri funktionaalisilla alueilla, osastoilla, liiketoimintayksiköissä tai divisioonissa, ja näin mahdollistavat laajan näkemyksen asiakaskeskeisyydestä. Tavoitteena on yhdistää toiminta ja päätökset saumattomasti erilaisten ongelmien ratkomiseksi ja asiakkaiden palvelemiseksi optimaalisesti. (Van den Hemel & Rademakers 2016, 221-222)

Tiimit liittyvät tiivistä myös kommunikointiin ketteryuden perustekijänä (Harraf et al. 2015, 682). Työskentely itseohjautuvissa, poikkitoiminnallisissa ja pienissä tiimeissä edistää säännöllistä ja suoraa kommunikointia. Kommunikoinnin helppous ja nopeus mahdollistavat nopean ideoiden hyödyntämisen olettaen, että tiimi koostuu kyvykkäistä ja motivoituneista työntekijöistä. Tiimirakenne poikkeaa merkittävästi siilo-rakenteesta, jossa ideoita ja ajatuksia jaetaan usein suunnitelluissa tapaamisissa, tietyn tiimin sisällä, jolloin ideoiden käsittelyaika pitenee ja tiedon jakaminen ei ole optimaalisella tasolla. Ketterissä organisaatioissa työtä tehdään tyypillisesti viikkojen tai kuukausien sykleissä. Tärkeässä roolissa ovat myös lyhyemmät, useammin tapahtuvat palaverit, joissa käydään säännöllisesti läpi tavoitteita, projektien edistymistä sekä töiden priorisointia. (Van Oijen & Verbeeten 2020, 20) Kun työskentelyä toteutetaan lyhyemmissä sykleissä, pienien tehtävien parissa kerrallaan, myös asiakkaalle tuotetaan arvoa nopeammin ja työstä saadaan palautetta nopeammin (Denning 2016a, 3-4). Hierarkkisessa organisaatiossa raportit kulkevat usein edestakaisin tarjoamatta juurikaan tietoa siitä mitä monimutkaisissa, tietointensiivisissä organisaatiossa oikeasti tapahtuu – tämä on vain näennäistä kontrollointia. Ketterissä organisaatioissa prosessit ovat läpinäkyviä ja niitä kehitetään jatkuvan palautteen avulla. Ketterät tiimit voidaan nähdä tiedon levittäjinä – ne arvioivat edistymistä, mutta myös sen puutetta, ja näin ongelmat voidaan havaita aikaisemmin ja niihin voidaan puuttua ajoissa. (Denning 2016b, 16-17)

Yigitbasioglun (2017, 274) mukaan tiimiperusteinen organisaatorakenne voi edistää johdon laskentatoimen sopeutumiskykyä tukemalla ketteriä toimintatapoja. Tiimirakenne voi omalta osaltaan vähentää informaation epäsymmetriaa johdon ja controllereiden välillä, ja

näin ollen mahdollistaa myös alempien tasojen esimiesten tunnistaa ja suunnata huomiota kehitystä vaativiin seikkoihin. Tutkimuksen mukaan organisaatorakenteen ja johdon laskentatoimen sopeutumiskyvyn välillä on siis positiivinen yhteys. Tiimi-perusteisten rakenteiden ja ylimmän johdon tietämyksen välillä on myös positiivinen yhteys, sillä tasaisemmat organisaatiotasot voivat helpottaa myös ylimmän johdon tiimiä havainnoimaan ympäristöä ja sen haasteita ja mahdollisuuksia paremmin, kun tieto alemmilta organisaatiotasoilta kulkee heille nopeammin ja ketterämmin. (Yigitbasioglu 2017, 274)

### 3.3.3 Organisaatorakenne

Organisaatorakenne on organisaation toimintaa ohjaava kehys, joka vaikuttaa organisaation suorituskykyyn sekä kilpailuedun muodostumiseen. Taitavasti muodostetunkaan strategian hyödyt eivät toteudu parhaalla mahdollisella tavalla jos organisaatorakenteet, prosessit ja toimintatavat eivät tue sitä oikealla tavalla (Worley & Lawler 2010, 194). Organisaatorakenne vaikuttaa organisaation suorituskykyyn luoden viestintäkanavia, joiden avulla organisaatio voi edistää joustavuutta ja luoda mahdollisuuksia reagoida (Harraf et al. 2015, 683) – toisin sanoen edistää ketteryyttä.

Ketterät organisaatiot ovat yleensä hierarkialtaan tasaisia, asiakas- ja prosessikeskeisiä sekä tiimipohjaisia (Harraf et al. 2015, 683; Sommer 2019; Worley & Lawler 2010; Birkinshaw 2018). Asiakaskeskeisyys on aina ollut yksi menestyvien yritysten toiminnan kulmakivistä, ja se on myös yksi ketterän toiminnan perusarvoista kuten aikaisemmin työssä on esitetty. Ketterä organisaatio vie asiakaskeskeisyyden kuitenkin vielä seuraavalle tasolle – ketterän organisaation ajattelutavan ja toimintatapojen on oltava asiakaskeskeisiä, mutta myös organisaatorakenteen on tuettava asiakaskeskeisyyttä. Organisaatorakenteen on oltava mukautuva, jotta sitä voidaan tarvittaessa muuttaa niin, että se parhaiten palvelee asiakkaita. (Birkinshaw 2018, 41) Tärkeintä ei siis ole se, että organisaatorakenne tukee hierarkkisten toimintatapojen tarpeita, vaan sen tulisi palvella myös asiakkaiden tarpeita. Ketteryyttä tavoitellessa korkeasti hierarkkiset organisaatorakenteet eivät tuo kilpailuetua, vaan hankaloittavat sen saavuttamista (Denning 2019, 3).

Ketterälle organisaatiolle on siis tyypillistä, että se pystyy nopeasti mukauttamaan rakenteitaan muutosta vaativien sisäisten ja ulkoisten tekijöiden pohjalta. (Worley & Lawler 2010, 194; Harraf et al. 2015, 638-639; Sommer 2019, 21) Organisaatorakenteiden muuttaminen ei kuitenkaan ole helppoa, ja ketteryyden tavoittelussa avuksi onkin esitetty erilaisia hybridimalleja, jotka tuovat organisaatorakenteeseen haluttua ketteryyttä ja joustavuutta, muuttamatta kuitenkaan liikaa koko organisaation rakennetta. Useat tutkijat ovat ehdottaneet modularisoinnin ja organisaation eri osien irrottamisen ja siirtämisen olevan hyviä vaihtoehtoja niin organisaatorakenteen ketteryyden osalta kuin myös resurssien tehokkaan hyödyntämisen kannalta. (Harraf et al. 2015, 683-684; Magistretti, Trabucchi, Dell’Era & Buganza 2019; Sommer 2019)

Monet tunnetuista suurista yrityksistä, kuten esimerkiksi ING Bank sekä PwC ovat aloittaneet muutoksen kohti ketterämpää organisaatiota lähtemällä liikkeelle yksittäisistä tiimeistä tai perustamalla ketterälle toiminnalle oman yksikkönsä (Magistretti et al. 2019; Denning 2016b; Birkinshaw 2018, 40). Tällaisen toimintamallin etuna voidaan nähdä se, että muutos lähtee liikkeelle alhaalta ylöspäin, jolloin muutosvastarinta on todennäköisesti paljon vähäisempää kuin jos muutos toteutettaisiin ylhäältä alaspäin. (Harraf et al. 2015, 681-682; Sommer 2019, 21-22; Dikert et al. 2016, 92-96 ) Esimerkiksi PwC kehitti asiakaspalvelukeskukselleen täysin oman, modulaarisen yksikkönsä. Yrityksen muita osastoja rohkaistiin hyödyntämään kyseisen yksikön palveluja ja yhteistyötä, mutta sitä ei vaadittu. Ketterään asiakaspalveluyksikköön palkattiin motivoituneita, laajaa osaamista omaavia työntekijöitä, yksikölle annettiin vaadittavat resurssit, sitä tuettiin jatkuvaan oppimiseen sekä uuden, ketterämmän toimintakulttuurin omaksumiseen. Näin ketteryys tuotiin osaksi organisaatiota pienin askelin, ja vähitellen ketterämpi organisaatiokulttuuri ja toimintatavat jalkautuvat osaksi koko organisaatiota. (Magistretti et al. 2019)

Yrityksen laajuus ja suuri organisaatio eivät ole ylitsepäsemättömiä esteitä ketteryyden tavoittelussa. Suuryritykset, kuten esimerkiksi Microsoft, Ericsson sekä Amazon ovat onnistuneet muuttamaan hierrakkeisista, byrokraattisista organisaatioista ketteriksi, muutosta vaaliviksi organisaatioiksi (Denning 2016b; Paasivaara & Lassenius 2019). Näiden onnistuneiden organisaatiomuutosten taustalla ovat olleet niin ketterä ajattelutapa,

kokonaisvaltainen lähestymistapa niin osastojen kuin kommunikoinninkin suhteen eli ylhäältä-alas että alhaalta-ylöspäin, virheistä oppiminen sekä toimintatapojen mukauttaminen omaan organisaatioon sopiviksi. (Denning 2016b, 9-10)

Ketterissä organisaatioissa kommunikoidaan monimuotoisesti yhdistäen niin ylhäältä-alas, alhaalta-ylös, kuin myös horisontaalista kommunikointia tehokkaasti ja avoimesti (Harraf et al. 2015, 681-682; Sommer 2019, 21-22; Worley, Williams & Lawler 2016, 80-81; Cram 2019, 8; Dikert et al. 2016, 94). Ylhäältä alaspäin kommunikoinnin on todettu olevan yksi suurimmista organisaation ketteryyttä haittaavista tekijöistä, kun taas alhaalta ylöspäin kommunikointi sekä horisontaalinen kommunikointi edistävät ketteryyttä. Horisontaalinen kommunikointi edistää eri toimintojen välistä tiedon jakamista, sekä minimoi tehokkaasti toistoa ja tiedon päällekkäisyyttä. (Harraf et al. 2015, 681-682)

Ketterät organisaatiot eivät kuitenkaan ole rakenteeltaan tai hierarkialtaan täysin tasaisia tai ei-hierarkkisia. Vaikka ketterissä organisaatioissa päätöksenteko onkin tyypillisesti jakautunut alemmille organisaatiotasolle, se kuitenkin kumpuaa vahvasta strategisesta johtamisesta. Johdolla on tärkeä rooli organisaation suunnan määrittämisessä ja suorituskyvyn seuraamisessa. (Denning 2016a, 6-7; Harraf et al. 2015, 680; Naslund & Kale 2020, 494; Dikert et al. 2016, 99) Muutokset johdetaan tyypillisesti organisaatioissa ylhäältä alaspäin, mutta niitä voidaan johtaa myös alhaalta ylöspäin. Ylhäältä alaspäin johdetut muutokset kohtaavat usein muutosvastarintaa, kun taas alhaalta ylöspäin johdetut muutokset eivät yleensä ole linjassa ylemmän tason strategian kanssa. Ketterissä organisaatioissa strategia luodaan yhteistyössä johdon ja työntekijöiden kanssa. Muutoksesta puhutaan avoimesti, ja työntekijät ovat osa sitä, eivätkä sen kohteena. (Sommer 2019, 21-22) Strateginen suunta ja suunnitelma implementoidaan yleensä ylhäältä alaspäin, mutta havaintojen ja muutosideoiden suunta pitäisi olla alhaalta ylöspäin. Ilman joustavuutta ja ketteryyttä työntekijät keskittyvät vain asetettuihin tavoitteisiin ja budjetteihin, ennemmin kuin pohtivat tekevätkö he oikeita asioita oikeaan aikaan. (Worley et al. 2016, 80-81) Ketterät organisaatiot pystyvät reagoimaan nopeastikin, mutta toisaalta ne tietävät myös milloin ei tarvitse reagoida. Johtajuuden tehtävänä on määritellä myös ne tilanteet, joissa ”business as usual” on sopivin tapa toimia. (Harraf et al. 2015, 680)

Ketterän organisaatorakenteen tärkeä piirre on yhteinen johtajuus ja identiteetti, joka korostaa yksilöllisen johtajuuden sijaan johtamista koko organisaation kyvykkyytenä ja kapasiteettina. Yhteinen johtajuus ja kollektiivinen identiteetti tukevat ketterän organisaation laajaa rakennetta jakamalla informaatiota ja valtaa läpi organisaation, jolloin organisaatio voi reagoida nopeasti ja tehokkaasti. Kun organisaatio osallistaa enemmän ihmisiä päätöksentekoon, se kehittää samalla kaikkien työntekijöiden johtamistaitoja. Yhteisen johtajuuden suurin hyöty on sen tukiessa organisaation muutoskyvykkyyttä. Muutokset, joita johdetaan yksittäisten johtajien toimesta, eivät ole kestäviä vaan erittäin hauraita. (Worley & Lawler 2010, 196-197; Holbeche 2019, 136) Ketterissä organisaatioissa organisaatorakenne mahdollistaa avoimen kommunikoinnin, tiedon jakamisen sekä päätöksenteon hajauttamisen kautta havainnointia ja sen pohjalta reagointia optimaalisella tavalla (Harraf et al. 2015, 681-682).

Ketterän organisaation mallia tai rakennetta ei voida vain ottaa käyttöön, vaan ajatuksena on pikemminkin olla ketterä, kuin harjoittaa ketteryyttä (Denning 2016b, 11; Worley et al. 2016; Sommer 2019). Pienien, tehokkaiden tiimien nähtiin pitkään olevan vastaus ketteryyden saavuttamiseen. Asiakaskeskeisyys on kuitenkin ketteryyden ydin ja päämäärä, sillä se toimii tiimien ja organisaatorakenteen pohjana, ja selittää miksi organisaatiot toimivat pienissä tiimeissä, mutta vuorovaikutteisena verkostona. Asiakaskeskeisyys ja tiimien hyödyntäminen eivät kuitenkaan pitkällä aikavälillä hyödytä organisaatiota, jos se ei pysty kokonaisvaltaisesti muuttamaan koko organisaatiota ketteräksi. (Denning 2016a, 7)

### 3.4 Ketteryydellä tavoiteltavia hyötyjä

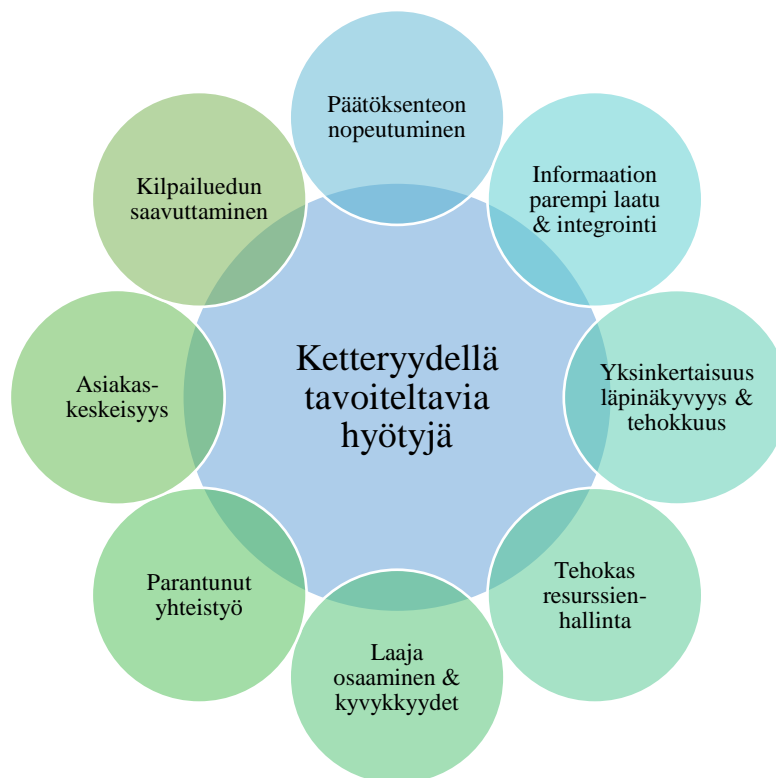
Ketteryyden määritelmät ja ketterän organisaation perustekijät antavat viitteitä siitä, mitä organisaatiot pyrkivät saavuttamaan ketterämmän toiminnan avulla. Kilpailuedun tavoittelu nopeamman havainnoinnin ja reagoinnin kautta sekä asiakaskeskeisyys ovat yleisimpiä ketteryydellä tavoiteltavia hyötyjä (Worley et al. 2016, Nafei 2016; Cegarra-Navarro, Soto-Acosta & Wensley 2016; Kettunen et al. 2021). Tarkemmin ketteryydellä tavoitellaan usein juuri tuottavuuden ja tehokkuuden kasvua (Oracle 2017, 20; Digital.ai 2020, 9; Kettunen et al. 2021, 46), sillä organisaation ketteryydellä on havaittu olevan positiivinen vaikutus

organisaation suorituskykyyn (Cegarra-Navarro et al. 2016, 1544-1545; Cram 2019, 8-9; Denning 2019, 3). Yhtä lailla tavoiteltujen hyötyjen joukossa on myös tiimien parantunut työmoraali (Digital.ai 2020, 10) ja sitä kautta organisaatiokulttuurin kehittäminen (Harraf et al. 2015, 678; Ebert & Paasivaara 2017, 102-103; George et al. 2018, 257-258; Van Oijen & Verbeeten 2020, 17; Iivari & Iivari 2011).

Huolimatta kasvavasta määrästä empiirisiä tutkimuksia liittyen ketteriin organisaatiomuutoksiin, tieteelliset tutkimukset niin ketteryydellä tavoiteltavista hyödyistä kuin myös siihen liittyvistä haasteista ovat edelleen suhteellisen vähäisiä (Hoda et al. 2017, 60; Abrahamsson et al. 2009, 283-284; Papadakis & Tsironis 2018, 744-755). Laannin et al. (2011) tekemällä laajalla kyselytutkimuksella pyrittiin tunnistamaan niitä hyötyjä, joita ketteryydellä odotetaan saavuttavan. Tutkimuksen mukaan ketterien toimintaperiaatteiden laajempi käyttöönotto lisäsi tyytyväisyyttä, tehokkuuden tunnetta, laatua ja läpinäkyvyyttä sekä virheiden aikaisempaa havainnointia. (Laanti et al. 2011, 276) Ebertin ja Paasivaaran (2017, 101-102) mukaan ketteryyden avulla saavutettuja hyötyjä ovat myös parantunut läpinäkyvyys globaalissa, hajautuneessa organisaatiossa, parempi yhteistyö ja synkronointi tiimien kesken sekä parantunut itseohjautuvuus.

Taloulosaston ketteryydellä tavoiteltavat hyödyt liittyvät usein tehokkuuteen ja informaatioon vaikuttavuuteen. Organisaatiot etsivät jatkuvasti keinoja parantaa laskentatoimen tehokkuutta standardisoimalla järjestelmiä ja uudelleensijoittelemalla työtehtäviä. Laskentatoimen tavoitteena on myös tuottaa parempaa informaatiota; informaation luotettavuus on ensiarvoisen tärkeää, mutta tämän lisäksi sen tulisi tuottaa yhä enemmän vahvoja analyysejä. Kaikki tämä tähtää siihen, että taloulosaston toiminnalla olisi suurempi vaikutus liiketoimintaan ja sen tukemiseen. Kun taloulosaston toimintaa on automatisoitu tarpeeksi pitkälle, toiminnasta on vaikea löytää enää tehostettavaa. Tällöin tärkeää onkin se, kuinka paljon laskentatoimesta voidaan saada lisäarvoa funktiona. Kyky hyödyntää tätä ominaisuutta ketterästi riippuu siitä, kuinka hyvin talouden ammattilaisten osaamista pystytään kehittämään, ja kuinka hyvin monimuotoisien tiimien toisiaan täydentävää osaamista hyödynnetään. (Oracle 2017, 20-21)

Ketteryydellä tavoitellut hyödyt näyttävät usein liittyvän juuri ihmisten osaamisen laajentumiseen ja suurempaan vastuullisuuteen, prosessien ja toimintojen integroimiseen ja näin parempaan ja oikea-aikaisempaan informaatioon ja yhteistyöhön sekä tehokkaaseen resurssienhallintaan. Nämä tekijät puolestaan johtavat päätöksenteon nopeutumiseen, ja sitä kautta nopeampaan havainnointiin ja reagointiin. Kuvassa 3 esitetään tiivistetysti tutkimuskirjallisuudesta esiin nousseita ketteryydellä tavoiteltavia hyötyjä.



Kuva 3. Yhteenvedo ketteryydellä tavoiteltavista hyödyistä.

Ketteryyden mukanaan tuomia hyötyjä on myös pystyttävä konkreettisesti mittaamaan, jotta ketteryydestä voidaan todistaa olevan hyötyä (Cram 2019, 11-12). Gregory et al. (2016, 96) mukaan on tärkeää, että ketteryyden avulla saavutettua arvoa mitataan nimenomaan liiketoiminnan näkökulmasta. Laannin et al. (2011, 276) mukaan yksi syy ketteryyteen liittyvien empiiristen tutkimusten puutteeseen on juurikin ketteryyden mittaamisen vaikeus. Yrityksillä ei useinkaan ole verrattavissa olevaa dataa ajalta ennen ketterien menetelmien hyödyntämistä ja sen jälkeen, kun ne on otettu käyttöön.



### 3.5 Ketteryyteen liittyviä haasteita

Merkittävimpiä haasteita ketteryyteen liittyen ovat erilaiset organisaationaaliset tekijät, kuten hierarkkinen johtaminen sekä organisaatorakenteet, sillä ne ovat usein täysi vastakohta ketterille toimintatavoille ja ajattelutavalle (Naslund & Kale 2020, Worley et al. 2016, Gregory et al. 2016; Oracle 2017, 22; Birkinshaw 2018, 40). Varsinkin suurilla, vakiintuneilla yhtiöillä on usein hyvin perinteiset toimintatavat, jotka vastustavat ketterien ja joustavien toimintatapojen vakiinnuttamista (Magistretti et al. 2019, 35). Jäykät ja monimutkaiset organisaatorakenteet johtavat usein siihen, että tietoa pidetään siiloissa. Varsinkin teollisuuden aloilla juuri organisaatorakenteen on koettu olevan suurin haaste ketteryyden saavuttamisessa, ja varsinkin talousosastoilla on vaikeuksia saada tarvitsemaansa tietoa oikeaan aikaan. (Dikert et al. 2016, 98; Oracle 2017, 22-24)

Jos ketteriä menetelmiä kuitenkin hyödynnetään hierarkkisissa, suurissa organisaatioissa, toimintatapoja usein sovelletaan ja yhdistellään omiin tarpeisiin sopiviksi, mikä puolestaan johtaa siihen, että kehitystoimenpiteistä tulee yllättävän raskaita. Tällöin tavoitellusta ketteryydestä menetetään jo alkuvaiheessa iso osa. (Iivari & Iivari 2011, 517) Ketteryyttä tavoiteltaessa olisi tärkeää määrittää yksi lähestymistapa. Toisaalta, juuri tiimien itseohjautuvuus johtaa väistämättä siihen, että organisaatioissa on erilaisia toimintatapoja. Usein myös erilaiset menetelmät sopivat paremmin toisiin projekteihin kuin toisiin, samoin kuin eri osastoille; esimerkiksi talousosaston ketteryys tarkoittaa hyvinkin eri asioita kuin kehitysosaston ketteryys. (Dikert et al. 2016, 105) Ongelmaksi voi muodostua myös se, että ketteryyden voidaan ymmärtää tarkoittavan monia eri asioita. Sen voidaan ajatella esimerkiksi harhaanjohtavasti tarkoittavan dokumentoinnin ja suunnitelmien sekä hierarkian kokonaisvaltaista puuttumista. Ketteryyteen liittyy usein myös turhia odotuksia, varsinkin jos ketteryydellä tavoiteltavia hyötyjä, tavoitteita ja toimintatapoja ei ole selkeästi kommunikoitu. (Gregory et al. 2016, 96; Cram 2019, 8-9,11-12; Digital.ai 2020, 14; Dikert et al. 2016, 102; Ebert & Paasivaara 2017, 101) Ketteryyden peruseriaatteisiin kuuluu laaja ja avoin kommunikointi, jonka avulla organisaatio pystyy tehokkaasti jakamaan tietoa. Ketteryyttä esiteltäessä läpiväkyvä kommunikointi niin prosessista kohti ketteryyttä kuin myös sen tavoitteista auttaa muutoksen toteuttamisessa tehokkaalla tavalla, sekä hälventää ihmisten epäilyjä muutoksen tarpeellisuudesta. (Dikert et al. 2016, 102)

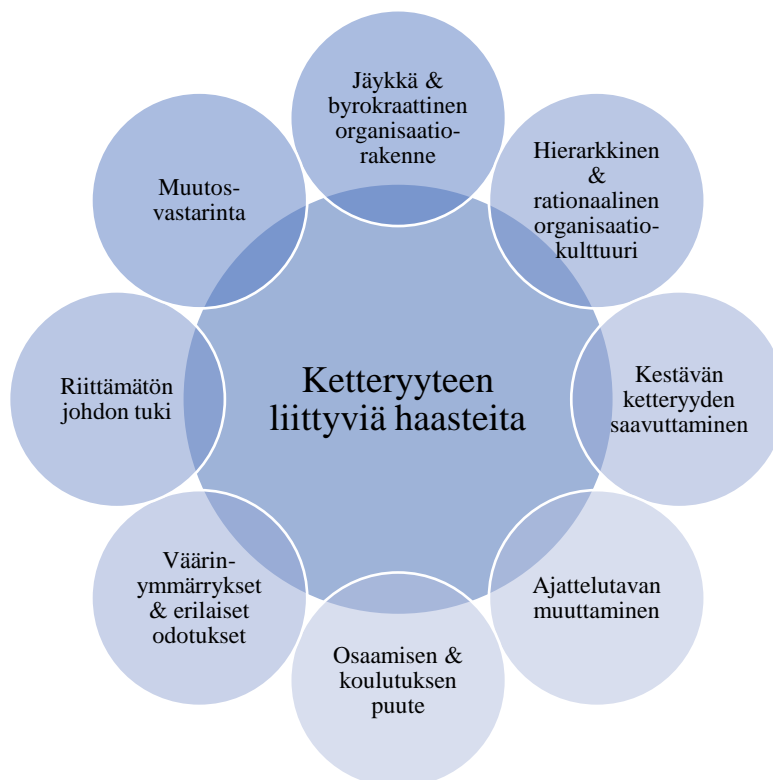
Vaikka ketterät toimintatavat lähtevät usein liikkeelle pienistä tiimeistä, on johdon tuki yksi tärkeimmistä ketteryyden mahdollistavista tekijöistä (Digital.ai 2020, 14; Dikert et al. 2016, 99, 101, Elbert & Paasivaara 2017, 101; Holbeche 2019, 136; Birkinshaw 2018, 41; Cram 2019, 8). Varsinkin muutoksen pysyvyyden varmistamiseksi johdon tuki on ensiarvoisen tärkeää, sillä johtajat voivat omalla toiminnallaan poistaa tiettyjä ketteryyteen liittyviä esteitä. Jos muutoksesta puhutaan, mutta sitä ei todellisuudessa mahdollisteta, työntekijöiden motivaatio muutokseen osallistumiseen ja sen mahdollistamiseen voi olla huono. (Dikert et al. 2016, 99)

Johdon tukeen liittyen Dikert et al. (2016, 105) sekä Birkinshaw (2018, 41) muistuttavat kuitenkin, että vaikka johdon tuen merkitystä ketteryyden mahdollistajana korostetaan, niin samaan aikaan on muistettava, että ketteruus pohjautuu nimenomaan ruohonjuuritason toimintaan. Johdon tuki ketteryyden mahdollistajana kiteytyy siihen, että johtamisen avulla voidaan luoda olosuhteet ketterämmälle toiminnalle, mikä tarkoittaa yhteisen johtamiskulttuurin luomista (Holbeche 2019, 136). Ketterän organisaation johtamisen kulmakivi on sopiva suhde aktiivista johtamista sekä tiimien ja yksilöiden itsenäisyyttä - muutokset vaativat taustalleen tukijoita johtoryhmästä alimmille organisaatiotasolle asti (Birkinshaw 2018, 41; Cram 2019, 8). Talousosaston osalta muutos kohti ketteryyttä vaatii sitoutumista niin talousosaston, kuin myös liiketoiminnan henkilöiltä, sillä talousosaston ketteruus tarkoittaa pohjimmiltaan juuri yhteistyötä liiketoiminnan henkilöiden kanssa. Alussa muutoksen tärkeyttä on helpoin tuoda esiin konkreettisilla esimerkeillä siitä, miten talousosasto voi myötävaikuttaa toiminnallaan myös itse liiketoimintaan. (Oracle 2017, 44-45)

Kaikkiin organisaatiossa tapahtuviin muutoksiin liittyy yleensä muutosvastarintaa, ja se nähdään myös ketteryyden osalta usein haasteena (Ebert & Paasivaara 2017, 101; Harraf et al. 2015, 681-682; Sommer 2019, 21; Digita 2020, 14; Dikert et al. 2016; 92-96). Ketteryyden peruseriaatteita implementoidaan yleensä sen vuoksi, että vanhoissa toimintatavoissa on jotain parannettavaa. Näin ollen muutosprosessissa eteen tulee väistämättä ongelmia, jotka eivät välttämättä liity ketteryyteen itsessään, vaan ketterät toimintatavat ovat vain tuoneet nämä ongelmat esille. Uusia toimintatapoja ei tulisi siis

itsessään syyllistää mahdollisista ongelmista. (Dikert et al. 2016, 101) Muutosvastarinnasta puhutaan usein negatiiviseen sävyyn, mutta se voi olla myös arvokas voimavara muutoksen toteuttamisessa, jos sitä osataan hyödyntää oikealla tavalla (Ford & Ford 2010).

Ketterät menetelmät ja arvot ovat epäsopivimpia korkeasti hierarkkisten organisaatorakenteiden- ja kulttuurien kanssa (Iivari & Iivari 2011, 517). Usein ketteryyden tavoittelussa vaikeinta on juuri organisaatiokulttuurin sekä ajattelutavan muuttaminen (Harraf et al. 2015, 678; Gregory et al. 2016, 96; Dikert et al. 2016, 103) – toisin sanoen kestävä ketteryyden saavuttaminen (Gregory et al. 2016, 96). Ketteryys ei ole vain tietyn menetelmän tai työkalun käyttöä, vaan kaiken ydin on ketterä ajattelumaailma ja jatkuvan parantamisen periaate. Ketteryyttä ei tulisi nähdä toimintatapana, joka voidaan muotoilla operatiiviseksi ohjeeksi, vaan kykyä havainnoida ja ymmärtää toimintaympäristöä, ja myös reagoida, uudella tavalla (Denning 2016b, 13; Ebert & Paasivaara 2017, 101). Tutkimuskirjallisuudesta esiin nousseet haasteet on esitetty tiivistetysti kuvassa 4.



Kuva 4. Yhteenveto ketteryyteen liittyvistä haasteista.

## 4 Tutkimusmenetelmä ja -aineisto

Tässä luvussa siirrytään käsittelemään tutkimuksen empiiristä osuutta. Ensin esitellään lyhyesti tapausorganisaatio ja tutkimuskohteena toimiva liiketoimintayksikkö. Tämän jälkeen siirrytään käsittelemään tarkemmin valittua tutkimusmenetelmää sekä aineiston keruuta. Lopuksi siirrytään käsittelemään työn empiirisen osion toteutusta sekä tutkimusaineiston analysointia.

### 4.1 Tutkimuskohteen kuvaus

Tapausorganisaatio on suuri, kansainvälisillä markkinoilla toimiva teollisuuskonserni. Tutkimuskohteena toimii yksi tapausorganisaation liiketoimintayksiköistä, ja sen controlling -toiminto. Liiketoimintayksikön controlling -tiimi on vastuussa liiketoimintayksikön sisäisestä johdon laskentatoimesta, ja ulkoinen johdon laskentatoimi toteutetaan omana, erillisenä toimintonaan. Liiketoimintayksikön controlling -toiminto on myös osa divisioonan laajempaa talousosastoa, joka palvelee kaikkia liiketoimintayksiköitä talouden eri osaluokkien osalta. Liiketoimintayksiköitä palvelee myös ulkoistettu taloushallinnon palvelukeskus, jossa käsitellään muun muassa ostolaskuja sekä osittain muuta rutiiniraportointia.

Tapausorganisaatiossa on tällä hetkellä meneillään suuria muutosprojekteja niin organisatorillisesti kuin liiketoiminnallisestikin, ja ajoituksellisesti tutkimus sopii hyvin tämänhetkiseen tilanteeseen. Käynnissä on tapausorganisaation divisioonan eriyttäminen hallinnollisesti muista divisioonista, mikä puolestaan luo mahdollisuuksia myös liiketoimintayksikön sisäisen johdon laskentatoimen tulevaisuuden roolin pohtimiseen. Tapausorganisaation divisioonan on jatkossa tarkoitus olla ketterämpi reagoimaan muutoksiin ilman jäykähköä organisaatiomallia, ja näin ollen on perusteltua ja mielekästä tutkia, miten tapausorganisaation liiketoimintayksikön controlling -toimintoa voitaisiin kehittää liiketoimintakeskeisempään suuntaan hyödyntämällä ketterän organisaation perusajatuksia.

## 4.2 Tutkimusmenetelmä ja aineiston keruu

Tutkimus on luonteeltaan kvalitatiivinen eli laadullinen tutkimus, joka on toteutettu tapaustutkimuksena. Laadullisella tutkimuksella pyritään ymmärtämään ja tulkitsemaan tutkittavaa ilmiötä mahdollisimman syvällisesti (Eriksson & Kovalainen 2008, 4), ja sen tarkoituksena on muodostaa kokonaisvaltainen kuva tutkittavasta ilmiöstä hyödyntäen tarkoituksenmukaisesti valittua kohdejoukkoa (Hirsjärvi et al. 2009, 164). Kohdejoukko on tärkeää valita niin, että se koostuu ihmisistä, jotka tietävät tutkittavasta ilmiöstä mahdollisimman paljon, ja joilla on omakohtaista kokemusta asiasta. Koska laadullisessa tutkimuksessa ei pyritä tilastollisiin yleistyksiin, myös pienemmät otokset sopivat hyvin tutkimuksen luonteeseen ja tarkoitukseen. (Tuomi & Sarajärvi 2009, 85) Laadulliselle tutkimukselle on ominaista, että tutkittavat muuttujat ovat hyvin riippuvaisia toisistaan sekä luonteeltaan vaikeasti mitattavia ja monimutkaisia, minkä vuoksi määrällisen eli kvantitatiivisen tutkimuksen menetelmien hyödyntäminen on hankalaa. (Hirsjärvi et al. 2009, 161)

Johdon laskentatoimen laadullisen tutkimuksen voidaan nähdä olevan tärkeää, sillä laadullinen tutkimus tarjoaa mahdollisuuden tutkia asioita oppikirjojen ulkopuolelta, luoden laajemman ja yksityiskohtaisemman kuvauksen johdon laskentatoimesta ilmiönä. Laadullisen tutkimuksen tavoitteena on tarkastella kriittisesti johdon laskentatoimen käytäntöjä ja pyrkiä näin parantamaan johdon laskentatoimen tasoa. (Vaivio 2008, 65) Näin ollen laadullinen tutkimusote sopii hyvin tähän tutkimukseen, kun tarkoituksena on tutkia miten johdon laskentatoimen roolia voitaisiin kehittää tapausyrityksessä liiketoimintaorientoituneempaan suuntaan keskittymällä ketteryiden perustekijöihin. Kvantitatiivisia menetelmiä hyödyntämällä ei olisi mahdollista saavuttaa yhtä hyviä tuloksia tämän tutkimuksen kannalta, eikä myöskään vastata työn tutkimuskysymyksiin.

Tutkimuksen tiedonhankinnan strategiana on käytetty tapaustutkimusta. Tapaustutkimuksella pyritään saamaan tutkittavasta ilmiöstä hyvin yksityiskohtaista tietoa yksittäisten, toisiinsa liittyvien tapausten avulla (Hirsjärvi et al. 2009, 134-135). Tapaustutkimus sopii hyvin kehittyvien ja uusien ilmiöiden tutkimiseen, ja sitä

hyödynnetäänkin usein liiketaloustieteellisissä tutkimuksissa kun halutaan tutkia johdon laskentatoimea sen organisaation kontekstissa. Tapaustutkimus sopii erityisen hyvin myös tutkimuksiin, joissa tutkitaan esimerkiksi yrityksen tiettyä toimintoa tai prosessia. (Lillis & Mundy 2005, 120-121; Koskinen et al. 2005, 154, 157) Usein tapaustutkimuksessa tutkittava tapaus on jokin yritys tai sen tulosityksikkö (Gillham 2000, 1), kuten tässä tutkimuksessa tapausorganisaation liiketoimintayksikön controlling -toiminto. Johdon laskentatoimen roolimuuutos ei itsessään ole kovin tuore ilmiö, vaikkakin se on edelleen hyvin ajankohtainen. Johdon laskentatoimen ketteryys sen sijaan on verrattain tuore ilmiö tutkimuksellisesti, mikä puoltaa tapaustutkimuksen valintaa tiedonhankinnan strategiaksi.

Tapaustutkimuksen aineistonkeruumenetelmäksi valikoitui haastattelu. Tapaustutkimuksessa voidaan hyödyntää erilaisia aineistonhankintamenetelmiä, kuten esimerkiksi havainnointia, haastatteluja sekä erilaisia kyselyjä. Tapaustutkimuksissa on tyypillistä, että tutkimuskysymykset pohjautuvat jo olemassa olevaan teoriaan ja tutkimuskysymyksiin vastataan laadullisen aineiston avulla. (Eisenhardt & Graebner 2007, 28) Haastattelu on tiedonkeruumenetelmänä hyvin joustava, sillä haastattelijalla on mahdollisuus esittää lisäkysymyksiä sekä tarkentavia kysymyksiä, jolloin tutkittavasta ilmiöstä saadaan syvällistä tietoa ja voidaan välttyä turhilta väärinymmärryksiltä (Hirsjärvi et al. 2009, 205; Hirsjärvi & Hurme 2001, 34; Tuomi & Sarajärvi 2009, 73). Haastattelu on tehokas menetelmä, kun halutaan tutkia mitä haastateltavat ajattelevat tutkittavasta ilmiöstä, ja miten he sen kokevat (Hirsjärvi et al. 2009, 204-205). Tutkimuksen kohteena olevan liiketoimintayksikön controlling -toiminnon kehittämisen tutkimiseen haastattelu sopii menetelmänä hyvin, koska tutkimuksessa halutaan nimenomaan haastatella liiketoimintayksikön controlling tiimin työntekijöitä, sekä tärkeimpien sidosryhmien edustajia, ja tätä kautta saada kartoitettua toiminnon nykytilannetta ja kehitysideoita ketteryyden perustekijöiden valossa.

Tutkimuksessa käytettiin alkutilanteen kartoittamiseksi hyödyksi myös yrityksessä aikaisemmin tehtyjä haastatteluja ja kyselyjä johdon laskentatoimen muuttuvasta roolista, sen lisäksi että asiaa käytiin myös lyhyesti läpi haastattelun ensimmäisenä teemana. Lisäksi aineistonkeruumenetelmänä hyödynnettiin osittain myös havainnointia, sillä tutkija oli

töissä määräaikaissa työsuhteessa tapausorganisaatioissa, ja näin ollen tutkijalle on muodostunut kattavahko kuva kyseisen yksikön controllingin toimintatavoista. Havainnointi on yksi laadullisessa tutkimuksessa käytettävistä tiedonkeruumenetelmistä, ja usein havainnoinnin ja esimerkiksi haastattelujen yhdistäminen aineistonkeruumenetelmänä on järkevää. Havainnoinnin avulla voidaan kytkeä muilla aineistonkeruumenetelmillä saatuja tietoja paremmin niiden oikeaan kontekstiin sekä monipuolistaa tutkittavasta ilmiöstä haluttavaa tietoa. Havainnointi on myös hyvin perusteltu tiedonhankintamenetelmä, jos tutkittavasta ilmiöstä ei tiedetä paljoa, jolloin esimerkiksi haastattelukysymysten laatiminen voi osoittautua hankalaksi. (Tuomi & Sarajärvi 2009, 81) Havainnoinnin etuna voidaan nähdä se, että se kertoo mitä todella tapahtuu - havainnoinnin avulla saadaan selville, toimivatko ihmiset todella kuten he sanovat toimivansa (Hirsjärvi et al. 2009, 212).

Haastattelumenetelmänä tutkimuksessa käytettiin puolistrukturoitua haastattelua. Puolistrukturoidulle haastattelulle on ominaista, että haastattelukysymykset ja aihepiiri on määritelty etukäteen teorian pohjalta, jonka vuoksi sitä kutsutaan myös teemahaastatteluksi (Tuomi & Sarajärvi 2009, 75). Teemahaastattelussa edetään etukäteen määriteltyjen keskeisten teemojen ja niihin liittyvien tarkentavien kysymysten avulla, ja haastateltavat saavat vastata kysymyksiin ilman valmiita vastausvaihtoehtoja. Esitettävien kysymysten järjestystä ja jopa muotoa voidaan vaihdella tarpeen mukaan, mutta teemat ovat kaikille haastateltaville samat. (Hirsjärvi & Hurme 2001, 47) Teemahaastattelun tarkoituksena on siis tuottaa tietoa tiettyihin teemoihin liittyen, ja parhaimmillaan haastateltavavalle voi tulla mieleen aihetta täydentäviä kysymyksiä. Tämän tutkimuksen kannalta puolistrukturoitu haastattelumenetelmä koettiin hyödyllisimmäksi, sillä teemoittain jaetut kysymykset varmistivat tiedon saannin teorian muodostamalta alueelta, mutta samaan aikaan mahdollistivat myös vapaan keskustelun teemojen ympärillä. Varsinkin ketterä organisaatio on käsitteenä suhteellisen uusi ja näin ollen aineistonkeruumenetelmän joustavuus edesauttaa kaiken olennaisen tiedon selville saamista ilmiötä tutkittaessa.

Haastattelulomake on jaettu kolmeen eri teemaan perustuen tutkimuskirjallisuudesta esille nousseisiin keskeisimpiin tekijöihin (kts. liitteet 1,2 ja 3). Ensimmäinen teema käsittelee johdon laskentatoimen muuttuvaa roolia, sekä sen taustalla vaikuttavia keskeisimpiä

tekijöitä. Sen tarkoituksena on muodostaa käsitys siitä, minkälaisena haastateltavat näkevät liiketoimintayksikön controllingin roolin, mitä tekijöitä he näkevät tapausorganisaatiossa johdon laskentatoimen muutoksen taustalla ja millaisena he näkevät tulevaisuuden johdon laskentatoimen tapausyrityksessä. Toisessa teemassa siirrytään käsittelemään ketteryyttä yleisesti, ja kartoitetaan haastateltavien käsityksiä ketteryydestä, sekä siitä minkälaisista tekijöistä he kokevat ketteryuden muodostuvan. Teeman tarkoituksena on yhdistää johdon laskentatoimen muutoksen teoria sekä ketterän organisaation teoria, ja tutkia niiden mahdollisia yhtymäkohtia. Viimeisessä, kolmannessa teemassa käsitellään ketteryuden kolmea perustekijää: asiakaskeskeisyyttä ja arvon tuottamista, tiimiä sekä organisaatorakennetta. Teeman avulla on tarkoitus selvittää, miten kyseisten perustekijöiden koetaan toteutuvan tällä hetkellä yksikön controlling -toiminnon osalta, ja tämän pohjalta pyritään hahmottamaan mahdollisia kehityskohteita.

#### 4.3 Tutkimusaineiston keruu ja esittely

Tutkimusaineisto koostuu kymmenestä haastattelusta tapausyrityksessä. Haastateltavista neljä ovat (tai ovat olleet) liiketoimintayksikön controlling tiimin työntekijöitä. Yksikön controlling -tiimin jäsenillä voidaan nähdä olevan paras näkemys siitä, miten ketteryuden perustekijät toteutuvat heidän toiminnassaan, ja näin ollen heidän haastattelunsa luovat tutkimuksen pohjan ketteryuden perustekijöiden suhteen. Tutkimuksessa haastateltiin myös neljää divisioonan talousosaston toimihenkilöä, jotka tekevät paljon yhteistyötä liiketoimintayksikön controllingin kanssa. Divisioonan taloushenkilöiden haastatteluiden tavoitteena oli selvittää, miten he näkevät ketteryuden liiketoimintayksikön controllingin kannalta, sekä myös sitä minkälaisia haasteita ketteryuteen mahdollisesti liittyy. Tutkimuksessa haastateltiin myös kahta tuotannon edustajaa, joiden kanssa yksikön controlling tekee tiivistä yhteistyötä, sekä liiketoimintayksikön johtoa. Näiden kolmen haastattelun tavoitteena oli muodostaa kuva siitä, miten nämä sidosryhmät kokevat yksikön controllingin toiminnan tukevan ketteryuden perustekijöitä heidän näkökulmastaan. Tuotannon edustajia haluttiin haastatella tutkimukseen, koska heidän näkemyksensä ja kokemuksensa on hyvin keskeisessä roolissa tutkimuksen kannalta, kun tutkimuksen tavoitteena on tutkia miten yksikön controlling -tiimin yhteistyötä nimenoman tuotannon osastojen kanssa voitaisiin kehittää.



Vaikka haastateltavat jakaantuvat edellä esitetyn mukaan kolmeen eri ryhmään, haastattelun teemat olivat silti kaikille haastateltaville samat, mutta kysymysten muotoilua, määrää ja järjestystä muutettiin kullekin ryhmälle sopivaksi. Esimerkiksi ketteryuden perustekijöiden osalta kysymykset ovat hyvinkin yksityiskohtaisia yksikön controlling tiimin jäsenille, mutta tuotannon haastatteluissa ketteryuden perustekijöitä tarkasteltiin yhteistyön näkökulmasta. Jokaisen ryhmän haastatteluissa korostui siis se, mistä näkökulmasta asioita tarkasteltiin. Tutkimukseen haluttiin sisällyttää myös näiden muiden sidosryhmien haastatteluja, sillä näiden sidosryhmien haastattelujen koettiin lisäävän merkittävästi ymmärrystä aiheesta. Haastateltavien ja haastattelujen taustatiedot on koottu taulukkoon 1.

Taulukko 1. Tiedot haastateltavista ja haastatteluista

Haastateltava	Ammattinimike	Haastattelun kesto
Haastateltava 1 (H1)	Käyttövarmuuspäällikkö	40 min.
Haastateltava 2 (H2)	Liiketoimintayksikön controller	55 min.
Haastateltava 3 (H3)	Controller	1h 20 min.
Haastateltava 4 (H4)	Investointi- ja suunnittelupäällikkö	55 min.
Haastateltava 5 (H5)	Controller	45 min.
Haastateltava 6 (H6)	Business Controller (divisioona)	60 min.
Haastateltava 7 (H7)	Liiketoimintayksikön johtaja	45 min.
Haastateltava 8 (H8)	Business Controller, Director (divisioona)	50 min.
Haastateltava 9 (H9)	Business Controller, Director (divisioona)	1h 10min.
Haastateltava 10 (H10)	Controller (divisioona)	55 min.

Haastattelut toteutettiin kesän 2021 aikana. Haastattelut toteutettiin yksilöhaastatteluina Teamsin kautta, ja kaikki haastattelut nauhoitettiin haastateltavien annettua tähän luvan. Tämä mahdollisti tutkijan keskittymisen haastattelutilanteeseen paremmin, sekä hyvin vuorovaikutteisen keskustelun haastateltavan kanssa. Haastattelujen kesto vaihteli 40 minuutista reiluun tuntiin. Haastattelurunko lähetettiin kaikille haastateltaville etukäteen, ja näin he saivat halutessaan etukäteen tutustua teemoihin ja kysymyksiin. Haastattelut etenivät haastattelurungon mukaisesti, mutta usein keskustelu haastateltavan kanssa eteni hyvin luonnollisesti tietyn teeman ympärillä, jolloin kaikkia haastattelukysymyksiä ei tarvinnut esittää. Usein haastateltavien vastauksista heräsi lisäkysymyksiä, mikä taas osaltaan tuotti hyvin mielenkiintoisia keskusteluja.

Haastateltavien nimiä ei tuoda työssä esille, kuten ei myöskään tapausorganisaatiota. Näin suojattiin tapausyrityksen ja haastateltavien anonyymiteettiä, ja tutkijan ja haastateltavien sekä yrityksen välisestä suhteesta pyrittiin rakentamaan mahdollisimman luottamuksellinen. Haastateltavien nimikkeitä on myös hieman muokattu, jotta niistä ei voisi tarkasti päätellä kenestä henkilöstä puhutaan. Haastateltavilla oli mahdollisuus missä tahansa tutkimuksen vaiheessa vetäytyä tutkimuksesta, jos he näin halusivat. Näin toimimalla pyrittiin vahvistamaan tutkijan ja haastateltavan välistä suhdetta niin, että haastateltava vastaisi esitettyihin kysymyksiin mahdollisimman avoimesti ja totuudenmukaisesti ilman pelkoa siitä, että hänen vastauksensa voitaisiin identifioida. Tutkimus myös lähetettiin kaikille haastatelluille sen valmistuttua, ja haastateltavilla oli mahdollisuus tarkistaa esimerkiksi työhön sisällytetyjä sitaatteja. Osa tutkimukseen haastateltavista henkilöistä oli tutkijalle entuudestaan tuttuja johtuen tutkijan työhistoriasta tapausorganisaatiossa. Tutkimuksen kannalta tämä voidaan nähdä sekä etuna että mahdollisena riskinä. Etuna voidaan nähdä se, että tutkijan ja haastateltavan tuntiessa toisensa, haastateltava saattaa avoimemmin kertoa mielipiteitään ja kokemuksiaan. Toisaalta, tutkijan on oltava tarkkana ettei hän omalla toiminnallaan johdattele haastateltavia. Tutkijan tulisi pystyä suhtautumaan tutkimukseen ulkopuolisena, objektiivisena henkilönä, eikä antaa omien mielipiteidensä tai kokemusiansa johdatella tutkimusta (Hirsjärvi et al. 2009, 309-310).

#### 4.4 Tutkimusaineiston analysointi

Tutkimusaineiston analysointi aloitettiin kuuntelemalla nauhoitetut haastattelut ja litteroimalla ne sanatarkasti tekstimuotoon. Varsinaisessa aineiston analysoinnissa hyödynnettiin sisällönanalyysiä sekä teemoittelua. Sisällönanalyysi on yksi laadullisen tutkimuksen perusanalyysimenetelmistä, jonka avulla kerättyä aineistoa voidaan muokata tiiviseen muotoon ja käsitellä tutkimuskysymyksen kannalta oleellisia asioita. Sisällönanalyysissä aineistoa voidaan varsinaisessa analyysivaiheessa luokitella, teemoitella tai tyypitellä riippuen tutkimuksesta. (Tuomi & Sarajärvi 2009, 91-93) Teemoittelulla tarkoitetaan sitä, että tarkastellaan aineistosta esiin nousevia toistuvia piirteitä. Jos haastattelut on toteutettu teemahaastatteluina, kuten tässä tutkimuksessa, asiat pohjautuvat jo lähtökohtaisesti tiettyihin teemoihin. On kuitenkin yleistä, että esiin nousee myös muita mielenkiintoisia teemoja alkuperäisten teemojen lisäksi. (Hirsjärvi & Hurme 2001, 173)

Teemoittelussa aineisto pilkotaan ikäänkuin osiin ja tämän jälkeen aineistoa aletaan koota tutkimuksen kannalta tärkeiden teemojen alle. Tämän avulla aineistosta pyritään etsimään vastauksia asetettuun tutkimusongelmaan (Eskola & Suoranta 2008, 175-176), ja toisaalta karsimaan pois tietoa, joka ei ole tutkimuksen kannalta oleellista (Tuomi & Sarajärvi 2009, 92).

Aineiston analysointi aloitettiin kokonaisuudessaan vasta, kun kaikki haastattelut oli suoritettu. Suoritetut haastattelut kuitenkin litteroitiin mahdollisimman nopeasti kunkin haastattelun tekemisen jälkeen, jotta havainnot haastatteluista olivat vielä tuoreena muistissa. Haastattelut suoritettiin noin kuukauden ajanjakson aikana, ja haastattelut jakautuivat suurimmalta osin tämän ajanjakson alku- ja loppupäihin. Tämänkaltainen lähestymistapa mahdollisti haastattelukysymysten muokkaamisen tutkimuksen edetessä, ja joitakin muokkauksia haastattelurunkoon tehtiinkin parin ensimmäisen haastattelun jälkeen. Jotta aineistossa olevat havainnot voidaan erottaa tutkimuksen tuloksista, tarvitaan selkeä ja tarkoituksenmukainen tutkimusmetodi. Metodin on tärkeää olla yhdenmukainen niin aineiston, kuin myös tutkimuksen teoreettisen viitekehyksen kanssa. (Alasuutari 2011, 82) Sisällönanalyysin ja teemoittelun koettiin sopivan parhaiten tutkimuksen analysointimetodiksi, sillä aineisto on hankittu teemahaastattelujen avulla, ja näin ollen myös aineiston käsittely teemoittain on järkevää.

Aineiston käsittely aloitettiin niin, että kaikkien haastateltavien vastaukset kasattiin yhteen teemoittain. Jo tässä vaiheessa vastauksista jätettiin pois asioita, jotka eivät tutkimuksen kannalta olleet relevantteja. Kun haastateltavien vastaukset oli kasattu yhteen eri teemojen alle, vastauksista alettiin etsiä yhteneväisyyksiä, sekä myös esiin tulevia eroavaisuuksia. Joissakin teemoissa vastauksia oli helpoin käsitellä yhtenäisenä kappaleena, sillä usein haastateltavien vastaukset vastasivat useampaankin kysymykseen kerralla. Joissakin teemoissa vastauksia värikoodattiin sen mukaan, mihin teemassa käsiteltyyn kysymykseen ne selkeästi vastasivat. Vaikka vastauksia käsiteltiin pääsääntöisesti teemoittain, usein tiettyyn teemaan liittyvää tietoa saattoi tulla esiin myös jonkun toisen teeman kohdalla, ja tällöin vastaus pyrittiin tuomaan esiin aina sen teeman kohdalla, johon se parhaiten sopi.

## 5 Kohti ketterää johdon laskentatoimea tapausorganisaatiossa

Tässä luvussa siirrytään käsittelemään tutkimuksen empiirisen osuuden tuloksia. Tulokset käydään läpi noudattaen haastattelurungon mukaista teemoittelua. Ensimmäisenä teemana käsitellään lyhyesti johdon laskentatoimen muutosta, jonka jälkeen siirrytään käsittelemään ketteryyttä yleisesti. Tämän jälkeen siirrytään tutkimuksen varsinaiseen pääteemaan eli ketteryyden perustekijöihin, joita ovat asiakaskeskeisyys, tiimi sekä organisaatorakenne. Tutkimustulosten joukossa esitetään myös suoria lainauksia haastatteluaineistosta, joilla pyritään havainnollistamaan tarkemmin haastateltavien näkemyksiä ja mielipiteitä. Aineisto litteroitiin sanasta sanaan, mutta tuloksia esitellessä haastateltavien vastauksia muokattiin tarvittaessa ymmärrettävämpään muotoon, kuten poistamalla ylimääräisiä puhekielisiä sanoja kuten *niinkun* ja *että*. Tutkimustuloksia esitellessä pois jätettyjä kohtia kuvataan kahdella ajatusviivalla (- -). Haastateltavista käytetään lainauksissa lyhenteitä H1 – H10.

### 5.1 Johdon laskentatoimen muutos

Haastatteluiden ensimmäiseksi teemaksi valikoitui tutkielman teoreettisessa viitekehyksessäkin ensin käsitelty johdon laskentatoimen muutos. Ensimmäisen teeman alle koottujen haastattelukysymysten tarkoituksena oli selvittää, miten haastateltavien mielestä johdon laskentatoimen rooli on mahdollisesti organisaatiossa muuttunut, minkälaisia tekijöitä muutoksen taustalla on ollut sekä myös sitä, miten muutos on suhteutunut siihen mitä on esitetty. Haastattelukysymysten lisäksi tämän teeman pohjustuksessa käytettiin apuna tapausorganisaatiossa aikaisemmin toteutettuja haastatteluja sekä kyselyjä, jotka on toteutettu osana divisioonan talousosaston uuden strategian luontia. Nämä loivat pohjaa tutkimuksen toteuttamiselle. Tämän teeman käsittely on hieman suppeampi suhteessa muihin teemoihin, sillä tämä teema ei varsinaisesti ollut tutkimuksen ydinaluetta, mutta sen mukanaolo on tärkeää aiheen syvällisen ymmärtämisen vuoksi. Tämän vuoksi tässä alaluvussa ei esitetä suoria lainauksia haastatteluaineistosta.

Kaikki haastateltavat olivat yhtä mieltä siitä, että liiketoimintayksikön controllingin rooli on tapausorganisaatiossa kehittynyt vuosien saatossa. Rutiinitehtäviä ja -raportointia on siirretty palvelukeskuksiin ja manuaaliset kirjaukset ovat vähentyneet huomattavasti. Toisaalta, vaikka paljon erilaisia rutiinitehtäviä on jäänyt pois controllerin työkuvasta, tilalle on puolestaan tullut muita tehtäviä, jotka eivät kuitenkaan varsinaisesti ole business controlling tehtäviä. Tehtävänkuvan koetaan siis pikemminkin monipuolistuneen. Tapausorganisaatiossa johdon laskentatoimen muutoksen voidaan todeta alkaneen noin kymmenisen vuotta sitten, kun kirjanpito keskitettiin siitä vastaavalle osastolle sekä laskunkäsittely keskitettiin palvelukeskuksiin.

Johdon laskentatoimen roolimuuotos nähdään pitkänä, jatkuvana prosessina, mutta tästä huolimatta useimpien haastateltavien mukaan muutos ei ole toteutunut niin laaja-alaisesti kuin on odotettu. Syinä nähtiin esimerkiksi edellisten suurien organisaatiomuutosten aikaan se, että uusista organisaatioista ja rakenteista tehtiin hyvin jäykkiä. Usein muutokset ovat myös kohdanneet haasteita sen suhteen, että työtehtävien siirtäminen palvelukeskuksiin tai niiden automatisoiminen on ollut monimutkaisempaa kuin mitä on odotettu. Eri toimintayksiköillä on hyvin erilaisia toimintatapoja, ja tämä hankaloittaa työtehtävien harmonisointia. Myös muutosvastarintaa on havaittavissa, sillä varsinkin talousosaston toiminta voidaan nähdä hyvin perinteisenä. Työntekijöillä on usein omat tapansa tehdä asioita, ja usein ei olla kovin halukkaita muuttamaan omia toimintatapoja. Jotta liiketoimintayksikön controlling voisi siirtyä raportoivasta, raamit täyttävästä työstä innovatiiviseen ja kehittävään rooliin, controllereilta vaaditaan paljon muutoshalukkuutta ja omaa aktiivisuutta.

Johdon laskentatoimen roolimuuotuksesta on tapausorganisaatiossa puhuttu hyvin pitkään, ja kaikki ovat sitä mieltä, että liiketoimintayksikön controllingin tulevaisuuden rooli on olla nimenomaan business partner tuotannolle. Liiketoimintayksikön controllingin sekä divisioonan talousosaston haastateltavien keskuudessa muutoksesta on puhuttu paljon, mutta tuotannon haastateltavat eivät tällaista muutosta tunnista. He tosin mainitsivat usein keskustelleensa samaisesta aiheesta, mutta varsinaista roolimuuotosta ei heidän mukaansa ole tunnistettavissa. Toisaalta, todennäköisesti roolimuuotosta on tapahtunut ja tapahtuu koko

ajan, mutta siitä ei vain puhuta liiketoimintayksikössä näillä termeillä. Toisaalta, muutama haastateltavista toi esille, että yhteistyö controllingin kanssa pohjautuu suurimmalta osin erilaisiin raportteihin, eikä hän tunnistanut yhteistyössä liiketoimintayksikön controllingin kehittämiseen liittyvää näkökulmaa. Useinkin kyllä puhutaan juuri tästä, että controllingin roolin tulisi olla vähemmän raportointipainotteinen, mutta itse muutosta tämän suhteen ei juurikaan koeta tapahtuneen. Sinäänsähän ei ole merkitystä mistä on puhuttu ja mistä ei, vaan lopulta toimintatavat ja käytännöt ratkaisevat. Toiminnan kehittämisen kannalta voisi kuitenkin olla hyvä, että roolimutosta ikäänkuin markkinoitaisiin aktiivisemmin myös tuotannon puolelle.

Johdon laskentatoimen roolimutoksen taustalla vaikuttavista tekijöistä haastateltavat nostivat useimmiten esiin digitalisaation ja sen luomat mahdollisuudet. Toisaalta tapausorganisaatiossa koetaan kuitenkin myös, että digitalisaation hyödyntäminen ei vielä ole sillä tasolla kuin millä sen odotettaisiin olevan. Hyvin usein tuodaan esiin rutiinitehtävien automatisoinnin olevan edellytys sille, että controllingin roolia voitaisiin muuttaa liiketoimintapainotteisempaan suuntaan. Aika on ehkä kuitenkin myös tapausorganisaatiossa näyttänyt sen, että pelkkä tukeutuminen siihen, että joskus päästään tällaiseen tilanteeseen, ei enää riitä. Varsinkin isossa organisaatiossa johdon laskentatoimen työtehtävien automatisointi vie aikaa, ja yksittäiset projektitkin kestävät usein vuosia.

Yhteenvedona voidaan siis todeta, että liiketoimintayksikön controllingin osalta roolimutoksen on todettu jääneen tapausorganisaatiossa hieman puolitiehen. Siitä on kyllä puhuttu ja muutoksiakin on tapahtunut, mutta usein keskustelu päättyy siihen, että ensin meidän täytyy harmonisoida ja automatisoida nämä prosessit, jotta meillä on aikaa business controllingille. Jos tapausorganisaatiossa jäädään ikäänkuin odottamaan sitä aikaa, kun heillä vihdoon on aikaa liiketoimintalähtöisemmälle business controllingille, niin voi olla että sitä aikaa ei koskaan tule. Muuttuvassa toimintaympäristössä kaikki on mahdollista, ja johdon laskentatoimen ammattilaisten tulisi itse myös ottaa vastuuta siitä, mihin suuntaan he haluavat toimintaa viedä.

## 5.2 Ketterä organisaatio ja ketteryys yleisesti

Haastatteluiden toiseksi teemaksi valikoitui ketteryys ja ketterä organisaatio. Teemaan liittyvät kysymykset käsittelevät sitä, miten haastateltavat kokevat ketteryyden; mitä se heille tarkoittaa ja minkälaisista tekijöistä se heidän mielestään koostuu. Teeman avulla pyrittiin selvittämään haastateltavien näkemyksiä siitä, näkevätkö he ketteryyden organisaation kannalta tärkeänä menestystekijänä ja toisaalta, miten he näkevät ketteryyden mahdollisesti voivan edesauttaa johdon laskentatoimen roolimutosta tapausorganisaatiossa. Teeman avulla pyrittiin myös kartoittamaan ketteryydellä tavoiteltavia hyötyjä sekä siihen liittyviä haasteita.

### ***Ketterän organisaation ja ketteryyden määritelmä:***

Haastateltaville ei kerrottu etukäteen ketterän organisaation tai ketteryyden määritelmää, mutta haastattelutilanteessa tutkija oli valmis kertomaan haastateltaville heidän näin halutessaan, mitä tutkielmassa ketteryydellä ja ketterällä organisaatiolla tarkoitetaan. Näin toimittiin sen takia, että tutkijan ei haluttu liikaa johdattelevan haastateltavien vastauksia etukäteen, vaan teeman tarkoituksena oli nimenomaan kartoittaa, miten haastateltavat itse mieltävät ketteryyden ja ketterän organisaation terminä. Haastateltavien näkemykset ketteryyteen liittyen olivat hyvin samankaltaisia kuin mitä työn teoriaosuudessa esitetään. Tämä havainto kertoo siitä, että vaikka ketteryyttä ei terminä ole tapausorganisaatiossa mitenkään kovin virallisesti tuotu esille, haastateltavilla on hyvinkin kattava käsitys siitä, mitä ketteryys on ja mitä sillä tarkoitetaan.

Haastateltaville tuli ketteryydestä mieleen joustavuus, nopeus ja muutos. Ketterän organisaation kuvailtiin kykenevän reagoimaan muutoksiin nopeasti, ja näin mukauttamaan toimintaansa aina tarvittaessa. Vaikka haastateltavien näkemykset ketterästä organisaatiosta ja ketteryydestä olivat hyvinkin yhteneväisiä, osalle termi oli selkeästi tutumpi kuin toisille. Nämä henkilöt olivat usein juuri liiketoiminnan henkilöitä, johtotehtävissä tai divisoonan

talousosastolla työskenteleviä. Ketteryyden mainittiin myös olevan hyvin trendinomainen termi tällä hetkellä, mikä kertoo osaltaan ilmiön tuoreudesta.

” *Ketterästä tuli ensimmäisenä mieleen joustava. Et se organisaatio on joustava kaikin puolin, suuntaan ja toiseen.* ” (H5)

” *Ensimmäisenä tulee tietenkin mieleen, että pystytään reagoimaan nopeasti silloin, kun tulee jotain muutoksia tai poikkeuksellista esiin. Et rutiinit ei ole sillä tavalla haittaamassa. Et jotenki tämmönen nopea vastaaminen haasteisiin ja muutoksiin.* ” (H6)

” *Jotenkin aina, kun kuulee sanan ketterä, se on ihana ja jotenkin tosi raflaava. Ketterästähän tulee mieleen monia asioita, ensimmäisenä ehkä nopea, mutta myös muutos. Ketterä organisaatio tarkoittaa minun mielestä sitä, että pystytään tehokkaasti vastaamaan esimerkiksi niihin tulevaisuuden muutoksiin.* ” (H10)

Muutamat haastateltavista toivat esiin myös sen, miten ketteryys omalta osaltaan linkittyy vahvasti juuri muutokseen. Muutos on ainut pysyvä asia, ja tähän ollaan tapausorganisaatiossa hyvin tottuneita, ja se tuotiin myös haastatteluissa usein esille.

” *Siihenhän myö ollaa totuttu, et kaikkihan muuttuu koko ajan ja sit myö vaan aina mukautetaa sitä omaa toimintaa sillee, että selvitää sitte. Mut et on totuttu siihen et pitää sopeutuu.* ” (H3)

” *Muutos jo itsessään on jatkuvaa, sehän ei tapahdu vaan ensi kuussa tai ensi kvartaalilla, vaan muutoskin muuttuu. Kun vertaa siihen, mitä se on ollut aikaisemmin. Kokonaisvaltaista ja koko ajan, osa päivittäistä, se on jopa rutiini. Niin hullulta kuin se kuulostaakin. Mun mielestä muutos on jo rutiini, se ei tapahdu vaan joskus, vaan se menee koko ajan.* ” (H10)

Tapausorganisaatiossa on haastateltavien mukaan koko ajan meneillään pienempiä ja suurempia muutoksia, ja näihin muutoksiin täytyy vain aina sopeutua parhaalla mahdollisella tavalla. Yksi haastateltavista toi esiin myös sen, miten itse muutoskin on muuttunut – enää ei, ainakaan pitäisi, elää muutoksesta seuraavaan, vaan muutoksen itsessään tulisi olla jo rutiini. Muiden haastateltavien puhuessa muutoksesta he usein korostivat juuri sitä, että aina on muutoksia joihin tulee sopeutua, mutta itse muutoksen



luomisesta tai sen mahdollistamisesta ei niinkään puhuttu. Muutoksen ikään kuin oletetaan olevan ulkoapäin annettu toimintaohje, eikä niinkään jotain sellaista, jote tulisi itse toteuttaa. Muutoksesta puhutaan kyllä paljon, mutta konkreettiset toimenpiteet jäävät usein puuttumaan.

***Mistä ketteryys koostuu:***

Hyvin monen haastateltavan mielestä ketterä organisaatio tarkoittaa pohjimmiltaan sitä, että organisaatiotasot ovat matalia ja vastuuta on jaettu alemmille organisaatiotasoilte asti. Näin organisaatio voi nopeastikin tehdä päätöksiä ja mukauttaa toimintaansa. Jos tehtäviä päätöksiä täytyy aina kysyä ja varmistella esimiehiltä, organisaatiolla ei ole mahdollisuutta reagoida nopeasti. Ketteryys ei ole vain johtajien ja esimiesten toimintaa, vaan ketterässä organisaatiossa keskiössä ovat työntekijät ja se, että eri osastot toimivat saumattomassa yhteistyössä keskenään.

*” Kaikki pelaa. Se on ketteryyttä. Ensinnäkin organisaatiotaso on matala, ei ole monia kerroksia, kaikil on selkeät vastuut ja kaikil on yhteiset tavoitteet, yhteinen päämäärä. Jokainen ottaa vastuun ja toimii kohti näitä tavoitteita - - siten, että se priorisoi ja joustaa, termillä kaikki pelaa. Eli tää ei oo liiketoimintayksikön johtajan ja tuontantojohtajan, ei controllerin, vaan tää on myös työntekijöiden vastuu. Ja se mitä tää tarkoittaa käytännössä, et päätöksenteko viedään niin alas kuin mahdollista kaikissa tilanteissa. Silloin päästään ketteriin ja nopeisiin ratkaisuihin erilaisissa asioissa, ei tarvi odottaa mitään byrokratiaa. ” (H7)*

Ketteryyden kuvailtiin myös pohjimmiltaan perustuvan siihen, että yksilöt tietävät oman työnsä merkityksen, ja ymmärtävät myös osansa osana suurempaa kokonaisuutta. Toiminta ei voi olla ketterää, jos työntekijöillä ei ole käsitystä siitä, mitä heidän tulisi tehdä. Ketteryyttä on myös hyvin vaikea käytännössä toteuttaa, jos työntekijöillä ei ole riittävää osaamista, sillä pohjimmiltaan ketteryys tarkoittaa sitä, että tehdään oikeita asioita. Jotta tiedetään mitkä asiat ovat näitä oikeita asioita, työntekijällä tulisi olla hyvin laaja ymmärrys omasta toimenkuvastaan sekä yrityksen liiketoiminnasta ja prosesseista.

*” Mun mielest ketterä toiminta on se - - että se yksilö kuka sitä tekee ymmärtää sen kokonaisuuden: missä viitekehyksessä se tekee, ja mikä se sen laatikko on missä se tekee niitä töitä. Et se osaa itse tehdä niitä päätöksiä, et mikä on tärkeää ja se ymmärtää, et jos se jotain lukua vaikka - - syöttää, niin se ymmärtää sen, et mihin se menee ja että se on järkevää. Että sitä ei valtaa se tunne, et onks tällä tarvetta.” (H4)*

Haastateltavien vastauksissa korostui myös organisaatiokulttuurin merkitys ketteryyden mahdollistavana tekijänä.

*” Se organisaatio ja ne henkilöt pitää olla semmosii luonteeltaan, jotka on nimenomaa semmosii, et ideoi uusia asioita ja vie siel niit eteenpäin enemmän. Se aktiivisuus on tietyst henkilöist itestää kiinni. Ehkä semmonen analysoiva ajattelutapa - - sitä pitää tietyl taval kehittää ainaki jos mietitää meidän nykyt organisaatioo. ” (H2)*

*” Jos sen jotenkin kiteyttää, niin et on olemassa semmonen kulttuuri ja semmoset ihmiset, jotka on avoimia muutokselle ja kokoajan pyrkii muuttumaan ja kehittymään. ” (H8)*

Tärkeintä on, että organisaation kaikki osat toimivat yhteen, ja avoin kulttuuri kannustaa jatkuvaan oppimiseen ja kokeilemiseen. Jotta tällainen organisaatiokulttuuri saadaan aikaan, ihmisten täytyy voida myös luottaa siihen, että heitä kuunnellaan ja tuetaan. Ketteryyden koettiin vahvasti pohjautuvan juuri organisaatiokulttuuriin, ja tapausorganisaatioissa tämänhetkinen organisaatiokulttuuri nähtiin hyvin merkittävänä ketteryyttä edistävänä tekijänä. Myös johdon rooli tällaisen organisaatiokulttuurin mahdollistamisessa ja tukemisessa tuotiin esille.

### ***Ketteryys keskeisenä menestystekijänä:***

Kaikkien haastateltavien mielestä ketteryys on keskeinen menestystekijä koko yrityksen kannalta. Ketteryys koettiin tärkeäksi tekijäksi alati muuttuvassa toimintaympäristössä, sillä se omalta osaltaan mahdollistaa nopeaa reagointia muutoksiin, ja näin edesauttaa organisaation toiminnan sujuvuutta. Tänä päivänä myös ne toimialat, jotka ovat aikaisemmin olleet hyvinkin vakaita, ovat muuttumassa toimintaympäristön muutoksen vuoksi. Vain harvoilla yrityksillä on varaa pitäytyä vanhoissa, hierarkkisissa toimintatavoissa.

*” Varmast on, ihan ilman muuta. Jos se on sillee, et sul on se ylärekisteri täytetty porukal, et siel kysytää yksinkertast asiaa monelt ihmiselt, nii kylhän se halvaannuttaa sen päätöksenteon. Ja sit se ketkä niit päätöksii odottaa ja ketkä niit asioit toteuttaa, ni nehän turhautuu, ja kohta niilt menee kaikki into siihe tekemisee. ” (H1)*

*” Kylhän tää tuntuu ajatuksena siltä, et ketteryys on semmonen asia, mikä yrityksellä pitäis olla ihan toimialasta riippumatta. ” (H6)*

Ketteryys tunnistettiin siis hyvin selkeästi keskeiseksi menestystekijäksi koko yrityksen kannalta, mutta kun asiaa pohdittiin controllingin näkökulmasta, vastaukset olivat epävarmempia. Tämä kertoo todennäköisesti siitä, että talousosaston ketteryys on terminä melko uusi. Talousosaston muutostarve kyllä tunnustetaan, mutta silti talousosasto nähdään hyvinkin perinteisenä toimintona. Ketteryyden liittäminen talousosaston toimintaan tuntuu ehkä jokseenkin vieraalta, vaikka toisaalta sen merkitys tulevaisuuden kannalta kuitenkin tunnustetaan hyvin. Kysyttäessä pitäisikö haastateltavien mielestä controllingin olla toiminnan ketteryyden suhteen edelläkävijä, toiset olivat selkeästi sitä mieltä, että sen pitäisi olla edelläkävijä, kun taas toiset olivat sitä mieltä, että sen ketteryyden tulisi olla seurausta muun organisaation ketteryydestä. Controllingin ketteryys ei kuitenkaan voi olla erillistä suhteessa muuhun organisaatioon, sillä koko organisaation ketteryys pohjautuu kaikkien, eikä pelkästään yhden osaston toimintaan. Näin ollen muiden osastojen ketterät toimintatavat voivat myös osaltaan edesauttaa controllingin toiminnan ketteryyttä, ja toisinpäin.

*” Kyl mä menisin tän jälkimmäisen vaihtoehdon mukaan että [controllingin ketteryys on seurausta muun organisaation ketteryydestä]. ” (H5)*

*” Kyllä mun mielestä kannattais tavotella ihan talousosastolla itekin sitä ketteryyttä, eikä vaan seurata perässä. Aina parempi jos on askeleen edellä. Kyllä loppujen lopuks on todella paljon tietoa siellä talousosastolla yleensäki koko liiketoimintayksikön kaikesta toiminnasta - - Niin kylhän sitä pitäis pystyä hyödyntämään paremmin siellä. ” (H6)*

*” On tärkeää mun mielestä ja toisaalta liittyy mielestäni myös siihen businesspartner-näkökulmaan myös, menee käsi kädessä ja niillä on selvästi yhteys. ” (H10)*

Eräs haastateltavista toi hyvin esiin sen, miten juuri controlling -tiimi voisi omalla toiminnallaan edesauttaa ymmärtämään ketteryuden peruseriaatteita ja ketterämpien toimintatapojen käyttöä yhdessä liiketoiminnan henkilöiden kanssa.

*” No ilman muuta. Et ku just mietitää näitä projekteja, että nää kehityshankkeet ei oo liian isoja ja yritetään löytää ne parhaat osat. Siis sen jälkeen kun kehitetään omat talousprosesit, mutta myös kun yritetään kehittää sitä businesta. Eli business partnereiden kanssa kun yhdessä mieltii projekteja, et controlleri voi myös myydä tätä ketteryys-idea ja menetelmiä myös bisnekselle, jos ne ei itse oo vielä omaksunut sitä työskentelytapaa. ” (H9)*

Controllingin toiminta on sidoksissa käytännössä kaikkeen mitä liiketoimintayksikössä tapahtuu, ja näin ollen sen toiminnalla on merkittävä vaikutus laajasti organisaatiossa. Ulkopuolisen näkökulmasta liiketoimintayksikön controllingin toiminta linkitetään usein vain talousasioihin, mutta controlling toimii myös yksikön eräänlaisena single point of contactina, kuten eräs haastateltavista asian ilmaisi. Näin ollen controlling on halunnut toiminnallaan viestittää sitä, että heihin voi aina ottaa yhteyttä ja he auttavat parhaan kykynsä mukaan, vaikka asia ei varsinaisesti heille kuuluisikaan. Tämäkin seikka osaltaan puoltaa sitä, että liiketoimintayksikön controllingilla voi olla merkittävä rooli koko tapausorganisaation ketteryyden edistämässä.

#### ***Ketteryydellä saavutettavia hyötyjä:***

Ketteryydellä saavutettavia hyötyjä ovat haastateltavien mielestä nopeampi tiedonkulku ja päätöksenteko, ja tätä kautta nopeampi reagoiminen toimintaympäristössä tapahtuviin muutoksiin. Ketteryyden avulla toivottaisiin myös ylipäättään voivan kehittää työntekijöiden ajattelutapaa uudenlaiseen suuntaan: työntekijöiden tulisi itse olla aktiivisia toiminnan kehittämisessä. Toisaalta, eräs haastateltavista toi esille myös, miten organisaation tulisi omalta osaltaan edistää ketteryyttä ja tuoda esiin siihen liittyviä ideoita siksi, että jokaisen ei tarvitsisi itse pohtia kehityskohtia. Ajatuksena olisi siis enemmänkin se, että ketterä ajattelutapa olisi niin itsestäänselvyys kaikille, ettei tarvitsisi erikseen pohtia mitä seuraavaksi kehitettäisiin, vaan kehitysajatuksia syntyisi rutiinitehtävien lomassa, ja niitä voitaisiin myös heti lähteä toteuttamaan. Myös tuottavuutta ja tehokkuutta kuvailtiin

tärkeiksi saavutettaviksi hyödyiksi. Tehokkuuden kautta päästäisiin myös siihen, että työ tuntuisi mielekkäämmältä, kun aikaa voitaisiin käyttää arvoa tuottaviin toimintoihin pelkän raportoinnin sijaan. Työn mielekkyys linkittyy hyvin pitkälti siihen, kuinka paljon tiimin jäsenet kokevat, että heillä on vaikutusvaltaa omiin työtehtäviinsä, ja siihen miten niitä toteutetaan.

” *Nimenomaan se, että asiat etenee nopeasti ja me saadaan sitä dataa ja myös saadaa se näkemys siitä et tehtiiks me oikeita asioita. Et jos myö jotain asioit aina vuos odotetaa et joku muutos tehää ja sit taas seurataa vuos, ni eihän siinä nyt ihan hirveesti tapahu sitte mitään.*” (H1)

” *Kyl se varmaan tuottavuutta, sellast et saatais enemmän aikaseks, jos ei ois niin kiire. Ja sit sellast mielekkyyttä, koska se on tosi raskasta semmonen, että ei saa muutettuu jotain asiaa, vaan sitä varten että järjestelmät ei taivu tai, että se ei kuulu jonkun toimenkuvaan. Sellanen on ihan tosi turhauttavaa - - . Ja sithän, meil ei oo mahollisuutta hirveest sellasee et kokeillaa, tiiätkö, et jos miettii jotain tapaa et toimiskohan tää, nii eipä meil oo hirveest mahollisuuksii kokeilla ja erehtyy.*” (H3)

Ketteryyteen liittyvien hyötyjen ei ole ehkä nähty liittyvän varsinaisesti controllingin toimintaan, kuten eräs haastateltavista toi esiin.

” *Se on osa sitä, siel on monta muuta asiaa. Se on vaan yks muitten mukana se ketteryys - - Jos on pelkästää sellanen organisaatio tai henkilö, niin tarvittaa monii muitakin ominaisuuksia. - - Ei se välttämättä vaikeeta oo, siin ei oo ehkä niit hyötyi nähty niin kauheen [selkeästi] - - ”* (H2)

Ketteryyden ja ketterien toimintatapojen implementointia ei välttämättä ole nähty hankalana, mutta ketteryyden tuomia hyötyjä ei ole vielä ajateltu laajasti controllingin kannalta. Toiset haastateltavista toivat esiin myös näkemyksen siitä, miten ketteryyskään ei ole ratkaisu kaikkeen - se on vain yksi osatekijä toiminnan kehittämisessä. Samassa yhteydessä haastateltavat usein korostivat ketteryyden merkitystä ennenkaikkea ajattelutapana, eikä pelkästään nopeita ja tehokkaita kehitystyökaluja tarjoavana trendinä.

***Ketteryyteen liittyviä haasteita:***

Ketteryyteen liittyvistä haasteista haastateltavat nostivat useimmiten esille ihmiset ja organisaatiokulttuurin. Kuten edellä on käyty läpi, ketteryyden ajatellaan pohjautuvan tietynlaiseen ajattelutapaan, ja tämän ajattelutavan implementoiminen on kaikista haastavinta. Uusia työtapoja ja työkaluja voidaan esitellä henkilöstölle, mutta kaiken ydin on ajattelutavan muuttaminen. Myös organisaatorakenne mainittiin keskeisenä ketteryyttä hankaloittavana tekijänä. Myös perinteinen muutosjohtaminen nähtiin ketteryyteen liittyvänä haasteena. Eräs haastateltavista toi hyvin esille sen, miten muutosjohtaminen on hyvin haasteellista sellaisessa organisaatiossa, jossa työntekijät ovat olleet pitkään ja toimintatavat ovat hyvin vakiintuneita. Tällaisissa organisaatioissa muutosjohtamisella on entistä suurempi rooli. Uusien toimintatapojen ja ajattelumallien implementoiminen on usein helpompaa täysin uudessa yrityksessä tai yksikössä, sillä sille ei ole vielä muodostunut vakiintuneita tapoja, joita olisi hankala muuttaa.

*” - - se haaste tulee kuitenkin ihmisistä - - koska ketteryyshän, se ei oo semmonen yks menetelmä, se on se ajattelutapa nimenomaan. ” (H2)*

*” Tietyl taval se kulttuurimuutos on tietysti haastavaa, kun meil on kokojan tää menny pienemmäks - - ni sitte tietyllä tavalla se ihmisten kierrättäminen on ollu pikkasen haastavampaa, ja sitte ei oo saatu sanotaan, nuoria sit semmosessa ehkä riittävässä määrin sinne ja tällasta diversiteettiä. - - et sit ne haasteet tulee, se semmonen muutosvastarinta tai muutosjohtamisen haasteet tulee sitten entistä suuremmiks, kun ollaan jo vähän paikallaan siinä. ” (H8)*

Eräs haastateltavista toi myös esiin sen, miten tärkeää on se tapa, millä uudet ideat esitellään. Trenditermit, kuten ketteryys, luovat usein ihmisille tiettyjä mielikuvia ja odotuksia. Usein ihmiset kavahtavat kuullessaan jälleen uuden termin, joka tarkoittaa jälleen uusia projekteja ja toimintatapoja. Tärkeämpää olisi termiin keskittymisen sijaan asettaa toiminnalle tietty punainen lanka, ja seurata tätä. Tässä tutkimuksessa se tarkoittaa nimenomaan ketteryyden perustekijöiden tarkastelemista, eikä itse ketteryys -termiä sinäänsä. Muutamat haastateltavista toivat myös esiin sen, että on metodologia kehittämisen taustalla mikä vain,

niin tärkeää on se, että toiminnan kehittämistä viedään eteenpäin prosessinomaisesti ja selkeästi, jotta muutoksilla voitaisiin saavuttaa haluttuja hyötyjä.

***Johdon laskentatoimen roolimutoksen edistäminen ketteryyden avulla:***

Teeman tavoitteena oli myös tutkia, voitaisiinko johdon laskentatoimen roolimutosta edesauttaa ketteryyden avulla. Kaikki haastateltavat olivat sitä mieltä, että ketteryys voisi auttaa tämän roolimutoksen eteenpäin viemisessä, mutta tarkemmin pohtiessaan myös selkeästi ymmärsivät käytännön toteuttamisen olevan haastavaa. Kokonaisuudessaan ketteryyden ajateltiin vievän johdon laskentatoimen roolimutosta eteenpäin, sillä ketterämpien toimintatapojen tulisi ainakin pohjautua siihen, että kokonaisymmärrys liiketoiminnasta paranee ja näin ollen myös toimintaa voidaan kehittää ketterämmin. Eli johdon laskentatoimen roolimutoksen edistämässä ketteryydellä on tärkeä rooli nimenomaan sitä kautta, että se parantaa yhteistyötä ja myös ymmärrystä eri osastojen välillä. Liiketoimintayksikön controllingin ketteryyden kehittämisessä avainasemassa ovat myös liiketoiminnan henkilöt, sillä pelkkä talousosaston ketteryys itsessään ei tuo yritykselle laajassa mittakaavassa pitkäaikaisia hyötyjä. Johdon laskentatoimen roolin kehittäminen vaatii tukea myös liiketoiminnan henkilöiltä, eikä pelkästään talousosastolta. Ketteryyteen liittyen korostettiin erityisesti ajattelutavan merkitystä myös johdon laskentatoimen roolimutoksen taustalla, ja juuri tästä näkökulmasta ketteryys tulisi ennenkaikkea linkittää erilaiseen ajattelutapaan, eikä niinkään välttämättä toimintatapoihin.

*” Joo, ja enkä just usko mihinkään pikavoittoihin - - et enemmän se on sitä filosofiaa. Et sit sul on niitä työkaluja millä sä teet, mut mihin ite uskon kovasti, ni sul pitää olla joku mantra mihin sä uskot, et mikä se on se perus klangi. Vaikka se, että Kennedy sano että mies kuuhun, sitä käytetään monesti esimerkkinä, mun mielest se on loistava. Kukaan ei uskonu et se on mahdollista, mut sit ku vaa sanottii kaikki tekemää sitä kohti.” (H4)*

*” No mie oikeestaan laittasin niin, että kokonaisymmärrys liiketoiminnasta paranee. Se tarkoittaa silloin kokonaisuutta, ei pelkästään yhtä osastoa, vaan se et tuotannon viimeinenkin työntekijä tietää paremmin liiketoiminnan lainalasuuksii ja controlling tietää prosessin rajoitteita. ” (H7)*

*” Varmast tommosilla ketterämmillä toimintatavoilla saadaan parannusta aikaseks, mut sitte se pitää olla se sama mindsetti myös siellä businessfunktion puolella - - et se johto myös niissä controllingin kanssa työskentelevissä funktioissa näkee asian niin. ” (H8)*

Kokonaisuudessaan voidaan todeta, että tapausorganisaatiossa ymmärretään hyvin mitä ketteryydellä tarkoitetaan, ja ajattelutavan voidaan ainakin osittain todeta tukevan ketteryyttä. Ketteryys nähdään keskeisenä menestystekijänä yrityksen sekä osittain myös controllingin kannalta, mutta toisaalta sen muistutetaan olevan vain yksi osatekijä toiminnan kehittämisessä. Ketteryys nähdään ennenkaikkea ajattelutapana, jonka avulla organisaation toimintaa voidaan kehittää. Yhtenä suurimmista hyödyistä nähdään se, että työntekijöiden kokonaisymmärrys liiketoiminnasta paranee, kun tehdään enemmän yhteistyötä.

### 5.3 Asiakaskeskeisyys ja digitalisaation rooli

Seuraavaksi siirrytään tarkastelemaan teorian pohjalta esiin nousseiden ketteryyden perustekijöiden toteutumista liiketoimintayksikön controllingissa. Teeman tarkoituksena on kokonaisuudessaan tutkia, mitkä näistä tekijöistä tällä hetkellä edistävät controllingtoiminnon ketteryyttä, ja minkä tekijöiden suhteen toiminnassa olisi kehitettävää. Näiden havaintojen pohjalta pyritään tutkimuksen lopuksi tunnistamaan kehityskohtia liiketoimintayksikön controlling toiminnon suhteen.

Ketteryyden perustekijöiden osalta ensimmäisenä käsiteltiin asiakaskeskeisyyttä sekä arvon tuottamista liiketoimintayksikön controllingin kannalta. Tarkoituksena oli tutkia, miten asiakaskeskeisyys näkyy controllingin toiminnassa eri sidosryhmien näkökulmasta, ja toisaalta miten sitä voitaisiin edelleen kehittää. Controllingin toiminnan tavoitteena on tulevaisuudessa olla liiketoimintalähtoisempää, eli tukea enemmän tuotantoa kuin erilaisia raportointivaatimuksia. Näin ollen asiakaskeskeisyydellä tarkoitetaan tässä yhteydessä juuri yhteistyötä liiketoiminnan henkilöiden kanssa. Digitalisaatio ja uudet järjestelmät voidaan nähdä controllingin kannalta keskeisenä asiakaskeskeisyyden mahdollistajana, joten teemassa käsitellään myös digitalisaatiota tästä näkökulmasta.



### ***Controllingin asiakkaat:***

Jotta asiakaskeskeisyyttä voitaisiin ymmärtää paremmin, haastateltavia pyydettiin ensin miettimään, ketkä ovat heidän näkökulmastaan liiketoimintayksikön controllingin asiakkaita. Lähes kaikki haastateltavista nostivat esiin controllingin monimuotoisen roolin liiketoimintayksikössä, mikä näkyy kattavana listana asiakkaita. Controlling nähdään hyvin tärkeänä ja keskeisenä palveluosastona, jonka toiminta linkittyy kaikkeen liiketoimintayksikössä tapahtuvaan.

*” Tuotanto organisaatiot ja ne, jotka tekee sinne firmaa sen niin sanotun liikevaihdon eli tuotannon ja sitte ne jotka sen tuotannon ylläpitämiseksi jonkunlaisii kustannuksii siel aiheuttaa. ” (H1)*

*” Miust kaikki jotka jotain kyselee, siis divisioona, group controlling, tuotanto, myynti, osto, varasto, tilastokeskus, viranomaiset - - Kaikki mahdolliset jotka nyt mielee tulee, myös ollaa palveluosasto. ” (H3)*

*” Tietenkin ne eri osastot siellä, jotka palvelevat ja kenen kanssa tehdään yhteistyötä. Sit on se divisioona ja groupin eri organisaatiot. Ja toki sit on ulkosia kontakteja. ” (H5)*

*” Kyllä ne lähimmät ja ne tärkeimmät asiakkaat on siellä liiketoimintayksikössä: liiketoimintayksikön johto, johtoryhmä, jolle pitää sitä tietoa tuottaa päätöksenteon pohjaksi ja tietenkin divisioona on sitte toinen tärkeä asiakas. Et sisäisiä asiakkaitahan mun mielestä controllingilla enimmäkseen on. ” (H6)*

Haastateltavat kokivat tuotannon ja liiketoimintayksikön johdon controllingin tärkeimpänä asiakkaana. Myös divisioona nähdään toisena tärkeänä asiakkaana, mutta sen rooli nähdään hieman toissijaisena suhteessa liiketoimintayksikön sisäisiin asiakkaisiin. Divisioona on asiakkaana tärkeä siinä suhteessa, että täytetään tietyt raportointivaatimukset oikein ja ajallaan. Lisäksi divisioonan kanssa tehdään paljon muunkinlaista yhteistyötä esimerkiksi projektien suhteen, mutta pääasiassa divisioona nähdään irrallisena tahona, jonka deadlineja ja vaatimuksia on noudatettava.

” *Divarist tulee se, että seuraava mihin keskitytään on muuttuvat kustannukset, ja sitte [liiketoimintayksikön controller] sanoo, että tätä meidän nyt täytyy viedä tonne tuotannolle, tää on tärkeä, tähän me keskitytään. Mut sit se, et kuinka paljon tuotanto tuntee tarvetta tähän projektiin, niin se on mulle pikkasen kysymysmerkki.* ” (H3)

” *Nyt en yhtäkkiä hoksaa, et tuleeko suoraan impulsiivisesti sieltä controllingista, joskus tietenkin saattaa tullakin jotain ideoita et voisko tän hoitaa näin mutta.. Niit on oikeastaan viime aikoina vähän kaiveltukin semmosia ajatuksia.* ” (H6)

Muutamit haastateltavista toivat esiin sen, että kehitysehdotukset tulevat pääasiassa divisioonalta, eivätkä niinkään liiketoimintayksiköltä ja tuotannolta itseltään. Liiketoimintayksikön controllingin toimintaa olisi kuitenkin tärkeää kehittää ensisijaisesti yhdessä tuotannon kanssa, jos siitä halutaan liiketoimintakeskeisempää.

#### ***Miten asiakaskeskeisyys näkyy controllingin toiminnassa:***

Tuotannon merkitys tärkeimpänä asiakkaana ei näy controllingin toiminnassa niin paljon kuin sen haluttaisiin näkyvän. Hyvin kuvaavaa juuri tuotannon näkökulmasta on se, että tuotannon esimiehet eivät välttämättä osaa selkeästi sanoa, mihin controlling aikaansa käyttää. Muiden osastojen on tietenkin vaikea yksityiskohtaisesti tietää, mihin toiset osastot työaikaansa käyttävät, mutta luonnollisesti he tietäisivät, jos tekisivät enemmän yhteistyötä. Myös kysymys siitä, millaista arvoa controlling toiminnallaan tuottaa nimenomaan liiketoiminnalle, oli useimmille haastateltavista hieman hankala, ja selkeitä vastauksia oli vaikea saada. Tämäkin tukee oletusta siitä, että asiakaskeskeisyys ei näy tarpeeksi tuotannolle päin. Usein controllingin toiminta keskittyy erilaisien raporttien tuottamiseen, eikä niinkään päivittäiseen yhteistyöhön tuotannon kanssa. Muutamit haastateltavista toivat myös esiin sen, miten controlling tulisi nähdä tuotannon kannalta resurssina, eikä pelkästään tukitoimintona. Controllingin tulisi olla itse myös mukana tuottamassa näitä lukuja, jotta myös näiden lukujen taakse voitaisiin nähdä paremmin, ja niitä osattaisiin analysoida paremmin.

” *Sitähän mie nyt en taas sit tiä, et mihin controlling oman aikansa käyttää, et tekeeks ne töitä liiketoimintayksikölle vai divarille vai mihin suuntaan.* ” (H1)

*” Jos mun pitäis ulkomuistista sanoo, et mitä tuotanto saa controllingilta - - niin sieltä saa kuukauden tuloksen, sieltä saa tiettyjen isojen jakeiden eurot - - sit sieltä saa näitä lajikohtasia [kulutuksia] - - sieltä saa kiinteiden budjettiin päivityksen et näkee missä mennään budjettiin nähden. Nyt mul varmaan jäi jotain pois, mut siinä se melkeen taitaa olla. - - Että sellasta muuttuvaa ja controlling-lähtöistä nii en tunnista hirveesti, että just et analysoitais jotain mitä ei oo ennen analysoitu - - Sit se on sitä et on totuttu puhumaan et nyt tehtii tämmönen tulos, ni sit se osataa aika hyvin selittää monesti. Mut tavallaa et sieltä löydettäis ne, et miten sitä tulosta voitais parantaa. ” (H4)*

*” Mut se et just, et miten nää muut myös näkee et controlling organisaatio voi olla myös resurssi. Et nää tuotanto ihmiset - - ymmärtää et voi olla hyötyä et controlling tai joku tiimiläinen tulee ohjaamaan tai keskustelemaan eri asioista. Koska on aika monia asioita miten operaattori voi vaikuttaa kannattavuuteen, mut ne ei tiedä niitä kaikkia.” (H9)*

Vain yksi haastateltavista toi keskeisesti esille ulkoisten asiakkaiden merkityksen liiketoimintayksikön controllingin kannalta, mikä oli hyvin mielenkiintoista. Muutoin ulkoisia asiakkaita ei haastateltavien vastauksissa tuotu erityisesti esille, vaikkakin muutama kyllä mainitsi heidät ohimennen. Haastateltavan mukaan myös liiketoimintayksikön controllingissa tulisi miettiä laajassa kuvassa ulkoisten asiakkaiden merkitystä, sillä heillä on lopulta yrityksen toiminnan kannalta suurin merkitys. Sisäiset asiakkaat ovat toki tärkeitä, mutta kuten haastateltava toi ilmi, heillä ei ole tosiasiallista mahdollisuutta olla käyttämättä jotain palvelua, eivätkä he voi valita ”ostamaansa” palvelua. Vaikka ulkoisia asiakkaita ei mainittukaan suurimmassa osassa haastatteluja, heidän roolinsa tuotiin kuitenkin esiin hieman sivukautta. Haastateltavien mukaan yhteistyötä esimerkiksi myynnin kanssa tulisi parantaa merkittävästi. Tämän voidaan nähdä viittaavan siihen, että ulkoisten asiakkaiden merkitys tunnistetaan myös liiketoimintayksikön controllingin kannalta, mutta käytännössä tällaisen yhteistyön toteuttaminen kuulostaa vielä melko haastavalta.

*” Tää on itseasiassa hankala kysymys, aina monta kertaahan sitä todetaan kaikenlaisia sisäisiä asiakkaita ja muuta, mutta mä oon ite tullut siihen tulokseen et näis pitäis aina miettii ulkoista asiakasta. - - Se olennainen ero siinä on, että sisäinen asiakas ei oikeestaan koskaan voi sanoo ei, tai et sen on pakko käyttää sitä - - Koska ite ku on miettiny kuitenkin et sisäinen asiakas, et eihän ne oo oikeita asiakkaita. Et sehän on vaan tapa kuvata prosessit. ” (H8)*

*” - - Sitten taas onhan liiketoimintayksikön controllerilla valtavasti inuttia myös tälläseen asiakaspuoleenkin, koska hän tuntee sen liiketoimintayksikön dynamiikan niin hyvin ja*

*hänen pitäisi myös tuntea asiakkaat. Myynti on ehdottomasti myös hänen asiakas tai sidosryhmä tai yhteistyökumppani. ” (H10)*

Keskeisimmiksi tekijöiksi controllingin liiketoimintakeskeisyyden kehittämisen kannalta esitettiin jatkuvaa yhteistyötä liiketoiminnan henkilöiden kanssa.

*” Ehkä se yhteistyö, sen pitää olla vaan sellast jatkuvaa. Ehkä koulutuksia, molemminpuolisia, et tulee sitä ymmärrystä sitten enemmän siihen toimintaan. ” (H5)*

*” Varmaan vois olla systemaattisempaa se kommunikointi. Mut sit taas ehkä tommoses pienes yksikös ei olla tehty kauheen systemaattist siint kommunikoinnist, kun on ollu jotenkin helpompi ottaa ne asiat esille silloin kun on tarve. - - silloin ku siel toimistol on istunu, ni siin voi heti mennä jonkun luo selvittää jonkun asian, kun se et pitäis varttuu sinne kolmen viikon päähän kun meil on sovittu se kiintee kuukausipalaveri - - Et sinäänsä se pitää olla sellast systemaattist, mut se systemaattinenkin pitäis olla nimenomaa ketterää ja joustavaa. ” (H2)*

Controllingin ja tuotannon välillä tehdään kyllä yhteistyötä, mutta se ei ole kovinkaan systemaattista. Toisaalta, pienessä yksikössä asioita käydään läpi usein kahvipöydässä, ja asioita on helppo käydä kysäisemässä kasvotusten. Yhteistyön tulisi olla systemaattisempaa ja jatkuvaa, mutta joustavalla tavalla. Näin sen takia, että myöskään viikottaisten kokouksien lisääminen kalenteriin ei käytännössä välttämättä lisää yhteistyötä, sillä se voi olla vain näennäistä yhteistyötä.

### ***Digitalisaation ja uusien järjestelmien merkitys controllingin arvon luomisen kannalta:***

Digitalisaation hyödyntäminen ja johdon laskentatoimen työtehtävien automatisointi nähdään hyvin tärkeänä edellytyksenä sille, että controllingilla jäisi enemmän aikaa yhteistyöhön muiden osastojen kanssa. Konkreettisesti digitalisaation hyödyntämisen ja controllingin arvonluomisen kannalta tärkeimmäksi tekijäksi koettiin ajankohtaisten ja yksinkertaisten raporttien luominen. Raporttien tulisi olla sellaisia, että niiden avulla voidaan analysoida tiettyjä tekijöitä paremmin ja myös kehittää toisaalta liiketoiminnan henkilöiden

ymmärrystä talousasioista, mutta myös talousosaston henkilöiden tietämystä liiketoiminnasta. Tällä hetkellä controllingin tuottama informaatio on pääosin menneisyyteen pohjautuvaa ja eräs haastateltavista kuvasikin sitä osuvasti: se tuottaa kyllä hyvin informaatiota päätöksenteon tueksi ja tätä informaatiota osataan myös hyvin selittää, mutta tämän tiedon yksityiskohtainen analysointi on usein hankalampaa, eikä sitä juurikaan tehdä. Organisaatiossa osataan siis hyvin selittää, miksi vaikkapa kustannukset ovat nousseet, mutta tarkkoja osatekijöitä ei pystytä numeromääräisesti kovinkaan helposti todentamaan. Juuri tähän vaadittaisiin ketterämpiä toimintatapoja, mutta myös ketterämpiä järjestelmiä. Liiketoiminnan ja controllingin yhteistyön näkökulmasta toiminnan ketteryys voisi mahdollistaa analyttisen ja yksityiskohtaisemman informaation saamisen nopeammin, ja näin myös sen hyödyntämisen nopeammin.

*” Sellaset yksinkertaset, räätälöidyt raportit, tavallaa et kaveri näkee siint just sen mihin hän itse on voinu vaikuttaa. Eikä vaik niin et täs on nyt vaikka [tuotantolinjan] kunnossapitokustannukset, eihän se yks äijä silloin - - saa siitä köntist mitään irti. Mut sitkun se viedään sillee, että tässä on [tuotantolinjan] mekaanisen kunnossapidon kustannukset, sit sit äijää alkaa heti jo vähä kiinnostaaki et aha, okei, no mikäs meil oli budjetti täs, että onks tää nyt sit hyvä vai huono luku. Jos ei oo budjettiikaa sit määritelty sinne tasolle, nii sithän se on vaa että aijaa, tollast tuli. ” (H1)*

*” Sit aina ku meillä on sähkö yli tavoitteen tai alle tavoitteen, ni meil on siihen selitys saman tien, mut ei me löydetä sitä et mist se johtuu. Tai selitys on mukamas, mut ei me luvuilla [sitä pystytää perustelevaan]. Ni mä nään tässä vähän samaa, et jos meil on miljoonat yli, ni kylhän me monesti osataan se selittää hirmu helposti, mut ei meillä niitä osatekijöitä, mitkä voi mennä yli, tai voiaa onnistua hyvin, ni niitä myö ei, mä en ainakaa tunnista niitä. ” (H4)*

*” Ne raportit meidän pitää saada kuntoon. Et meil on sellaset raportit mitä molemmat ymmärtää. ” (H3)*

Toisaalta muutama haastateltavista toi esiin myös sen, miten järjestelmien ei tulisi antaa myöskään hidastaa kehitystä. Jos jotain halutaan tehdä, niin se voidaan kyllä tarpeen vaatiessa ideoida vaikka ruutupaperilla. Suuressa organisaatiossa järjestelmämuutokset ovat kuitenkin usein isoja ja raskaita prosesseja. Yksi haastateltavista toi esimerkiksi esiin sen, miten uusi järjestelmä ei aina olekaan parannus entiseen verrattuna. Varsin usein tilanne on tämä, kun divisioonan tai groupin organisaatiossa päätetään ottaa käyttöön jokin uusi

keskitetty järjestelmä, ja samalla yksikössä poistetaan käytöstä jokin vanha järjestelmä. Järjestelmien harmonisoiminen on järkevää ja pakollistakin. Jos se käytännössä tarkoittaa sitä, että tiedon saamisen ja hyödyntämisen suhteen mennään taaksepäin, niin silloin prosessia ei ole toteutettu oikeista lähtökohdista.

*” Meil on nyt jo kaikkii tosi hyvii näitä kaikenlaisii näkymii ja juttui mitä pystytää helpost [hyödyntämään], että se ei tarkota aina et vedetää jotain hirveitä exceli massoi tuolt sapist vaan että meil on ihan nyt jo täl hetkel olemas online seurantaa. Et vaan ku aktiivisest ottaa omistajuuden sit controlling niihin ja kehittää niitä sen mukaa, et mikä se tarve siel kentäl on. ” (H1)*

*” - - Missää nimes se ei oo järjestelmäkeskeistä. Mut silti se sitte on sitä - - Et jos päätetää et ei käytetä jotain järjestelmää, joka oli edistyneempi ku nykyinen, ni onhan se vähän sitte. Mut sit jos me oikeesti halutaan se vanha [parempi järjestelmä], niin voidaanhan me vaikka tehdä se itse. Mut se, et onks se järkevää niin.. ” (H4)*

Vaikka digitalisaation ja uusien järjestelmien ja työkalujen rooli nähdään hyvin tärkeänä johdon laskentatoimen roolimutoksen mahdollistamisessa, niihin liittyy kuitenkin paljon haasteita. Suuressa organisaatiossa järjestelmiä on paljon, ja ne eivät aina keskustele keskenään. Usein isot järjestelmämuutokset toteutetaan divisioonan toimesta ja divisioonan tarpeisiin, jolloin hyödyt itse liiketoimintayksikölle jäävät pieniksi. Usein projektit vielä toteutetaan niin, että niihin osallistetaan ihmisiä myös yksiköistä, jotta heidänkin näkemystä saataisiin mukaan. Ajatuksena tämä on hyvä, mutta käytännössä tällöin yksikön controllerit käyttävät aikaansa projekteihin, joista ei välttämättä ole heille merkittävää hyötyä. Liiketoimintayksikön controllingin näkemykset tulisivat todennäköisemmin tehokkaammin hyödynnetyksi yksikön sisäisissä projekteissa, eivätkä välttämättä divisioonatason projekteissa. Digitalisaatioon on tapausorganisaatiossa satsattu paljon vuosien saatossa, mutta hyödyt jäävät usein liiketoimintayksikölle hieman epäselväksi. Usein ajatellaan, että sitten kun tämä projekti on tehty, niin sitten controllingilla jäisi enemmän aikaa yhteistyöhön tuotannon kanssa. Aina tulee kuitenkin uusia kehityskohteita ja projekteja. Raskaat ja laajat kehitysprosessit vievät usein vuosia, ja siinä vaiheessa kun uusi järjestelmä on otettu käyttöön, se voi hyvinkin olla jo vanhentunut. Kehitysprojektien pilkkominen pienempiin osiin voisi olla joustavampi ratkaisu ketteryuden näkökulmasta.

” Yleisest ottaen en hirveesti tykkää sanasta digitalisaatio. Kun mie kysyn joltaa, et mitä se tarkoittaa ni kukaa ei osaa antaa mulle vastaust - - Nyt on esimerkiksi liikaa järjestelmiä. Nyt tehdään kaiken aikaa hienoja järjestelmiä ja käytetään paljon niihin aikaa, aikataulut niiden suunnitelmien tekemisessä harvoin pitää. Sit esimerkiksi jos aatellaa meidän toimintaa täällä yksikössä, niin ne järjestelmät mitä nyt on luotu - - nii nehan ei ohjaa millään tavalla meidän yksikön toimintaa. Ne on tehty divisioonan ihmisille.” (H7)

” Minun mielestä meillä on aika raskas järjestelmälandscape. Eli on paljon järjestelmiä, jotka ei keskustele keskenään. Tämä ei edesauta sitä ketteryyttä tai roolimutosta mun mielestä. ” (H10)

” Koska sitäki pystyy tekee ihan loputtomii kaikenlaista hiomista - - et tavallaan et pysyis semmonen fokus siinä isossa kuvassa et mitä ollaan tekemässä. Se on helppo täyttää kaikenlaisilla projekteilla ja muulla kalenterit täysin. Tietyl tavalla semmonen moodi jää helposti päälle, et sitäkun tää on saatu, tää pitää tehdä ja sit meil on aikaa tehdä näitä. Sen on huomannu et kokoajan on joku seuraava pullonkaula ja nää prosessit ja työkalut menee entistä monimutkasemmiks vaan. ” (H8)

Uusiin työkaluihin ja raportteihin liittyy kiinteästi myös kysymys niiden omistajuudesta. Usein tietyin väliajoin otetaan jokin tietty asia seurantaan ja tämän ympärille rakennetaan projekti ja jonkinlainen raportti. Asiaa seurataan tietyn aikaa, mutta tämän jälkeen raportti jää tyhjän pantiksi. Tällaiset raportit ja työkalut on usein rakennettu ulkopuolisten konsulttien tai divisioonan toimesta, ja sen jälkeen kun heidän työpanoksesta asiaan loppuu, tuotannolla ei ole enää osaamista tai aikaa ylläpitää niitä. Jotta tulevaisuudessa tällaisia raportteja voitaisiin hyödyntää yhä enemmän, olisi tärkeää, että nimenomaan controlling ottaisi aktiivisen roolin näiden raporttien ylläpitämisessä ja kehittämisessä.

” - - yks sellanen perinteinen, mitä on tehty aina yleensä 5-10 vuoden välein et tehää joku työ siitä et seurataa prosessin kustannustehokkuutta kulutusperusteisesti. Et rakennetaa johonki tällasee prosessijärjestelmää - - et paljoko tää maksaa tää tekeminen milloinki ja tehää sinne vaikka minkälaisia raportteja. Niin ykskään niistä ei oo jääny elämään - - Ja mä väitän, et se johtuu siitä, että ne on tuotannon omistamia, et ne ei oo sen controllingin omistamia. Ja sitäkun ne on tuotannon omistamia niin sitte ku se.. [projekti on ohi] niin siitä jää joku puuttumaan. ” (H4)

” Aika usein tehdään tavallaan se virhe, et kun kehitetään uusia dashboardeja, niin sitten usein on joku ulkopuolinen joka tekee sitä, joko konsulttifirma tai vaikka oma it-organisaatio. Sitten meillä on hienot KPI:t ja kaikki toimii hienosti, mutta sitten puolen

*vuoden päästä ni ehkä meidän bisnestarpeet onkin vähän erilaisia. Ja sitten välttämättä ei ollut rahaa muokata sitä hienoa dashboardia, ja oma organisaatio ei pysty muokkaamaan sitä. ” (H9)*

Raporttien kehittäminen nähdään siis tärkeänä controllingin liiketoimintakeskeisyyttä tukevana tekijänä. Controlling tuottaa taloudellisen raportoinnin tueksi monenlaisia raportteja, mutta usein näistä taloudelliseen raportointiin tuotetuista raporteista ei ole hyötyä liiketoiminnan henkilöille. Olisikin ehkä järkevää miettiä, miten controllingin tuottamia raportteja voitaisiin hyödyntää enemmän myös tuotannon puolella, niin että yksi raportti palvelisi mahdollisimman monia käyttäjiä. Isossa organisaatiossa tehdään usein paljon päällekkäistä ja turhaakin työtä siinä suhteessa, että samoja lukuja syötetään moniin eri järjestelmiin.

*” Otetaan esimerkkinä, mul oli hirmu hinku viime syksynä et mä oisin tuo puukottanu - - tätä meidän raportointia, just että mitä meillä [controlling] kirjaa ja et me ymmärrettäis, osattais ja tiettäis et mitä meil on, et me ei tuplakirjattais, et tuotantoki vois hyödyntää monia niitä exceleitä mitä siellä on taustalla. Lopputulema oli se, et ne oli niin saatanan sekavia, et meikäläisellä ei riittäny keskittymiskyky ymmärtää niitä. - - Että mikä on ketterä organisaatio, ni se on se et se kuka tekee, ni se ymmärtää mitä se tekee. Et se tietää millä on merkitystä ja millä ei, et se osaa ite sitä sen kautta suhteuttaa et onks tää työ järkevää, koska me valtavasti tekee tällasessa orkesterissa sellasta työtä mitä me luullaan et [tarvitaan]. ” (H4)*

*” - - Me tehdään aivan järkyttävän isoja työpanoksii tällasiin asioihin, jotka on osittain päällekkäisyyksiä. ” (H7)*

*” Monin paikoin tehdään todella paljon jotain raportointia, jonka perusteella ei oikeestaan tehdä yhtään mitään. Silloinhan se ei ensinnäkään tuo yhtään mitään lisäarvoa. Ja tähän tilanteeseen päädytään sit helposti siten, et meil on vaan controllerit, talousihmiset, jotka miettii keskenään et mitä ois hyvä tehdä ja kehittää sitä eteenpäin. Mut aina oikeestaan [ois tärkeetä] - - et siinä tiimissä on kokoajan mukana niitä business stakeholdereita, jonka kans näit asiat tehdään. ” (H8)*

Teeman pohjalta voidaan todeta, että asiakaskeskeisyyden määrittelemisen liiketoimintayksikön controllingin näkökulmasta olisi erityisen tärkeää. Controllingin roolin koetaan olevan yleisesti hyvin asiakaskeskeinen siinä mielessä, että he palvelevat lähestulkoon kaikkia organisaation osastoja jollakin tavalla. Controllingin laaja ja



monimuotoinen rooli liiketoimintayksikössä johtaa väistämättä siihen, että asiakkaitakin on paljon, mutta toiminnan kehittämisen ja tehokkuuden kannalta tämä voi olla ongelmallista. Monimuotoinen rooli johtaa siihen, että tehtävää on paljon, mutta ei välttämättä tiedetä mikä olisi tärkeää lisäarvon tuottamisen kannalta. Tärkeimpänä asiakkaana nähdään tuotanto ja liiketoimintayksikön sisäiset osastot, mutta controllingin toiminnassa tämä ei kuitenkaan näy riittävästi. Jotta controllingin toiminta voisi olla asiakaskeskeisempää, vaaditaan enemmän päivittäistä ja systemaattista yhteistyötä tuotannon ja controllingin välillä. Yksi keino olisi esimerkiksi osallistaa controlling tiimin jäseniä aktiivisemmin myös liiketoiminnan henkilöiden toimintaan, jotta myös controllingin toimintaan saataisiin näkemystä siitä, mitä liiketoimintalähtöisyys käytännössä voisi tarkoittaa.

#### 5.4 Liiketoimintayksikön controlling -tiimi

Ketteryyden toisena perustekijänä käsitellään tiimiä ja sen roolia. Teeman tarkoituksena on selvittää millainen liiketoimintayksikön controlling tiimi on, ja miten se omalta osaltaan edistää toiminnan ketteryyttä. Tärkeitä kysymyksiä ketteryyden kannalta ovat muun muassa tiimin rakenne, työntekijöiden osaaminen, tiimin tavoitteet ja niiden seuraaminen sekä tiimin itseohjautuvuus.

##### ***Rakenne:***

Liiketoimintayksikön varsinaiseen controlling tiimiin kuuluu kolme henkilöä: liiketoimintayksikön controller sekä kaksi muuta controlleria. Lisäksi tiimiin voidaan epävirallisesti laskea lukeutuvan kaksi muutakin henkilöä, joista toinen työskentelee liiketoimintayksikön palvelupuolella ja toinen assistenttitehtävissä. Lisäksi tiimiin koetaan kuuluvaksi myös toisen divisioonan samalla paikkakunnalla työskentelevän controlling tiimin kaksi henkilöä. Haastateltavilla oli hieman eri näkemyksiä siitä, keitä liiketoimintayksikön controlling tiimiin kuuluu, mikä kertoo osaltaan tiimin monimuotoisuudesta.

Varsinaisen controlling tiimin kolmesta työntekijästä uusin on työskennellyt tehtävässään noin viisi vuotta, kun taas kauimmiten tiimissä työskennellyt on ollut osa tiimiä jo kymmeniä vuosia. Liiketoimintayksikön controller on työskennellyt viimeisen vuoden aikana myös osana erästä projektia, mutta muut controlling tiimiläisistä ovat työskennelleet yhtäjaksoisesti vain kyseisessä tiimissä. Controlling tiimin rooli on hyvin yksikkökohtainen, ja ehkä juuri tästä johtuen työrotaatio on ollut tiimissä hyvin vähäistä. Organisaatiossa kuitenkin kannatetaan työnkierron mahdollistamista, ja myös controllingin kannalta sen avulla voitaisiin saada paljon uusia näkökulmia toimintaan.

*” Sehän ois hienoa, jos pystyis paikkaamaan toisen liiketoimintayksikön controlling tarpeita tarvittaessa. ”* (H6)

*” Kyl mun mielestä sellanen pitäis olla, et on se nyt sitte kaks tai kolme henkee tai mitä se onkaa se tiimi tällasen liiketoimintayksikön organisaatiossa, niin kyl se pitää olla sillä tavalla monipuolinen ja kuitenkin tavallaan erilaisii osaamisalueita, jotka kuitenkin tukee toisiaan ja sitte jos yksikön controller on pois niin sieltä pitäis löytyä se tuuraaja sisältä, et se pitäis olla koulutettu silleen. - - ”* (H7)

*” Mä uskon kun on tehny muutaman tämmösen job rotationin nii sitten on aika hyvällä pohjalla, et voi myös kehittää omia alkuperäisiä työtehtäviä. Koska sul on vähän laajempi käsitys et mitä kaikki tekee, miten se yhteistyö pitää olla ja enemmän ymmärrystä siitä bisneksestä myös luultavasti jos on tehnyt vähän erilaisia työtehtäviä. Toki job rotation ei aina oo mahdollista, mutta kannattaa aina yrittää mahdollistaa ja järjestää. ”* (H9)

*” Paljon puhutaan job rotationista, mikä on tietyllä tavalla helppo käsite, mutta käytännössä ei ollenkaan niin helppoa. Sitähän monesti peräänkuulutetaan - - että halutaan tukea sitä, että ihmiset voi vaihdella työpaikkoja. Ja sitäkin, että ihmisten pitäis vaihtaa positioita useammin. Että ei olla enää 20 vuotta samassa, vaan kolme vuotta ja seuraava. Saat sitä näkemystä ja kokemusta ja voit antaa sitä sun kokemusta eri osa-alueilta eteenpäin, hyödyntää sitä eri alueilta. Tämähän sitten ajan kanssa myös edesauttaa tosi paljon sitä ketteryyttä ja business partneringia. ”* (H10)

Myös tiimin pienen koon kannalta olisi erittäin tärkeää, että työntekijöille löytyisi tarvittaessa sijaisia myös oman organisaation ulkopuolelta, sillä tällä hetkellä esimerkiksi pitkien, yhtäjaksoisten kesälomien pitäminen on tiimissä hieman hankalaa. Varsinkin liiketoimintayksikön controllerin kohdalla tämä korostuu, sillä hänelle ei käytännössä ole

olemassa sijaistajaa. Controllerit pystyvät varsin joustavasti sijaistamaan toisiaan, mutta kun liiketoimintayksikön controllerille tarvitaan sijaista, se joudutaankin ottamaan oman liiketoimintayksikön ulkopuolelta, esimerkiksi divisioonasta.

***Tavoitteet:***

Liiketoimintayksikön controlling tiimin omia tavoitteita kirjataan exceliin, mutta niiden toteutumista seurataan hieman epäsäännöllisesti. Kerran tai pari vuodessa määritellään suurempia linjoja, ja toisaalta erilaisia pienempiä projekteja listataan myös exceliin ja niiden toteutumista seurataan. Suuri osa erilaisista projektitavoitteista liittyy jotenkin taloudelliseen raportointiin tai sen kehittämiseen, ja nämä tavoitteet linkittyvät yleensä divisioonan toimintaan. Tuotannolta sen sijaan ei nähdä tulevan selkeästi mitään tavoitteita controllingin suuntaan. Tavoitteiden tarkasteleminen riittävän tihein väliajoin olisi erityisen tärkeää, sillä muuttuvissa olosuhteissa myös tavoitteiden tulisi muuttua ja niitä tulisi olla mahdollisuus muokata tarpeiden mukaan.

*” - - Tavoitteet on listattu exceliin ja kyl niitä aika ajoin aina seurataan ja palataan siihen et mis mennään. ” (H5)*

*” Kyl aina silloin tällöin laaditaan listaa, et ihan kirjataa ylös asioita, et mitä myö otetaa tavoitteeks ja sitäki miten niitä on saavutettu. Sellasii osastokokouksii, nyt niitä on taas ollu vähemmän ja sitte nehän oli aina sellanen tyky-päivän asia - - tykypäivis aina puitii, et mitä ollaa saatu aikaseks ” (H3)*

*” Aika usein on näitä vuosittaisia tavoitteita, niin se ei välttämättä oo niin ketterä jos jotain tapahtuu. Tää pandemia kuvaa aika hyvin, se on vähän ääriesimerkki, mutta nää tavoitteet mitkä me oli annettu 2020, niillä ei tehnyt juuri mitään kun pandemia oli alkanut. Pitäis olla mahdollisuutta päivittää niitä. ” (H9)*

Tiimin tavoitteet linkittyvät suuressa linjassa organisaation strategisiin tavoitteisiin. Lähinnä tämä näkyy kuitenkin vain siinä, että haastateltavat kertovat tulostavoitteiden olevan kaikille samat. Organisaatiossa tavoitteiden asetantaa käydään läpi vuosittaisessa palaverissa.

Aikaisempina vuosina kokous on pidetty fyysisesti liiketoimintayksikössä, jolloin myös kokouksen osallistujamäärä on ollut rajoitettu vain johto- ja esimiestasolle. Koronavuonna palaveri käytiin kuitenkin poikkeuksellisesti Teams-kokouksena, jolloin kaikki halukkaat pääsivät kuuntelemaan kokousta. Kyselyiden mukaan yksikön työntekijöiden tavoitetietoisuus on hyvin korkealla tasolla, ja tällaisen avoimuuden suhteen yksikössä on tehty hyvää työtä. Tavoitteenasetantapalaverissa käytännössä kaikille osastoille on omat tavoitekalvonsa, ja näin myös muut osastot näkevät minkälaisia tavoitteita muilla osastoilla on. Controllingilla ei kuitenkaan aikaisempina vuosina ole ollut omaa tavoitekalvoaan.

Tavoitteenasetantapalaverissa ei ole tarkoitus käydä läpi yksityiskohtaisesti osastojen tavoitteita, vaan siellä asetetaan vain päätavoitteet. Kaikkien osastojen olisi kuitenkin erittäin tärkeää olla edustettuina, sillä silloin eri osastot tulevat tietoiseksi toistensa tavoitteista. Controllingin kannalta tämä olisi erityisen tärkeää, jotta sen yhteistyötä liiketoiminnan kanssa voitaisiin lisätä. Yhteistyön kannalta tuotannon osastojen olisi hyvä tietää millaisia päätavoitteita controllingilla on, jotta he ovat tietoisia yhteistyön mahdollisuudesta. Koska usein voi olla niin, että tuotannon työntekijät eivät ole edes tietoisia siitä, että controllingin roolia yritetään muuttaa liiketoimintapainotteisempaan suuntaan. Haastatelluilla liiketoiminnan henkilöillä ei esimerkiksi ollut käsitystä siitä, millaisia tavoitteita controllingilla on. Yksityiskohtainen toisten osastojen tavoitteiden tietäminen ei tietenkään ole tarkoituksenmukaista, mutta toisaalta toiminnan kehittämisen kannalta se voisi olla tarpeen.

*” En minä heidän tavoitteistaan tiedä, varmaan on samat tavoitteet ku meilläkin näihin kustannuksiin liittyen. ” (H1)*

*” Tuo, raportit ajallaan. En minä tiä, ei oo hajuukaan. Varmaan joku semmonen, että jotku deadlinet täytetään pilkulleen et sit hurrataa hip hip hei hurraa ku on hyvin. Mut siis kääntäen koko tää keskustelu, et jos halutaan muutosta niin tavoitteistahan se lähtee - - siitähän se lähtee, sen tavoitteen ymmärtäminen siellä ylätasolla, et mitä siellä oikeesti on. Niinku sanottu et liiketoimintayksikkö halutaan pitää elinkelpoisena niin, sitku me ollaan mietitty et [mitä] se on siellä tuotanto-osastolla - - nii se pitäis siinä controllingissa pystyä ymmärtämään et mikä se meidän rooli on. Yks on varmasti on tää raportointi, mut kuka tunnistaa ne muut ja veis eteenpäin. ” (H4)*

*” Se mitä sitte on tavallaan controlling tiimin sisäisiä tavoitteita, heidän toiminnan kehittämiseen, niin sitähan mie en taas tiedä, koska se on sen tiimin omaa työtä siellä. Että ne noi tavoitteet sitte saavuttais yhdessä meidän koko porukan kanssa. ” (H7)*

Controllingin tavoitteiden tulisi olla linjassa yksikön päätavoitteiden kanssa, mutta toki myös divisioonan talousosaston strategian ja tavoitteiden kanssa. Esimerkiksi divisioonan talousosaston strategiakalvoja ei kovinkaan usein ole tuotu esiin liiketoimintayksikön controlling -tiimin palaverissa, vaikka liiketoimintayksikön controlling on osa myös divisioonan talousosastoa. Divisioonan talousosaston strategiassa on selkeästi tuotu esiin liiketoimintayksikön controllingin rooliin haluttava muutos, mutta itse liiketoimintayksikön controlling tiimin tavoitteissa tämä tavoite ei näy selkeästi. Yhtenä syynä tähän voidaan nähdä se, että liiketoimintayksikön controlling tiimi raportoi liiketoimintayksikön johtajalle, eikä suoraan divisioonan talousosastolle. Divisioonan talousosaston uusinta strategiaa ei ole vielä myöskään esitelty haastateltavien mukaan, vaikkakin siitä ollaan puhuttu jo pari vuotta.

*” Tottakai pitää olla [liiketoimintayksikön controllingin tavoitteiden linjassa divarin talousosaston tavoitteiden kanssa]. Jos ollaan tavallaan samaa mieltä näistä pääpointeista, niin ne pääpointit ois ainakin voinut lähettää. Niin sitten kaikki liiketoimintayksikön controllerit voi miettii niitä omassa tavoitteenasetannassa. ” (H9)*

Jos liiketoimintayksikön controllingin roolia halutaan muuttaa liiketoimintaa tukevampaan suuntaan, tämän tulisi näkyä myös selkeämmin tiimin tavoitteissa. Jos muutosta liiketoimintaa tukevampaan suuntaan ei mitenkään seurata tai mitata, vuosien saatossa on hyvin vaikea sanoa, onko muutosta konkreettisesti tapahtunut. Controllingin suorituskykyä ei seurata suoranaisesti mitenkään, vaikkakin eräässä haastattelussa mainittiin esimerkiksi divisioonan asettamista erilaisista mittareista, kuten jälkikäteen tehtävistä manuaalikorjauksista sekä ennustetarkkuudesta. Taloudelliselle raportoinnille asetettujen aikataulujen noudattaminen on tietenkin tärkeää toiminnan sujuvuuden kannalta, mutta pelkästään raportoinnin asettamien tavoitteiden tavoittelemisen ei varsinaisesti tuo liiketoiminnan tukemisen näkökulmasta lisäarvoa.

### **Läpinäkyvyys:**

Läpinäkyvyys on yksi keskeinen ketteryyttä edistävä tekijöistä. Tiimin tavoitteiden tulisi olla läpinäkyviä muille, kuten myös tiimin toiminta. Kun liiketoiminnan henkilöiltä kysyttiin, onko controlling tiimin toiminta heidän näkökulmastaan läpinäkyvää, useimpien mielestä toiminnan läpinäkyvydessä olisi kehitettävää. Toisaalta, liiketoiminnan henkilöiden mielestä heillä ei ole pääsääntöisesti kuitenkaan haasteita sen suhteen, etteivät he tietäisi keneltä tulisi kysyä apua. Pääsääntöisesti muut osastot siis tietävät keneltä kysyä asioista, mutta toiminnan parempi läpinäkyvyys helpottaisi yhteistyötä controllingin ja eri osastojen välillä.

*” Ei kaikilta osin. Tää on ehkä semmonen kysymys - - että nyt jatkossa yks semmonen [tärkeä] asia. Sieltä varmaan tietää että keltä tuotanto kysyy - - mutta ei ihan varmaan, se on vain niillä, ketkä pääsääntöisesti on yhteydessä. Mut semmonen avoin läpinäkyvyys sillä tavalla, että [hän] vastaa näistä asioista ja se ois niinkun kuvattu ja vaikka tiedotettu jossakin - - palaverissa. Et kyl nää hyvin suurelta osin on tunnettu, mut sit jos tulee erikoisasioihin niin uskallan sanoo kyllä, ettei ihan kaikilta osin välttämättä oo. ” (H7)*

*” Se et kehen otan yhteyttä, ni ei oo pientä epäselvyyttä, että kyl tiän. ” (H4)*

Tuotannon osastot tekevät pääsääntöisesti yhteistyötä ainoastaan liiketoimintayksikön controllerin kanssa, ja vähemmän tiimin muiden henkilöiden kanssa. Tässäkin asiassa on tapahtunut kehitystä vuosien saatossa, mutta käytännössä liiketoimintayksikön controller on edelleen vastuussa pitkälti kaikesta.

*” Aika paljon [yksikön controllerin] kanssa, ja ehkä nyt pikkuhiljaa enenevis määrin [myös muiden tiimin jäsenten kanssa], mutta enemmänkin toivois että siel ois ehkä selvemmin ne vastuut - - onhan [controlling] tiimis ihmisii jonkun verran että, mut sitte kun on ehkä epäselvää, et mitkä niitten tiimiläisten roolit on ja mitä vois suoraan kysyy joltain muulta kun [yksikön controllerilta]. Helpottais varmasti [yhteistyötä]. Ja nimenomaan se, että joka asiaa ei tarvis [yksikön controllerin] kautta pyörittää, et kylhän se varmaan hänellekin on raskasta. - - Niin eihän se ole - - sitä ketterää organisaatioo. ” (H1)*

*” Eihän yksikön controller siellä yksin hanksaa kaikkia asioita, et sielhän on hirveesti osaamista koko tiimillä. Et sehän pitää saada sieltä tiedoksi muillekin ja käyttöön. ” (H6)*

Muiden osastojen yhteistyö controllingin kanssa voisi olla helpompaa, jos tiimin roolit ja vastuut olisi selkeästi viestitty myös muille. Tällöin tiettyjä asioita voisi hoitaa tiettyjen henkilöiden kanssa, eikä kaikkien tiimissä tarvitsisi pohtia samoja asioita, jolloin toimintaa saataisiin sujuvoitettua. Tällöin voitaisiin myös varmistua siitä, että kaikkien tiimiläisten potentiaali tulisi hyödynnettyä optimaalisella tavalla.

### ***Osaamisen kehittäminen:***

Liiketoimintayksikön controlling -toiminnon ketteryuden kehittämisen kannalta hyvin tärkeää on tiimin monipuolinen osaaminen. Johdon laskentatoimen roolimutoksen myötä controllereilta edellytetään perinteisten taitojen lisäksi myös hyviä vuorovaikutustaitoja, laaja-alaista analyttistä osaamista sekä ymmärrystä liiketoiminnasta. Tapausorganisaatiossa controlling tiimin osaaminen ja toimenkuvat ovat olleet painottuneita raportointiin ja erilaisiin operatiivisiin töihin. Liiketoimintayksikön controllerin osalta toimenkuva on ollut raportoinnin lisäksi painottunut yhteistyöhön tuotannon ja liiketoiminnan henkilöiden kanssa, kuten edellä tuotiin esille. Tapausorganisaatiossa tunnustetaan hyvin controllereiden osaamistarpeiden muutos, mutta käytännössä osaamisen kehittäminen on usein hieman hankalaa. Yhtenä keinona voidaan nähdä erilaiset koulutukset, joita yhtiössä tarjotaan hyvinkin monipuolisesti. Vaarana on kuitenkin se, että jos opittuja taitoja ei päästä hyödyntämään pian kurssin jälkeen, ne unohtuvat helposti. Tämän vuoksi olisi tärkeää osallistaa controllereita erilaisiin projekteihin, joissa he voivat hyödyntää osaamistaan.

*” Pitää olla ymmärrystä siitä tuotantoprosessista ja et mitä siin sen tuotantoprosessin ympäril tapahtuu, et mitä kustannuksii sielt tulee. ” (H1)*

*” Mitkä on nykypäivänä tärkeitä, niin tommonen perus talous, business ymmärrys - - Nythän me on historiassa aika paljon painotettu tollasta kirjanpito-osaamista ja tietyl taval se on sit taas ongelmaki - - Ei se nyt tietysti oo näin mustavalkosta, mutta aina silloin tällöin on semmosii ihmisii, jotka on hyvin voimakkaasti kirjanpito-orientoituneita, ni heiltä puuttuu kokonaan sit taas semmonen business controlling mindset, eikä he haluakaan ajatella niin. Niin ehkä sit et me saatais sellaset accounting tyyliset hommat oikeesti sieltä pois, niin sit me ei tarvita semmosta kompetenssia. Et se ehkä mitä on semmosia tulevaisuudessa tärkeitä, ni on tämmöset vuorovaikutustaidot. ” (H8)*

*” Tietynlainen tällanen analyttinen koulutus vois olla hyvä. Aika monet controlling ihmiset on tällanen perinteinen sisäinen tai ulkoinen laskenta - - niin toki voi olla hyvä käydä jotain tällasia kursseja. Ja sit ehkä kurssin jälkeen joku sopiva projekti, missä vois hyödyntää sitä osaamistaan. Et mun mielestä pitää olla nimenomaan jotain heti ton kurssin jälkeen, koska jos vaan käy sen kurssin eikä sovelleta sitä tietoa, niin se unohtuu heti - - ” (H9)*

Tiimin osaamisen kehittämisen suhteen olisi myös tärkeää, että henkilökohtaista kehittymistä seurattaisiin tiiviimmin. Tällä hetkellä tiimiläisten henkilökohtaista kehittymistä seurataan pääasiassa vuosittain kehityskeskusteluiden avulla. Toisaalta, tiimiläiset eivät nähneet kovin suurta tarvetta säännöllisemmälle henkilökohtaisen kehittymisen seuraamiselle, sillä he työskentelevät tiiviisti yhdessä esimiehensä kanssa, jolloin omaa kehittymistä tulee seurattua jollain tasolla koko ajan.

*” Kehityskeskusteluis seurataan ja tämmösis tietyst ja muutenkin katotaan sit läpi et minkälais koulutust olis tarjolla ja mihin vois mennä, mie oon antanu ehdotuksii ja sit saa ite hakeutuu et on ollu, esimerkkiin nyt vaik power bi koulutust tai excelin jatkokurssii tai sitte jotain analyttist tuloslaskentaa ja muuta vastaavaa. Et kyl näit seurataa kehityskeskusteluis ja sit niitten välil jos on tarvetta.” (H2)*

*” Ne on nää kehityskeskustelut, kerran kaks [vuodessa]. Sit toisaalt ku meil on, kuitenkin tehää yhteistyötä tässä ja höpötellään päivittäin ni ne tulee melkein sit siinäki juteltua. Et sit se ois ehkä isompi painoarvo kehityskeskustelulla jos et olisi esimiehen kanssa vaikka missään tekemisissä päivittäin - - Koulutukset on ollut näit tämmösi tietohallinnon koulutuksii, excelii, power bi:tä, kielten koulutusta. Kaikki tarpeellisia. Miten ne suhteutuu sitte tuleviin työtehtäviin, niin sitähan en tiää. Jos tulevat työtehtävät muuttuu oleellisesti niin.. ” (H5)*

Kysyttäessä miten osaamisen kehittäminen ja käydyt koulutukset suhteutuvat mahdollisesti tuleviin työtehtäviin, haastateltavat eivät olleet aivan varmoja. Käydyt koulutukset koetaan kyllä hyödyllisiksi, mutta joskus tuntuu siltä, että ei olla aivan varmoja missä näitä taitoja tullaan hyödyntämään. Useat osaamisalueet hyödyttävät toki yleisestikin, mutta koulutus voisi olla tehokkaampaa, jos se olisi kohdennetumpaa.



***Itseohjautuvuus:***

Pohdittaessa liiketoimintayksikön controlling tiimin itseohjautuvuutta, voidaan todeta, että sen toimintaa johdetaan hyvin paljon ylhäältä alaspäin. Toiminnassa vaikuttavat vahvasti muun organisaation ja divisioonan sanelemat raportointivaatimukset, ja useinkaan tiimiläisillä ei ole omasta mielestään mahdollisuutta vaikuttaa tiettyihin asioihin, johtuen juuri hierarkkisesta organisaatorakenteesta. Toisaalta, isossa organisaatiossa ei yksinkertaisesti ole mahdollista, että kaikki saisivat kärjistetysti tehdä mitä haluavat, vaan toiminnalle on asetettava tiettyjä rajoja. Toisaalta, haastateltavat toivat myös esille sen, että controlling tiimillä on kuitenkin hyvin paljon vapauksia toimintansa suhteen liiketoimintayksikössä ja he voivat hyvinkin vapaasti kehittää toimintaansa tiettyjen rajojen sisällä.

Toiminnan vapauden suhteen haastateltavilla tuntui kuitenkin olevan hieman erilaisia näkemyksiä. Osittain tämä voi johtua siitä, että liiketoimintayksikötasolla controllingin koetaan olevan itsenäinen ja päätöksentekokykyinen, mutta toisaalta toimintaa ohjaavat tiukasti raportointiin liittyvät vaatimukset. Controllingin toiminnan vapaamuotoinen kehittäminen on ehkä ajatuksena hieman vieras, kun ollaan kuitenkin totuttu siihen, että kaikki säännöt ja muutokset tulevat annettuna jostain. Toisaalta juuri tähän puoleen yksikön controllingilla on itsellään oikeus ja vastuukin vaikuttaa, joten toiminnassa tulisi ehkä enemmänkin keskittyä niihin asioihin, joihin voidaan itse vaikuttaa. Liiketoimintayksikön näkökulmasta haastateltavat toivat myös esiin sen, että controllingin rooli riippuu myös hyvin paljon siitä millaisena liiketoimintayksikön johto, samoin kuin liiketoiminnan henkilöt, sen roolin näkevät.

*” Mä sanoisin et se on kaikkee tota. Et meidän tiimi on itseohjautuva, kyllä saadaan hyvin yhteistyössä päätettyä mitä missä ja milloin, mut sitte kylhän ne on niitten raamien sisällä, mitkä valuu sielt ylhäältä alaspäin, group, divari ja liiketoimintayksikön säännöt. Kyl niihin varmaan sillee pidemmällä aikajänteellä pystyy vaikuttaa, sanoo vaan omat ajatuksena ääneen. Mut että ei tapahtu asiat sormee napsauttamalla. ” (H5)*

*” Silloin jos sielt ylhäältä tullaan, groupista tai muualta pyydetään jotain niin nehän pitää tehdä heti käytännös. Ja silloinhan niitten tarkotuseräthän on vähän erilaiset ja tavoitteet erilaiset kun tän yksikön ohjaaminen, ne on enemmän sitte raportointia johonkin tiettyyn [tarkoitukseen] - - Mut itse yksikön ohjaamiseenhan niillä ei oo meille täällä mitään merkitystä, et ne on tavallaan työtä muille kun meille. ” (H7)*

*” Raamejahan tulee sekä divisioonasta että groupin puolelta, eihän sitä voi välttää. Mutta kyllä sitte mun nähdäkseni liiketoimintayksiköillä on, sitte taas oma vapaus controlling tiimillä mieltii, et miten se tehdään. ” (H6)*

*” Jos mieltii sitä roolia, missä he toimii tossa closing prosessissa tai jossain muussa tällases tiedonkeruuprosessissa, mikä pitäis saada automatisoitua sieltä pois, niin sehän tulee jostain. Sitte taas mä nään, että siihen business controlling puoleen, et miten he käy sitä vuorovaikutust siellä päätöksenteon tukena, niin siinä on enemmänki kyl mahdollisuuksia tällasee itseohjautuvuutee ja vastuusee. Mut siinä ehkä haaste on se et - - jos ei sieltä tuu tukee siltä yksikön johtajan puolelta tai sanotaa siltä toiselta puolelta viedä niitä muutoksia eteenpäin. - - ” (H8)*

Kokonaisuutena liiketoimintayksikön controlling tiimin voidaan todeta olevan melko monimuotoinen ja ketteräkö. Tiimin toiminnan kehittämisen kannalta erilaisten työrotaatioiden mahdollistaminen esimerkiksi eri liiketoimintayksiköiden välillä voisi tuoda toimintaan uusia näkökulmia. Tiimin osaamisen kannalta myös erilaisiin projekteihin osallistuminen voisi olla hyvä keino kasvattaa tiimin osaamista. Tiimin roolin muuttaminen kohti liiketoimintaorientoituneempaa roolia tulisi näkyä selkeämmin myös tiimin tavoitteissa, jotta myös muut osastot olisivat tietoisempia tällaisesta muutoksesta. Yhteistyö liiketoiminnan henkilöiden kanssa voisi myös sujuvoitua, jos tiimin roolit ja vastuut olisi viestitty selkeämmin muille osastoille. Näin varmistettaisiin myös se, että tiimin kesken vastuut jakautuisivat tasaisemmin, eikä liiketoimintayksikön controllerin vastuulla olisi niin paljon tehtäviä, ja tiimin koko potentiaali tulisi paremmin hyödynnetyksi.

## 5.5 Organisaatiorakenne

Organisaatiorakenne nähdään usein suurimpana haasteena organisaatioiden ketteryyden kannalta. Tapausorganisaatio on osa divisioonaa ja osa groupia. Nämä tekijät vaikuttavat väistämättä tapausorganisaation toimintaan ja siihen, kuinka ketteräksi organisaatiorakenne

koetaan. Haastateltavat kokivat kuitenkin itse tapausorganisaation organisaatorakenteen olevan jopa erittäin joustava ja ketterä, ja kokivat sen pystyvän mukautumaan tarvittaessa nopeastikin muuttuviin olosuhteisiin ja vaatimuksiin. Haastateltavat kokivat myös yhteistyön toimivan hyvin organisaatorakenteen puitteissa.

*” Kyl tää on matala ja erittäin joustava ja yhteistyökykyinen organisaatio. Tää on musta - - yks parhaiten toimivia organisaatioita, täs on osaavaa henkilöstöö koko tää johtoporras. Siel ei oo raportointii raportoinnin vuoksi, vaan tääll tehdää ja puhutaa kahvipöydässä ja lähetää toteuttaa niitä asioita. Ja sit otetaan mukaan nimenomaa, ei pelkästää kaunopuheissa - - Eli kaikki pelaa oikeesti. ” (H7)*

*” Onks organisaatorakenne joustava niin, onhan just jos aattelee koko yksikön organisaatioo niin jatkuvasthan sitäki muutetaa ja kehitetää, tehää erilaisii organisaatioi, et eihän se oo pysyny varmaa kauaa [samanlaisena] - - Ei mun mielest [organisaatorakenne] oo este, se on nimenomaan halust ja toimintatavoist kiinni. Et voi olla minkäläinen organisaatorakenne tahansa, mut jos tieto kulkee ja ihmiset joustavast auttaa toisiaan - - tiedon jakaminen ja yhteistyö ni se on [tärkeintä]. ” (H2)*

*” Ei mun mielest organisaatorakenne estä meillä mitää yhteistyötä. ” (H3)*

Useimmat haastateltavista eivät olleet koskaan miettineet organisaatorakenteen merkitystä liiketoimintayksikön controllingin toiminnan kannalta ja he kokivatkin, ettei organisaatorakenne ole este yhteistyön toteuttamiselle, vaan tärkeintä ovat ihmiset ja hyvä yhteistyö.

### ***Organisaatorakenteeseen liittyvät haasteet:***

Vaikka liiketoimintayksikön sisäisen organisaatorakenteen nähdään toimivan hyvin, siinä nähdään myös haasteita liittyen resurssien vähyyteen. Erilaisiin projekteihin osallistuminen kuormittaa organisaatiota ja tiimiä, varsinkin jos projekti on sellainen, ettei siitä nähdä olevan suoraa hyötyä liiketoimintayksikölle. Joustavampi sijaistaminen mahdollistaisi controlling tiimin kannalta toiminnan ketteryyttä. Tiimin pieni koko johtaa väistämättä

siihen, että aikaa on käytettävissä hyvin rajoitetusti mihinkään ylimääräiseen, jolloin esimerkiksi kehitysprojektit voivat jäädä liian helposti takaa-alalle.

*” Myö ollaa aina tehty tos aika pienel porukalla, että siin tietyst on hyvät puolensa se et pystytää nopeest päättää asioist ja aina tietää suurinpiirtein, et kuka tekee mitäkin. Mutta sehän on siin sit aina haaste, et jos joku sairastuu tai tulee joku tämmönen divisioonan suunnast joku erillisprojekti että tää pitää nyt joka liiketoimintayksikös hoitaa tää asia nii silloin myö ollaa aina pulas. ” (H1)*

*” - - ihan hyvin siin on jotakin saavutettavissa, että silloin kun on isompi tiimi siinä mielessä, niin silloin se on aina joustavampaa se sijaistaminen. Se on ehkä se haaste mikä täl hetkel on, et on vähän väkee, mut sit taas sitäkin voi tehdä vaikei muuta organisaatorakennetta, yli divisioonarajojenkin yli tehdään et siin mieles ei se rakenne estä hyvää tekemistä. ” (H2)*

Muutamit haastateltavista toivat myös esiin sen, miten liiketoimintayksikön nykyinen organisaatorakenne ei välttämättä ole ongelma yhteistyön kannalta, mutta se ei välttämättä myöskään edesauta erilaisten uusien näkökulmien ja keskustelun esiinnousua. Tämä voidaan ketteryyden kannalta nähdä selkeästi haasteena.

*” Ei kyllä millään tavoin edesauta. Et sanotaan just et se on siinä mielessä hyvin hierarkkinen, et me tehään mitä tehään ja sehän tehdään hyvin tälleen automaattisesti. Eli et ei siinä oo sellasta kanssakäymistä - - Et en mä ainakaan oo havainnu niissä mitään ihan valtavaa kehittymistä. Et näitten [rutiini/raportointi] kanssakäymisten ulkopuolelta, niin eihän meillä oo mitään semmosta kehitystoimintaa, en oo ikinä ollu missään controllingin kehityspalaverissa. - - Se et tulis ikäänkuin ulkopuolelta jotain uusia ideoita, niin ei kauheen hedelmällinen tää nykytoimintamalli siihen oo. ” (H4)*

Organisaatorakenne nähdään usein ongelmana siinä vaiheessa, kun pitäisi ottaa yhteyttä johonkin muuhun kuin yksikön sisäisiin osastoihin. Toisin sanoen yleisesti koko divisioonan organisaatorakenne ei ole kovinkaan selkeä, ja usein on vaikeaa tietää kehen tulisi ottaa yhteyttä. Suuressa organisaatiossa toiminnot jakautuvat useaan eri lokaatioon ja tiimiin, jolloin myös prosesseista tulee väkisinkin monimutkaisia. Tämän suhteen yhteistyö ja tiedon jakaminen ei ehkä ole optimaalista. Controllingin kannalta varsinkin osto- ja myyntiosasto nähdään hyvinkin irrallisina osina. Niiden kanssa yhteistyötä tulisi tehdä huomattavasti enemmän, ja se olisi myös helpompaa, jos toiminta olisi läpinäkyvämpää.

” Tossa yksikön organisaatorakentees mul ei oo mitää ongelmii, et jos mä tarviin jotain apua sellast mikä liittyy yksikön asioihin ni aina löydän sen yhteyshenkilön ja saan hyvää palvelua. Et se ongelma tulee sitte jos mä tarvin jotain ostosta tai myynnistä - - ” (H3)

” Ainoo mikä on täs firmas semmoon iso handycap mun mielest on toi osto, koska ne toimii ihan täysin erillisenä. Niitten pitäis olla naimisis hyvin tiiviist just controlling toimintojen kanssa, kun nythän ne keskustelee tosi vähän keskenään. Osto keskustelee controllingin kanssa suurinpiirtein tuotannon kautta, ja se on omituista. ” (H1)

” Eihän se nyt varmaan optimaalisin oo, et jos - - osto ja laskunkäsittely, mitkä on aika sillee läheises yhteistyössä, ni ne on tavallaan sitten muualla - - Kylhän tää on nyt vähän sillee, et jos ajattelee [divisioonan organisaatioita] niin kylhän ne kuulostaa ainakin tänne päin hyvin hierarkkiselta. Ja se et niitten kans pitää kuitenkin tehdä yhteistyötä. Et onhan se meilläkin, et eihän myökää sinänsä niitä päätöksiä tehdä, et kylhän ne pitää sit taas esimiestasolta kysyy, et onks tää ookoo näin vai. Et ihan samahan se on heilläkin siellä. ” (H5)

Organisaatorakenteen suhteen haastateltavat totesivat melko yksimielisesti divisioonan ja groupin rakenteen ja hierarkian rajoittavan ketteryyttä. Vaikka tapausorganisaation toiminta koetaan joustavana, yhteistyö ei kuitenkaan toimi parhaalla mahdollisella tavalla jos toisen osapuolen organisaatorakenne ei mahdollista joustavaa toimintaa.

” Meillä tietysti yks mikä ei millään tavalla lisää joustavuutta on tää yhtiörakenne, et meillä on näitä eri yhtiöitä - - sehän tekee sellasta turhaa byrokratiaa, joka kyl sylettää - - ku sehän on ihan järjetöntä. - - Se on sellasta turhaa mikä ei tunnu arvon tuotolta - - ” (H4)

” Kyllähän se [organisaatorakenne] tietenkin vähän hidasteena on. ” (H6)

Organisaatorakenne nähtiin siis haasteena nimenomaan siitä näkökulmasta, että nykyisenlaisen organisaatorakenteen ei koeta välttämättä optimaalisesti tukevan tiedon jakamista, keskustelua ja päätöksentekoa. Toisaalta, kuten edellä tuotiin ilmi, organisaatorakenteen ei nähdä kuitenkaan olevan suurin ongelma yhteistyön kehittämisessä. Paljon on kiinni siitä, löydetäänkö oikeat ihmiset kehittämään toimintaa, ja siitä miten yhteistyötä saadaan lisättyä. Isossa roolissa ovat varsinkin esimiestasolla työskentelevät sekä myös liiketoimintayksikön johto.

***Organisaatorakenteen merkitys tulevaisuudessa:***

Tämänhetkisen liiketoimintayksikön controllingin toiminnan kannalta organisaatorakenne toimii haastateltavien mukaan hyvin. Kuitenkin, jos mietitään mihin suuntaan yksikön controllingin roolia halutaan tulevaisuudessa kehittää, niin tällöin myös organisaatorakennetta olisi ehkä syytä pohtia uudestaan. Yksikön controllingin linkittyminen divisioonan talousorganisaatioon voisi olla tulevaisuudessa helpompaa, jos roolia saadaan muutettua liiketoimintaorientoituneempaan suuntaan. Tällöin kahtiajot divisioonan ja yksikön controllingin välillä ei olisi välttämättä niin selkeä, vaan kaikki olisivat yhtä suurta controlling-tiimiä. Organisaatorakenteen ei niinkään koeta olevan toiminnan kehittämisen kannalta oleellista, vaan itse controlling toiminnon toteuttaminen tehokkaasti, ja niin että se perustuisi nimenomaan datan käyttöön eikä sen raportointiin.

Tällä hetkellä yksikön controllingin rooli on myös hyvin monimuotoinen, mikä omalta osaltaan vaikeuttaa tai jopa estää niin sanotun business controllingin toteuttamisen. Ketteryyden yhtenä peruseriaatteena voidaan pitää sitä, että tiimi voi keskittyä täysin sille määrättyihin työtehtäviin ilman, että toimintaan tulee jatkuvasti keskeytyksiä. Muutoin toiminnan tehokkuus ja lopputulos yleensä kärsivät.

*” Et jos se toimis siten et päästäis enemmän siihen puhtaasee business controllingii siel yksiköissä, ni sitte meil ois ehkä selkeemmin nää linkit. Niinku on nytteki, mut nyt mä luulen et siin on osittain ehkä yksiköissä varmasti se et ei oo vaan aikaa tehdä näihin kaikkiin, ja sit he voi kokee et eri ihmisilt tulee erilaisia vaatimuksia. - - Sithän se raja ei välttämättä oo enää niin selvä, et mikä on divisioonaccontrolling ja mitä on yksikön controlling. Et se on tavallaa yleinen semmonen business controlling. ” (H8)*

*” Ehkä meillä pitäis olla sellasta controlling toimintaa, joka ei olisi kuukausi/kvartaalijuoksussa mukana, vaan just sitä jatkuvaa toiminnan seurantaa. Et sillä ois aivot siihen hommaan, et se ei ois pelkästään sitä raportoivaa, vaan et siinä ois tällanen kehittävä rooli. - - Ehkä enempi se controlling toiminto, et tekeekö sitä osastot ite vai mitä, mutta kuitenkin järjestelmiin perustuvaa datan käyttöä. ” (H4)*

Yksikön näkökulmasta controllingin roolin kehittäminen puolestaan linkittyy vahvasti siihen, että tällöin myös controllingin organisaatorakennetta tulisi linkittää selkeämmin ja konkreettisemmin liiketoimintaan. Tämän hetken yksikön controllingin raportointipainotteinen rooli linkittyy myös organisaatorakenteen osalta selkeämmin divisioonan talousosastoon kuin yksikön liiketoimintaan. Toisaalta, yksikön controller on tietenkin osa yksikön johtoryhmää ja tekee tiivistä yhteistyötä tuotannon kanssa, mutta muut tiimin jäsenet eivät niinkään. Jotta controllingin ja tuotannon yhteistyö olisi systemaattista ja jatkuvaa, yhteistyön täytyy pohjautua yhteiseen tekemiseen jopa päivittäisellä tasolla. Käytännössä tämä voisi tarkoittaa esimerkiksi sitä, että tuotannon raportointiin liittyviä tehtäviä siirrettäisiin controllingille ja controlling tiimin jäsenet osallistuisivat aktiivisemmin tuotannon palavereihin.

*” Sit mennää taas siihen, et mitä yksikön controllingin pitäis tehdä, et mitä se controlling on. Et tähän nykyiseen toimintaan, jos sanotaa että nää asiakkuudet, ni siinä se mun mielest toimii. Pystytää ymmärtää mitä he tekee ja en nää et se ois mitenkään kankea. Mut et jos me nähää, vaikka just et se controlling, ja sitä sen toimintaa kehitettäis paljon ja se ois osana sitä päivittäistä, tai viikko-kuukausi toimintaa, et he osallistuis vaikka meidän viikkopalavereihin, ois kehityspalavereissa mukana tai jotain, ni sehän on ihan eri maailma jo. Se täytyis olla ihan erilainen, et se ois jotain yhteistä kehitystoimintaa tai jotain. ” (H4)*

Toisaalta, erilaisiin palavereihin ja keskusteluihin osallistuminenkaan ei itsessään takaa yhteistyötä. Kuten eräs haastateltavista toi hyvin esille, yhteistyön lisääminen tarkoittaa käytännössä jonkin säännöllisen palaverin lisäämistä kalentereihin.

*” Kyl se pitäis olla enemmän sitä et me tunnustetaan, me tehään ja sitte ketterästi tunnustetaan siellä mitä on ja lähtää pois. Et ei niin, että istutaa 7 henkilöö pöydän ääree ja todetaa, et meil on ongelma, mut kukaan ei tee mitään. Ku koetaa et ollaa tehty työ ku on istuttu tunti palaverissa ja todettu et meil on ongelma. Ku se pitäis olla niin, et se ongelma todetaan niissä prosesseissa automaattisesti ja sitä lähetään ratkasemaan. Et siitä ollaan kaukana. Mut se on vaa sellanen perinteinen et monesti tulee sellanen olo, et pitäiskö tässä tehdä vähä enemmän, ja sitku ruvetaa miettii, et mitä se enemmän on, niin sit se näillä nykytoimintamalleilla on monesti et hei pidetääs palaveri, niinku säännöllinen palaveri. ” (H4)*

Tavoitteena on kuitenkin päivittäinen yhteistyö tuotannon kanssa, ja parhaiten tämä voisi onnistua niin, että controllingin rakennetta muokataan niin, että se olisi myös konkreettisesti integroitunut tuotanto-organisaatioon. Palavereitakin tarvitaan, ja niiden avulla toiminnasta saadaan systemaattista, mutta ketteryuden kannalta tärkeintä olisi nimenomaan se, että ongelmat ja kehityskohdat tunnistetaan päivittäisissä prosesseissa ja niihin pystytään puuttumaan heti. Tällaisesta yhteistyöstä ollaan erään haastateltavan mukaan vielä kaukana.

***Järkeistämisen rooli yhteistyön kannalta:***

Jos controlling ja tuotanto tekisivät vielä enemmän yhteistyötä, ja niiden toiminta olisi integroitunut osaksi toisiaan, myös toimintatapojen yhteensovittaminen voisi olla helpompaa. Tällä hetkellä toiminnan suhteen haastateltavien mukaan suurin haaste on se, että controlling ja tuotanto puhuvat eri kieltä, mikä on hyvin ymmärrettävää. Kysyttäessä haastateltavilta, sopivatko heidän mielestään controllingin ja tuotannon toimintatavat hyvin yhteen, osan mukaan sopivat, mutta osa tunnisti niissä myös haasteita. Tuotannon mukaan varsinkin yksikön controller osaa hyvin kääntää termit niin, että ne ovat kaikkien ymmärrettävissä, mutta yleisesti tuotannon ja talousihmisten käyttämä kieli on toki hyvin erilaista. Haasteensa tuo myös se, että tuotannon ihmiset juttelevat usein asioista työvuoroissa ja kahvipöydässä, eivätkä niinkään Teams-palavereissa. Eräs haastateltavista toi myös esiin sen, että varsinkin koronapandemian aikana controlling tiimi on työskennellyt täysin Teamsin varassa mitä tulee yhteistyöhön, kun taas tuotannossa täytyy olla fyysisesti paikalla. Pandemian voidaan siis osaltaan todeta etäännyttäneen liiketoiminnan ja controllingin yhteistyötä, mutta toisaalta tämän myötä yhteistyön kehittämiseksi olisi hyvin otollinen aika, sitten kun kaikki taas palaavat takaisin työpaikoilleen.

*” Se on monesti meidän viestinnässä, et sit ku puhuttaa eri maailmojen välillä, vaikka just joku divarin controlling versus yksikkö, ni jos ne puhuu ketterästi ni voit olla ihan varma, et puhuttaa aivan eri asiasta. ” (H4)*

*” Kyl myö yritetään. Mutku divarin kanssa tavallaan puhutaan samaa kieltä, koska meil on se tuloslaskelma ja siin on ne tietyt rivit. Mut sitte - - mul on tuotannon kans aina tää et mie en aina puhu samaa kieltä, ja mun on vaikee ymmärtää ja sit kun he puhuu ihan*



*itsestään selvyyksistää, tietenkii, ni meidän laskenta ei oo sama kun se heiän käytännön maailma.” (H3)*

*” Puhukaa ihmiset kansankieltä. Koska näist saa niin monimutkasii näistä luvuista, minä olen sellast kapulakieltä kyl kuullu nimittäin vuosien mittaan. Sit täs on yks iso ongelma - - et jos tulee nuorena ihmisenä suoraan esimerkiks tonne pääkonttori-organisaatioo ja sit kuulee siellä sen keskustelun ja tavallaan sen terminologian ja sit jos yrittää sillä terminologialla keskustella työntekijöiden tai liiketoimintayksikön kanssa ni on vaikeeta, on tosi vaikeeta.” (H7)*

Ketteryys perustuu pohjimmiltaan siihen, että ihmiset ymmärtävät mistä on puhe – eli he pystyvät järkeistämään asioita ja tämän pohjalta reagoimaan tilanteen vaatimalla tavalla. Jotta pystytään keskittymään niihin asioihin, joiden avulla voidaan tuottaa lisäarvoa liiketoiminnalle, controllingin ja tuotantoihmisten täytyy ymmärtää toisiaan. Kokonaisvaltaisen liiketoimintaymmäryksen saavuttamiseen vaaditaan usein vuosien kokemusta. Samoin myöskään tuotanto-organisaatio ei hetkessä pysty ymmärtämään mitkä ovat controllingin näkökulmasta tärkeitä asioita. Tämän vuoksi liiketoiminnan henkilöiden ja controllingin yhteistyön tulisi perustua ainakin viikoittaiseen, jopa päivittäiseen yhteistyöhön. Miten muuten controlling voisi tehokkaasti esimerkiksi havaita muutoksia vaikkapa tiettyjen osien tai raaka-aineiden käytössä, jos ei niitä seurata viikoittain? Erilaiset raportit ovat hyviä tällaisten asioiden seurantaan, mutta usein silloin ymmärrys itse liiketoiminnasta ja prosesseista jää takaa-alalle, jos seurataan vain raportin lukuja. Tällä hetkellä controllingin toiminta ei mahdollista tällaista reaaliaikaista tuotannon toiminnan seuranta, eikä se näin ollen tue myöskään liiketoiminnan ketteryyttä optimaalisella tavalla.

Yhteenvetona voidaan todeta, että tapausorganisaation organisaatorakenne koetaan melko joustavaksi ja mukautuvaksi. Divisioonan ja groupin puolelta tuleva organisaatorakenne koetaan puolestaan ketteryyttä haittaavana tekijänä. Haastateltavat olivat kuitenkin sitä mieltä, että oli organisaatorakenne mikä tahansa, niin hyvällä yhteistyöllä kaikki saadaan toimimaan. Yksikön controllingin organisaatorakennetta tukee hyvin tämänhetkistä tilannetta, mutta tulevaisuudessa olisi kuitenkin ehkä tarpeen pohtia, miten controllingin tulisi integroitua organisaatorakenteen osalta enemmän tuotanto-organisaatioon.

## 6. Yhteenveto ja johtopäätökset

Tämän tutkimuksen tavoitteena oli tutkia, miten tapausorganisaation johdon laskentatoimen roolia voitaisiin muuttaa liiketoimintaorientoituneempaan suuntaan. Tapaustutkimuksen tutkimuskohteena toimi tapausorganisaation liiketoimintayksikön controlling -toiminto. Tutkimusongelmaa lähestyttiin kolmen alatutkimuskysymyksen avulla. Ensimmäisen alatutkimuskysymyksen tarkoituksena oli tutkia, miten johdon laskentatoimen roolimutosta voitaisiin kehittää ketteryyden perustekijöiden avulla. Toisen ja kolmannen alatutkimuskysymyksen avulla pyrittiin puolestaan selvittämään tarkemmin, mitkä tekijät edistävät ketteryyttä, ja minkälaisia haasteita ketteryyteen liittyy. Tutkimuskysymyksiin pyrittiin vastaamaan aiemman tutkimuskirjallisuuden sekä tapausorganisaatiossa toteutettujen haastattelujen avulla. Haastatteluaineistoa kerättiin liiketoimintayksikön controlling tiimiltä, sekä muilta sidosryhmäläisiltä, jotka tekevät heidän kanssaan tiiviisti yhteistyötä. Tutkimuksessa hyödynnettiin aineistonkeruumenetelmänä myös havainnointia.

Tutkimuksen teoreettisessa viitekehyksessä lähdettiin liikkeelle johdon laskentatoimen muutoksesta. Osion tarkoituksena oli nostaa esiin tärkeitä tekijöitä johdon laskentatoimen muutoksessa ja pohtia, miksi paljon puhuttu roolimuuotos on käytännössä niin vaikea toteuttaa. Johdon laskentatoimen teoriaosuudessa keskityttiin käsittelemään johdon laskentatoimen roolia päätöksenteossa, sekä digitalisaation ja controllerin oman roolin merkitystä muutoksessa. Luvussa pohdittiin myös näkymiä tulevaisuuden talousosastolle ja esiteltiin ketterän johdon laskentatoimen käsite. Tutkimuksen toisessa teorialuvussa siirryttiin käsittelemään ketterää organisaatiota. Ensin esiteltiin ketteryyden määritelmä, jonka jälkeen siirryttiin käsittelemään ketteryyden perustekijöitä: asiakaskeskeisyyttä ja digitalisaatiota sen mahdollistajana, tiimin roolia sekä organisaatorakennetta. Lopuksi teoreettisessa viitekehyksessä esitettiin vielä yleisesti ketteryydellä haettavia hyötyjä, sekä erilaisia haasteita, joita siihen tyypillisesti liittyy. Johdon laskentatoimen ketteryyttä ei ole vielä tutkimuskirjallisuudessa tutkittu laajemmin, jonka vuoksi tutkimuksen teoreettisessa viitekehyksessä yhdistettiin johdon laskentatoimen muutos sekä ketterä organisaatio.

Tutkimuksen empiirisessä osassa esiteltiin ensin lyhyesti tapausorganisaatio, jonka jälkeen siirryttiin käsittelemään käytettyä tutkimusmenetelmää ja kerättyä aineistoa. Tutkimusaineisto kerättiin tapausorganisaatiossa kymmenen puolistrukturoidun teemahaastattelun avulla. Teemat muodostuivat teoriaosuudessa käsiteltyjen aiheiden pohjalta. Teemahaastatteluilla pyrittiin muodostamaan mahdollisimman laaja kuvaus kustakin käsiteltävästä asiasta. Puolistrukturoidulla haastattelurungolla pyrittiin mahdollistamaan haastattelujen vapaamuotoisuus, mutta samalla kuitenkin keskittymään niihin asioihin, joita teoriaosuudessa nostettiin esille. Haastattelujen avulla kerättiin kattava aineisto, joka mahdollisti mielenkiintoisten ja monipuolisten havaintojen tekemisen.

Tutkimuksen perusteella voidaan todeta, että johdon laskentatoimen roolimutosta voidaan edistää keskittymällä ketteryiden perustekijöihin, ja tutkimalla kuinka hyvin nämä tekijät tukevat johdon laskentatoimen muuttuvaa roolia. Ketteryyden todettiin olevan keskeinen menestystekijä koko yrityksen kannalta, mutta pohdittaessa asiaa liiketoimintayksikön controllingin näkökulmasta, haastateltavat eivät olleet aivan yhtä varmoja vastauksissaan. Tämä kertoo todennäköisesti siitä, että johdon laskentatoimen ketteryys on asiana vielä melko uusi, ja sitä ei ole juurikaan pohdittu yksikön controllingin kannalta.

Tutkimuksen mukaan ketteryyttä edistävät toiminnan asiakaskeskeisyys, itsenäiset ja monimuotoiset tiimit sekä joustava ja matala organisaatorakenne, jossa vastuuta on jaettu alimmille organisaatiotasolle asti. Liiketoimintayksikön controlling tiimin tämänhetkisen toiminnan suhteen asiakaskeskeisyys tulisi määritellä paremmin. Liiketoiminta nähdään yksikön controllingin tärkeimpänä asiakkaana, mutta käytännössä tämä ei kuitenkaan näy. Controlling -tiimin toiminnan tulisi olla liiketoiminnan henkilöiden näkökulmasta myös läpinäkyvämpää, ja roolit ja vastuut tulisi olla jaettu selkeästi. Myös tiimin itseohjautuvuutta tulisi korostaa, jotta johdon laskentatoimen roolimutosta saataisiin vietyä organisaatiossa eteenpäin nimenomaan alhaalta ylöspäin – suuntautuvasti. Organisaatorakenteen osalta controllingin tulisi olla selkeämmin osa liiketoimintaa, jotta myös controllerien päivittäinen toiminta linkittyisi tiiviimmin liiketoiminnan kaikille osa-alueille.

Ketteryyden tavoittelussa suurimpana haasteena nähdään organisaatiokulttuurin sekä ajattelutavan muuttaminen, sillä ketteryyttä ei tulisi nähdä ainoastaan toimintatapana, vaan kykynä havainnoida ja ymmärtää toimintaympäristöä, ja myös reagoida, uudella tavalla. Myös muutosvastarinta nähdään haasteena, sillä johdon laskentatoimen hyvin perinteinen rooli ei omalta osaltaan ainakaan edesauta muutosta. Myös organisaatorakenne nähdään ainakin osittain ketteryyttä hankaloittavana tekijänä, sillä vaikka organisaatorakenteen ei koettu haittaavan yhteistyötä, ei sen myöskään koeta varsinaisesti edistävän yhteistyötä tai uusien näkökulmien esinnousua.

Vastauksena päätutkimuskysymykseen ” *Miten johdon laskentatoimen toimintaa voitaisiin kehittää liiketoiminta-orientoituneempaan suuntaan?* ” voidaan todeta, että keskittymällä ketteryyden perustekijöihin. Tähän johtopäätökseen päädyttiin, sillä johdon laskentatoimen roolimutokseen liittyvät haasteet linkittyvät monilta osin ketteryyden perustekijöihin. Johdon laskentatoimen roolimutoksen tavoitteena on se, että toiminta tukisi enemmän liiketoiminnan tarpeita. Ketteryys puolestaan pohjautuu asiakaskeskeisyyteen, ja näin ollen näiden kahden välillä on selkeä yhteys. Yhtenä haasteena johdon laskentatoimen roolimutoksessa on myös nähty controllerin roolin merkitys muutoksen tukemisessa ja eteenpäin viemisessä. Ketteryys puolestaan pohjautuu keskeisesti yksilöiden ja tiimien toimintaan, ja näin ollen kehittämällä yksilöiden ja tiimien ketteryyttä ja sitä kautta osaamista ja motivaatiota, voidaan myös edistää johdon laskentatoimen roolimutosta.

Johdon laskentatoimen roolimutoksessa havaituista haasteista suurin tapausorganisaation osalta on se, että johdon laskentatoimen roolimutosta ei ole riittävästi tuotu esiin liiketoiminnan henkilöiden, eli toisin sanoen asiakaskeskeisyyden, näkökulmasta. Roolimutoksesta on puhuttu hyvin paljon talousihmisten kesken, mutta liiketoiminnan henkilöiden näkemys on ainakin osittain jäänyt keskusteluista puuttumaan. Jotta johdon laskentatoimen roolimutosta voitaisiin tapausorganisaatiossa viedä eteenpäin, yhteistyötä liiketoiminnan ja controllingin välillä tulisi lisätä huomattavasti. Yksi ketteryyden tärkeimmistä perustekijöistä on asiakaskeskeisyys – jos yksikön controllingin toiminta ei ole asiakaskeskeistä, eli tässä tapauksessa liiketoimintalähtöistä, ei sillä ole myöskään tosiasiallista mahdollisuutta olla ketterää.

## 6.1 Keskustelua tutkimustuloksista

### *Johdon laskentatoimen roolimuuotos - miksi sen toteuttaminen on käytännössä vaikeaa?*

Johdon laskentatoimen muuttuvaa roolia on tutkittu tutkimuskirjallisuudessa (kts. esim. Johnson & Kaplan 1987; Burns & Vaivio 2001; Burns & Baldvinsdottir 2005; Byrne & Pierce 2018) jo pitkään, mutta tutkimusten mukaan käytännössä johdon laskentatoimen rooli yrityksissä on hyvinkin perinteinen, kuten esimerkiksi Loo et al. (2011) sekä Möller et al. (2020) tuovat esiin. Myös tapausorganisaatioissa johdon laskentatoimen roolimutoksesta on puhuttu pitkään, ja kaikki ovat yhtä mieltä siitä, että yksikön controllingin tulevaisuuden rooli on olla nimenomaan liiketoimintakumppani tuotannolle ja liiketoimintayksikölle. Tapausorganisaatioissa tämä roolimuuotos ei ole kuitenkaan toteutunut vielä niin laaja-alaisesti kuin mitä on odotettu, mikä tukee hyvin tutkimuskirjallisuudesta nousevaa näkemystä. Muutoksen tarve on siis selkeä, mutta keskeisin kysymys on se, miten tämä roolimuuotos käytännössä toteutetaan.

Syiksi johdon laskentatoimen roolimutoksen hitaalle toteutumiselle on kirjallisuudessa (kts. esim. Yigitbasioglu 2017) esitetty muun muassa johdon laskentatoimen hidasta sopeutumiskykyä muuttuviin olosuhteisiin. Johdon laskentatoimen kirjallisuudessa (kts. esim. Johnson & Kaplan 1987; Burns & Vaivio 2001; Burns & Baldvinsdottir 2005; Byrne & Pierce 2018) puhutaan paljon johdon laskentatoimen muutoksesta, mutta Yigitbasioglun (2017) mukaan sopeutumiskykyisyyden voidaan nähdä kuvaavan tilannetta paremmin; sopeutumiskyvyllä tarkoitetaan sekä muutosta, että siihen reagoitua ja sopeutumista, kun taas muutos käsittää vain muutoksen luonteen, eikä niinkään sitä, miten muutokseen tulisi reagoida. Myös tapausorganisaatioissa oli havaittavissa samankaltainen käsitys siitä, että muutoksesta ja erilaisista muutoksista puhutaan paljon, mutta usein keskusteluista saa sellaisen kuvan, että muutos vain tapahtuu, eikä siihen voida itse vaikuttaa. Taipaleenmäen (2017, 175, 474) mukaan johdon laskentatoimen tulisi välttää tällaista ajattelutapaa, ja pyrkiä pikemminkin mahdollistamaan ja tukemaan muutosta ottamalla huomioon ketteryyden eri näkökulmia. Ongelmana voidaan siis nähdä se, että johdon laskentatoimen roolimutoksen on ikäänkuin vain odotettu tapahtuvan, ilman että siihen tulisi itsessään osallistua. Usein yrityksillä ei myöskään ole strategista suunnitelmaa sille, miten talouden roolia muutetaan

liiketoimintapainotteisempaan suuntaan (Hoe 2009, 65). Tapausorganisaation tapauksessa ongelmana ei ole niinkään tällaisen strategian puuttuminen, sillä tällainen strategia on kyllä olemassa, mutta liiketoimintayksikön rooli tämän muutoksen mahdollistamisessa ei ole ehkä kaikille osapuolille aivan selvä, eikä liiketoimintayksikön controlling tiimille ole asetettu selkeitä tavoitteita tämän suhteen.

Jotta tällaisesta ”muutos vain tapahtuu” -tyyppisestä ajattelutavasta päästäisiin eroon, johdon laskentatoimen ammattilaisilla on tärkeä rooli muutoksen edistämässä. Kuten Pickard ja Cokins (2015) tuovat esille, controllerien täytyy itse olla halukkaita muutokseen ja valmiita edistämään sitä omalla toiminnallaan. Tapausorganisaatiossa haasteena näyttäisi olevan se, että erityisesti divisioonan organisaatorakenteiden ja hierarkian vuoksi toimintaa ei nähdä voitavan kehittää vapaasti. Kuitenkin, divisioonan näkemys taas on aivan päinvastainen ja heidän mukaansa yksikön controlling tiimillä on hyvin suuri vapaus miettiä, miten he toimintaansa kehittävät. Ongelma saattaakin siis liittyä viestintään, ja vastuiden jakamiseen. Yksikön controllingin täytyy tulevaisuudessa itse ottaa yhä enemmän vastuuta omasta toiminnastaan, ja aktiivisesti miettiä miten sitä voisi kehittää, sen sijaan että odotetaan vain seuraavia ohjeita esimerkiksi divisioonatasolta.

### ***Voidaanko johdon laskentatoimen roolimutosta edistää ketteryyden avulla?***

Haastateltavat kokivat, että johdon laskentatoimen roolimutosta voitaisiin ainakin jollain tavoin edistää ketteryyden avulla. Ketteryys tunnistettiin keskeiseksi menestystekijäksi koko yrityksen kannalta, mutta kun sitä pohdittiin yksikön controllingin näkökulmasta, vastaukset olivat epävarmempia. Tämä linkittyy hyvin tutkimuskirjallisuuteen (kts. esim. Taipaleenmäki 2017, Van Oijen & Verbeeten 2020) siinä mielessä, että talousosaston ketteryys on terminä vielä melko uusi, eikä sitä ole laajasti tutkittu. Haastateltavat olivat sitä mieltä, että ketteryys voisi auttaa johdon laskentatoimen roolimutoksen eteenpäin viemisessä, sillä ketteryyden ja ketterämpien toimintatapojen tulisi ainakin pohjautua siihen, että johdon laskentatoimen kokonaisymmärrys liiketoiminnasta paranee ja näin ollen myös toimintaa voidaan kehittää ketterämmin. Eräät haastateltavista toivat kuitenkin esiin myös näkemyksen siitä, että ketteryyस्कään ei ole ratkaisu kaikkeen – se on vain yksi osa toiminnan

kehittämistä, eivätkä ketterät toimintatavat välttämättä sellaisenaan sovellu talousosaston toiminnan kehittämiseen. Kirjallisuudessa (kts. esim. Papadakis & Tsironis 2018, 744-745) on tuotu kuitenkin esiin näkemys siitä, että vaikka erilaiset ketterät menetelmät liitetäänkin usein ohjelmistokehityksen kontekstiin, ketterän kehittämisen periaatteita ei kuitenkaan suunniteltu rajoittumaan vain ohjelmistokehitykseen. Muutkin alat, kuten johdon laskentatoimi, voisivat siis merkittävästi hyötyä ketteryyden peruseriaatteiden omaksumisesta.

Tutkimuksessa pyrittiin myös selvittämään, miten haastateltavat näkevät johdon laskentatoimen roolin koko organisaation ketteryyden kannalta. Kysyttäessä haastateltavilta, pitäisikö controllingin olla ketteryyden suhteen tapausorganisaatioissa edelläkävijä, useimmat olivat sitä mieltä, että sen pitäisi olla nimenomaan edelläkävijä. Myös De Waahlin (2019, 353) ja Van Oijenin ja Verbeetenin (2020, 16-17) mukaan talousosasto voi omalla toiminnallaan huomattavasti edesauttaa koko organisaation ketteryyttä. Toisaalta, toiset haastateltavista olivat sitä mieltä, että johdon laskentatoimen ketteryyden tulisi olla seurausta muun organisaation ketteryydestä. Van Oijenin ja Verbeetenin (2020, 18-19) mukaan muun organisaation toiminnan ketteryys asettaa vaatimuksia myös talousosaston toiminnan ketteryydelle. Jos talousosasto haluaa toiminnallaan laaja-alaisesti tukea organisaatiota, sen olisi kuitenkin tärkeää olla ketteryyden suhteen nimenomaan edelläkävijä.

### ***Johdon laskentatoimen muutokseen liittyviä haasteita - miten ne liittyvät ketteryyteen?***

Johdon laskentatoimen roolimutoksen mahdollistamisessa digitalisaatiolla on keskeinen rooli (kts. esim. Möller et al. 2020; Granlund & Malmi 2002; Nielsen 2018). Overbyn et al. (2006, 125-127), Van Oosterhoutin et al. (2006, 140-142) sekä Taipaleenmäen (2017, 185-188) mukaan digitalisaatio voidaan nähdä myös yhtenä keskeisimmistä ketteryyden mahdollistajista. Digitalisaation laaja-alaiseen hyödyntämiseen liittyy kuitenkin johdon laskentatoimen näkökulmasta paljon haasteita, kuten esimerkiksi erilaisten tietojärjestelmien integroinnin vaikeus (kts. esim. Granlund & Malmi 2002; Yigitbasioglu 2016). Myös

tapausorganisaatiossa tunnistettiin digitalisaation luomat mahdollisuudet controllingin toiminnan ketteryyden kannalta, mutta niihin todettiin liittyvän myös paljon haasteita.

Haastatteluissa tuli hyvin monesti esiin näkemys siitä, että kun controllingin perinteiset työtehtävät saadaan automatisoitua digitalisaation avulla, niin sitten yksikön controllingilla on enemmän aikaa toteuttaa liiketoimintalähtöisempää business controllingia. Haastateltavat kuitenkin myös totesivat, että digitalisaation hyödyntäminen ei ole tapausorganisaatiossa sillä tasolla, kuin millä sen odotettaisiin olevan. Ketteryyden näkökulmasta uusien järjestelmien tulisi tukea johdon laskentatoimen osalta nopeampaa muutosten havainnointia, ja näin mahdollistaa myös nopeampaa reagointia. Tapausorganisaation näkökulmasta uudet järjestelmät eivät kuitenkaan usein tuo hyötyä tässä suhteessa, sillä usein ne liittyvät laajempaan divisioonatason raportointiin. Tällöin hyödyt jäävät yksikölle valitettavan pieniksi, eivätkä näin ollen välttämättä tue ketteryyttä liiketoimintayksikötasolla. Haastateltavat totesivat myös, että joskus uusi järjestelmä ei olekaan parannus entiseen verrattuna, vaan se voi jopa hidastaa kehitystä. Myös tutkimuskirjallisuudessa Overby et al. (2006, 127), Van Oosterhout et al. (2006, 140-142) sekä Ying ja Ramamurthy (2011, 931) ovat todenneet, että informaatioteknologia voi itse asiassa myös rajoittaa yrityksen ketteryyttä. Havainto on myös hyvin yhdenmukainen Bhimanin ja Willcocksin (2014, 471-473) näkemyksen kanssa siitä, että digitalisaatio ei itsessään tuo yrityksille hyötyjä, vaan sen hyödyntäminen tarkoituksenmukaisella tavalla.

Myös controllerien roolia johdon laskentatoimen muutoksen mahdollistamisessa on tuotu esiin tutkimuskirjallisuudessa (kts. esim Burns & Baldvinsdottir 2005; Pickard & Cokins 2015) nimenomaan siitä näkökulmasta, että muutos ei ole mahdollista, jos controllerit eivät itse ole valmiita haastamaan perinteisiä roolejaan. Myös tapausorganisaatiossa haasteena nähtiin se, että johdon laskentatoimen rooli on perinteisesti ollut hyvin raportointipainotteinen, ja yksikön controllingissa myös työntekijät on aikanaan valittu tätä silmällä pitäen. Tästä johtuen myös muutosvastarinta voi olla suurempi haaste, kuin mitä se ehkä olisi jossain uudemmassa organisaatiossa. Samoin osaamisen kehittäminen nousee tällöin entistä suurempaan rooliin. Ketteryys pohjautuu siihen, että yksilöt ja tiimit ottavat enemmän vastuuta ja kehittävät yhdessä toimintaansa. Näin ollen johdon laskentatoimen



muutosta voitaisiin edistää keskittymällä siihen, miten controllerit saataisiin myös itse edistämään muutosta, eikä vain odottamaan sen tapahtumista. Aallon ja Variksen (2020) sekä Hyvösen et al. (2015) mukaan yksi hyvä keino lisätä controllerien sitoutumista muutokseen on osallistaa heitä erilaisiin kehitysprojekteihin. Myös tapausorganisaatiossa tämä nähtiin hyvänä keinona edistää sekä osallistuvuutta, että kehittää controllerien osaamista.

Controllerien roolin merkitykseen muutoksessa näyttäisi vaikuttavan myös se, että vaikka johdon laskentatoimen roolimutoksesta puhutaan paljon, niin todellisuudessa controllerien työ ei ole juurikaan muuttunut, vaan monipuolistunut (Loo et al. 2011; Weber 2011). Myös haastateltavat yksikön controlling tiimin jäsenet toivat tämän seikan esiin selkeästi. Työtehtävät ovat toki muuttuneet - vanhoja tehtäviä on jäänyt pois ja uusia tullut tilalle, mutta työn luonteen ei koeta muuttuneen merkittävästi. Tämä on myös ehkä yksi syy sille, miksi johdon laskentatoimen roolimutostakin koetaan niin vaikeaksi toteuttaa käytännössä. Johdon laskentatoimen roolin muuttaminen on pitkä prosessi, eikä se tapahdu yhdessä yössä. Tämän seikan huomioon ottaminen tarkoittaa sitä, että itse muutoksenkin tulisi olla ketterää ja muuttua. Ylhäältä alaspäin johdetut, pitkät ja laajamittaiset muutosprojektit ovat harvoin luonteeltaan ketteriä, ja tämä voi omalta osaltaan hidastaa johdon laskentatoimen roolimutosta.

Yhtenä haasteena johdon laskentatoimen roolimutoksen toteuttamisessa on kirjallisuudessa (kts esim. Baldvinsdottir et al. 2010; Malmi & Granlund 2009; Nielsen 2018) nähty myös se, että johdon laskentatoimen tutkimus ei ole kovinkaan käytännönläheistä. Myös tapausorganisaatiossa havaittiin, että johdon laskentatoimen roolimutosta ei juurikaan ole tuotu esille liiketoiminnan henkilöiden näkökulmasta. Tuotannon esimiehet kyllä mainitsivat keskustelleensa tästä aiheesta, mutta varsinaista roolimutosta ei heidän mukaansa ole havaittavissa. Tällöin tuotannon alimmilla organisaatiotasoilla työskentelevillä työntekijöillä ei todennäköisesti ole tietoaakaan tällaisesta roolimutoksesta. Johdon laskentatoimen muutos kohti liiketoimintaorientoitunutta roolia vaatii yhteistyötä liiketoiminnan henkilöiden kanssa, ja silloin myös liiketoiminnan henkilöiden täytyy olla tietoisia tästä muutoksesta (Oracle 2017, 44-45). Ketteryys pohjautuu siihen, että

poikkitoiminnalliset tiimit toimivat vuorovaikutteisena verkostona. Näin ollen johdon laskentatoimen sekä liiketoiminnan tulisi tehdä enemmän yhteistyötä. Johdon laskentatoimen roolimutosta on vaikea edistää, jos siihen ei oteta mukaan toista osapuolta eli liiketoimintaa. Jos talousihmiset puhuvat vain keskenään siitä, miten talouden roolia tulisi muuttaa liiketoimintaa tukevampaan suuntaan, usein prosessi jää puolitiehen. Tämä linkittyy myös tavoitteisiin, sillä kuten Emsley (2005, 171) tuo esiin, johdon laskentatoimen ammattilaiset, joiden työnkuva ja myös tavoitteet kallistuvat selkeästi enemmän liiketoiminnan kuin kirjanpidon tukemiseen, osoittavat suurempaa innovatiivisuutta niin talousosaston kuin myös koko organisaation toiminnan kehittämässä. Jotta tähän tilanteeseen päästäisiin, johdon laskentatoimen tavoitteita ja suorituskykyä on määriteltävä enemmän liiketoiminnan tarpeiden näkökulmasta, eikä niinkään laskentatoimen näkökulmasta.

***Mitä ketteryys tarkoittaa ja mistä se koostuu? Entä minkälaisia haasteita ketteryyteen liittyy?***

Haastateltavien mukaan ketteryys tarkoittaa sitä, että organisaatio pystyy reagoimaan muutoksiin nopeasti ja sopeuttamaan toimintaansa aina tarpeen mukaan. Ketteryyden kuvailtiin liittyvän joustavuuteen, nopeuteen ja muutokseen. Haastateltavien näkemykset ovat hyvin samankaltaisia kuin mitä esimerkiksi Overby et al. (2006) sekä Van Oosterhout et al. (2006) esittävät. Tapausorganisaatiossa ymmärretään hyvin mitä ketteryys on ja mitä sillä tarkoitetaan. Näiden ajatusten linkittäminen käytännön toimintaan varsinkin yksikön controllingin osalta koetaan kuitenkin haastavaksi, eikä ketteryyttä ole juurikaan mietitty controllingin näkökulmasta.

Haastateltavien mukaan ketteryys tarkoittaa konkreettisesti sitä, että organisaatiotasot ovat matalia ja vastuuta on jaettu laajasti. Näkemys on hyvin yhdenmukainen tutkimuskirjallisuuden (kts. esim. Harraf et al. 2015, 683; Sommer 2019; Cram 2019, 11) kanssa. Esimerksi Worley & Lawler (2010) toteavat organisaatiorakenteen olevan yksi keskeisimmistä ketteryyden mahdollistajista. Samalla organisaatiorakenteen on myös todettu olevan yksi suurimmista haasteista ketteryyteen liittyen (kts. esim. Worley et al.

2016; Birkinshaw 2018, 40). Haastateltavien näkemyksen mukaan liiketoimintayksikön organisaatorakenne on hyvinkin joustava ja ketterä, eikä näin ollen ole haaste ketteryyden kannalta, mikä on hyvin harvinainen näkemys kirjallisuuteen (kts. esim. Naslund & Kale 2020, Worley et al. 2016, Gregory et al. 2016) peilaten. Toisaalta, tapausorganisaatio on myös osa laajempaa organisaatiota, divisioonaa ja groupia, ja näiden organisaatorakenteen tunnistettiin haittaavan osaltaan toiminnan ketteryyttä. Yksikön osalta organisaatorakenteen ei siis nähty rajoittavan toiminnan ketteryyttä, mutta toisaalta sen ei myöskään todettu erityisesti edesauttavan yhteistyötä. Myös Van den Hemel ja Rademakers (2016, 221-222) tuovat esiin yleisen ongelman organisaatorakenteissa sen suhteen, että yleensä ne on toteutettu hyvin toimintoperusteisesti, mikä ei varsinaisesti edistä yhteistyötä eri osastojen välillä. Ketteryyteen liittyy olennaisesti yhteistyö ja keskustelu eri tahojen välillä, sillä se mahdollistaa asioiden järjeistämistä. Joskus yhteistyö eri tahojen välillä voi kuitenkin olla niin itsestäänselvää, että sitä ei osata kyseenalaistaa, ja tällöin päätöksenteosta jää pois keskeinen elementti - keskustelu ja uudet ideat. Johdon laskentatoimen prosessirakenne voi siis omalta osaltaan estää erilaisten näkökulmien esiinnousua (Saukkonen et al. 2018, 199-200), ja tämä tunnistettiin haasteeksi myös tapausorganisaatiossa.

Kuten Hoe (2009, 70-71) tuo esille, tulevaisuuden talousosaston tavoitteena on liiketoimintakumppanuuden lisääminen, joka käytännössä tarkoittaa sitä, että tulevaisuudessa laskentatoimen ammattilaiset toimivat tiivissä yhteistyössä operatiivisten toimintojen kanssa ollen myös organisationaalisesti osa niitä – tällöin liiketoiminnasta on tullut konkreettisesti osa taloutta ja toisinpäin. Jos johdon laskentatoimen liiketoimintapainotteisempaa roolia mietitään organisaatorakenteen kannalta, niin tulevaisuudessa talousosaston toiminta tulisi olla vielä linkittyneempää liiketoimintaan.

Haastateltavat kuvailivat ketteryyden tarkoittavan pohjimmiltaan sitä, että yksilöt ymmärtävät tekemänsä työn merkityksen. Tämän voidaan nähdä olevan yhdenmukainen kirjallisuudessa esitettyyn näkemykseen siitä, että ketteryyden tärkein arvo on asiakaskeskeisyys (kts. esim. Beck et al. 2001a, b). Asiakaskeskeisyys ja ketteruus kulkevat käsi kädessä, sillä organisaation on vaikeaa olla asiakaskeskeinen, jos sen toiminta ei ole tarpeeksi ketterää, ja toisaalta ketteruus pohjautuu asiakaskeskeisyyteen. Johdon

laskentatoimen osalta asiakaskeskeisyydellä tarkoitetaan usein sisäisiä asiakkuuksia, ja roolim muutoksen myötä yksikön controllingin tärkein asiakas tulisi olla tuotanto. Näin ollen controllingin tulisi tehdä säännöllistä yhteistyötä liiketoiminnan henkilöiden kanssa. Van den Hemelin ja Rademakersin mukaan (2016, 218, 220) paras tapa luoda syvällistä ymmärrystä asiakkaista, eli tässä tapauksessa tuotannosta ja heidän tarpeistaan, on toimia suorassa yhteistyössä heidän kanssaan. Pelkät raportit ja näennäinen yhteistyö eivät riitä syvällisen ymmärryksen muodostumiseen.

Ketteryyteen liittyvistä haasteista haastateltavat nostivat useimmiten esille ihmiset ja organisaatiokulttuurin. Ketteryys ei ole vain tietyn menetelmän tai työkalun käyttöä, vaan kaiken ydin on ketterä ajattelumaailma ja jatkuvan parantamisen periaate. Ketteryyttä ei tulisi nähdä toimintatapana, joka voidaan muotoilla operatiiviseksi ohjeeksi, vaan kykynä havainnoida ja ymmärtää toimintaympäristöä, ja myös reagoida uudella tavalla. Tämä näkemys on hyvin samankaltainen tutkimuskirjallisuuden kanssa (kts. esim. Harraf et al. 2015, 678; Gregory et al. 2016, 96; Dikert et al. 2016, 103).

Myös muutosvastarinta koettiin tapausorganisaatiossa ketteryyttä hankaloittavana tekijänä. Myös tutkimuskirjallisuudessa (Ebert & Paasivaara 2017, 101; Harraf et al. 2015, 681-682; Digita 2020, 14; Dikert et al. 2016; 92-96) muutosvastarinta on tunnistettu yleiseksi haasteeksi ketteryyden tavoittelussa. Eräs haastateltavista toi hyvin esille sen, miten muutosjohtaminen on hyvin haasteellista sellaisessa organisaatiossa, jossa työntekijät ovat olleet pitkään ja toimintatavat ovat hyvin vakiintuneita. Tällaisissa organisaatioissa muutosjohtamisella on entistä suurempi rooli. Uusien toimintatapojen ja ajattelumallien implementoiminen on usein helpompaa täysin uudessa yrityksessä tai yksikössä, sillä sille ei ole vielä muodostunut vakiintuneita tapoja, joita olisi hankala muuttaa. Juuri tämän haasteen vuoksi ketteryyden tavoittelussa onnistuneeksi tavaksi on koettu usein uusien tiimien tai organisaatioiden rakentaminen, jolloin toiminnasta on helpompaa tehdä ketterää alusta alkaen (Magistretti et al. 2019; Denning 2016b; Birkinshaw 2018, 40).

## 6.2 Kehityskohdat tapausyritykselle

Tutkimustuloksien perusteella voidaan todeta, että tapausorganisaatiossa johdon laskentatoimen roolimutoksen eteenpäin vieminen tehokkaalla tavalla vaatii tuekseen selkeän, strategisen suunnitelman. Yksikön controllingin näkökulmasta muutoksen ei voida vain odottaa tapahtuvan, vaan myös controllingin tulisi omalla toiminnallaan selkeämmin edesauttaa muutosta. Divisioonan talousosaston strategiassa on selkeästi määritelty, että yksikön controllingin roolia tulisi muuttaa liiketoimintaa tukevampaan suuntaan. Nämä tavoitteet eivät kuitenkaan näy yksikön controlling -tiimin tavoitteissa konkreettisesti. Tiimin toiminnan kehittämisen kannalta olisi tärkeää, että tavoitteet liittyisivät enemmän liiketoiminnan tukemiseen kuin raportoinnin kehittämiseen. Myös tavoitteiden säännöllisempi seuraaminen olisi tärkeää, sillä tällä hetkellä tavoitteiden seuraaminen on jokseenkin epäsäännöllistä. Muutoksen kannalta edistymisen seuraaminen ja mittaaminen olisi tärkeää, sillä muutoin edistymistä on vaikea seurata.

Liiketoiminnan näkökulmasta olisi erittäin tärkeää, että controllingin muuttuvasta roolista keskusteltaisiin enemmän myös liiketoiminnan henkilöiden kanssa varmistaen, että jokainen tuotannon työntekijä on tietoinen tällaisesta muutoksesta, ja tavoitteita voitaisiin asettaa myös tuotannosta controllingin suuntaan. Keskeisimmäksi tekijäksi yksikön controllingin liiketoimintakeskeisyyden kehittämiseksi esitettiin jatkuvaa yhteistyötä liiketoiminnan henkilöiden kanssa. Yhteistyön kehittämiseksi esimerkiksi säännöllisten, yhteisten palaverien lisääminen voisi olla toimiva ratkaisu ainakin aluksi. Yhtenä vaihtoehtona voitaisiin nähdä myös esimerkiksi se, että jokaisella controlling -tiimin jäsenellä olisi oma tuotannon vastuualueensa, ja hän osallistuisi heidän palavereihin tuoden näin mukaan controllerin näkemystä. Näin controlling tiimi voisi laaja-alaisesti saada näkemystä liiketoiminnasta, ja controlling -tiimin jäsenet voisivat sitten tuoda näkemyksiään yhteen omassa palaverissaan. Myös molemminpuoliset koulutukset voisivat edesauttaa osapuolten ymmärrystä toistensa toiminnasta.

Selkeänä kehityskohteena voidaan nähdä myös ymmärrettävien, ajankohtaisten ja yksinkertaisten raporttien luominen mahdollistamaan controllingin ja tuotannon yhteistyötä.

Raporttien tulisi olla sellaisia, että niiden avulla voidaan analysoida tiettyjä tekijöitä paremmin ja myös kehittää toisaalta liiketoiminnan henkilöiden ymmärrystä talousasioista, mutta myös talousosaston henkilöiden tietämystä liiketoiminnasta. Controlling tuottaa taloudellisen raportoinnin tueksi monenlaisia raportteja, mutta useinkaan näistä ei ole hyötyä liiketoiminnan henkilöille. Olisikin ehkä järkevää miettiä, miten controllingin tuottamia raportteja voitaisiin hyödyntää enemmän myös tuotannon puolella, niin että yksi raportti palvelisi mahdollisimman monia käyttäjiä. Raportteihin liittyen tärkeää olisi myös se, että controlling tiimi ottaisi aktiivisemmin vastuun näistä raporteista ja niiden ylläpitämisestä sekä kehittämisestä. Usein rakennetaan hienoja raportteja ja työkaluja hetken tarpeeseen, mutta pitemmällä aikavälillä näitä raportteja ei kuitenkaan hyödynnetä.

Controllingin toiminnan osalta asiakaskeskeisyys tulisi myös määritellä paremmin. Tällä hetkellä yksikön controllingin rooli on hyvin raportointipainotteinen, ja käytännön toiminta keskittyy hyvin pitkälti raportointivaatimusten täyttämiseen. Vaikka kaikki haastateltavista tunnistivatkin tuotannon ja liiketoimintayksikön tärkeimmäksi asiakkaaksi, tämä ei kuitenkaan näy controllingin toiminnassa niin paljon, kuin sen toivottaisiin näkyvän. Yksikön controllingin asiakkuuksien määrittely olisi tärkeää myös siitä näkökulmasta, että silloin ehkä paremmin ymmärrettäisiin mihin aikaa kuluu, ja työtehtäviä voitaisiin priorisoida paremmin. Laajassa kuvassa controllingin tulisi myös miettiä, miten sen asiakaskeskeisyys suhteutuu loppuasiakkaaseen, sillä lopulta loppuasiakkaat ovat ne, joihin yrityksen toiminta ja kannattavuus kulminoituvat.

Controlling tiimin osaamisen ja joustavuuden kehittämisen kannalta esimerkiksi työnkiertojen mahdollistaminen myös oman tiimin ulkopuolella voisi tuoda toimintaan uusia näkökulmia, sekä kehittää controllerien osaamista. Myös tiimin pienen koon kannalta olisi tärkeää, että työntekijöille löytyisi tarvittaessa sijaisia myös oman organisaation ulkopuolelta, esimerkiksi toisten yksiköiden controlling tiimeistä. Controllerit pystyvät varsin joustavasti sijaistamaan toisiaan, mutta kun yksikön controllerille tarvitaan sijaista, se joudutaankin ottamaan oman yksikön ulkopuolelta. Näin ollen myös controllerien osaamisen kehittäminen niin, että he voisivat tarvittaessa vaikkapa yhdessä tilapäisesti sijaistaa yksikön controlleria, olisi hyvin potentiaalinen kehityskohde. Toisaalta, tällä hetkellä controlling

tiimin nähtiin myös olevan hyvin joustava ja osaamisen suhteen monimuotoinen, mikä tukee vahvasti ketteryyttä. Tämän tekijän vahvistaminen myös tulevaisuudessa olisi tärkeää.

Tiimin osaamisen todettiin olevan melko painottunutta raportointiin ja erilaisiin operatiivisiin töihin. Osaamisen kehittämisen kannalta olisi tärkeää, että koulutus olisi mahdollisimman kohdennettua. Yrityksessä on hyvin laajasti tarjolla erilaisia koulutuksia, mutta usein niiden suhteutuminen käytännön työtehtäviin jää usein ehkä hieman epäselväksi. Osaamista ja controllerien osallistuvuutta voitaisiin kehittää esimerkiksi sellaisten projektien avulla, jotka linkittyvät konkreettisesti tuotantoon. Olisi hyvä, jos tiimin jäsenet ensin kävisivät jonkun koulutuksen, ja sen jälkeen pääsisivät hyödyntämään taitojaan jossain konkreettisessa projektissa. Tiimin osaamisen kehittämistä voisi myös edesauttaa se, että henkilökohtaista kehittymistä seurattaisiin nykyistä tiiviimmin.

Haaastatteluista nousi myös selkeästi esiin kehitettävää liittyen controllingin toiminnan läpinäkyvyyteen ja vastuiden jakamiseen liiketoiminnan henkilöiden näkökulmasta. Liiketoiminnan henkilöiden mukaan yhteistyö voisi olla sujuvampaa, jos controlling tiimin jäsenien vastuu-alueet ja roolit olisi selkeämmin viestitty myös liiketoiminnan henkilöille. Pääosin muut osastot tietävät hyvin keneltä kysyä apua, ja tämän suhteen ei ole ongelmaa. Turhan usein yhteistyö controlling tiimin kanssa kuitenkin kulminoituu yhteistyöhön vain yksikön controllerin kanssa. Liiketoiminnan henkilöt toivat esiin toiveensa siitä, että yhteistyötä voitaisiin sujuvammin tehdä koko tiimin kanssa, ja näin myös varmistaa se, että koko controlling tiimin potentiaali tulisi hyödynnetyksi.

Pohdittaessa controlling tiimin itseohjautuvuutta, haastateltavat totesivat toimintaan vaikuttavan keskeisesti divisioonan ja organisaation asettamat raportointi- ja muut vaatimukset. Controllingin näkemyksen mukaan heillä ei ole juurikaan tosiasiallista mahdollisuutta vaikuttaa asioihin. Toisaalta controlling tiimillä on myös hyvin paljon vapauksia toimintansa toteuttamisen suhteen liiketoimintayksikössä. Ajatuksena yksikön controllingin toiminnan kehittäminen voi siis tuntua hieman haastavalta, koska tiimissä tunnutaan olevan tottuneita siihen, että säännöt ja muutokset tulevat annettuna. Yksikön controllingin ajattelutavan ei siis voida tällä perusteella varsinaisesti tukevan toiminnan

muuttamista, joten tärkeää olisi se, että konkreettisesti myös mahdollistettaisiin toiminnan muuttaminen. Tässä liiketoimintayksikön samoin kuin divisioonan johdolla on tärkeä rooli, eli että tällaisesta mahdollisuudesta viestittäisiin enemmän ja se myös mahdollistettaisiin käytännössä.

Yksikön controllingin kannalta ketteryys tulisi nähdä nimenomaan niin, että keskitytään kehittämään niitä asioita, joihin pystytään itse vaikuttamaan. Jos aika ei tunnu riittävän business controllingiin nyt, niin todennäköisesti se ei riitä siihen viiden vuoden päästäkään. Yksikön controllingin tulisi toiminnassaan rohkeasti pohtia tekemiensä työtehtävien suhteen sitä, minkä takia he oikeasti niitä tekevät. Mitä lisäarvoa tämä raportti tuo, kuka tätä hyödyntää? Kyseenalaistamalla toimintaa myös ymmärrys toiminnasta paranee, mikä on myös ketteryyden perusedellytys. Yksikön controllingin hyvin perinteinen rooli on ehkä johtanut vuosien saatossa siihen, että työtehtäviä ei kyseenalaisteta niin paljon kuin ehkä pitäisi, vaan tehdään hyvinkin automaattisesti sitä, mitä on aiemminkin tehty.

Organisaatorakenteen koetaan tukevan controllingin toimintaa hyvin tällä hetkellä. Kuitenkin, kun controllingin roolia kehitetään liiketoimintaa tukevampaan suuntaan, myös organisaatorakenteen tulisi linkittyä konkreettisemmin liiketoimintaan. Tällä hetkellä yksikön controller on tietenkin osa yksikön johtoryhmää ja tekee tiivistä yhteistyötä tuotannon kanssa, mutta muut tiimin jäsenet eivät niinkään. Jotta controllingin ja tuotannon yhteistyö olisi systemaattista ja jatkuvaa, yhteistyön tulisi pohjautua yhteiseen tekemiseen jopa päivittäisellä tasolla. Käytännössä tämä voisi tarkoittaa esimerkiksi sitä, että controlling tiimin jäseniä integroitaisiin myös osaksi esimerkiksi tuotannon osastoja. Toisaalta, myös ikäänkuin erillisen yksikön ”business controllingin” perustamisen pohtiminen voisi olla jollain tasolla aiheellista, sillä nykyisillä raportointimalleilla ja controllerien toimenkuvilla liiketoimintapainotteisemman roolin toteuttamiseen ei tunnu vain jäävän riittävästi aikaa. Yksi mahdollisuus voisi myös olla lisätä tiimiin työntekijä, joka toimisi ikäänkuin siltana controllingin ja divisioonan controlling -organisaation välillä, ja hänen pääasiallinen työtehtävänsä olisi kehittää niin yksikön controllingin yhteistyötä tuotannon kanssa, mutta myös divisioonan kanssa.



### 6.3 Tutkimuksen luotettavuus ja validiteetti

Laadullisen tutkimuksen tuloksia voidaan arvioida reliabiliteetin ja validiteetin avulla. Reliabiliteetti kuvaa tutkimustulosten toistettavuutta, kun taas validiteetti kuvaa niiden pätevyyttä. (Koskinen et al. 2005, 253) Laadullisen tutkimuksen reliabiliteettia eli luotettavuutta voidaan parantaa olennaisesti selostamalla totuudenmukaisesti tutkimuksen vaiheet sekä tuomalla esille ne olosuhteet, joissa tutkimus on toteutettu. Esimerkiksi haastattelujen olosuhteet, niihin käytetty aika sekä tutkijan oma rooli tutkimuksessa ovat tärkeitä tietoja reliabiliteetin kannalta. (Hirsjärvi et al. 2009, 232) Tämän tutkimuksen reliabiliteettiin vaikuttivat olennaisesti tutkijan asema tapausorganisaatiossa, ja näin ollen se, että osa haastateltavista oli tutkijalle entuudestaan tuttuja. Toisaalta, suhde tutkijan ja haastateltavien välillä saattoi myös helpottaa haastateltavan asemaa, sillä he saattoivat kokea tutkijan ymmärtävän heitä ja tapausorganisaation asemaa jo entuudestaan.

Validiteetin avulla voidaan arvioida tutkimuksen pätevyyttä eli sitä kuinka hyvin toteutettu tutkimus on onnistunut mittaamaan tutkittavaa ilmiötä (Koskinen et al. 2005, 253). Validiteetin avulla voidaan myös arvioida, miten hyvin valittu tutkimusmenetelmä, kohderyhmä sekä haastattelukysymykset sopivat valitun ilmiön tutkimiseen. Myös tutkimusten tuloksien yleistettävyyden arviointi luetaan osaksi validiteettia. (Hirsjärvi et al. 2009, 231-232) Laadullisen tutkimuksen kannalta validiteettia voidaan pitää reliabiliteettia merkityksellisempänä tulosten arvioinnin kannalta (Kirk & Miller 1986, 30). Tämä tutkimus toteutettiin laadullisena tapaus tutkimuksena, ja sen tarkoituksena oli kuvata tapausorganisaation liiketoimintayksikön controlling toiminnon ketteryyttä. Tutkimusaineisto koottiin teemahaastattelujen sekä havainnoinnin avulla. Yhdistelmä osoittautui toimivaksi esimerkiksi sellaisissa tilanteissa, joissa tutkija ei saanut haastateltavalta haastattelussa selkeää vastausta johonkin kysymykseen, jolloin tutkija pystyi havaintojensa perusteella kuitenkin arvioimaan miten asia todellisuudessa on.

Tutkimuksen aineisto koostui kymmenestä teemahaastattelusta, ja haastattelujen määrän voidaan todeta tässä tapauksessa olevan riittävä ja saavuttaneen tietynlaisen saturaatiopisteen, sillä haastattelukysymyksiin saatiin hyvin yhteneviä vastauksia, mutta

toisaalta myös eriaviä mielipiteitä. Haastateltavat valittiin yhdessä toimeksiantajan kanssa, jolloin voitiin varmistua siitä, että haastateltavilla oli riittävästi näkemystä tutkimuksen aiheen kannalta. Näiden seikkojen voidaan todeta parantavan tutkimuksen luotettavuutta ja pätevyyttä. Tutkimuksen luotettavuuden kannalta haastattelurunko osoittautui joiltakin osin haasteelliseksi, vaikka sitä pyrittiinkin muokkaamaan etukäteen kullekin haastateltavaryhmälle sopivaksi. Esimerkiksi muilta kuin yksikön controllingin jäseniltä oli vaikea saada luotettavia vastauksia yksikön controllingin toiminnasta, mutta toisaalta heidän vastaukset toivat esiin myös sellaisia seikkoja, jotka ovat tärkeitä yhteistyön kannalta. Tämän vuoksi haastattelujen teemat päätettiin pitää kaikille samoina, vaikkakin kysymysten muotoilu oli eri ryhmille hieman erilainen. Haastattelutilanteessa haastateltavat saivat vapaasti esittää kysymyksiä, jos he eivät ymmärtäneet kysymystä tai tarvitsivat muutoin selvennystä. Näin pyrittiin välttämään mahdollisia väärinkäsityksiä.

Tutkimukseen valittu puolistrukturoitu haastattelu mahdollisti kattavan ja laajan aineiston keräämisen tutkittavasta ilmiöstä. Toisten haastateltavien kanssa seurattiin hyvinkin tarkasti etukäteen määriteltyjä kysymyksiä, kun taas toisten kanssa pelkkä teeman mainitseminen sai aikaan kattavia keskusteluita. Strukturoidummalla haastattelurungolla vastauksista olisi saatu kenties yhteneväisempiä, ja ne olisivat olleet helpommin analysoitavissa. Toisaalta tutkimuksen tavoitteena ei ollut ohjata liikaa haastateltavien vastauksia, vaan nimenomaan mahdollistaa mahdollisimman kattava ja syvälinen ymmärrys aiheesta. Tutkimuksen luotettavuutta ja validiteettia voidaan katsoa parantavan myös haastatteluaineistojen äänittäminen sekä niiden litteroiminen sanasta sanaan. Näin varmistettiin vastausten oikeellisuus. Tutkimustuloksia voidaan yleisesti pitää luotettavina, sillä ne vastaavat melko hyvin tutkimuksen tutkimuskysymyksiin.

Tutkimus toteutettiin tapaustutkimuksena, jonka vuoksi saadut tutkimustulokset eivät ole sellaisenaan yleistettävissä. Tapaustutkimuksessa keskitytään valittujen tapausten näkemyksiin tutkittavasta ilmiöstä (Hirsjärvi et al. 2009, 134), eikä tämän tutkimuksen päämääränä ollut tiedon yleistettävyyden hakeminen. Saatua tutkimustuloksia voidaan kuitenkin tietyin rajoituksin yleistää koskemaan tapausorganisaation muita yksiköitä tai muita hyvin samantapaisessa tilanteessa olevia yrityksiä. Tutkimustulosten yleistettävyyttä puoltaa se, että aiemmissa tutkimuksissa on tehty hyvin paljon samoja havaintoja kuin tässä

tutkimuksessa, varsinkin johdon laskentatoimen roolimutoksen osalta. Toisaalta, johdon laskentatoimen osalta ketteryyttä ei ole vielä laajasti tutkittu, joten ketteryyteen liittyvät, teoriaosiossa esitetyt lähteet viittaavat nimenomaan koko organisaation ketteryyteen, eivätkä niinkään johdon laskentatoimen ketteryyteen.

#### 6.4 Jatkotutkimusaiheita

Johdon laskentatoimen roolimutosta ei ole tutkittu juurikaan ketteryyden näkökulmasta, jonka vuoksi toteutettu tutkimus herätti paljon mielenkiintoisia jatkotutkimusaiheita. Tutkimus olisi mielenkiintoista toistaa myös tapausorganisaation muiden liiketoimintayksiköiden controlling tiimeissä, jotta saataisiin näkemystä siitä miten eri yksiköiden controlling tiimien toiminta mahdollisesti eroaa toisistaan. Tämän tutkimuksen osalta olisi myös mielenkiintoista nähdä, miten kehitysehdotukset voitaisiin implementoida käytäntöön, ja tutkia esimerkiksi parin vuoden päästä miten yksikön controllingin toiminta on kehittynyt näiden toimenpiteiden jälkeen. Olisi myös hyvin mielenkiintoista mahdollisesti bechmarkata jotain kokonaan toista yritystä, joka on onnistunut muuttamaan perinteisen johdon laskentatoimen roolia liiketoimintapainotteisempaan ja ketterämpään suuntaan. Tapausorganisaatio on lisäksi rakenteeltaan hajautunut organisaatio, ja ketteryyttä olisikin mielenkiintoista tutkia myös tästä näkökulmasta.

Tämä tutkimus käsitteli johdon laskentatoimen roolia ketteryyden kautta melko yleisellä tasolla, jotta aiheesta saatiin muodostettua kokonaiskuva tutkittavan tapausorganisaation osalta. Aihetta voisi tulevaisuudessa kuitenkin käsitellä tarkemmin keskittymällä ketteryyden eri osa-alueisiin syvällisemmin. Tässä tutkimuksessa ei myöskään käsitelty organisaatiokulttuurin tai johtamisen merkitystä ketteryyden kannalta, joten näidenkin tutkimisesta johdon laskentatoimen kontekstissa voitaisiin saada paljon hyödyllistä tietoa. Johdon laskentatoimen ketteryyden tutkiminen on vielä melko alkutekijöissään, mutta tulevaisuudessa tutkimukset toivottavasti keskittyvät siihen, miten johdon laskentatoimen roolia saadaan yrityksissä konkreettisesti muutettua liiketoimintapainotteisempaan suuntaan, ja siinä ketteryydellä voi olla merkittävä rooli.

## Lähteet

Aalto, O. & Varis K. (2020) Controllers as a Strategic Partner for Managers: How the Controller Can Support Project Based Business to Grow Profitably – an Action Research Case Study. *Journal of Accounting and Finance*. Vol. 20, nro. 2, s. 95-110.

Abrahamsson, P., Conboy K. & Wang, X. (2009) Lots done, more to do: the current state of agile systems development research. *European Journal of Information Systems*. Vol. 18, nro. 4, s. 281–284.

Alasuutari, P. (2011) *Laadullinen tutkimus 2.0*. 4. uudistettu painos. Tampere, Vastapaino.

Appelbaum, D., Kogan, A., & Vasarhelyi, M. Y. (2017) Impact of business analytics and enterprise systems on managerial accounting. *International Journal of Accounting Information Systems*. Vol. 25, nro. 5, s. 29-44.

Baldvinsdottir, G., Mitchell, F. & Nørreklit, H. (2010) Issues in the relationship between theory and practice in management accounting. *Management Accounting Research*. Vol. 21, nro. 2, s. 79-82.

Beck, K., Beedle, M., van Bennekum, A., Cockburn, A., Cunningham, W., Fowler, M., Grenning, J., Highsmith, J., Hunt, A., Jeffries, R., Kern, J., Marick, B., Martin, R. C., Mellor, S., Schwaber, K., Sutherland, J. & Thomas, D. (2001a) Manifesto for Agile Software Development. Luettu 23.3.2021. Saatavissa <http://agilemanifesto.org/iso/en/manifesto.html>

Beck, K., Beedle, M., van Bennekum, A., Cockburn, A., Cunningham, W., Fowler, M., Grenning, J., Highsmith, J., Hunt, A., Jeffries, R., Kern, J., Marick, B., Martin, R. C., Mellor, S., Schwaber, K., Sutherland, J. & Thomas, D. (2001b) Principles behind the Agile Manifesto. Luettu 23.3.2021. Saatavissa <http://agilemanifesto.org/iso/en/principles.html>

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

Birkinshaw, J. (2018) What to expect from Agile. *MIT Sloan Management Review*. Vol. 59, nro. 2, s. 39-42.

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

Burns, J. & Vaivio, J. (2001) Management accounting change. *Management Accounting Research*. Vol. 12, nro. 4, s. 389-402.

Burns, J., Warren, L. & Oliveira, J. (2014) Business partnering: is it all that good? *Controlling and Management Review*. Vol. 58, nro. 2, s. 36-41.

Byrne, S. & Pierce, B. (2018) Exploring management accountants' role conflicts and ambiguities and how they cope with them. *Qualitative Research in Accounting and Management*. Vol. 15, nro. 4, s. 410-436.

Cegarra-Navarro, J. G., Soto-Acosta, P. & Wensley, A. K. P. (2016) Structured knowledge processes and firm performance: The role of organizational agility. *Journal of Business Research*. Vol. 69, nro. 5, s. 1544–1549.

Conboy, K. (2009) Agility from first principles: Reconstructing the concept of agility in information systems development. *Information Systems Research*. Vol. 20, nro. 3, s. 329–354.

Cram, W. A. (2019) Agile Development in Practice: Lessons from the Trenches. *Information Systems Management*. Vol. 36, nro. 1, s. 2–14.

Crisan, E., Beileu, I. & Ilies, L. (2015) The Place of Agile In Management Science - A Literature Review. Babes Bolyai University, Cluj-Napoca.

Denning, S. (2016a) Understanding the three laws of Agile. *Strategy & Leadership*. Vol. 44, nro. 6, s. 3-8.

Denning, S. (2016b) How to make the whole organization 'Agile'. *Strategy & Leadership*. Vol. 44, nro. 4, s. 10–17.

Denning, S. (2019) The ten stages of agile transformation journey. *Strategy & Leadership*. Vol. 47, nro. 1, s. 3-10.

Digital.ai (2020) 14th annual state of agile report. Luettu 25.4.2021. Saatavissa [14th Annual State of Agile Report \(digital.ai\)](#)

- Dikert, K., Paasivaara M. & C. Lassenius (2016) Challenges and success factors for large-scale agile transformations: A systematic literature review. *The Journal of systems and software*. Vol. 119, nro. 9, s. 87–108.
- De Waal, A., Bilstra E. & De Roeck, P. (2019) Identifying the characteristics of a high-performance finance function. *Journal of Advances in Management Research*. Vol. 16, nro. 3, s. 352–377.
- Dove, R. (1999) Knowledge management, response ability and the agile enterprise. *Journal of Knowledge Management*. Vol. 3, nro. 1, s. 18-35.
- Ebert, C. & Paasivaara, M. (2017) Scaling Agile. *IEEE Software*. Vol. 34, nro. 6, s. 98-103.
- Eisenhardt, K. M. & Graebner, M. E. (2007) Theory Building From Cases: Opportunities and Challenges. *Academy of Management Journal*. Vol. 50, nro 1, s. 25-32.
- Emsley, D. (2005) Restructuring the Management Accounting Function: A Note on the Effect of Role Involvement on Innovativeness. *Management Accounting Research*. Vol. 16, nro. 2, s. 157–177.
- Eriksson, P. & Kovalainen, A. (2008) *Qualitative Methods in Business Research*. London, SAGE Publications.
- Eskola, J. & Suoranta, J. (2008) *Johdatus laadulliseen tutkimukseen*. Tampere, Vastapaino.
- Ganguly, A., Nilchiani, R., & Farr, J. V. (2009) Evaluating Agility in Corporate Enterprises. *International Journal of Production Economics*. Vol. 118, nro. 2, s. 410 – 423.
- Gillham, B. (2000) *Case Study Research Methods*. London, Continuum.
- Glader, M. & Strömsten, T. (2020) Digitalization of the Finance Function. *Controlling & Management Review*. Vol. 64, nro. 6-7, s. 64–67.
- Granlund, M. & Malmi, T. (2002) Moderate impact of ERPS on management accounting: a lag or permanent outcome? *Management Accounting Research*. Vol. 13, nro. 3, s. 299-321.
- Gregory, P., Barroca, L., Sharp, H., Deshpande, A., & Taylor, K. (2016) The challenges that challenge: Engaging with agile practitioners' concerns. *Information and Software Technology*. Vol. 77, s. 92–104.

- Gupta, M. & George, J. (2016) Toward the development of a big data analytics capability. *Information & Management*. Vol. 53, nro. 8, s. 1049–1064.
- Harraf, A., Wanasika I., Tate K. & K. Talbott (2015) Organizational Agility. *Journal of Applied Business Research*. Vol. 31, nro. 2, s. 675–686.
- Hirsjärvi, S. & Hurme, H. (2001) Tutkimushaastattelu. Teemahaastattelun teoria ja käytäntö. Helsinki. Yliopistopaino.
- Hirsjärvi, S., Remes, P. & Sajavaara, P. (2009) Tutki ja kirjoita. 15. Painos. Helsinki, Tammi.
- Hoda, R., Salleh, N, Grundy J. & H. M. Tee (2017) Systematic literature reviews in agile software development: A tertiary study. *Information and Software Technology*. Vol. 85, s. 60–70.
- Hoe, S. L. (2009) Transforming finance for the future. *Journal of Organisational Transformation and Social Change*. Vol. 6, nro. 1, s. 65-77.
- Holbeche, L. S. (2019) Shifts in Organizational Culture When Implementing Agility. *Journal of Creating Value*. Vol. 5, nro. 2, s. 124–138.
- Hyvönen, T., Järvinen, J. & Pellinen, J. (2015) Dynamics of Creating a New Role for Business Controllers. *Nordic Journal of Business*. Vol. 64, s. 21-39.
- Iivari, J. & Iivari, N. (2011) The relationship between organizational culture and the deployment of agile methods. *Information and Software Technology*. Vol. 53, nro. 5, s. 509-520.
- Jakobsen, M. (2019) Educating Management Accountants as Business Partners. *Qualitative Research in Accounting and Management*. Vol. 16, nro. 4, s. 517–541.
- Johnson, H. T. & Kaplan, R. S. (1987) *Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting*. Boston, MA: Harvard Business School Press.
- Kettunen, P., M. Laanti, F. Fagerholm, T. Mikkonen & T. Männistö (2021) Industrial Agile Transformations Lacking Business Emphasis: Results from a Nordic Survey Study. *Software Business 11th International Conference, ICSOB 2020, Karlskrona, Sweden, November 16–18, 2020, Proceedings*. Vol. 40, nro. 7, s. 46–54.

- Koskinen, I., Peltonen, T. & Alasuutari, P. (2005) Laadulliset menetelmät kauppatieteissä. Tampere, Vastapaino.
- Laanti, M., Salo O. & Abrahamsson P. (2011) Agile methods rapidly replacing traditional methods at Nokia: A survey of opinions on agile transformation. *Information and Software Technology*. Vol. 53, nro. 3, s. 276-290.
- Lillis, A. & Mundy, J. (2005) Cross-sectional field studies in management accounting research – closing the gaps between surveys and case studies. *Journal of Management Accounting Research*. Vol. 17, nro. 1, s. 119–141.
- Loo, I. D., Verstegen, B., & Swagerman, D. (2011) Understanding the roles of management accountants. *European Business Review*. Vol. 23, nro. 3, s. 287-313.
- Magistretti, S., Trabucchi, D., Dell’Era, C., & Buganza, T. (2019) A New Path Toward a Hybrid Model: Insights from PwC’s Italian Experience Centre: A dedicated Agile unit can help proliferate change across the entire organization. *Research Technology Management*. Vol. 62, nro. 5, s. 30-37.
- Malmi, T. & Granlund M. (2009) In Search of Management Accounting Theory. *The European Accounting Review*. Vol. 18, nro. 3, s. 597–620.
- Möller, K., Schäffer, U. & Verbeeten, F. (2020) Digitalization in management accounting and control: An editorial. *Journal of Management Control*. Vol. 31, s. 1-8.
- Nafei, W. A. (2016) Organizational Agility: The Key to Improve Organizational Performance. *International Business Research*. Vol. 93, s. 97 – 111.
- Naslund, D. & Kale, R. (2020) Is agile the latest management fad? A review of success factors of agile transformations. *International Journal of Quality and Service Sciences*. Vol. 12, nro. 4, s. 489–504.
- Nielsen, S. (2018) Reflections on the applicability of business analytics for management accounting – and future perspectives for the accountant. *Journal of Accounting and Organizational Change*. Vol. 14, nro. 2, s. 167-187.
- Oracle (2017) Agile Finance Revealed: The New Operating Model for Modern Finance. Luettu 25.4.2021. Saatavissa [Agile Finance Revealed: The New Operating Model for Modern Finance \(cgma.org\)](https://www.cgma.org/Agile-Finance-Revealed-The-New-Operating-Model-for-Modern-Finance)



- Overby, E., Bharadwaj, A. & Sambamurthy, V. (2006) Enterprise agility and the enabling role of information technology. *European Journal of Information Systems*. Vol. 15, nro. 2, s. 120–131.
- Ozkan, N., Gök M. S. & Köse B. Ö. (2020) Towards a Better Understanding of Agile Mindset by Using Principles of Agile Methods. 2020 15th Conference on Computer Science and Information Systems, s. 721–730.
- Paasivaara, M. & Lassenius, C. (2019) Empower Your Agile Organization: Community-Based Decision Making in Large-Scale Agile Development at Ericsson. *IEEE software*. Vol. 36, nro. 2, s. 64–69.
- Papadakis, E. & Tsironis L. (2018) Hybrid methods and practices associated with agile methods, method tailoring and delivery of projects in a non-software context. *Procedia Computer Science*. Vol. 138, s. 739-746.
- Pickard, M. D. & Cokins, G. (2015) From bean counters to bean growers: accountants as data analysts – a customer profitability example. *Journal of Information Systems*. Vol. 29 nro. 3, s. 151-164.
- Saukkonen, N., Laine, T. & Suomala, P. (2018) Utilizing management accounting information for decision-making. *Qualitative Research in Accounting and Management*. Vol. 15, nro. 2, s. 181-205.
- Sherehiy B., Karwowski W. & Layer J. K. (2007) A review on enterprise agility: concepts, frameworks, and attributes. *International Journal of Industrial Ergonomics*. Vol. 37, s. 445–460.
- Sommer, A. F. (2019) Agile Transformation at LEGO Group: Implementing Agile Methods in Multiple Departments Changed Not Only Processes but Also Employees' Behavior and Mindset. *Research Technology Management*. Vol. 62, nro, 5, s. 20–29.
- Spinellis, D. (2011) Agility Drivers. *IEEE Software*. Vol. 28, nro. 4, s. 95–96.
- Spraakman, G. (2020) Data analytics by management accountants. *Qualitative research in Accounting and Management*. Vol. 18, nro.1, s. 127–147.

- Taipaleenmäki, J. & Ikäheimo, S. (2013) On the convergence of management accounting and financial accounting – the role of information technology in accounting change. *International Journal of Accounting Information Systems*. Vol 14, nro. 4, s. 321-348.
- Taipaleenmäki, J. (2017) Towards Agile Management Accounting: A Research Note on Accounting Agility, Turku School of Economics, University of Turku, s. 175-204.
- Tillmann, K. & Goddard, A. (2008) Strategic management accounting and sense-making in a multinational company. *Management Accounting Research*. Vol. 19 nro. 1, s. 80-102.
- Tucker, B. & Parker, L. (2014) In our ivory towers? The research-practice gap in management accounting. *Accounting and Business Research*. Vol. 44 nro. 2, s. 104-143.
- Tuomi, J. & Sarajärvi, A. (2009) Laadullinen tutkimus ja sisällönanalyysi. 9. uudistettu laitos. Helsinki, Kustannusosakeyhtiö Tammi.
- Vaivio, J. (2008) Qualitative management accounting research: rationale, pitfalls and potential. *Qualitative Research in Accounting and Management*. Vol. 5, nro. 1, s. 64-86.
- Van den Hemel, C. & Rademakers, M. F. (2016) Building Customer-centric Organizations: Shaping Factors and Barriers. *Journal of Creating Value*. Vol. 2, nro. 2, s. 211–230.
- Van Oijen P. & Verbeeten F. (2020) What Agility Means for the Finance Function. *Controlling & Management Review*. Vol. 64, nro. 5, s. 16–23.
- Van Oosterhout M., Waarts E. & Van Hillegersberg J.V. (2006) Change factors requiring agility and implications for IT. *European Journal of Information Systems*. Vol. 15, nro. 2, s. 132–145.
- Volberda, H. W. & Rutges A. (1999) Farsys: a knowledge-based system for managing strategic change. *Decision Support Systems*. Vol. 26, s. 99–123.
- Weber, J. (2011). The Development of Controller Tasks: Explaining the Nature. *Journal of Management Control*. Vol. 22, s. 25–46.
- Wolf, K. (2020) What We Know About Management Accountants' Changing Identities and Roles – a Systematic Literature Review. *Journal of Accounting and Organizational Change*. Vol. 16, nro. 3, s. 311–347.

- Wolf, S., Weißenberger, B. E., Wehner, M. C., & Kabst, R. (2015) Controllers as business partners in managerial decision-making. *Journal of Accounting and Organizational Change*. Vol. 11, nro. 1, s. 24–46.
- Worley, C. G. & Lawler, E. E. (2010) Agility and Organization Design: A Diagnostic Framework. *Organizational Dynamics*. Vol. 39, nro. 2, s. 194–204.
- Worley, C. G., Williams, T. & Lawler, E. E. (2016) Creating Management Processes Built For Change. *MIT Sloan Management Review*. Vol. 58, nro. 1, s. 77-82.
- Yigitbasioglu, O. (2016) Firms' information system characteristics and management accounting adaptability. *International Journal of Accounting and Information Management*. Vol. 24, nro. 1, s. 20–37.
- Yigitbasioglu, O. (2017) Drivers of management accounting adaptability: The agility lens. *Journal of Accounting and Organizational Change*. Vol. 13, nro. 2, s. 262-281.
- Ying, L. & Ramamurthy, K. (2011) Understanding the Link Between Information Technology Capability and Organizational Agility: An Empirical Examination. *MIS Quarterly*. Vol. 35, nro. 4, s. 931–954.

Liite 1. Haastattelun kysymysrunko: Liiketoimintayksikön controlling -tiimi

## **TAUSTATIETOA:**

- Haastateltavan nimi, ammattinimike, työnkuva ja työkokemus ko. tehtävästä

## **1. JOHDON LASKENTATOIMEN MUUTOS**

- Miten kuvailisit yksikön controllingia ja sen roolia? Miten controllingin rooli on mielestäsi muuttunut viime vuosien aikana?
- Miten muutos on mielestäsi suhteutunut siihen, mitä on esitetty/suunniteltu?
- Mitkä ovat mielestäsi keskeisimmät tekijät, jotka ovat tukeneet/edistäneet tätä muutosta?
- Entä minkälaisia haasteita muutokseen liittyy?
- Minkälaisena näet yksikön controllingin roolin tulevaisuudessa?

## **2. KETTERYYDESTÄ YLEISESTI**

- Mitä termi ketterä organisaatio sinulle tarkoittaa? Entä ketteryys?
- Minkä tekijöiden koet edistävän ketteryyttä?
- Onko ketteryys mielestäsi keskeinen menestystekijä yrityksen kannalta? Entä yksikön controllingin?
- Näetkö, että controllingin roolimutokseen liittyviä haasteita voitaisiin voittaa ketterämpien toimintatapojen/ketteryyden avulla?
- Minkälaisia hyötyjä ketteryydellä voitaisiin mielestäsi saavuttaa? Entä mitä haasteita ketteryyteen mielestäsi liittyy?

## **3. KETTERYYDEN PERUSTEKIJÄT:**

### ***3.1 Asiakaskeskeisyys/arvon tuottaminen***

- Ketkä ovat mielestäsi yksikön controllingin (tärkeimpiä) asiakkaita?
- Miten asiakaskeskeisyys näkyy työtehtävissäsi? Millaista arvoa työtehtäväsi tuottavat asiakkaalle (sisäiset/ulkoiset)?
- Mitkä ovat mielestäsi tärkeimpiä edellytyksiä sille, että controllingin toiminta voisi olla liiketoimintakeskeisempää?

- Minkälainen rooli digitalisaatiolla ja uusilla järjestelmillä on mielestäsi arvon luomisen kannalta?

### 3.2 Tiimit:

- Millaisessa tiimissä työskentelet? (monta henkilöä, osaaminen, toimenkuva)
- Kuinka kauan olet työskennellyt kyseisessä tiimissä? Oletko työskennellyt muissa tiimeissä tai osana jotain projektia viimeisen vuoden aikana?
- Miten tiimin suorituskykyä seurataan?
- Miten tiimin ja sen jäsenten tavoitteet on kytketty koko organisaation strategiaan? Minkälaisia lyhyen ja pitkän aikavälin tavoitteita tiimillä on?
- Kuvailisitko tiimin toimintaa läpinäkyväksi? (prosessit, työtehtävät, vastuut jne.)
- Koetko, että tiimi on itseohjautuva ja vastuussa omista päätöksistään? Ohjataan toimintaa ylhäältä-alaspäin?
- Minkälaista koulutusta olet saanut tehtäviisi viime vuosina? Miten se suhteutuu nykyisiin, entä tuleviin työtehtäviisi?
- Miten henkilökohtaista kehittymistä seurataan?

### 3.3 Organisaatorakenne

- Miten kuvailisit controllingin/tapausorganisaation organisaatorakennetta? Kuinka joustavaksi koet sen?
  - Miten nykyinen organisaatorakenne tukee mielestäsi tiedon jakamista ja yhteistyötä yksikön controllingin ja eri tahojen välillä, ja tätä kautta päätöksentekoa ja innovointia optimaalisella tavalla? Perustele.
  - Koetko nykyisen organisaatorakenteen olevan optimaalisin controllingin toiminnan kannalta? Miksi?/Miksi ei?
  - Miten controllingin toimintatavat sopivat mielestäsi yhteen muiden osastojen toimintatapojen kanssa?
- *Tuleeko sinulle muuta aiheeseen liittyvää mieleen?*

Liite 2. Haastattelun kysymysrunko: muut toimihenkilöt

## **TAUSTATIETOA:**

- Haastateltavan nimi, ammattinimike, työnkuva ja työkokemus ko. tehtävästä

## **1. JOHDON LASKENTATOIMEN MUUTOS**

- Miten kuvailisit yksikön controllingsia ja sen roolia? Miten controllingin rooli on mielestäsi muuttunut viime vuosien aikana?
- Miten muutos on mielestäsi suhteutunut siihen, mitä on esitetty/suunniteltu?
- Mitkä ovat mielestäsi keskeisimmät tekijät, jotka ovat tukeneet/edistäneet tätä muutosta?
- Entä minkälaisia haasteita muutokseen liittyy?
- Minkälaisena näet yksikön controllingin roolin tulevaisuudessa?

## **2. KETTERYYDESTÄ YLEISESTI**

- Mitä termi ketterä organisaatio sinulle tarkoittaa? Entä ketteryys?
- Minkä tekijöiden koet edistävän ketteryyttä?
- Onko ketteryys mielestäsi keskeinen menestystekijä yrityksen kannalta? Entä yksikön controllingin?
- Näetkö, että controllingin roolimutokseen liittyviä haasteita voitaisiin voittaa ketterämpien toimintatapojen/ketteryyden avulla?
- Minkälaisia hyötyjä ketteryydellä voitaisiin mielestäsi saavuttaa? Entä mitä haasteita ketteryyteen mielestäsi liittyy?

## **3. KETTERYYDEN PERUSTEKIJÄT:**

### ***3.1 Asiakaskeskeisyys/arvon tuottaminen***

- Ketkä ovat mielestäsi yksikön controllingin (tärkeimpiä) asiakkaita?

- Miten asiakaskeskeisyys näkyy controllingin toiminnassa? Minkälaista arvoa controlling tuottaa sinun näkökulmastasi?
- Mitkä ovat mielestäsi tärkeimpiä edellytyksiä sille, että controllingin toiminta voisi olla liiketoimintakeskeisempää?
- Minkälainen rooli digitalisaatiolla ja uusilla järjestelmillä on mielestäsi controllingin arvon luomisen kannalta? Hyödynnetäänkö niitä riittävästi?

### **3.2 Tiimit**

- Millainen on mielestäsi tiimin rooli controllingin toiminnan kannalta?
- Minkälaista osaamista tiimissä tulisi olla ja miten se suhteutuu tiimin osaamiseen tällä hetkellä?
- Minkälaisia tavoitteita controlling tiimillä on ja miten ne suhteutuvat koko organisaation tavoitteisiin?
- Kuvailisitko tiimin toimintaa läpinäkyväksi? (prosessit, työtehtävät, vastuut jne.)
- Koetko, että tiimi on itseohjautuva ja vastuussa omista päätöksistään? Ohjataan sen toimintaa ylhäältä-alaspäin?

### **3.3 Organisaatiorakenne**

- Miten kuvailisit controllingin ja tapausorganisaation organisaatiorakennetta? Kuinka joustavaksi koet sen?
- Miten nykyinen organisaatiorakenne mielestäsi tukee tiedon jakamista ja yhteistyötä controllingin ja eri osastojen välillä, ja tätä kautta päätöksentekoa ja innovointia optimaalisella tavalla? Perustele.
- Koetko nykyisen organisaatiorakenteen olevan optimaalisin controllingin toiminnan kannalta? Miksi/miksi ei?
- Miten controllingin toimintatavat sopivat mielestäsi yhteen muiden osastojen toimintatapojen kanssa?

- *Tuleeko sinulle muuta aiheeseen liittyvää mieleen?*

Liite 3. Haastattelun kysymysrunko: liiketoiminnan henkilöt

**TAUSTATIETOA:**

- Haastateltavan nimi, ammattinimike, työnkuva ja työkokemus ko. tehtävästä

**1. JOHDON LASKENTATOIMEN ROOLIMUUTOS (yhteistyön näkökulmasta)**

- Miten kuvaisilit controllingin ja muiden osastojen yhteistyötä? Koetko controllingin roolin ja yhteistyön sen kanssa muuttuneen viime vuosien aikana? Miten?
- Miten muutos on mielestäsi suhteutunut siihen, mitä on esitetty/suunniteltu?
- Mitkä ovat mielestäsi keskeisimmät tekijät, jotka ovat edistäneet/tukeneet tätä muutosta?
- Entä hidastaneet/vaikeuttaneet?
- Minkälaisena näet yksikön controllingin roolin tulevaisuudessa?

**2. KETTERYYDESTÄ YLEISESTI**

- Mitä termi ketterä organisaatio sinulle tarkoittaa? Entä ketteryys?
- Minkä tekijöiden koet edistävän ketteryyttä?
- Onko ketteryys mielestäsi keskeinen menestystekijä yrityksen kannalta? Entä yksikön controllingin?
- Näetkö, että yhteistyötä tuotannon/muiden osastojen ja controllingin välillä voitaisiin kehittää ketterämpien toimintatapojen avulla?
- Minkälaisia hyötyjä ketteryydellä voitaisiin mielestäsi saavuttaa? Entä minkälaisia haasteita ketteryyteen mielestäsi liittyy?



### **3. KETTERYYDEN PERUSTEKIJÄT** (yhteistyön näkökulmasta)

#### ***3.1 Asiakaskeskeisyys/arvon tuottaminen***

- Ketkä ovat mielestäsi controllingin (tärkeimpiä) asiakkaita?
- Koetko asiakaskeskeisyyden olevan keskeinen arvo controllingissa?
- Miten asiakaskeskeisyys näkyy mielestäsi controllingin toiminnassa? Minkälaista arvoa controlling tuottaa sinun näkökulmastasi?
- Mitkä ovat mielestäsi tärkeimpiä edellytyksiä sille, että controllingin toiminta voisi olla liiketoimintakeskeisempää?
- Minkälainen rooli digitalisaatiolla ja uusilla järjestelmillä on mielestäsi controllingin arvon luomisen kannalta?

#### ***3.2 Tiimit***

- Millainen on mielestäsi tiimin rooli controllingin toiminnan kannalta?
- Minkälaista osaamista tiimissä tulisi olla?
- Tiedätkö minkälaisia tavoitteita tiimillä on? Miten ne suhteutuvat koko organisaation tavoitteisiin?
- Kuvailisitko tiimin toimintaa läpinäkyväksi? (prosessit, työtehtävät, vastuut jne.)

#### ***3.3 Organisaatorakenne***

- Miten kuvailisit yksikön organisaatorakennetta? Kuinka joustavaksi koet sen?
- Miten nykyinen organisaatorakenne tukee mielestäsi tiedon jakamista ja yhteistyötä controllingin ja eri osastojen välillä, ja tätä kautta päätöksentekoa ja innovointia optimaalisella tavalla?
- Koetko nykyisen organisaatorakenteen olevan optimaalisin controllingin toiminnan kannalta? Miksi/miksi ei?
- Miten controllingin toimintatavat mielestäsi sopivat yhteen muiden osastojen toimintatapojen kanssa?
- *Tuleeko sinulle muuta aiheeseen liittyvää mieleen?*