



<input type="checkbox"/>	Kandidaatintutkielma
<input checked="" type="checkbox"/>	Pro gradu -tutkielma
<input type="checkbox"/>	Lisensiaatintutkielma
<input type="checkbox"/>	Väitöskirja

Oppiaine	Laskentatoimi ja rahoitus	Päivämäärä	20.5.2021
Tekijä	Sallamaari Jääskeläinen	Sivumäärä	90
Otsikko	Omistajarakenteen muutoksen vaikutus laskentatoimeen ja controllerin rooliin		
Ohjaaja	Professori Kirsi-Mari Kallio		

Tiivistelmä

Tutkielman tarkoituksena on selvittää, miten omistajarakenteen muutos vaikuttaa yrityksen laskentatoimeen ja controllerin rooliin. Yritysten kansainvälistyminen on aiheuttanut monia muutoksia yritysten toiminnassa. Taustalla on huomio tytäryhtiötaloudesta, jonka seurauksena aiemmin Suomessa pääkonttoreitaan pitäneet yritykset ovat erilaisista syistä, esimerkiksi yrityskaupan yhteydessä, siirtäneet pääkonttoreitaan ulkomaille. Muutokset omistajarakenteessa ja pääkonttoritoimintojen siirtyminen pois Suomesta tuovat uusia ulottuvuuksia yrityksen laskentatoimeen. Globaali toimintaympäristö muuttaa myös controllerin työn roolia.

Tutkielma toteutettiin aineistolähtöisesti laadullisena case-tutkimuksena. Omistajarakenteen muutoksen vaikutuksia laskentatoimeen ja controllerin rooliin tarkasteltiin case-yrityksen näkökulmasta. Muutoksen kuvaus on kirjoitettu narratiivin muotoon. Aineistona oli kuusi haastattelua, joissa oli haastateltu yhteensä kolmea henkilöä yrityksen laskentafunktiosta, sekä aiemmin eläköitynyttä talousjohtajaa. Aineistona käytettiin myös johtavan maakuntalehden lehtileikkeitä. Tutkielman teoriataustassa perehdytään kansainvälistymisen tuomaan kehitykseen yritysten laskentatoimessa ja controllerin roolissa, sekä muutoksen ajureihin. Case-yrityksen laskentatoimi on emoyhtiön ajamana siirtynyt toimimaan globaalilla mallilla, jossa tehtäälle on jäänyt ainoastaan kahden hengen controlling-tiimi. Tulosten perusteella laskentatoimen yhdenmukaistamisprosessi on haastava, ja controllerin rooli muutoksen eteenpäin viemisessä paikallisesti on keskeinen.

Laskentatoimen yhdenmukaistamisprosessissa emoyhtiön vaikutus korostuu, ja paikallinen liiketoimintayksikkö voi kokea vaikutusvallan menettämistä. Tässä prosessissa keskeisiksi onnistumisen edellytyksiksi nousi muutosjohtaminen, henkilöstön kyky löytää oikeat yhteyshenkilöt globaalista organisaatiosta sekä yhteistoiminta. Globaalissa organisaatiossa toimivan controllerin rooli on vaativa ja siinä on sekä perinteisen että modernin roolin piirteitä. Vaadituista taidoista kommunikaatio- ja ryhmätyötaidot, luova ongelmanratkaisukyky sekä ratkaisukeskeisyys korostuvat controllerin roolissa.

Avainsanat	Controllerin rooli, laskentatoimen muutos, laskentatoimen yhdenmukaistaminen, omistajarakenteen muutos, tytäryhtiötalous, narratiivi
------------	--





**TURUN
YLIOPISTO**
Kauppakorkeakoulu

OMISTAJARAKENTEEN MUUTOKSEN VAIKUTUS LASKENTATOIMEEN JA CONTROLLERIN ROOLIIN

Laskentatoimen ja rahoituksen
pro gradu -tutkielma

Laatija:
Sallamaari Jääskeläinen

Ohjaaja:
Professori Kirsi-Mari Kallio

20.5.2021
Pori

Turun yliopiston laatujärjestelmän mukaisesti tämän julkaisun alkuperäisyys on tarkastettu Turun OriginalityCheck -järjestelmällä.

SISÄLLYS

1	JOHDANTO	7
1.1	Johdatus aiheeseen	7
1.2	Tutkimusongelma	10
1.3	Tutkimusote.....	10
2	LASKENTATOIMI OMISTAJARAKENTEEN MUUTOKSESSA	12
2.1	Paikallisuus ja kansainvälisyys.....	12
2.2	Omistusrakenteen kansainvälistyminen	15
2.3	Talousfunktio muutoksessa.....	16
2.4	Laskentatoimen normisidonnaisuus	20
3	CONTROLLERIN ROOLIN MUUTOS	23
3.1	Controllerin perinteinen rooli.....	23
3.2	Ajurit muutoksen taustalla	24
3.3	Controllerin moderni rooli.....	28
3.3.1	Vaaditut taidot	33
3.3.2	Haasteet	35
4	LASKENTATOIMEN MUUTOS CASE-YRITYKSESSÄ	37
4.1	Aineiston kerääminen.....	37
4.2	Aineiston käsittely ja analyysi.....	40
4.3	Case-yrityksen kehityskaari.....	42
4.4	Laskentatoimen kehityskaari.....	44
4.5	Controllerin roolin kehityskaari.....	49
4.6	Laskentatoimi case-yrityksessä.....	51
4.6.1	Ennen muutosta	51
4.6.2	Muutoksen jälkeen	52
4.6.3	Haasteet muutoksessa.....	55
4.6.4	Ongelmien ratkaisu muutoksessa	59

4.6.5	Tulevaisuudennäkymät.....	61
4.6.6	Yhteenveto tuloksista	64
4.7	Controllerin rooli case-yrityksessä.....	66
4.7.1	Ennen muutosta	66
4.7.2	Muutoksen jälkeen	66
4.7.3	Haasteet muutoksessa.....	68
4.7.4	Ongelmien ratkaisu muutoksessa	69
4.7.5	Tulevaisuudennäkymät.....	71
4.7.6	Yhteenveto tuloksista	73
5	YHTEENVETO JA JOHTOPÄÄTÖKSET	76
5.1	Omistajarakenteen muutoksen vaikutus laskentatoimeen	76
5.2	Omistajarakenteen muutoksen vaikutus controllerin rooliin	81
5.3	Jatkotutkimusaiheet	85
5.4	Yhteenveto	86
LÄHTEET	89

KUVIOT

Kuvio 1. Liiketoimintayksiköiden laskentatoimen yhdenmukaistamisen ajurit.....	18
Kuvio 2. Integroitu taloushallinto	22
Kuvio 3. Controllerin työnkuvan laajeneminen.....	32

TAULUKOT

Taulukko 1. Aineistona käytettyjen haastattelujen ajallinen järjestys.	38
Taulukko 2. Aineiston käsittelyn vaiheet ja etenemisjärjestys.	41
Taulukko 3. Case-yrityksen kehitys.....	43
Taulukko 4. Laskentatoimen kehitys case-yrityksessä.	48
Taulukko 5. Controllerin roolin kehitys case-yrityksessä.....	50
Taulukko 6. Omistajarakenteen muutoksen vaikutukset laskentatoimeen.	65
Taulukko 7. Omistajarakenteen muutoksen vaikutukset controllerin rooliin.....	74

1 JOHDANTO

1.1 Johdatus aiheeseen

Viime vuosikymmenien aikana talous on ujuttautunut maailman ytimeen ottaen tilaa politiikalta ja demokratialta. Monet länsimaissa ajattelevat nykyisin suuryritysten johtajilla ja omistajilla olevan enemmän vaikutusvaltaa kuin poliitikoilla ja virkamiehillä. Yritysten ja valtioiden keskinäinen suhde on jatkuvassa heilurimaisessa liikkeessä. Vakaiden olojen ja rauhan vallitessa, valtion toiminta talouden ja yritysten ohjaamisessa siirtyy usein taustalle. Erilaisissa kriisitilanteissa valtion merkitys korosuu. Valtiot aktivoituvat ja mahdollisesti rajoittavat yksityisten yritysten liikkumavaraa sääntelyn keinoin. Tällaisia kriisejä ovat esimerkiksi talouslamat, luonnonmullistukset ja sotilaalliset konfliktit. (Meriläinen & Tienari 2009, 7.)

Markkinatalous on historiallisesti saanut erialisia muotoja eri yhteiskunnissa ja uusi globaali talous on myös vaikuttanut näihin yhteiskuntiin eri tavoin. Globaali talous kontekstissaan tulee ymmärrettäväksi eri tekijöineen ja kytköksineen, kun sitä suhteutetaan kunkin yhteiskunnan ja talouden historialliseen kehitykseen. Suomessa muutos lähti liikkeelle 80-luvulla. 1990-luvulla Suomen integroituminen globaaliin talouteen oli nopea vuosikymmenen alun syvän taloudellisen laman jälkeen. 90-luvun taloudellinen lama toi Suomen talouden murrokseen, joka muutti myös Suomalaista yhteiskuntaa. (Meriläinen & Tienari 2009, 42–43.)

Yritysten omistus on kansainvälistynyt, ja yhä useamman suomalaisen pörssiyrityksen omistajuus on siirtynyt ulkomaiselle omistajalle (Järvenpää, Pellinen ja Virtanen 2007, 21). Uudenlaiselle tiedolle on tarvetta olosuhteissa, joissa yritysten omistajuus on kansainvälistynyt, ja joissa tuotannon sijaintipäätökset ovat tulleet entistä herkemmin reagoiviksi talouden ulkoisiin sekä yrityksen strategiaan, usein kansainvälistymiseen liittyviin, tavoitteisiin. Tällaisissa olosuhteissa alueet kohtaavat kansainvälisen kilpailun hyvin selvästi. Karppisen (2009) tekemässä tutkimuksesta kävi ilmi, että Satakunnassa vähintään 100 henkeä työllistävästä toimipaikoista yksi kolmasosa on ulkomaalaisomisteisia. Hänen tutkimuksensa satakuntalaisesta tytäryhtiötaloudesta toi esille, että mitä suurempi yritys oli kyseessä, sitä suuremmaksi ulkomaalaisomisteisuuden merkitys kasvoi. Satakunnassa suurimmat ulkomaalaisomisteiset toimipaikat ovat kaikki teollisuudessa, ja teollisuudesta eniten metalliteollisuudessa. (Karppinen 2009, 2–3.)

Kehittyneiden maiden, joiden joukkoon Suomi kuuluu, talouskasvu on kiinteästi sidoksissa tuottavuuden kasvuun. Tuottavuuden kasvuun vaikuttavat monet tekijät, eritoten innovaatiotoimintaan ja yrittäjyyteen sekä koulutukseen ja osaamiseen panostaminen, unohtamatta jatkuvaa menestymistä kansainvälisessä kilpailussa. Globalisaation yksi selvimmistä hyödyistä on ollut se, että maat ovat saavuttaneet keskimäärin merkittävästi nopeamman talouskasvun, kun rajat on avattu kaupalle ja kansainvälinen työnjako maiden välillä on parantunut, kuin mitä ilman näitä olisi ollut mahdollista saavuttaa. Menestyvässä taloudessa globalisaatio on merkinnyt sitä, että klusteri- ja toimialarakenteet sekä ammatti- ja osaamisvaatimukset muuttuvat jatkuvasti. Käytännössä nämä muutokset ovat merkinneet joidenkin toimialojen ja ammattien taloudellisen merkityksen vähenemistä, jopa katoamista, ja toisaalta myös uusia toimialoja ja ammatteja on syntynyt. (Karpainen 2009, 8.)

Yksittäiset alueet maailmassa kohtaavat yhä enemmän kansainvälistä kilpailua. Nykyglobalisaation aikaansaama rakennemuutos ohjaa erityisesti tuotannollisen toiminnan siirtymistä uusille kasvualueille. Tämä muutos on kehittynyt entistä nopeammaksi ja vaikeammin ennakoitavaksi, ja toisaalta vaatimus alueellisesta erikoistumisesta, mikä on edellytys globaalissa kilpailussa menestymiselle, tekee yksittäiset alueet entistä haavoituvimmiksi muutoksille toimiala- ja klusterirakenteissa. Globalisaatio ilmentyy erityisesti sekä rahoitusmarkkinoiden kansainvälistymisenä että monikansallisten yritysten aseman vahvistumisena. Useissa erillisissä tutkimuksissa on arvioitu, että monikansalliset yritykset vastaavat maailmankaupasta noin kolmea neljäsosaa. Yksistään tytäryhtiöiden yhteenlasketun liikevaihdon on arvioitu olevan maailman vientiä kaksi kertaa suurempia. Parhaimmillaan ulkomainen omistus tuo alueelle liudan positiivisia vaikutuksia, kuten innovaatioita, osaamista, investointeja, rahoitusta, työpaikkoja, synnyttää yrittäjyyttä ja parantaa alueellisten markkinoiden toimivuutta. Positiivisten vaikutusten lisäksi ulkomainen omistus saattaa merkitä myös haasteita alueellisen kilpailukyvyn pysyvyyden kannalta erityisesti, kun yritys muuttuu kansainvälisen yrityksen tytäryhtiöksi. Siirtävätkö ulkomaiset yritykset esimerkiksi helpommin kokonaisia toimipaikkoja yli rajojen? (Karpainen 2009, 8–10.)

Myös yrityksen talousfunktioissa sekä controllerin roolissa on havaittu tietynlaista kehitystä vuosikymmenten aikana. Controllerin rooli on toimintaympäristön vaatimusten sekä johdon muuttuneiden tiedon tarpeiden myötä muuttunut perinteisestä tuloslaskijan roolista, jossa valvotaan vastualueiden suoriutumista ja tuotetaan taloudellisia raportteja ylemmälle tasolle, enemmän liiketoimintaorientoituneeseen suuntaan (Burns &

Baldvinsdottir 2005, 117.) Omistuksen kansainvälistyminen ja suuryritysten hallitsevuus yrityskauppojen yleistyttyä siirtää mukanaan pääkonttoritoimintoja pois Suomesta. Liiketoimintaa tukevien toimintojen siirtyminen esimerkiksi maantieteellisesti toiseen paikkaan ja toimintojen keskittäminen konsernitasolla tuo mukanaan varmasti sekä mahdollisuuksia että käytännön toteutuksen haasteita tietojärjestelmien toimivuudesta erilaisten kulttuurien kohtaamiseen. Nämä muutokset ovat tuoneet myös uusia vaatimuksia controllerin tehtäviin, jotta johdon päätöksentekoa tukeva ja intuitiivista päätöksentekoa vähentävä asema on mahdollista säilyttää.

Sijoitukset ulkomailta Suomeen kasvoivat merkittävästi vuonna 2019. Suorien ulkomaisten Suomeen suuntautuvien sijoitusten arvo oli vuoden 2019 lopussa 76,4 mrd. Luku kertoo pääasiassa monikansallisten konsernien kotimaisten ja ulkomaisten yksiköiden välisiä rahoitustaloustoimia, näistä syntyviä velkoja ja saamia sekä kansainvälisiä yrityskauppoja. Teollisuustoimialaa tarkasteltaessa eniten ulkomaisia sijoituksia on tullut metalliteollisuuden (12 %) ja kemianteollisuuden (11 %) yrityksiin. Kun sijoituksia Suomeen tarkastellaan perimmäisen sijoittajan maan mukaan, on Suomeen tehty suoria sijoituksia eniten Ruotsista, Yhdysvalloista, Kiinasta ja Saksasta. Tarkasteltaessa Suomeen suuntautuneita suoria sijoituksia välittömän sijoittajan kotimaan mukaan, tulevat suurimmat suorat sijoitukset Suomeen Ruotsista, Luxemburgista ja Alankomaista. Yhdysvalloista ja Kiinasta hallinnoidaan huomattavasti enemmän Suomeen kohdistuvia suoria sijoituksia, kuin näitä sijoituksia välittömästi tehdään näistä maista. (Tilastokeskus: Ulkomaiset suorat sijoitukset vuonna 2019)

Ulkomaisten yritysten omistamien tytäryhtiöiden vaikutuksen kasvaminen sekä globaalisti että lokaalisti, vaikuttaa johdon laskentatoimen rooliin yrityksissä. Paikallisesti vaikutukset voivat mahdollisesti olla suuria ja hyvin merkittäviä, jos esimerkiksi yrityksen pääkonttoritoimintoja siirretään toiseen maahan. Miten johdon laskentatoimen rooli muuttuu, kun yrityksestä tulee tytäryhtiö? Minkälainen rooli controllerilla on tällaisessa muutoksessa? Osa suomalaisista ja pienemmässä mittakaavassa satakuntalaisista yrityksistä ovat muuttuneet tytäryhtiöksi ulkomaiselle emoyhtiölle. Tällainen muutos on voinut tapahtua esimerkiksi kansainvälisen yrityskaupan seurauksena. Esimerkiksi tällaiset muutokset yrityksen omistajarakenteissa ovat omiaan laukaisemaan muutoksia myös yrityksen talousfunktiossa ja esimerkiksi controllerin roolissa.

1.2 Tutkimusongelma

Tämän case-tutkielman tavoitteena on kuvata omistajarakenteen muutoksen vaikutusta yrityksen laskentatoimeen ja controllerin rooliin. Tarkoituksena on kuvata muutosta, jonka omistajarakenteen muutos tuo yrityksen laskentatoimeen, ja lisäksi selvittää, miten muutos vaikuttaa controllerin rooliin. Muutoksen kuvaus on kirjoitettu narratiivin muotoon.

Tutkimuskysymykset ovat:

Minkälaisia vaikutuksia omistajarakenteen muutoksilla on laskentatoimeen?

Minkälaisia vaikutuksia omistajarakenteen muutoksilla on controllerin rooliin?

Tutkimuksen tarkoituksena on kuvata kohdeyrityksessä sitä muutosprosessia, jonka omistajarakenteen muutos tuo laskentatoimeen, ja lisäksi selvittää, miten tämä muutosprosessi ilmenee controllerin roolissa. Selvitys ja kuvaus tehdään aiheesta aiemmin tehdyn tutkimuksen sekä kohdeyrityksestä kerätyn haastattelumateriaalin ja arkistoaineiston avulla.

1.3 Tutkimusote

Gradun tutkimusote on toiminta-analyyttinen ja se toteutetaan laadullisena case-tutkimuksena. Tutkielmassa pyritään ymmärtämään tutkielman kohdetta. Tutkielmassa ei pyritä ratkaisemaan mitään erityistä liikkeenjohdollista ongelmaa. Teemahaastatteluja intensiivisesti tutkimalla, ja samalla tutkielman aiheeseen sopiviin aikaisempiin tutkimuksiin perehtymällä, havainnoidaan, mitä aineistosta nousee esille, ja näistä tehdään havainnot. Ajatuksena on selvittää, miten nykyiset teoriat tukevat case-yrityksestä tehtyjä havainnot. Aineistona on kolmen kohdeyrityksessä työskentelevän tai sekä eläköityneen talousjohtajan litteroidut haastattelut. Aineistosta nousee esille samanlaisia asioita, mutta henkilöt kertovat muutoksista eri tavalla ja omista näkökulmistaan.

Case- eli tapaustutkimus on vakiintunut liiketaloustieteessä yhdeksi keskeiseksi tutkimusstrategiaksi. Case-tutkimuksen tyypillisiin piirteisiin kuuluu yksityiskohtainen, intensiivinen tieto yksittäisestä tapauksesta tai muutamista tapauksista. Case-tutkimukseen valitaan tyypillisesti yksittäinen tapaus, tilanne tai pieni joukko toisiinsa suhteessa olevia tapauksia, joissa kohteena on yksilö, ryhmä tai yhteisö. Case-tutkimuksessa ollaan tyypillisesti kiinnostuneita prosesseista, ja tapausta tutkitaan suhteessa ympäristöönsä.

Aineistoa voidaan case-tutkimuksessa kerätä usealla tavalla, muun muassa havainnoinnalla, haastattelemalla sekä dokumentteja tutkien. Tavoitteena case-tutkimuksissa on usein ilmiöiden kuvailu. (Hirsjärvi, Remes ja Sajavaara 2010, 134–135.)

Case-tutkimus käsitteenä pitää sisällään erilaisia tutkimuksia. Erilaisten case-tutkimustapojen tarkoitukset, tutkimusprosessi, vahvuudet ja heikkoudet sekä myös jossain määrin tutkimuksen hyvyden arvioinnin hyvyyskriteerit eroavat toisistaan. Parhaimmillaan onnistunut case-tutkimus on kiehtovaa luettavaa, tarjoten havaintoja, uusia ja tuoreita näkökulmia, tulkintoja tai ratkaisumalleja johonkin kiinnostavaan ilmiökenttään. Edellä luetellut perustuvat syvälliseen empiiriseen työskentelyyn yhdessä tai muutamassa tutkimuskohteessa. Tarkoituksena on lisätä tieteellistä ymmärrystä tutkittavasta ilmiöstä. Onnistuneen case-tutkimuksen tulisi vakuuttaa lukija tulosten uskottavuudesta sekä tulosten teoreettisesta ja käytännöllisestä relevanssista. (Lukka 1999, 131–132.)

Laadullisen tutkimuksen yksi peruskulmakivistä on havaintojen teoriapitoisuus. Tähän nojataan esimerkiksi tutkimuksen perustelussa. Havaintojen teoriapitoisuus merkitsee sitä, että yksilön käsitys ilmiöstä, minkälaisia merkityksiä tukittavalle ilmiölle annetaan sekä esimerkiksi millaisia välineitä tutkimuksessa käytetään, vaikuttaa tutkimuksen tuloksiin. Tämä tarkoittaa sitä, etteivät tutkimustulokset ole irrallisia käyttäjistä tai käytetyistä havaintomenetelmistä. Toisin sanoen, ei ole olemassa puhtaasi objektiivista tietoa, vaan kaiken tiedon katsotaan olevan siinä mielessä subjektiivista, että tutkijan on päätettävä esimerkiksi tutkimusasetelmasta oman ymmärryksenä mukaan. Tästä näkökulmasta laadullisen tutkimuksen perusteluissa korostuu teoriapitoisuus tutkimuksen lähtökohtana. (Sarajärvi & Tuomi 2002, 19.)

2 LASKENTATOIMI OMISTAJARAKENTEEN MUUTOKSESSA

Luvussa 2 käsitellään laskentatoimen muutosta ajan tarpeiden ja omistajarakenteen muutoksessa. Laskentatoimi on kehittynyt 1980-luvun lopusta lähtien sisäänpäin suuntautuneesta lyhyen tähtäimen tietoa tarjoavasta toiminnosta yrityksen elintärkeäksi tukifunktioksi yrityksen strategianmuodostuksen sekä -jalkauttamisen kannalta. Laskentatoimi mittaa nykyisin yrityksen tärkeiden tavoitteiden saavuttamista ja tarjoaa näin tietoa aikaisemmista päätöksistä. (Endenich, Hoffjan, Schlichting & Trapp 2016, 27.)

2.1 Paikallisuus ja kansainvälisyys

Viime vuosikymmeninä talouden merkityksen kasvamisen ohella myös itse talousjärjestelmänä on muuttunut. Talouden toiminta on nykyisin globaalia eli maailmanlaajuista. Globalisaation voidaan katsoa olevan löyhä käsite nykymaailmassa. Ilmiötä voidaan katsoa uutena globaalina taloutena, joka on toimintaympäristö, jossa yritykset harjoittavat liiketoimintaa, ja jossa kilpailu, mitattavuus, kustannukset ja tuotot ovat tunkeutuneet eri alueille. Globaali talous on esimerkiksi Suomessa korvannut kansallisen teollisen talouden. Kansallinen teollinen talous on ollut muun muassa Suomessa yhteiskuntaa hyvin määrittävä tekijä 1990-luvun alkuun asti, joskin paikallisilla ja kulttuurisilla tekijöillä on edelleen oma merkityksensä. Paikalliset ja kulttuurilliset tekijät ovat liittyneet globaaliin talouteen, jota ei voi päästä pakoon Suomen kaltaisessa vahvasti ulkomaankauppaan nojaavassa taloudessa. Globaali talous vaikuttaa ihmisten elämään, mutta toisaalta globaaliin talouteen vaikuttaa ihmisten toiminta erilaisissa organisaatioissa. (Meriläinen & Tienari 2009, 8–9.)

Tieto- ja viestintäteknologian nopea kehitys sekä tehokas kuljetus ovat havaittu globalisaatiota vahvimmin eteenpäin vieviksi voimiksi. Sosiaalisesti ja kulttuurisesti globalisaation etenemistä ajaa tiedotusvälineiden tavoitettavuus, yhdenmukaistuneet sisällöt sekä kansainväliset brändituotteet. Globalisaatio etenee pitkälti suurten yritysten ja sijoittajien motiivien eteenpäin vievänä. Tästä aiheutuvat muutokset ovat nähtävissä yhteiskunnassa kaikkialla. Suomi on myös avautunut maailmalle tavoitteenaan ottaa oma osana globalisaation myötä syntyvistä mahdollisuuksista. Tässä toimintaympäristössä yritykset ovat kohdanneet uusia mahdollisuuksia ja haasteita. Muun muassa tuontiraaka-aineet ja kansainvälinen työnjako ovat yritysten saatavilla, mutta yritykset kohtaavat rajoittamattomimpina myös kansainvälisen kilpailun haasteet. Yksi ilmentymä kansainvälistymisestä on valtioiden välisen rahaliikenteen kasvu. Suuret rahasummat voivat liikkua

sekunneissa ympäri maapallon. Kansainvälinen yritys määrittyy sen perusteella, että liiketoiminnan mahdollisuuksia haetaan maailmanlaajuisesti. (Järvenpää, Pellinen ja Virtanen 2007, 13.)

Liiketoiminnan kansainvälistyminen on yksi tämän hetken vaikuttavimmista megatrendeistä. Kansainvälisten yritysten rahoittajien ja liikkeenjohdon tarpeet ovat synnyttäneet muutoksia, jotka laskentatoimen näkökulmasta katsottuna näkyvät konkreettisesti ensimmäisenä normien muutoksina kirjanpito- ja raportointikäytännöissä. Talousjohdolle kansainvälistyminen tuo mukanaan haasteita myös tätä laajemmin. Muun muassa valuutta- ja rahoitusympäristössä sekä toimijakentässä ja institutionaalisessa ympäristössä tapahtuu muutoksia monella tasolla. Uusien strategioiden ja toimintamallien avulla yritykset pyrkivät saavuttamaan kilpailuetua kansainvälisestä toimintaympäristöstä. Nämä asiat tuovat muutospaineita myös yrityksen ohjausjärjestelmiin ja ohjausrakenteisiin. Tällaisessa tilanteessa myös yrityksen talousjohto joutuu työskentelemään uudessa toimintaympäristössä, jossa korostuu monimutkaisuus, monikulttuurisuus sekä nopeatempoisuus. Kansainvälisyys ei ole enää erillinen osa laskentatoimea, vaan viime vuosien aikana laskentatoimi kokonaisuutena on kansainvälistynyt. (Järvenpää, Pellinen ja Virtanen 2007, 9.)

Suomessa laskentatoimi on perinteisesti organisoitunut keskitetyksi yksiköksi. Viimeisimpänä suuntauksena on ollut siirtyä kohti hajautetumpaa organisoitumista, erityisesti sisäistä laskentatoimea tarkasteltaessa. Controllereiden odotetaan olevan enemmän liiketoiminnan käytössä, ja eri toimintojen välisten rajojen odotetaan muodostavan näin vähemmän rajoitteita. Käsite nykypäivän controllerista ja controllerin roolista sopii hyvin tähän kehityssuuntaan laskentatoimessa, siirryttäessä keskitetystä funktiosta kohti hajautetumpaa organisoitumista. Ajatellaan myös, että controllerin jalkautuminen keskitetystä yksiköstä kentälle johtaa heidän ammattiryhmän arvostuksen kasvamiseen. Vaikuttaa myös siltä, että taloudellisen näkökulman huomiointia ei jätetä nykyisin yksinomaan laskentatoimen ammattilaisille, vaan enenevässä määrin ajatellaan, että taloudellisen näkökulman huomiointi tulisi olla tärkeää yrityksessä joka tasolla. Tämä on yksi keskeinen ajatus nykypäivän kustannusjohtamista ja kustannusnäkökulmaa. (Granlund & Lukka 1998, 194.)

Toisaalta seurauksena laskentatoimen hajautuneemmasta organisoitumisesta, laskentatoimen sisällä erilaiset työroolit ovat tarkentuneet. Laskentatoimen keskitetyissä osissa yhdistetään ja luodaan yrityksen raportointi. Hajautetusti yrityksissä toimiva laskentatoimen osa, nykyisin usein controlling funktion eteenpäin viemänä, vastaa yrityksessä

standardoidun ja oikea-aikaisen taloudellisen tiedon tuottamisesta yrityksen raportoinnin tarpeisiin, sekä taloudellisesta kontrollista ja päätöksenteon tuesta paikallisissa yksiköissä. Paikallisissa yksiköissä controllerit ovat tyypillisesti osa johtoryhmää. Suomalaisissa suuryrityksissä sisäinen laskentatoimi on usein organisoitunut matriisimalliin. (Granlund & Lukka 1998, 194–195.)

Suomessa yritysten sisäisen laskennan toiminnot ovat perinteisesti keskittyneet toimimaan yhteistyössä yrityksen sisäisten prosessien parissa. Nykyisin suuntauksena on ollut sisäisen laskennan suuntautuminen sisäisistä prosesseista kohti yrityksen ulkoisia sidosryhmiä, mikä on ilmennyt tiivistyneenä yhteistyönä esimerkiksi myynnin ja markkinoinnin työntekijöiden kanssa. Tämä suuntaus voi heijastaa yleisempää pyrkimystä asiakasorientoitumiseen. Koska sisäinen laskentatoimi on osa yrityksen ohjausjärjestelmiä, tulevat muutokset yleisissä johdon malleissa esille myös sisäisessä laskentatoimessa. (Granlund & Lukka 1998, 194–195.)

Huolimatta maailmanlaajuisesta pyrkimyksestä yhtenäistää erilaisin tavoin laskentatoimen käytäntöjä kansainvälisten normien kehityksen ja ympäri maailman ulottuvien tietojärjestelmien sekä taloushallinnon standardoitujen ohjelmistosovellusten myötä, on hyvä tiedostaa kehityksen taustalla vaikuttavat erot perinteisissä laskentatoimen ajattelu-tavoissa eri maiden välillä. Eri maiden hallintokulttuurien ja perinteiden erot tuovat käytännössä sen haasteen esille, että samojen ohjeiden käytännön sovellukset voidaan toteuttaa käytännössä hyvin erilaisilla tavoilla. Käytännön työn mahdollisiin ongelmiin on mahdollista varautua paremmin tarkastelemalla maiden välisiä eroja etukäteen. Tämä auttaa ymmärryksen muodostamisessa siitä, mistä mahdolliset erot sääntöjen tulkinnessa ja käytännön soveltamisessa johtuvat. (Järvenpää, Pellinen ja Virtanen 2007, 12–13.)

Suomessa yritysten eri funktioiden väliset rajat vaikuttavat olevan suhteellisen matalat, vaikkakin helposti tunnistettavissa. Nämä eivät kuitenkaan muodostu merkittäviksi esteiksi jatkuvalle kommunikaatiolle. Tätä kehitystä vaikuttaa vahvistaneen suuntaus siirtymä eriytettyjen funktioiden ajattelusta kohti liiketoimintasuuntautuneempaa prosessi- ja yhteistyöajattelua. Suomalaisessa liike-elämässä kommunikaatiotavat ovat myös suhteellisen epämuodollisia, vaikka kansainvälisessä kontekstissa keskustelun kevennyksenä käytettävää jutustelua saatetaan vältellä. Suomalainen yrityskulttuuri on hyvin asiakaskeinen. Suomalaiset delegoivat töitä mielellään, mikä on merkittävä eroavaisuus verrattaessa esimerkiksi saksalaiseen. Saksalaiset johtajat pitävät mielellään langat omissa käsissään. (Granlund & Lukka 1998, 191.)

2.2 Omistusrakenteen kansainvälistyminen

Yritysten toiminnan osat sekä niiden toteutustavat voidaan nykyisin arvioida. Kaikkien osien kustannuksia ja tuottoja sekä kustannus- että tuotto-odotuksia voidaan mitata. Yrityksen johto arvioi jatkuvasti laskelmien ja ennusteiden pohjalta, mitkä asiat kuuluvat yrityksen ydintoimintaan, ja mitkä asiat kuuluvat puolestaan tukitoimintoihin, jolloin niiden hankkimista muualta voidaan pohtia. Kun maailmanlaajuiset järjestelmät ja kuljetukset ovat tulleet yhä kustannustehokkaimmiksi, ovat erilaiset alihankintaketjut muodostuneet yhä tärkeimmiksi osiksi monien yritysten toimintaa. Kun yritysten toimintaympäristönä toimii koko maailma, jakautuu myös työ globaalisti uudella tavalla, kun yritykset ulkoistavat toimintojaan alihankkijoille, perustavat uusia toimintoja markkinoille, joilla kasvuodotukset ovat suurimmat, sekä siirtävät tuotantonsa sellaisiin maihin, joissa tuotantokustannukset ovat alaisemmat. (Meriläinen & Tienari 2009, 15)

Valtioiden väliset kustannustasojen erot saattavat ajaa yritysjohtajien päätöksentekoa optimoimaan lyhyen aikavälin tulosta, jolloin tuotantoa siirretään toiseen valtioon tai sitä ulkoistetaan muiden tehtäväksi toiseen valtioon. Tuotanto siirretään herkemmin kustannussäästöjen toivossa Euroopasta ja Pohjois-Amerikasta Aasiaan tai Etelä-Amerikkaan. Kun tuotantoa on ulkoistettu eri maassa toimivan alihankkijan tehtäväksi, saattaa alihankintajärjestelmän eri osissa tapahtuva tuotannon valvominen hankaloitua. (Meriläinen & Tienari 2009, 16)

Suorasta sijoitustoiminnassa voidaan havaita Suomessa sijaitsevien yritysten kansainvälistymiskehitystä. Suorat sijoitukset kertovat yritysten investoinneista ja niistä nähdään investointien alueellista suuntautumista. Osana globalisaatiota suomalaiset yritykset voivat löytää investointikohteita ulkomailta ja ulkomaiset yritykset voivat löytää investointikohteita Suomesta. Kansainvälistyneen liiketoiminnan myötä suomalaisia yrityksiä ostetaan ja monista on tullut osa ulkomaisia konserneja. Ulkomaisen omistajakonsernin pääpaikka ja emoyhtiön kansallisuus määrittävät suomalaisen tytäryhtiön hallinto- ja johtamiskulttuuria. Tämä johtaa usein muutoksiin taloushallinnon asemassa, roolissa ja tehtäväkentässä. (Järvenpää, Pellinen ja Virtanen 2007, 20–21.)

Laskentatoimella on perinteisesti ollut vahva asema liiketoimintaorganisaation suorituskyvyn mittaamisessa ja parantamisessa. Liiketoimintaympäristön muuttuessa liiketoimintaorganisaatioissa on nähty välttämättömäksi laajentaa kapeakatseisen suorituskyvymittauksen näkökulmaa laajempaan perspektiiviin, jossa laatu otettiin tarkasteluun tehokkuuden rinnalle organisatorisen hyödyn saavuttamiseksi. (Yasin, Bayes & Czuchry

2005, 323.) Monikansalliset yhtiöt, joilla on liiketoimintayksiköitä eri maissa, kohtaavat haasteen, koska laskentatoimi on muotoutunut paikallisessa kontekstissa ja eroja käytännöissä on perinteisesti myös kansallisesti maiden välillä. Erityisesti yhtiöt, joilla kansainvälistyminen perustuu systemaattiseen ulkomaisten yhtiöiden ostamiseen kohtaavat tämän haasteen, koska ulkomaisen tytäryhtiön laskentatoimen järjestelmät ovat historiallisesti muotoutuneet erilaisista alkuperistä. (Endenich, Hoffjan, Schlichting & Trapp 2016, 27). Endenich, Hoffjan, Schlichting & Trapp (2016, 32) tekivät johtopäätöksen, että kansainvälisten liiketoimintayksiköiden kontekstissa johdon laskentatoimi todennäköisemmin muotoutuu yhdenmukaiseksi kuin heijastelisi erityisiä kansallisia olosuhteita. Johdon laskentatoimen harmonisointia rajoittavat kuitenkin kansallisen markkinan erityispiirteet, laskentatoimen paikalliset standardit ja mukana olevien työntekijöiden persoonat. Standardoitujen toiminnanohjausjärjestelmien käyttöönotto ja konsulttien käyttö voivat kiihdyttää harmonisointiprosessia. (Endenich, Hoffjan, Schlichting & Trapp 2016, 32.)

Yritysten kansainvälistyminen näkyy laskentatoimessa myös yleistyneissä jaetuissa palvelukeskuksissa sekä taloushallinnon ulkoistamisina. Esimerkiksi suomalaisen konsernin taloushallinnon palvelut saattavat sijaita palvelukeskuksessa sellaisessa maassa, jossa osaavaa henkilökuntaa on tarjolla edullisin kustannuksin toistaiseksi. Palvelukeskuksia on perustettu erityisesti taloushallinnon rutiininomaisten tehtävien, kuten kirjanpidon, käyttöomaisuuskirjanpidon, palkanlaskennan sekä laskutuksen ja reskontran hoitoon. Tällaisten taloushallinnon palvelukeskusten asiantuntija- tai johtotehtävä on yksi yleisistä kansainvälisistä taloushallinnon työtehtävistä. Kulttuurien tuntemus ja ymmärtäminen on yksi tärkeä vaatimus kansainvälisessä ympäristössä toimivalle taloushallinnon ammattilaiselle. (Järvenpää, Pellinen ja Virtanen 2007, 23–24.)

2.3 Talousfunktio muutoksessa

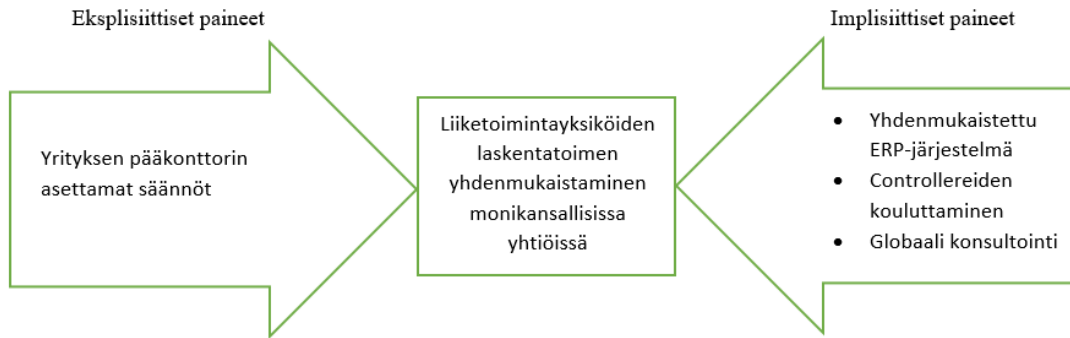
Vielä muutamia vuosikymmeniä sitten lähes jokaisessa isommassa organisaatiossa oli talousosasto, joka koostui monista eri asiantuntemusta vaativista tehtävistä; ulkoisen laskentatoimen asiantuntija, johdon laskentatoimi asiantuntijat (controllerit), veroasiantuntijat, sisäinen tarkastaja sekä monia muita. Johdon laskentatoimen asiantuntija olivat usein eristyksissä muusta liiketoiminnasta, tullen mukaan keskusteluihin johdon kanssa korkeintaan kerran kuussa, jos ollenkaan, kirjanpidon numeroista. (Burns & Baldvinsdotir 2005, 117.)

Useat taloushallinnon työt ovat nykyisin hyvin kansainvälisiä. Tämän taustalla ovat yritysten kansainvälistymisstrategiat. Kun ulkomainen tytäryhtiö on ostettu, lähetetään

usein emoyhtiöstä controller uuteen yksikköön vastaamaan järjestelmien ja johtamisen integroinnista emoyhtiöön. Kiinteämpiä laskentatoimen toimenkuvia ovat yleensä ulkomaisen tytäryhtiön tai liiketoimintayksikön controller, maa- ja aluecontroller sekä näiden alaisina työskentelevät assistant ja junior controllerit sekä mahdollisesti jostain paikallisesta osatehtävästä vastuussa olevat toimenkuvat liittyen asiakaslaskentaan, alihankkijan ohjaukseen, tuotekehityksen ohjaukseen tai kustannuslaskentaan. Monissa kansainvälisissä suuryrityksissä on kokonaisia ohjelmia taloushallinnon henkilöstölle osana henkilöstöhallintoa. Nämä ohjelmat voivat sisältää koulutusta, harjoitteluohjelmia, perehdyttämistä, taloushallinnon sisäitä ja ulkopuolista työnkiertoa sekä osallistumista erilaisiin projekteihin ja tiimitehtäviin. (Järvenpää, Pellinen ja Virtanen 2007, 22–23.)

Monikansallisilla yhtiöillä on havaittu voimakkaita paineita laskentatoimen järjestelmien yhdenmukaistamiseen (Endenich ym. 2016, 31). Yhtenäisyyden luominen yritysten yhteenliittymissä, esimerkiksi yrityskauppojen yhteydessä, on tärkeää uuden organisaation tavoitteiden saavuttamisen kannalta. Epäonnistuminen yhtenäisyyden luomisessa voi johtaa osaoptimointiin osapuolien välillä. Yhdenmukaistamisprosessi ja organisaation sisäisen yhtenäisyyden saavuttaminen ei ole helppoa. Yhdenmukaistamisen esteet voivat liittyä yritykseen, toimialaan tai maahan ja näihin liittyviin eroihin, kuten eroihin laeissa, työntekijöiden järjestäytymisessä, poliittisessa ympäristössä, erot johtamisessa sekä myynissä. (Olie 1994, 403.) Kun sisäisen laskentatoimen yleisenä kehityssuuntana on ollut toimintojen siirtyminen yrityksessä keskitetystä yksiköstä kohti hajautusta, vaikuttaa yritysten tavoite ja suuntaus laajojen integroitujen tietojärjestelmien hyödyntämistä vastakkaiselta suuntaukselta hajautukselle; kohti keskitetympää ohjausta (Granlund & Lukka 1998, 194–195).

Laskentatoimen yhdenmukaistamiseen pääkonttorin ja eri liiketoimintayksiköiden välillä on tunnistettu erilaisia ajureita. Ajurit voidaan jakaa esimerkiksi eksplisiittiseen paineeseen ja implisiittiseen paineeseen. Kuvio 1. havainnollistaa yhdenmukaistamiseen ajavia ajureita. Eksplisiittiset säännöt, jotka on annettu pääkonttorista, ajavat laskentatoimen yhdenmukaistamista, joka tukee yrityksen strategian käyttöönottoa. Lisäksi on havaittu implisiittisiä paineita, jotka vahvistavat yhdenmukaistamisprosessia. Yrityksen pääkonttorin vaikutuksen ja asettamien sääntöjen lisäksi, controllerien koulutus, globaali konsultointi sekä standardisoidut toiminnanohjausjärjestelmät ovat tärkeimmät ajurit lisääntyneeseen yhdenmukaistamiseen monikansallisissa yhtiöissä. (Endenich ym. 2016, 30)



Kuvio 1. Liiketoimintayksiköiden laskentatoimen yhdenmukaistamisen ajurit (Endenich ym. 2016, 31).

Pääkonttoreiden vaikutus erillisiin liiketoimintayksikköihin ei ulotu pelkästään määriteltyihin raportointistandardeihin, laskentatoimen tekniikoihin ja aikatauluihin, vaan vaikutukset näkyvät myös operatiivisessa toiminnassa. Yksiköissä voidaan määritellä sisäisiä esikuvia ja määritellä yksityiskohtaisia kustannussäästöohjelmia. Yhdenmukaistamistojen takia eri liiketoimintayksiköissä voi olla mahdotonta tehdä tiettyyn tilanteeseen tarkoitettua raporttia, koska prosessin omistajuus on pääkonttorissa. Tämän seurauksena liiketoimintoyksiköiden controllerit voivat kokea joustavuuden vähentyvän, mikä voi vaikuttaa negatiivisesti tuotetun analyysin soveltuvuuteen paikallisesti. (Endenich ym. 2016, 30) Vaikka prosessien yhdenmukaistaminen voi mahdollisesti viedä controllerin autonomiaa ja päätösvaltaa, on tutkimuksissa myös vastoin tätä oletusta havaittu, että standardoidut prosessit mahdollistivat controllereiden tehokkaamman työskentelyn liiketoimintaympäristöön liittyvien epävarmuuksien kanssa. Standardoidut järjestelmät voivat lisätä läpinäkyvyyttä ja vertailtavuutta esimerkiksi tehtaiden kesken globaalilla tasolla. (Henttu-Aho 2016, 42.)

Yhdenmukaistettu toiminnanohjausjärjestelmä vie väistämättä kohti standardointia tiedon muodon sekä laskentatoimen käytänteiden osalta. Toisaalta integroitu toiminnanohjausjärjestelmä luo uusia mahdollisuuksia räätälöidä tuotettua laskentatoimen informaatiota yrityksessä kulloinkin käsillä olevan päätöksentekotilanteen tarpeen mukaan. Suomalaisten laskentatoimen ammattilaisten keskuudessa näyttää elävän käsitys, että parhaimmillaan modernit, integroidut toiminnanohjausjärjestelmät saattavat vapauttaa raportointiritutiinien tuomaa painetta ja luoda tilaa syvällisemmälle analyysille ja aidolle päätöksenteon tuelle. (Granlund & Lukka 1998, 195.)

Controllerien koulutus, joka sisältää enenevässä määrin kansainvälisiä ohjesääntöjä, parhaita käytänteitä sekä kansainvälisiä vaihto-ohjelmia, on yksi ratkaiseva ajuri laskentatoimen harmonisoinnissa. Myös globaali konsultointi on yksi laskentatoimen yhdenmukaistamisen ajureita, koska siinä liitetään samoja laskentatoimen prosesseja ja tekniikoita eri kansainvälisiin liiketoimintayksiköihin. (Endenich ym. 2016, 30)

Laskentatoimen yhdenmukaistamisprosessi monikansallisissa yrityksissä voi kohdata myös useita haasteita. Kansalliset laskentatoimen standardit voivat olla esteenä yhdenmukaistamisprosessissa. Paikallisen controllerin huomiota harmonisointiprosessiin voivat rajoittaa kansallisten kirjanpitostandardien käyttö, mikä saattaa rajoittaa yhdenmukaistamisen astetta. Tätä päätelmää tukee myös perinteiset eroavaisuudet kansallisissa laskentatoimen järjestelmissä. Joissain maissa sisäistä- ja ulkoista laskentatoimintaa ei ole eriytetty keskenään, ja joidenkin maiden kulttuureissa sisäinen laskentatoimi on perinteisesti alisteinen ulkoiselle laskentatoimelle. (Endenich ym. 2016, 31)

Myös operationaaliset eroavaisuudet liiketoimintayksiköiden välillä sekä erilaiset liiketoimintaympäristöt eri maissa saattavat rajoittaa laskentatoimen yhdentymisprosessia pääkonttorin ja eri maissa sijaitsevien yksiköiden välillä. Liiketoimintayksikön controllerit voivat menettää asemansa prosessin omistajana pääkonttorin kanssa yhdenmukaisen toiminnanohjausjärjestelmän mukana. Tämä voi johtaa siihen, että joustava reagointi paikalliseen liiketoimintaympäristön erikoisuuksiin saattaa tuottaa haasteita. Joustavat muutokset raportoinnissa ja maakohtaiset tiettyyn tarpeeseen halutut raportit saattavat olla vaikeampia toteuttaa, koska prosessin omistajuus ja asiantuntijatieto on yleensä keskitetty pääkonttorille. Laskentatoimen harmonisointiprosessin onnistumiseen on havaittu vaikuttavat myös siihen osallistuvien henkilöiden persoonallisuus ja laskentatoimeen liittyvä minäkuvansa. (Endenich ym. 2016, 32)

Vaikuttaa siltä, että Suomessa on enenevässä määrin yleistynyt käytäntö, jossa sisäisen ja ulkoisen laskennan järjestelmät muodostavat integroidun kokonaisuuden, jossa noudatetaan samoja laskentatoimen periaatteita. On huomattu, että aikaisemmin yrityksissä on saatettu tehdä selvempi ero ulkoisen ja sisäisen laskennan käytänteiden osalta esimerkiksi pysyvien omaisuususerien arvostuksen laskennan suhteen, mutta nyt olisi siirrytty kohti käytänteiden integrointia esimerkiksi arvostusperiaatteiden osalta. Argumentti muutokselle ovat kokonaisvaltaiset hyödyt, jotka tulevat selkeämmästä laskentatoimen järjestelmästä sekä vähentyneestä tarpeesta muokata sisäisen ja ulkoisen laskennan tuottamaa tietoa vertailukelpoiseksi. (Granlund & Lukka 1998, 196.)

2.4 Laskentatoimen normisidonnaisuus

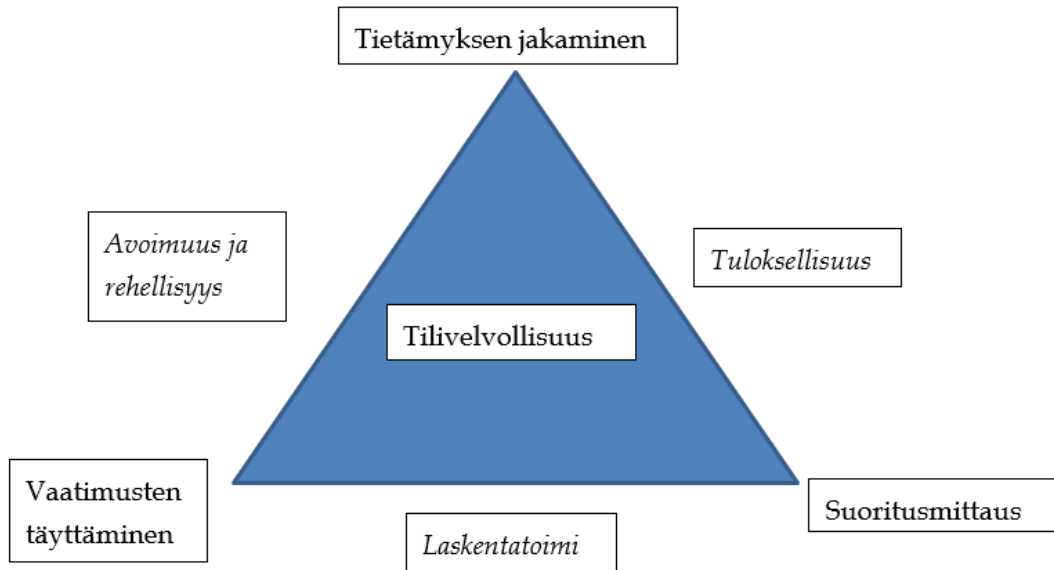
Suomessa kirjanpito, tuloslaskenta sekä kokonaisuudessaan yrityksen hallinnointitapa ovat vahvasti lainsäädäntöön perustuvia. Tuloslaskennassa verotuksen asema on historiassa ollut ja on myös tänä päivänä keskeinen. Suomessa lainsäädännöllinen perusta on myös verotukseen liittyvillä raportointivaatimuksilla. Näyttää siltä, että suomalaisen lainsäädännön rinnalle on kansainvälistymiskehityksen myötä tullut enenevässä määrin ve-loittavuuksiltaan erilainen joukko kansainvälisesti hyväksytyjä normeja, kuten IAS/IFRS-standardi ja New Yorkin pörssiin listattujen yhtiöidenulkomaisiakin tytäryhtiöitä koskettava Sarbanes-Oxley laki. Normit täydentävät Suomessa lähinnä osakeyhtiölakia. (Järvenpää, Pellinen ja Virtanen 2007, 26–27.) Sisäisen ja ulkoisen laskennan lisääntyneen järjestelmäintegraation myötä näitä standardeja on otettu käyttöön kummisakin toiminnoissa. Näyttää kuitenkin myös siltä, että tyypillisesti isoissa yhtiöissä, yhdenmukaistamispyrkimyksistä huolimatta, on paikallisesti silti olemassa laskentatoimen ratkaisuja esimerkiksi tuotekustannuslaskennan tavoissa tai suorituskyvyn mittaamisessa. Poisoppiminen vanhoista käytänteistä voi olla joskus vaikeaa. (Granlund & Lukka 1998, 196.)

Normit ohjaavat ajattelemaan yrityksen tilivelvollisuutta vaatimustenmukaisuuden näkökulmasta eli compliance-vaatimusten täyttämisenä. Laskentajärjestelmien ja niiden tuottamien raporttien normien mukaisuuden varmistaminen kuuluu tilintarkastuksen tehtäviin. Normit määrittelevät laskentatoimen välttämättömät tehtävät. Tällainen suhtautuminen laskentatoimeen voi johtaa helposti siihen, että toteutetaan ainoastaan pakolliset tehtävät, ja tämä voi johtaa ajatteluun, jossa laskentatoimeen suhtaudutaan pelkästään muodollisten velvollisuuksien täyttäjänä. (Järvenpää, Pellinen ja Virtanen 2007, 26–27.)

Normit ja järjestelmät taloudellisten väärinkäytösten estämiseksi muodostavat osan yritysten toimintaympäristöstä ja lähtökohdista, mutta yritysten varsinaisena tavoitteena on omistajien varallisuuden kasvattaminen. Toisenlaista tilivelvollisuutta tarvitaan yrityksen tuloksellisuuden varmistamiseksi. Erityisesti johdon laskentatoimi tuottaa tuloksellisuuden mittaamiseksi sopivaa hallintoa kannattavuus- ja muiden tavoitteiden saavuttamiseksi. Johdon laskentatoimi tarjoaa myös ennusteiden ja tavoitteiden suunnittelua, sekä strategisen suunnittelun ja operatiivisen toiminnan suunnittelun tueksi erilaisia analyyseja. Tulosohtaus täydentävine menetelmineen on toistuvasti osoittanut tehokkuutensa yrityksen tuloksellisuuden varmistamisessa. Laskentatoimen mittauksiin perustuva johtaminen on saanut myös kritiikkiä mekaanisesta toteutustavasta sekä kyvyttömyydestä

hallita nykyajan tärkeitä kilpailutekijöitä kuten yrityksessä olevaa tietämystä ja sen kehittämistä sekä organisaation arvoja ja yrityskulttuuria. (Järvenpää, Pellinen ja Virtanen 2007, 28.)

Kun tilivelvollisuutta katsotaan tietämisperusteisesta näkökulmasta, korostuu yksilöiden oppiminen, tiedon jakaminen sekä organisaatiokulttuuri ja arvot yrityksen tärkeimpänä voimavarana. Näkökulma liittyy sekä taloudellisen tehokkuuden varmistamiseen että väärinkäytösten estämiseen ja riskien hallintaan. Organisaatiossa työskentelevien henkilöiden arvot, uskomukset ja velvollisuudentunto vaikuttavat jokapäiväiseen päätöksentekoon. Yrityksen kannalta olisi tärkeää, että yrityksen johtajat ja työntekijät pitäisivät yrityksen tavoitteita, strategioita ja sääntöjä ominaan. (Järvenpää, Pellinen ja Virtanen 2007, 28.) Työntekijöiden huolellinen valinta rekrytointiprosessissa ja huomion kiinnittäminen kansainvälisesti painottuneeseen koulutukseen, voi auttaa vähentämään vastarintaa ylikansallisissa aloitteissa esimerkiksi kansainvälisissä yrityksissä laskentatoimen järjestelmien yhdenmukaistamisessa ja päätöksenteon keventämisessä (Endenich ym. 2016, 32). Johdonmukaisen ja tehokkaan viestinnän avulla on tehtävä tunnetuksi organisaation arvoja ja toimintatapoihin liittyviä odotuksia. Yrityksen laajuiset tietojärjestelmät, koulutukset, kokoukset ja sisäiset tiedotteet voivat olla apuna tässä työssä. Suora vaikuttaminen tähän tilivelvollisuuden epämuodolliseen puoleen on vaikeaa. Kuvio 2. havainnollistaa tilivelvollisuuden kolmea näkökulmaa, jotka ovat sisällytettyinä integroituun taloushallintoon. (Järvenpää, Pellinen ja Virtanen 2007, 28.)



Kuvio 2. Integroitu taloushallinto (muokattu, Busco ym. 2006, 32, Järvenpää, Pellinen ja Virtanen 2007, 29 mukaan).

Normienmukaisuuden tarkoituksena on varmistaa, että omistajat saavat yrityksen toiminnasta ja tuloksesta oikean ja riittävän kuvan. Jos normeista poiketaan, saattaa omistajien luottamus vaarantua. Tulosohtaus täydentävine menetelmineen varmistaa yrityksen tavoitteiden saavuttamisen. Laskentatoimessa käytettävät tietojärjestelmät ovat tuottamassa tietoa johdolle liiketoiminnan kannattavuuden varmistamisessa. Talouden hallinnassa on huomioitava muodollisten järjestelmien ohella epämuodollinen puoli, kuten organisatiokulttuuri, arvot sekä toiminnan eettiset perusteet. Kun yrityksen toimintatavoilla ja toimintaa koskevilla normeilla on moraalinen hyväksyntä, auttaa se laajalti ihmisiä sitoutumaan näiden toteuttamiseen. Hyvin hoidetussa taloushallinnossa tilivelvollisuuden kolme näkökulmaa huomioidaan, ja näin edesautetaan toiminnan tuloksellisuutta, laskentatoimen tehtävien hoitamista sekä avoimuutta ja rehellisyyttä raportoinnissa. (Järvenpää, Pellinen ja Virtanen 2007, 28.)

3 CONTROLLERIN ROOLIN MUUTOS

Tutkimuskirjallisuudessa on painotettu tarvetta irtautua perinteisestä tuloslaskijan roolista, kyseenalaistaa alisteinen asema muihin yrityksen toimintoihin nähden, sekä painottaa controllerin roolin laajuutta ja asemaa strategisessa päätöksenteossa (Smith & Briggs 1999, 30). Erityisesti yksityisissä yrityksissä sekä kehittyneissä maissa on havaittu indikaatiota muutoksesta laskentatoimen töitä tekevien henkilöiden roolista organisaatioissa. (Burns & Baldvinsdottir 2005, 117.) Controllerin roolin voidaan nähdä kehittyneen yksitoikkoisesta lukujenmurskaajan ja tuloslaskijan roolista enenevässä määrin kohti mielenkiintoisempaan, johtoa tukevaa ja konsulttimaista roolia (Granlund & Lukka 1998, 187; Burns & Baldvinsdottir 2005, 117.) Nykyisin on laajalti tunnistettu controllereiden laaja-alaiset työtehtävät ja vastualueet (Hartmann & Maas 2011, 441). Controllereiden muuttuva ja kehittyvä rooli synnyttävät kuitenkin myös jännitteitä eikä muutosprosessista välttämättä voida luoda yksiselitteistä kuvaa (Morales & Lambert 2013, 241).

3.1 Controllerin perinteinen rooli

Johdon laskentatoimen ammattilaisia, controllereita, on pidetty ekspertteinä liiketoiminnasta saatavan tiedon muokkaamisessa ja tulkitsemisessä muotoon, josta johdon on mahdollista hyödyntää sitä tehokkaasti päätöksenteon tueksi sekä liiketoiminnan kontrolleja varten. Perinteisesti controllerin rooliin on kuulunut tuloslaskijan rutiinitehtävät, kuten koota tietoa suoriutumisesta sekä valvoa taloudellisten tavoitteiden saavuttamista. (Burns & Baldvinsdottir 2005, 117–118.)

Controllerit ovat tyypillisesti perinteisesti valmistaneet suuria määriä paperisia raportteja sekä laskelmia, jotka kulminoituivat tavallisesti huomattavaan joukkoon laskentatoimen raportteja. Controllerin jokapäiväisiin rutiinitehtäviin kuului erilaisten teknikkoiden soveltaminen käytännössä, kuten: budjetointi, tuotteiden hinnoittelu, omaisuuden arvostamismenetelmät, standardikustannuslaskenta sekä varianssianalyysit. (Burns & Baldvinsdottir 2005, 117–118.)

Median kautta vuosikymmenien aikana välittyneistä mielikuvista on vaikuttanut puuttuva laskentatoimen ammattilaisille keskeisiä ominaisuuksia, kuten kommunikaatio- taidot, etiikka ja kyky muutokseen. Laskentatoimen ammattikunta painottaisi ennemmin, että kaikki alasta kiinnostuneet ovat alalle tervetulleita, laskentatoimen ammattilaisten hallitsevuutta talousjohtajien parissa, korkeaa koulutustasoa, erinomaisia kommunikaatio- taitaitoa sekä korkeaa moraalista valtakirjaa toimissaan. (Smith & Briggs 1999, 28, 30.)

Controllerit on perinteisesti nähty myös itsenäisinä ja objektiivisina arvioitsijoina eri liiketoimintafunktioiden taloudelliselle suoriutumiselle. Jos controllerit nähdään tällaisina objektiivisen laskentatoimen numeroiden esittäjinä, voidaan controllerin ajatella olevan ennemminkin passiivinen toimija, joka on erillään aktiivisemmasta toiminnasta eri rajapinnoissa. Tällaisessa lähestymistavassa numeroiden ajatellaan puhuvan puolestaan. Henkilökohtainen vastuu oli otettu menestyksen ehdoksi johdon kontrollin järjestelmissä, joita tukivat monet organisatoriset rakenteet ja instituutiot kuten tulosityksiköt. Jotta tällainen tarvittava taloudellinen vastuu saavutettaisiin, ja yksittäisiä johtajia ja osastoja voitaisiin seurata taloudellisesti ja palkita taloudellisen suoriutumisen perusteella, tuli tulosityksiköille laatia budjetit. (Burns & Baldvinsdottir 2005, 117–118.)

Vuosittainen budjetointi voi olla työläs prosessi, joka perustuu konsernin laskentatoimen ohjeistuksiin, aikatauluihin, kehyksiin ja muihin keskeisiin osatekijöihin. Tehtaalla toimivan controllerin lisäksi prosessi voi työllistää laskentatoimen muuta henkilökuntaa useiden kuukausien ajan vuodesta. Ennen budjetin virallista hyväksyntää, voi controllerin roolina olla muutosten tekeminen budjettiin tulosityksikköjen sekä konsernin laskentatoimen pyyntöjen mukaisesti. Toinen tyypillinen controllerin budjetointi prosessiin liittyvä työ liittyy budjettierojen raportointiin. Nämä tehtävät voivat olla controllerin roolin kannalta jossain määrin passiivisia, ja työn suuntautuminen taaksepäin orientoituvaa ajan näkökulmasta. (Henttu-Aho 2016, 46.)

Controllerin perinteinen kontrolloiva rooli sisältää jokaisen tulosityksikön taloudellisen suoriutumisen valvomista sekä taloudellisten raporttien tuottamista ylemmäs organisaation hierarkiassa, ja tärkeimpänä koota ja yhdistää tietoja koko liiketoiminnan suoriutumisesta raporteiksi (Burns & Baldvinsdottir 2005, 117–118). Johnson ja Kaplan (1987) esittivät, että tämä vahvisti keskittymistä ulkoiseen taloudelliseen raportointiin sekä ulkoisen laskentatoimen mentaliteettia.

3.2 Ajurit muutoksen taustalla

Globalisaation vauhti on ollut huimaa edellisten vuosikymmenten aikana. Yritysten toimintaympäristö on globalisaation vaikutuksesta muuttunut merkittävästi esimerkiksi pääomien, tavaroiden sekä palveluiden liikkuvuuden osalta. Globalisaation myötä myös kilpailu on kasvanut räjähdysmäisesti, eikä paikallinen yritys useinkaan kilpaile vain lähiseudullaan olevien yritysten kesken, vaan kilpailusta on maailmanlaajuisten jakelukanavien, halvemman ja nopeamman kuljetuksen sekä reaaliaikaisen informaation myötä

tullut rajat ylittävää. Näillä muutoksilla on myös ollut merkittävää vaikutusta controllerin roolin muutoksessa. (Burns & Baldvinsdottir 2005, 119.)

Yrityksen markkina-alue saattaa olla valtava kansainvälisen kaupan rajoitteiden vähenemisen myötä. Yrityksellä on myös valtavasti saatavissa olevaa tietoa kilpailijoistaan. Nykyisin tuotteiden elinkaari on usein lyhyempi, mihin aikaisemmat sukupolvet ovat totuneet, ja kuluttajien makutottumusten vaihtumisesta on tullut nopeampoisempaa. Tämän seurauksena aika, jolloin yrityksellä on mahdollisuus nauttia kilpailuedustaan, jää usein lyhyemmäksi kuin aiemmin. Menestyäkseen kilpailussa, yrityksiltä vaaditaankin nykyisin nopeaa reaktiokykyä sen kriittisiin menestystekijöihin kohdistuvia muutoksia kohtaan. Tällä kehityksellä on ollut vaikutuksia controllerin rooliin, sillä yritysten johto tarvitsee nykypäivänä nopeammin relevanttia ja tarkkaa tietoa reaaliaikaisen päätöksenteon tueksi. Myös tietotekniikan kehitys on mahdollistanut maailmanlaajuisen tiedon saatavuuden ja hyödyntämisen reaaliaikaisesti. (Burns & Baldvinsdottir 2005, 119.)

On ollut myös nähtävissä, että yritysten on pitänyt keskittyä selkeämmin tuotteiden ja palveluiden laatuun sekä asiakastyytyvyyteen, sillä asiakkaat ovat nykyisin usein vaativia ja valikoivia. Monille asiakkaille laaja valinnanvara on itsestänselvyys, eikä asiakasuskollisuus ole tämän takia ollenkaan varmaa. Tämän seurauksena asiakastyytyvyys on yrityksille erityisen tärkeää. On keksittävä keinot olemassa olevien asiakkaiden pitämiseen, ja samalla pystyttävä houkuttelemaan myös potentiaalisia asiakkaita. Tämän prioriteetin takia asiakashallinnasta on tullut myös controllerin työhön vaikuttava asia. (Burns & Baldvinsdottir 2005, 119.)

Globalisaation myötä myös liiketoiminnan monimutkaisuus ja epävarmuus on lisääntynyt, ja tämän seurauksena monet yritykset ovat sisällyttäneet liiketoimintariskit osaksi johdon prosessejaan. Tämän kehityksen johdosta tulevaisuuden controllerit voivat olla enemmän mukana liiketoiminnan riskien arvioinnissa. (Burns & Baldvinsdottir 2005, 117–118.)

Myös teknologian kehittymisen kiihtyneellä tahdilla on ollut merkitystä controllerin rooliin. Teknologian kehitys on mullistanut tuotantoteknologioita, mahdollistanut tiettyjen tehtävien automatisointeja, tuonut tietokoneavusteisen suunnittelun ja valmistuksen sekä joustavoittanut valmistusta. Teknologian kehityksen myötä on syntynyt myös uusia tapoja toimittaa tavaroita tai tuottaa palveluita asiakkaille. Näiden muutosten takia myös controllerien on tuotettava erilaista tietoa. Informaation tuottaminen ja levitys ovat myös helpottuneet viimeisten vuosikymmenten aikana huomattavasti, ja entistä isompia määrisiä tietoja on mahdollista prosessoida. (Burns & Baldvinsdottir 2005, 120.)

Laskentaan käytettävän kapasiteetin kasvaminen on vaikuttanut huomattavasti organisaatioiden käyttäytymiseen ja informaatiovirtoihin organisaatioissa. Nämä muutokset ovat osaltaan olleet muuttamassa controllerin roolia. Organisaatioissa käytettävät kommunikaation välineet ovat nykyisin pääosin kannettavia, paikasta riippumattomia ja läpinäkyviä: internet, intranet, sähköposti, virtuaaliset ja reaaliaikaiset raportointimekanismit sekä muut virtuaaliset liiketoiminnan apuvälineet. Tulevaisuudessa teknologian kehityksen voidaan odottaa vaikuttavan controllerin rooliin edelleen. (Burns & Baldvinsdottir 2005, 120.)

Monet kirjanpito- ja tilintarkastusskandaalit ovat horjuttaneet ja kyseenalaistaneet laskentatoimen ja tilintarkastuksen ammattikuntaa. Yritysyhteisöissä mielikuva kirjanpidosta ja laskentatoimen ammattilaisista voi linkittyä tästä syystä eettisiin puutteisiin. Useat kirjanpitoskandaalit esimerkiksi Yhdysvalloissa ovat vieneet arvoa osakkeenomistajilta, johtaneet monien työpaikkojen menetykseen sekä horjuttaneet luottamusta pääomamarkkoihin. Erilaisten skandaalien myötä luottamus muun muassa kirjanpitäjiin ja tilintarkastajiin sekä luottamus heidän tuottamaansa tietoon on saanut kolauksia. (Burns & Baldvinsdottir 2005, 120.) On havaittu, että organisaatioiden jäsenten on mahdollista laskentatoimen avulla häivyttää näkyvistä tai pitää piilossa tiettyä informaatiota. Johtajat voivat käyttää laskentatoimea naamioidakseen tapahtumia, joista eivät haluaisi olla vastuussa. Voidaan esimerkiksi delegoida laskentatoimeen liittyviä tehtäviä mahdollisimman paljon sekä esittää laskentatoimen kautta näkyviä tietoja poikkeamiksi vastuun välttämiseksi. (Morales & Lambert 2013, 243.)

Näiden skandaalien esiintuomien puutteiden vakavuus on näkynyt käytännössä esimerkiksi sääntelyn, seurannan sekä sanktioiden lisääntymisenä. Esimerkiksi Yhdysvalloissa vuonna 2002 asetettiin Sarbanes-Oxley laki ja Euroopassa vuonna 2005 direktiivi parantamaan yrityksen julkaisemien tietojen oikeellisuutta ja luotettavuutta. (Burns & Baldvinsdottir 2005, 120.) New Yorkin pörssiin listattuja yhtiöitä sekä niiden suomalaisia tytäryhtiöitä koskee Sarbanes-Oxley laki. Tämä määrää yritykset dokumentoimaan ja arvioimaan järjestelmällisesti sisäisiä kirjanpito- ja valvontajärjestelmiänsä. Suositeltu normi arvioinnin perustaksi on jokin tunnettu sisäisen tarkistuksen normi kuten esimerkiksi COSO-raportti. Taloushallintoon kohdistuva sääntely on tehty siltä pohjalta, mitä olennaisimmilta taloudellisilta väärinkäytöksiltä suojautuminen edellyttää. Mikään normi ei kuitenkaan estä rikollista toimintaa, kun yrityksessä työskentelevien avainhenkilöiden moraalit pettää. (Järvenpää, Pellinen ja Virtanen 2007, 27.)

Vaikka uudet säännökset ovat palauttaneet uskoa laskentatoimeen ja kirjanpitoon yritysyhteisöissä, on skandaaleja noussut esiin edelleen. Jotta yrityksistä saatavan taloudellisen tiedon luotettavuuteen ja oikeellisuuteen voidaan luottaa paremmin, on koko yritysyhteisön, erityisesti laskentatoimen ammattikuntaan kuuluvien kiinnitettävä paljon huomiota tuottamansa tiedon vaikutuksiin. (Burns & Baldvinsdottir 2005, 120.)

Uudet säännökset vaativat perusteellista dokumentointia ja jatkuvaa arviointia kontrollien ja prosessien tehokkuudesta. Monet näistä töistä ovat organisaation työntekijöistä riippuvaisia. Monesti yritykset eivät palkkaa näihin tehtäviin ulkoista tarkastajaa korkeiden kustannusten takia. Controllerin yhtenä kriittisempänä roolina on toimia kokonaisuuden tulkitsijana taloudellisissa raporteissa. (Burns & Baldvinsdottir 2005, 120.)

Myös yritystrendeillä on mahdollista vaikutusta liiketoiminnan tiedon tarpeisiin, joten myös trendien muutokset voivat aiheuttaa muutoksia controllerin roolissa. Esimerkiksi 1970-luvulla koettiin teollistuneissa maissa yritysostojen ja fuusioiden aalto, jonka seurauksena syntyi enemmän ja suurempia kansainvälisiä konglomeraattiyrityksiä. Tämä trendi kiihdytti muutoksia siinä, miten organisaatiot keräsivät ja käyttivät informaatiota sisäisesti. (Burns & Baldvinsdottir 2005, 121.)

1990-luvulla yritykset siirtyivät pikemminkin divestoimaan tiettyjä liiketoimintoja tai jakautumaan keskittyen liiketoiminnassaan ydinosaamiseensa. Tämä kehitys johti esimerkiksi sellaisten trendien syntyyn kuten tiimityöskentely, liiketoimintaprosessien uudelleen järjestely sekä hierarkioiden vähentäminen. Näillä trendeillä oli myös vaikutusta johdon prosesseihin ja informaatiotarpeisiin, liittyen tarpeeseen nopeaan reagointiin asiakkaiden tarpeissa. (Burns & Baldvinsdottir 2005, 120.)

1980- ja 1990-luvuilla kehittyneissä maissa yksityistettiin monia valtion kontrollissa olleita organisaatioita, ja tehtiin laajoja sääntelyä purkavia toimia. Näillä toimilla oli myös merkittäviä vaikutuksia siihen, miten palveluorganisaatioita johdettiin, ja minkälaisia informaation tarpeita niillä oli. Johdon laskentatoimen käytännöt, esimerkiksi kustannusjohtaminen, levisivät yksityisen sektorin organisaatioista eteenpäin vaihtelevalla menestyksellä. (Burns & Baldvinsdottir 2005, 120.)

Yksi viimeisimmistä trendeistä ovat muun muassa liiketoimintaverkostot, allianssit ja muut yhteistyön muodot yritysten välillä. Nämä trendit muokkaavat laskentatoimea uusien organisaatiomuotojen tarpeisiin. Nämä muutokset vaativat laskentatoimelta informaation jakamista, yhteistyötä sekä joustavuutta. Jotkut yritykset voivat esimerkiksi jakaa kustannuksiaan jopa kilpailijoiden kesken tai tehdä yhteistyötä tuotekehityksessä. Toiset yritykset panostavat yhteistyöhön toimittajiensa kanssa, toiset rakentavat

tiivimpiä ja virallisia yhteyksiä asiakkaisiinsa. Asiakassuhteiden hallinta on tullut yrityksille erityisen tärkeäksi; tuotteiden suunnittelu ja räätälöinti asiakkaiden tarpeiden mukaan, joustavampien toimitustapojen tarjoaminen, informaatiojärjestelmien integroiminen sekä liiketoiminnan prosessien ja organisaation rakenteiden uudelleenmuotoilu niin, että tärkeimpiin ja menestymisen kannalta kriittisiin asiakkaisiin on mahdollista keskittyä. Tämä kehitys ja nämä kaikki muutokset ovat vaikuttaneet yritysjohdon informaatiotarpeisiin, ja sitä kautta osaltaan controllerin roolin muutokseen. (Burns & Baldvinsdottir 2005, 120.)

Viime vuosikymmenen aikana on myös nähty isojen ja keskisuurten yritysten siirtyvän hierarkkisista rakenteista kohti kevyempää ja matalarajaisempia organisaatioita, jotka keskittyvät koko liiketoimintaprosessiin tai arvoketjuun asiakkaan tilauksesta myynnin jälkeisiin palveluihin. Tämän kehityksen myötä monissa organisaatioissa on päädytty ulkoistamaan pakolliset mutta arvoa lisäämättömät liiketoiminta-aktiviteetit ja prosessit. Tällainen uudelleenjärjestäytyminen kohti prosessorientoitumista tuo mukanaan myös erilaisia informaation tarpeita, mihin oli aiemmin totuttu hierarkkisissa ja funktionaalisissa organisaatioissa. (Burns & Baldvinsdottir 2005, 120.)

3.3 Controllerin moderni rooli

Tutkimustieto on osoittanut, että nykyisin controllerin roolit ovat jännittävämpiä ja työkonsulttimaisempaa. Nykyinen rooli pitää sisällään aiempaan verrattuna vähän rutiininomaisia päivittäisiä laskentatoimeen liittyviä tehtäviä. (Burns & Baldvinsdottir 2005, 122–123.) Controllerit työskentelevät laskentatoimen numeroiden tuottamisen ja hyödyntämisen välimaastossa (Lambert & Morales 2013, 229). Laajemmassa modernissa roolissa työskennellessä monikansallisessa yrityksessä, korostuvat controllerin roolissa nykyisin laskentatoimen taitojen ohella strategiset, tekniset, markkinoinnin sekä ihmissuhdetaidot (Smith & Briggs 1999, 30).

Tietojärjestelmät suorittavat yhä enenevässä määrin ja suurilta osin rutiininomaiset kirjanpidolliset tehtävät, kuten transaktioiden käsittelyt, täsmäytykset ja kirjanpidon raportit. Tämän tyyppiset tehtävät ovat automatisoitu lähes kokonaisuudessaan tietojärjestelmien hoidettavaksi. Samanaikaisesti toisenlaisista kirjanpitoon ja laskentatoimeen liittyvistä tehtävistä, kuten lakisääteisestä raportoinnista, verotuksesta sekä sisäisestä tarkastuksesta vastaavat pienemmät asiantuntijoista koostuvat tiimit. Kun tällaisia ylivertaisen asiantuntemuksen keskittymiä perustetaan, tarkoittaa se yleensä kokonaisuudessaan vähemmän henkilöstöä, ja sitä, että nykyisen tietotekniikan suorituskyvystä ja

laskentatehosta otetaan kaikki hyöty irti (Moore & Birkinshaw 1998, Burns & Baldvinsdottir 2005, 123 mukaan). Jotkin organisaatiot ovat päätyneet ulkoistamaan valittuja laskentatoimen ja kirjanpidon prosesseja ulkopuolisille palveluntarjoajille kuten itsenäisille yrityksille, jotka ovat keskittyneet tarjoamaan kirjanpitoon tai verotukseen liittyviä palveluita (Mirchandani & Ligget 2002, Burns & Baldvinsdottir 2005, 123 mukaan).

Nykypäivän johtajat ovat enenevässä määrin kaupallisesti orientoituneita ja ovat tietoisia paikallisten liiketoimintapäätösten vaikutuksesta kannattavuuteen, eivätkä jätä tätä pohdintaa yksin laskentatoimesta vastaaville henkilöille. Nykyisin controllerien tehtävänä on olla avuksi liiketoiminnassa kaikilla tavoilla millä pystyvät. Työnkuvaa ei nykyisen sisälly välttämättä päivittäisi rutiininomaisia laskentatoimen tehtäviä. Tämä entistä ennakoivampi rooli controllereilla merkitsee sitä, että he voivat edistää työssään organisaation arvoja. Tämä voidaan saavuttaa monella eri tavalla; esimerkiksi osoittamalla, miksi ympäristöystävällinen materiaali voi olla yritystä hyödyttävä pitkällä aikavälillä tai esimerkiksi kannustamalla esimiehiä ottamaan suorituksen mittaamiseen taloudellisten kriteerien lisäksi ei taloudellisten kriteerejä. (Burns & Baldvinsdottir 2005, 122–123)

Monissa organisaatioissa controllereilta on vapautunut aikaa, ja he ovatkin siirtyneet uusille liiketoiminta-alueille kuten markkinointiin ja it-osastolle tai edellä kuvattuun neuvonnalliseen rooliin (Burns & Baldvinsdottir 2005, 124). Tällaisessa roolissa olevat controllerit ovat olennainen osa prosessorientoituneita johtoryhmiä. Tällainen työnkuva edellyttää controllerilta liiketoiminnan monimutkaisuuden ja liiketoimintaprosessien välisien yhteyksien ymmärtämistä. Rooli edellyttää laajaa ymmärrystä liiketoiminnasta sekä johtamisen ongelmista, ja tällaisessa roolissa on hyödynnettävä teknisiä laskentatoimen taitoja läpi koko yrityksen arvoketjun. (Burns & Baldvinsdottir 2005, 124.) Controllereiden hajasijoitus organisaatioissa vaikuttaa lisäävän globaalia läpinäkyvyyttä esimerkiksi budjettikontrollin suhteen (Henttu-Aho 2016, 49).

On kiinnostavaa, miten ja millä laajuudella nykypäivän controllerin konsulttimainen rooli muodollisesti yhdistetään uusiin prosessorientoituneisiin organisaatorakenteisiin. Burns & Baldvinsdottir (2005) tuovat esille case-tutkimuksessa yrityksen, jossa talousfunktio oli jätetty keskitetyksi yksiköksi, ja jossa koko talousfunktion henkilöstö työskenteli. Mallissa laskentatoimeen liittyvät kustannukset laskutettiin yleiskustannuksina yksiköiltä. Tähän laskettiin muun muassa konsultoivien controllerien käyttämä aika yksikössä. Yrityksen on myös mahdollista liittää konsultinomaisessa roolissa toimiva controller osaksi yksikköä tai liiketoiminta-aluetta, jolloin organisaation keskitetty talousfunktio on pieni ja koostuu erityisasiantuntijoista. (Burns & Baldvinsdottir 2005, 124.)

Nykyisin controllerit hyödyntävät laskentatoimesta saatavaa tietoa ennakoivimmin, strategiaan orientoituneemmin ja nivoutuen enemmän laadullisiin suorituksen mittareihin. Tiedon hyödyntämisellä pyritään liiketoiminnan kehittämiseen, parantuneeseen tehokkuuteen sekä arvon luontiin. Rooli edellyttää tietämystä ja kokemusta sekä perinteisistä että uusista laskentatoimen tekniikoista. Tekninen asiantuntemus ei nykyisin välttämättä ole hallitsevin osa controllerin nykyistä roolia. (Burns & Baldvinsdottir 2005, 124.)

Laadullisen tiedon hyödyntämisen kasvulla liiketoiminnassa on ollut merkittävä vaikutus controllerien rooleihin. (Burns & Baldvinsdottir 2005, 124.) Tämä näkyy muutoksena taaksepäin katsovasta suuntauksesta tulevaisuuteen katsovaan suuntaukseen. Taaksepäin katsovassa suuntauksessa verrataan esimerkiksi toteutuneita tuloksia budjetoituun ja eteenpäin suuntaavassa katsontatavassa esimerkiksi heijastetaan tämän hetken tuloksia tuleviin ennusteisiin. (Scapens, Ezzamel, Burns ja Baldvinsdottir 2003, Burns & Baldvinsdottir 2005, 124 mukaan). Nykyisin varsinkin johtajille ennukset tulevasta voivat olla tärkeämpiä kuin toteutuneiden tulosten vertailu budjetoituihin lukuihin. Toisin sanoen, on olemassa suuntaus vähemmälle huomiolle taaksepäin katsovaan analyysiin ja suurempaan painoarvoon reaaliaikaiseen eteenpäin katsovaan suuntaukseen. (Granlund & Lukka 1997, Burns & Baldvinsdottir 2005, 124 mukaan).

Controllereilla on tärkeä rooli yhdistää kuukausittain saatavaa taloudellista tietoa muuhun laajempaan tietoon, joka on nyt saatavilla liiketoiminnan johdolle. Tämä tieto sisältää sekä taloudellisia että laadullisia mittareita, kuten myös pitkän ja lyhyen tähtäimen suorituksen mittareita. Controllereilta vaaditaan näiden laajojen mittareiden tuoman tiedon yhdistämistä kapeampaan kuukausittaiseen taloudelliseen tietoon. Jotta tietojen yhdistäminen onnistuu, on controllereilla oltava laaja käsitys liiketoiminnasta sekä sen toiminnoista. (Burns & Baldvinsdottir 2005, 125.)

Controllerien perinteinen rooli on olla itsenäinen ja objektiivinen eri liiketoimintoyksiköiden taloudellisten tulosten valvoja, joka on vastuussa kirjanpidosta ja keskittynyt kulujen kontrollointiin. Tänä päivänä controllerit ovat enemmän keskittyneet yhdistelemään eri lähteistä saatavissa olevaa tietoa sekä selittämään yhteyksiä laadullisten suorituksen mittareiden sekä laskentatoimen informaation kanssa. Tämä on tärkeää, koska se mahdollista johtajia havaitsemaan yhteyden päivittäisen toiminnan ja kuukausittaisen laskentatoimen esittämien lukujen välillä, sekä yhteyden laajemmin liiketoiminnan strategiisiin tavoitteisiin, joita mitataan esimerkiksi laadullisilla mittareilla. (Burns & Baldvinsdottir 2005, 125.) Tällainen tiedon integroiminen ja selittäminen on controllereiden tärkeimpiä tehtäviä. Tehtävä edellyttää kuitenkin teknistä laskentatoimen ammattitaitoa, jotta

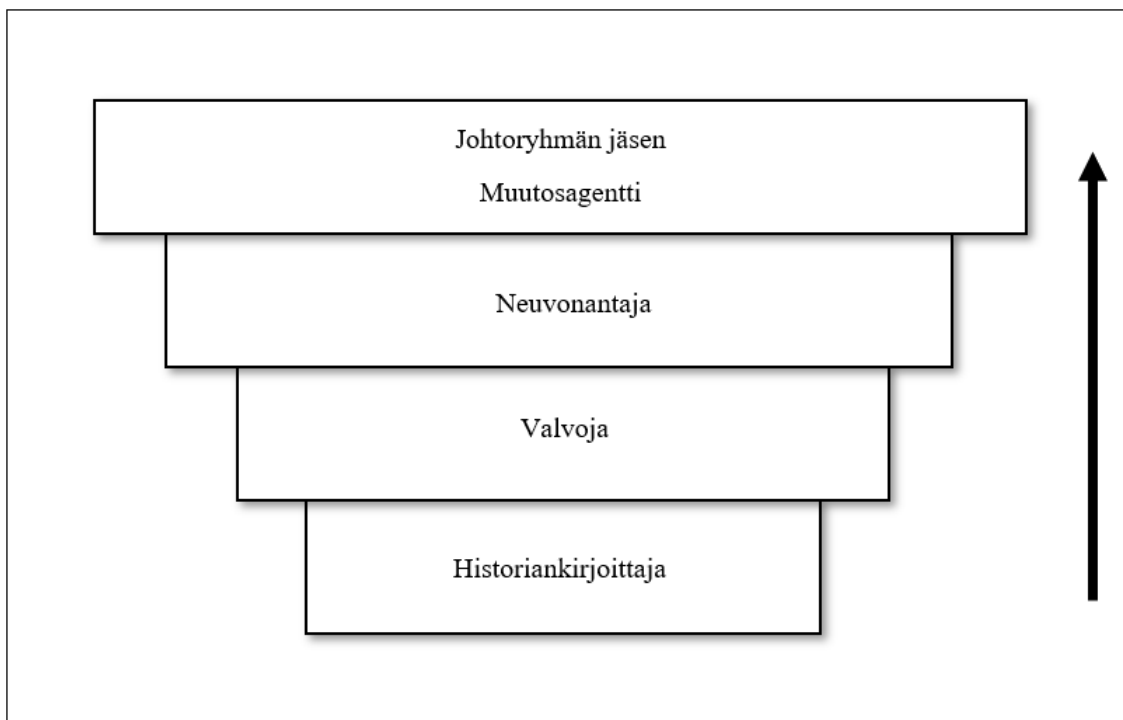
taloudellinen tieto saadaan yhdistettyä ei taloudellisten mittareiden kanssa johdonmukaisesti luomaan kattava kuva liiketoiminnasta. (Scapens, Ezzamel, Burns ja Baldvinsdottir 2003, Burns & Baldvinsdottir 2005, 125 mukaan.) Strateginen fokuosoituminen tarkoittaa sitä, että controllerit tarjoavat vaihtoehtoisia tulevaisuudennäkymiä strategiaan pohjautuvaan tavoitteidenasetantaprosessiin, ja sovittavat yhteen organisaation resurssit, strategiset tavoitteet sekä toimiympäristön muutokset (Henttu-Aho 2016, 51).

Controllereiden asema on muuttumassa tärkeäksi liiketoiminnan strategian laatimisessa, liiketoiminnan arvon luonnissa sekä tehokkuuden ja jatkuvan parantamisen ajatuksen juurruttamisessa organisaatioon. Controllerit ovat mukana muutoksessa, jossa siirrytään laskentatoimen rutiinitehtävistä ennakoivampaan rooliin osana laajempaa johdon prosessia. Joskus controllereiden tulee myös ajaa tätä muutosta. He eivät ole enää ainoastaan liiketoimintaa tukevassa roolissa. (Burns & Baldvinsdottir 2005, 126.) On myös osoitettu, että liiketoimintaorientoituminen venyttää useita organisatorisia ulottuvuuksia ja controllerin työn asemoitumista organisaatioissa (Henttu-Aho 2016, 52).

Granlund ja Lukka (1998, 185) havaitsivat tutkimuksessaan laskentatoimeja ympäröivän kansallisen kulttuurin olevan sidoksissa laskentatoimen käytänteisiin, ja suomalaisen laskentatoimen kulttuurin olevan merkittävässä muutoksessa. Muutoksesta erinomaisena esimerkkinä on controllerin roolin nousu tärkeäksi osaksi organisatorista päätöksentekoprosessia. Taustatekijänä muutokselle voi muiden tekijöiden ohella olla suomalaisten yritysten voimakas kansainvälistyminen. (Granlund & Lukka 1998, 185.)

Keskeisiksi arvoiksi konsultoivassa roolissa työskentelevälle controllerille on nostettu jaettu johtajuus, sidosryhmien palvelu, analyyttiset kyvyt sekä saumaton kommunikaatio ja järjestelmät. Jaetulla johtajuudella viitataan tiimityöskentelyyn, yhteisymmärrykseen strategisista asioista sekä johdon kouluttamista talousorientoituneiden periaatteiden ja tekniikoiden soveltamisessa. Sidosryhmien palvelemisella tarkoitetaan esimerkiksi aktiivista osallistumista liiketoimintaan, laaja-alaista liiketoiminnan ymmärrystä sekä johtajana olemista ja tukea liiketoiminnalle. Analyyttisillä kyvyillä viitataan laadukkaaseen ja hienostuneeseen analyyttiseen tukeen johdolle, liiketoiminnan tukemista taloudellisen mallinnuksen avulla sekä keskittymistä strategisen johdon asiakokonaisuuksiin. Saumattomalla kommunikaatiolla ja järjestelmillä viitataan esimerkiksi horisontaaliseen kommunikaatioon liiketoiminnassa, raportointijärjestelmien integrointia sekä rohkaistamista taloudellisen informaation laajamittaisempaan käyttöön. (Jablonsky, Keating & Heian 1993, Burns & Baldvinsdottir 2005, 126 mukaan).

Tutkimuskirjallisuudessa on toistuvasti tuotu esille sitä, että controllerin roolin kehityksellä on ollut paineita edetä taaksepäin katsovasta historiankirjoittajasta ja valvojan roolista pois päin kohti taloudellisesti orientoituneempaa roolia. Tutkimuskirjallisuudessa kuvailtu roolin kehityksen kaaren huippu on tilanne, jossa controller toimii yhtenä oikeana johtoryhmän jäsenenä ja voisi työskennellä organisaatiossa muutosagenttina. Kuvio 3. havainnollistaa controllerin roolin väitettyä kehityskulkua ja sen mukanaan tuomaa työnkuvan laajenemista. (Granlund & Lukka 1998, 187.)



Kuvio 3. Controllerin työnkuvan laajeneminen (Granlund & Lukka 1998, 187).

Kuviossa 3. ylöspäin mentäessä laajenevat laatikot kuvaavat controllerin roolin kehityksessä tapahtunutta työnkuvan laajenemista ajan kuluessa, jossa ylempi taso sisältää uusia ja laajempia ulottuvuuksia controllerin työnkuvassa. Alemmilla tasoilla taaksepäin katsova historiankirjoittajan ja valvojan rooli on vallitsevana perustana laskentatoimelle. (Granlund & Lukka 1998, 187.)

Viime vuosikymmenien aikana suomalaisessa johdon laskentatoimen kehityksessä on ollut tunnusomaista liiketoimintaorientoitunut suuntautuneisuus. Taustatekijöinä tässä on mahdollisesti vaikuttanut asiakaslähtöisyys sekä yritysten tarve korvata funktionaalinen tai osastomainen organisoituminen prosessorientoituneemmalla mallilla. Organisaatorajat ylittävä yhteistyö ja sujuva kommunikaatio ovat tänä päivänä yksi yritysten tärkeimpiä menestystekijöitä. Vaikka eri funktioiden väliset organisaatorajat ovatkin

vuosikymmenien saatossa madaltuneet, erityisesti Suomessa, saatetaan ne silti kokea liian korkeiksi. (Granlund & Lukka 1998, 197.)

Ideaalisti Suomessa controller toimisi divisioonan tai tulosyksikön johdon neuvonantajana, tärkeänä osana johtoryhmää. Suomessa controllerin kohtaa tavallisimmin tulosyksikössä, ja vain harvoin keskitetyssä taloushallinnon yksikössä tai osastolla pääkonttoritasolla. (Granlund & Lukka 1998, 198.) On havaittu, että laskentatoimen lukujen kuukausittainen tarkastelu mahdollistaa johdolle pääsyn laskentatoimen tuottamaan tietoon ja mahdollisuuden vertailla esimerkiksi eri liiketoimintayksiköitä. Tapaamisissa on mahdollista yksityiskohtaisemmin tarkastella laskelmia organisaatiossa ja tämä myös parantaa laskentatoimen lukujen läpinäkyvyyttä. Controllerille tämä tapaamiset tarkoittavat eteenpäin katsovan tiedon sekä yrityksen tärkeimpien menestystekijöiden kasvavaa merkitystä. Controller voi esittää esimerkiksi tuotantolaitoksen johtoryhmän ennustapalaverissa erilaisia ennusteita, joissa voidaan havainnollistaa eri muuttujien vaikutusta esimerkiksi tuottoihin tai kassavirtaan. (Henttu-Aho 2016, 41, 43.)

3.3.1 Vaaditut taidot

Controllereiden uudet roolit ja työtehtävät eivät välttämättä ole suunniteltuja, mutta ne voivat syntyä esimerkiksi uusien organisatoristen muotojen myötä. Nykyisin controllerit hyödyntävät taitojaan avustaakseen johtajia liiketoimintaprosessien hallinnassa. Controllerin tulee integroida operatiivisen toiminnan tulos, laskentatoimen tuottama informaatio sekä liiketoiminnan strateginen konteksti, jotta johdolla olisi edellytykset tehdä perusteltuja päätöksiä kulloinkin vallitsevien olosuhteiden puitteissa. Rooli edellyttää myös ryhmätyöskentelytaitoja sekä moniosaajan roolia. Rooli on hyvin erilainen perinteiseen tuoslaskijan tai taloudenvartijan rooliin nähden. (Burns & Baldvinsdottir 2005, 126.)

Perinteiset laskentatoimen taidot liittyen taloudenhoitoon ja hallintaan ovat säilyneet nykypäivänäkin tärkeitä controllerille, vaikka nämä taidot eivät ole enää yhtä hallitsemassa asemassa kuin aikaisemmin. Nämä ammattitaidot ovat sellaisia, joita controllerilta nykypäivänä oletuksena edellytetään ja taitojen omaamista pidetään itsestään selvänä. (Burns & Baldvinsdottir 2005, 126.) Controllereiden tärkeimpänä tehtävänä nykyisin on tuoda taloudellinen näkökulma johdon päätöksentekotilanteisiin, sekä huolehtia siitä, että päätöksentekijät saavat taloudellisen informaation päätöksensä tueksi (Granlund & Lukka 1998, 198).

Controllereilta edellytetään tietoteknistä asiantuntemusta sekä laajaa liiketoiminnan ymmärrystä. Controllereiden pitäisi soveltaa uusinta teknologiaa, kehittyneimpiä

laskentatoimen järjestelmiä ja tekniikoita sekä hyödyntää toiminnanohjausjärjestelmiä. Controllereilta odotetaan kykyä ottaa käyttöön uutta teknologiaa sekä tunnistaa mahdollisuuksia hyödyntää tätä liiketoiminnassa. Heidän pitäisi muodostaa kokonaisuus organisaation strategisista tavoitteista, operatiivisesti tärkeiksi tunnistetuista menestystekijöistä, markkinoiden käyttäytymisestä sekä tuotekehitys aloitteista. Controller ei ole IT-asiantuntija, mutta viimeisimmän teknologian hyödyntäminen, kehittyneiden laskenta-tekniikoiden soveltaminen sekä laajasti integroitujen toiminnanohjausjärjestelmien käyttö on controllerille tärkeää. (Burns & Baldvinsdottir 2005, 127.)

Kehittyneiden teknisten taitojen lisäksi tulisi controllerin rekrytointivaiheessa kiinnittää huomiota kommunikaatiotaitoihin sekä henkilön yhteensopivuutta yrityksen kulttuurin kanssa (Endenich ym. 2016, 32). Moderneilta liiketoiminnallisesti orientoituneilta controllereilta vaaditaan taloudellisen analyysin periaatteiden hallitsemisen lisäksi liiketoiminnan tarkkaa ymmärrystä, sujuvia kommunikaatiotaitoja sekä kyvykkyyttä johtaa muutosprojekteja. Tällaisten controllereiden toiminnan suuntautumisen tulisi pyrkiä olemaan enemmän tulevaisuuteen katsovaa kuin menneisyyteen, ja mitä tuotettuihin lukuihin ja kuvioihin tulee, on täsmällisyyden merkitys eri tasolla, mitä perinteisessä tuloslaskijan roolissa toimivan controllerin. Mahdollisesti on parempi olla suurin piirtein oikeassa kuin täsmällisesti väärässä. (Granlund & Lukka 1998, 199.)

Kyselytutkimuksien tulokset ovat johdonmukaisesti osoittaneet, että työnantajat odottavat akateemisen loppututkinnot suorittaneelta potentiaaliselta laskentatoimen johdotehtävissä työskentelevältä seuraavia taitoja (Smith & Briggs 1999, 30):

- kirjallisia viestintätaitoja näkemysten esittämiseen
- suullisia viestintätaitoja näkemysten esittämiseen ja perusteleamiseen
- kykyä kuunnella
- erinomaisia ryhmätyöskentelytaitoja
- ratkaisukeskeinen lähestyminen konflikteihin
- organisatoriset ja delegeoimisen taidot
- luovaa ajattelua ja ongelmien ratkaisua
- kriittistä ajattelua ja harkintakykyä
- kykyä aikataulupaineiden alla työskentelyyn
- valmius työskennellä uusien teknologioiden, laskentatoimen ohjelmistojen ja tietokantojen parissa.

Listauksessa painottuvat johtamis- ja ihmissuhdetaidot. Laskentatoimen teknisten ja ammatillisten taitojen hallitseminen on yhtenä pointtina. Laskentatoimen ammattikunta määrittelee suurin osin laskentatoimeen liittyvän akateemisen koulutuksen sisällön. Niin kauan kuin koulutuksessa painottuvat näkökulmat vaatimusten täyttämässä eli compliance sekä sääntely ja norminmukaisuus, voi kuilu havaittujen ja vaadittujen taitojen välillä pysyä. (Smith & Briggs 1999, 30)

3.3.2 Haasteet

Yhteiskunnan yleinen mielikuva yrityksen taloustehtävissä työskentelevästä henkilöstä ei aina ole ollut positiivinen johtuen esimerkiksi median levittävästä epäsuotuisasta huomiosta. Mielikuvat esimerkiksi kirjanpitäjän tai controllerin työtä tekevän henkilön työnkuvasta tai vaadittavista taidoista tai henkilökohtaisista ominaisuuksista eivät välttämättä ole ammattiryhmistä kaikkein hohdokkaimpina tai mielenkiintoisimpina pidettyjä. (Burns & Baldvinsdottir 2005, 117.) Esimerkiksi median vuosien ajan välittämä mielikuva laskentatoimeen liittyvän ammattikunnan ominaispiirteistä, etiikasta ja asemasta organisaatiossa, on saattanut synnyttää vaikeuksia rekrytoida laskentatoimen ammattikuntaan alansa parhaita valmistuneita opiskelijoita. (Smith & Briggs 1999, 28, 30.)

Granlundin ja Lukan (1998, 185) mukaan sekä controllereiden päivittäinen työ, että laajempi kulttuurillinen ympäristö, jonka puitteissa controllerit työskentelevät, tulevat muuttumaan. Controllerit, jotka toimivat kansainvälisen yrityksen liiketoimintayksiköissä, voivat kokea laskentatoimen yhdenmukaistamisen muuttavan työtehtäviä, rajoitettavan vapautta tehdä paikalliseen tarpeeseen räätälöityjä raportteja ja tilapäiseen tarpeeseen tarkoitettuja analyysseja, sekä kokea jopa arvovaltansa menetyksiä korkealla profiililla tehtävissä, kuten esimerkiksi osallistuminen yritysostojen suunnitteluun, koska tällainen suunnittelu tehdään kansainvälisissä yrityksissä usein pääkonttorissa. Yritysten, jotka suunnittelevat laskentatoimen järjestelmien harmonisointia, tulisi huomioida, että paikalliset controllerit voivat olla harmonisointitilanteissa huolissaan vaikutusvaltansa väheneemisestä, ja voivat mahdollisesti vastustaa yhdenmukaistamisaloitteita. (Endenich ym. 2016, 32).

Tutkimuksissa controllereiden työssä on noussut esiin controllerin roolin kaksijakoisuus. Controllerit ovat painottaneet, että heidän on osallistuttava liiketoiminnan päätöksentekoon, ja tämä on työtä, jota tulee kehittää eteenpäin. Toisaalta vaikuttaa siltä, etteivät controllerit ole myöskään valmiita hylkäämään taloudellisen valvonnan rooliaan. Controllerin perinteinen rooli organisaation vahtikoirona on olemassa yhä edelleen. Siitä

syystä controllerin ideaalin roolin tehtävien laajuus Suomessa on huomattavasti laajempi mitä perinteinen controllerin rooli. Laaja rooli on epäilemättä vaativa. (Granlund & Lukka 1998, 198.)

Controllerin roolin kaksijakoisuus käy ilmi myös kommunikoidessa organisaation tai matriisin eri osien kanssa. Paikallisesti controller on liiketoimintaorientoitunut osa johtoryhmää sekä taloudellinen neuvonantaja. Laskentatoimen organisaatiossa controller on ennemminkin paikallinen vartija, jonka tehtävänä on varmistaa, ettei yhtiön etu unohdu. (Granlund & Lukka 1998, 199.)

Toisaalta controllereiden suhtautuminen työtehtävien muutoksiin ei välttämättä ole positiivista, jos muutokset eivät ole linjassa ammatillisen pätevyyden kanssa. Tutkimuksissa on havaittu, että controllereiden työn muuttuminen tulevaisuuteen suuntautuvammaksi luo mahdollisesti jännitteitä controllereiden työhön eikä roolin muutosta välttämättä kaikkien controllereiden kohdalla tapahdu. Tämä viittaa siihen, että controllereiden roolin muutos olisi riippuvaista siitä, kokeeko controller muutokset negatiivisesti vai positiivisesti suhteessa omaan ammattipätevyyteensä. Joillekin controllereille muutos voi tarkoittaa siirtymistä laajempaan ja uuteen tehtäväkenttään, mikä voi tarkoittaa ajattelutavan muutosta ammattia kohtaan sekä uusien taitojen opettelua, jotta uusi rooli olisi mahdollista saavuttaa. (Henttu-Aho 2016, 52.)

Muuttuva rooli voi myös tuoda epäselvyyden kokemusta controllerin käsitteestä ja työn sisällöstä. Aktiivisuutta ja oma-aloitteisuutta edellyttävä rooli voidaan kokea käytännöntyön sisällön kannalta epäselvänä, ja aktiivisuutta edellyttävä rooli tarkoittaakin itsessään mahdollisesti työn sisällön monitulkintaisuutta verrattuna transaktioiden käsittelyyn liittyvää taaksepäin katsovaan työhön. Tämä voi tarkoittaa sitä, että työn sisältöön ei aina ole tarkkaa ohjeistusta; miten työ pitäisi tehdä ja mihin asioihin tulisi keskittyä. Välttämättä kaikki controllerit eivät ole kiinnostuneita tehtävistä, jotka edellyttävät eteenpäin katsovaa ajattelutapaa. (Henttu-Aho 2016, 46.)

Suuri osa tutkimuskirjallisuudesta esittää hiljaisesti controllerin roolin muutoksen olevan positiivista kehitystä. Muutos ei kuitenkaan ole yksiselitteinen ja voi aiheuttaa riskitiriitoja ja jännitteitä. Monet controllerit ovat tai haluavat olla liiketoimintaorientoituneita. Heidän halunsa mukautua normatiivisiin paineisiin voivat luoda jännitteitä ammatillisen identiteetin kanssa, jos he epäonnistuvat organisaation muiden jäsenten odotusten täyttämässä. (Morales & Lambert 2013, 241.)

4 LASKENTATOIMEN MUUTOS CASE-YRITYKSESSÄ

Luvussa 4 käydään läpi tutkielman empiirinen aineisto, joka muodostuu haastatteluaineistosta sekä lehtileikkeistä. Kohdeyritystä sekä haastatteluista kerättyä haastattelumateriaalia on sovittu käsiteltävän anonyymisti niin, ettei yksittäistä henkilöä tai yritystä voida yhdistää vastauksiin raporttia lukiessa. Tämän valinnan on katsottu olevan soveltuva tähän tutkimukseen, koska tässä case-tutkielmassa tutkitaan yhdessä yrityksessä tapahtunutta laskentatoimen muutosta prosessina, jolloin yksittäisen yrityksen tai henkilöiden tunnistaminen on kokonaisuuden kannalta tarpeetonta ja tämä on tutkielman kannalta myös eettinen valinta. Toisaalta, koska case-tutkimuksen tavoitteena on yksityiskohtainen ja syvä tieto yksittäistapauksesta, ei voida täysin varmistua, etteikö yksittäistä yritystä tai haastateltuja ihmisiä olisi mahdollista tunnistaa.

4.1 Aineiston kerääminen

Tutkielman aineistona käytettiin neljän tehtaalla taloustehtävissä työskennelleen haastateltuja sekä case-yritykseen liittyviä lehtileikkeitä maakunnan johtavasta sanomalehdestä. Tutkielman aineisto oli tutkielmaprosessin aloitusvaiheessa osittain jo valmiina tutkielman ohjaajan omaan tutkimustyöhönsä keräämään aineistona. Kerätyn ja kerättävän aineiston tavoitteena oli kartoittaa tytäryhtiötalouden vaikutuksia erityisesti johdon laskentatoimen muutoksen näkökulmasta. Taustalla oli huomio siitä, että enenevässä määrin ennen Suomessa pääkonttoreita pitäneet yritykset, ovat siirtäneet pääkonttoreita ulkomaille esimerkiksi erilaisten yrityskauppojen tai verotuksen vuoksi, ja yritys on siirtynyt toimimaan tytäryhtiön asemassa Suomessa. Tutkielmaprosessin alkaessa ajatuksena oli, että tämän tutkielman aineistona hyödynnettäisiin tutkielman ohjaajan jo keräämää aineistoa, ja tarkoituksena oli tehdä vielä muutama haastattelu lisää.

Tutkielmaprosessin aloitushetkellä olemassa olevaa litteroitua haastatteluaineistoa oli neljän haastattelun verran; toimitusjohtajan ja controllerin kaksi haastattelua. Nämä haastattelut oli myös jo nauhurilta litteroitu kirjalliseen muotoon. Haastattelut oli toteutettu teemahaastatteluin. Teemahaastattelurunkoa käytettiin haastattelun runkona, mutta haastateltavat saivat kertoa teemoista suhteellisen vapaasti omasta näkökulmastaan. Haastatteluaineistona oli yhteensä kuusi haastattelua. Haastattelut toteutettiin, koska haluttiin saada tietoa paikallisessa case-yrityksessä tapahtuneista muutoksista tapahtuneen yritysoston seurauksena erityisesti liittyen tytäryhtiötalouden ja johdon laskentatoimen muutoksen näkökulmasta.

Teemahaastattelurungon avulla haastatteluista haluttiin selvittää haastateltavan taustatiedot, keskeiset vastualueet ja työtehtävät nykyisessä työssä, muutokset yrityksessä tytäryhtiötalouden näkökulmasta sekä laskentatoimen ja omistajuusrakenteen keskeisimmät muutokset yrityksessä viimeisen viiden vuoden aikana. Haastateltavat saivat kertoa omasta näkökulmastaan, ja tarkoituksena oli selvittää, miten muutokset olivat vaikuttaneet esimerkiksi heidän työhönsä viimeisen vuoden aikana, ja miten ovat kokeneet muutokset. Laskentatoimen ja omistajuusrakenteen muutoksia haluttiin selvittää johdon, laskentatoimen ja raportoinnin näkökulmasta. Haastatteluun haluttiin selvittää omistajanvaihdoksen vaikutuksia ennen ja jälkeen muutoksen muun muassa seuraavista asioista: raportointi, kustannuslaskenta, kustannusrakenne, laskentatoimi yleisemmin, taloushallinto laajasti ymmärrettynä nyt ja tulevaisuudessa, vastuut sekä vastuun jakautuminen, kustannukset tai kustannussäästöt sekä investoinnit, työsuhteet, asiakassuhteet, toiminnanohjausjärjestelmä, suunnitelmallisuus, tulevaisuus, tulevaisuudensuunnitelmat ja viisiot sekä tytäryhtiötalous ja toimintamalli finance-puolella. Taulukko 1. havainnollistaa haastatteluaineiston keräysjärjestyksen.

Taulukko 1. Aineistona käytettyjen haastattelujen ajallinen järjestys.

Päivämäärä	Haastateltava	Huomioitavaa
16.3.2016	Toimitusjohtaja	
16.3.2016	Controller	
19.5.2016	Toimitusjohtaja	Saman henkilön 2. haastattelu
19.5.2016	Controller	Saman henkilön 2. haastattelu
29.9.2016	Toimitusketjun suunnittelupäällikkö	
13.1.2017	Eläköitynyt talousjohtaja	

Tämän tutkielman prosessin alkaessa haastateltuina oli jo kaksi case-organisaation työntekijää. Toinen haastatelluista oli työskennellyt organisaatiossa pitkään – yli kolmekymmentä vuotta. Hän oli työuransa aikana työskennellyt case-yrityksessä monissa eri tehtävissä ja kouluttautunut työn ohella. Hänellä oli kokemusta case-yrityksestä työskentelystä pitkältä aikaväliltä. Tehtaan toiminta on hänelle tuttua pitkän työkokemuksen myötä. Hallinnollinen puoli oli vähemmän tuttua.

Toinen jo haastatelluista työntekijästä oli työskennellyt case-yrityksessä haastattelujen aikaan vasta vähän aikaa. Hänellä ei ollut kokemusta case-organisaatiossa työskentelystä pitkältä aikaväliltä. Controllerina tehtaalla hän oli aloittanut elokuussa 2015.

Hänellä oli ylempi korkeakoulututkinto ulkomailta rahoituksesta ja kansainvälisestä liiketoiminnasta. Hänellä oli pidemmältä ajalta kokemusta vaativista taloushallinnon tehtävistä ja kokemusta työskentelystä kansainvälisessä yrityksessä. Opintojen jälkeen hän oli työskennellyt assistant controllerina, controllerina sekä financial controllerina.

Kumpaakin haastateltavaa oli haastateltu työn ohjaajan toimesta kahteen otteeseen. Ensimmäisellä haastattelukierroksella 16.3.2016 tarkoituksena oli hahmottaa mitä kaikkea kokonaisuuteen liittyy, jotta aiheesta saataisiin tarkempi kokonaiskuva. Toisella haastattelukierroksella, ensimmäisten haastattelujen läpikäynnin jälkeen, tarkoituksena oli kysyä paremmin kohdennettuja kysymyksiä. Kaikki neljä haastattelua oli tallennettu nauhurin avulla, josta ne oli muutettu kirjalliseen muotoon litteroinnin avulla. Haastattelut olivat kestoiltaan noin 30 minuutista 60 minuuttiin. Nämä neljä ensimmäistä haastattelua toteutettiin keväällä 2016. Kussakin näissä haastatteluissa oli osallistujina tutkielman ohjaaja sekä haastateltava.

Tämän tutkielmaprosessin alettua tuli aika haastatella kolmatta henkilöä. Alkusyksystä 2016 tutkielman ohjaaja haastatteli kolmatta henkilöä case-yrityksestä. Kolmas haastateltava oli työskennellyt case-yrityksessä muutamia vuosia muutamassa eri tehtävässä. Koulutukseltaan hän oli kauppatieteiden maisteri. Aiempaa työkokemusta hänellä oli laskentatoimen osalta myös toisesta yrityksestä, jossa oli työskennellyt assistant controllerina. Case-organisaatiossa hän oli työskennellyt aikaisemmin sisäisen laskennan tehtävissä controlling-osastolla. Haastattelun aikaan hän työskenteli case-organisaatiossa toimitusketjun suunnittelupäällikkönä. Uuden emoyrityksen aikana ei ole työskennellyt johdon laskentatoimen tehtävissä case-yrityksessä. Haastattelupäivä oli 29.9.2016. Haastattelussa oli osallisena tutkielman ohjaaja sekä haastateltava. Nauhurilla tallennettu haastattelu litteroitiin kirjalliseen muotoon 29.10.2016. Haastattelu oli kestoiltaan noin tunnin mittainen.

Neljäs haastateltava saatiin mukaan henkilökohtaisten suhteiden kautta. Kyseinen henkilö oli työskennellyt tutkielman case-organisaatiossa pitkään talousasioiden parissa. Asiasta keskusteltiin tutkielman ohjaajan kanssa, ja tulimme siihen lopputulokseen, että tämän henkilön haastattelu voisi sopia aineistoon. Potentiaaliselle haastateltavalle kerrottiin pro-gradu tutkielmasta laskentatoimen muutokseen liittyen, ja case-organisaationa on yritys, jossa potentiaalinen haastateltava oli työskennellyt pitkään. Haastateltavalle kerrottiin yleisellä tasolla, mistä tutkielmassa on kyse, ja minkälaisia asioita halutaan tutkia. Lisäksi kerrottiin, että tutkielman aineistona on ohjaajan jo aikaisemmin case-yrityksestä keräämää haastattelumateriaalia, ja että tutkielman ohjaaja tekee kerätystä ja kerättävästä

aineistosta omaa tutkimustaan, ja tuleva pro-gradu tutkielma tulee olemaan täysin itsenäinen työ ohjaajan tutkimukseen verrattuna, vaikka osin samaa aineistoa hyödynnettäisiin.

Neljäs haastateltava oli eläköitynyt yrityksen palveluksesta muutamia vuosia aikaisemmin. Hänellä oli ylempi korkeakoulututkinto taloustieteistä, ja oli erikoistunut laskentatoimeen, kansantaloustieteeseen ja IT:hen. Case-organisaatiossa hän oli eläköitymiseensä asti työskennellyt 80-luvun puolivälistä alkaen. Case-organisaatiosta hänellä oli kokemusta niin IT-päällikön, erilaisista taloushallinnon ja sisäisen laskennan tehtävistä sekä lopuksi koko taloushallinnon johtamisesta.

Hän suostui haastatteluun ja haastattelupäiväksi sovittiin vuodenvaihteen 2017 tienoilla sähköpostitse 13.1.2017. Päivää ennen haastattelua haastateltavalle lähetettiin sähköpostitse teemahaastattelurunko, ja kerrottiin, ettei haastatteluun tarvitse valmistautua etukäteen. Haastattelu kesti noin tunnin ja vartin. Haastattelu tallennettiin nauhurilla, ja 6.3.2017 litteroitiin kirjalliseen muotoon.

4.2 Aineiston käsittely ja analyysi

Haastattelut on luettu ajatuksella useampaan kertaan. Samalla on tehty havaintoja ja pohdintoja haastattelujen sisällöstä. Haastateltavat kertovat haastatteluissa teemoista omista lähtökohdistaan ja kokemuksistaan. Haastateltavat ovat havainnoineet pääosin samanlaisia muutoksia ja haasteita omistajarakenteen muutoksessa tapahtuneessa laskentatoimen muutoksessa. Muutoksia on koettu jokseenkin eri tavalla haastateltavien kesken. Myös ajatukset siitä, miltä tulevaisuus näyttää, eroaa haastateltavilla jonkin verran. Eroavaisuuksiin vastauksissa voi mahdollisesti vaikuttaa haastateltavien erilaiset roolit yrityksessä, eri pituiset työurat yrityksessä, erilainen aiempi työkokemus sekä erilainen koulutustausta. Taulukosta 2. ilmenee tiivistetysti aineiston käsittelyjärjestys ja työvaiheet.

Taulukko 2. Aineiston käsittelyn vaiheet ja etenemisjärjestys.

Aineiston käsittely ja analyysin etenemisjärjestys tiivistetysti

1. Haastatteluaineisto oli valmiina kahden haastateltavan osalta, joita oli haastateltu kahdesti. Haastattelut olivat olemassa litteroituina. Kolmannen haastateltavan haastattelu oli olemassa tallennettuna nauhuriin. Tämän haastattelun litterointi.
2. Tutkielmaprosessin aikana osallistuminen yhden haastateltavan haastatteluprosessiin. Haastattelu tallennettiin nauhoittamalla ja litteroitiin myöhemmin.
3. Haastatteluaineistoon tutustuminen. Haastattelujen huolellinen lukeminen useaan kertaan ja havaintojen tekeminen.
4. Omien havaintojen ja oivallusten tekeminen haastattelujen oleellisen sisällön ymmärtämiseksi. Tutkimuskysymyksiin liittyvien teemojen tunnistaminen haastatteluista.
5. Tutkielman empirialuvun rakenteen muodostaminen ja havaintojen järjestämien tutkimuskysymyksiin liittyvien teemojen mukaisesti.
6. Oman tekstin kirjoittaminen teemojen mukaisesti aineiston pohjalta.
7. Teoriataustan liittäminen havaintoihin.

Muutoksen kuvaus case-yrityksestä on kirjoitettu narratiivin muotoon, koska haastatteluaineiston laajuus mahdollisti yrityksen tarinan muodostamisen, ja narratiivin muodossa yrityksen muutosprosessiin perehtyminen antaa perspektiiviä muutosten tarkasteluun. Narratiivin muodostaminen myös auttoi perehtymään syvemmin case-yrityksessä tapahtuneeseen muutokseen. Joidenkin lukukertojen jälkeen tehtiin kaikista haastatteluista lukemisen yhteydessä muistiinpanot, joissa keskityttiin poimimaan tutkielman aiheen ja tutkimuskysymysten kannalta kiinnostavat ja olennaiset asiat. Ensiksi tehtiin kirjalliset muistiinpanot kahdesta toimitusjohtajan haastattelusta, kahdesta controllerin haastattelusta ja näiden jälkeen kahden muun henkilön yksistä haastatteluista. Tehdyt muistiinpanot värikoodattiin haastattelun henkilön perusteella. Koska toimitusjohtajaa ja controlleria on haastateltu kahdesti, merkittiin jokaisen esille nousseen asian kohdalle, kummasta haastattelukerrasta on kyse. Toimitusjohtajan haastattelun muistiinpanojen yhteydessä saatiin muodostettua yrityksen kehityskaaren runko, jota täydennettiin toimitusketjun suunnittelupäällikön ja eläköityneen talousjohtajan haastatteluista.

Tämän jälkeen tunnistettiin tutkimuskysymyksiin liittyviä teemoja asiataason otsikoiksi. Otsikoiden alle koottiin haastattelumistiinpano kerrallaan näihin teemoihin liittyviä asioita. Lopputuloksena jokaisesta muistiinpanosta oli tunnistettu tutkimuskysymyksiin liittyvät teemat ja muistiinpanot siirretty asiaotsikoidensa alle raakana versiona. Asioiden perään merkittiin, kuka haastateltavista asian oli kertonut, ja samalla säilytettiin

aiemmin tehty värikoodaus, jotta voitiin seuraavassa vaiheessa havainnoida, mitkä asiat haastateltavien kesken toistuvat, mitkä eroavat, ja mitä muita kiinnostavia huomioita löytyy. Tässä vaiheessa tutkimuskysymyksiin liittyvät tunnistetut teemat muodostavat pitkälti lopullisen tutkielman empirialuvun otsikkotason rakenteen.

Kuvaukset laskentatoimen ja controllerin roolin kehityksessä kohdeyrityksessä on kirjoitettu haastattelujen pohjalta saadun tiedon perusteella. Näissä kertomuksissa pyrittiin tuomaan esille, haastattelujen pohjalta muodostuneen kokonaiskäsityksen kautta, miten asiat ovat case-yrityksessä olleet ennen muutosta ja muutosten jälkeen.

Tutkielman pääteemat ovat: laskentatoimi kohdeyrityksessä sekä controllerin rooli kohdeyrityksessä. Kumpikin pääteema jaettiin seuraaviin alateemoihin: ennen muutosta, muutoksen jälkeen, haasteet muutoksessa, ongelmienratkaisu ja onnistumiset muutoksessa, sekä tulevaisuudennäkymät. Jokaiseen alateemaan on koottu kokonaisuus, joka on muodostettu haastatteluissa ilmi tulleista asioista. Huomiota on kiinnitetty myös haastateltavien vastauksiin, jotka mahdollisesti eroavat toisistaan sekä muihin mielenkiintoa herättäneisiin asioihin, jotka nousivat haastatteluista. Analyysin edetessä yhdistettiin kummastakin pääteemasta alateemat: onnistumiset muutoksessa ja miten ongelmia on ratkottu.

Eläköitynyt talousjohtaja ei ollut työskennellyt case-yrityksessä enää uuden omistajan aikana. Hän oli tullut yritykseen 80-luvun puolivälissä, ja vastannut tehtaan taloushallinnosta vuodesta 2000 lähtien, joten hänen haastattelunsa sisältö kertoo toimintatavoista ja organisoitumisesta laskentatoimessa ja näissä tapahtuneissa muutoksissa ennen tässä tutkielmassa käsiteltyä muutosta omistusrakenteissa. Tämä kertomus tuo mielenkiintoisia vertailukotia historiassa tapahtuneisiin muutoksiin, sekä miten laskentatoimi yrityksessä on aikaisemmin organisoitu, ja minkälainen rooli laskentatoimella on ollut case-yrityksen historiassa aiemmin. Laskentatoimen kehityskaari yrityksessä ennen muutosta on koottu eläköityneen talousjohtajan haastattelusta alalukuun 5.4. Hänen haastattelunsa pohjalta on koottu myös alaluku 5.5 controllerin roolin kehityskaaresta yrityksessä.

4.3 Case-yrityksen kehityskaari

Tutkielman kohdeyritys on kansainvälisen teollisuudenalan yrityksen tytäryhtiöasemassa oleva tehdas, joka sijaitsee Satakunnassa. Emoyhtiö on amerikkalainen vuonna 1970 Yhdysvalloissa perustettu maailmanlaajuinen teollisuusyritys. Koko konserni työllistää tällä

hetkellä noin 16 000 ihmistä maailmanlaajuisesti. Konsernilla on tutkimus- ja tuotantolaitoksia yli 30 maassa. Konsernin liikevaihto on 10,3 miljardia dollaria.

Satakunnassa sijaitsevassa tuotantolaitoksessa työskentelee noin 450 ihmistä, eli kyseessä on merkittävä työllistäjä maakunnassa. Tuotantolaitoksen valmistaman tuotteen vuosituotanto on 130 000 tonnia. Tuotantolaitoksen vuotuisesti tuottamasta tuotteesta 95 % menee suoraan vientiin. Vientiin lähtevä tuotemäärä vastaa noin 10 % siitä tarpeesta, jota tuotetta tarvitaan Euroopassa. Samaa tuotetta, mitä valmistetaan yrityksen Satakunnan tuotantolaitoksessa, valmistetaan myös yrityksen muissa tuotantolaitoksissa.

Satakunnassa sijaitsevan tuotantolaitoksen historia alkaa 1960-luvun alusta, ja toiminta Satakunnassa on jatkunut läpi vuosikymmenten. Taulukko 3. havainnollistaa tehtaan kehityskaaren. Tehdas on alun perin perustettu vuonna 1960, ja tuotanto on käynnistynyt vuonna 1961. Tuotantolaitoksessa työntekijöiden määrä oli huipussaan 1990-luvun alussa, ja parhaimmillaan tuotantolaitos työllisti 1150 ihmistä. Tuotantolaitos on alun perin ollut suomalaisessa omistuksessa. Suomalaisen omistuksen aikaan listauduttiin pörssiin 1990-luvulla. Tuolloin tehdas toimi suomalaisen konsernin tytäryhtiönä. Tänä aikana tehtaalla oli kohtalaisen itsenäinen asema. Kaikki toiminnot olivat tuolloin paikallisesti tehtaalla, ja keskushallinnon kanssa tehtiin yhteistyötä.

Vuonna 2008 tuotantolaitokseen tuli ulkomaalaisomistus mukaan ensi kertaa yhteisyritysomistuksen kautta. Tällöin kaikki paikalliset toiminnot olivat käytännössä edelleen toiminnassa mukana, ja myyntiä lukuun ottamatta kaikki tukitoiminnot olivat tehtaalla. Yhteisyrityksen toinen omistaja osti ensin suomalaisen, yhteisyrityksessä vähemmistöomistajana toimineen, omistajan ulos, ja vuonna 2014 tuotantolaitoksen omistus siirtyi nykyiseen omistukseensa osana isoa yrityskauppaa.

Taulukko 3. Case-yrityksen kehitys.

1950-luku	1960-luku	1990-luku	2000-luku	2010-luku
Yritys perustetaan.	Yritys perustaa tehtaan Satakuntaan. Tehtaan tuotanto käynnistetään.	Tehtaan työntekijämäärä laajimmillaan 1150 henkilöä. Listautuminen Helsingin pörssiin	Tehdas siirtyy suomalaisen omistajan ja ulkomaisen yrityksen yhteisyrityksen omistukseen. Suomalainen omistaja jatkaa tehtaan vähemmistöomistajana. Ulkomainen omistus tulee ensi kertaa mukaan tehtaan toimintaan.	Yhteisyrityksen ulkomainen pääomistaja ostaa suomalaisen vähemmistöomistajan osuuden yhteisyrityksestä. Ulkomainen omistaja myy tehtaan toiminnan amerikkalaiselle pörssiyritykselle osana suurempaa yrityskauppaa. Tehtaalla noin 430 työntekijää.

Kun tämä kauppa toteutui, ja amerikkalainen pörssiyritys osti entiseltä omistajalta satakuntalaisen ja saksalaisen tehtaan, tapahtui iso muutos laskentatoimen osalta. Paikallisen toimitusjohtajan sanoin: ”Kaikki muuttui”. Vuoden 2015 alussa käytiin isot yt-neuvottelut, jossa henkilöstöä väheni yli 100. Vähennyksiä tapahtui tuotannossa ja kunnossapidossa, mutta isoin muutos oli laskentatoimen osalta, koska oma financial-osasto lopetettiin ja tehtaalte jäi ainoastaan kaksi henkilöä controlling-toimintoon. Aikaisemmin controlling-toiminnoissa oli työskennellyt 5–6 henkilöä ja financial-osastolla saman verran. Ulkoinen laskentatoimi katosi muutoksen myötä tehtaalta kokonaan. Suoraan pääkonttorille Englantiin oli palkattu kaksi suomalaista henkilöä; country accountant ja tälle kollega. Tehdas ei ollut millään tavalla pääkonttorille rekrytoitavien suomalaisten henkilöiden rekrytointiprosessissa mukana. Tehtaalte jäi kahden hengen controlling-tiimi. Yt-neuvotteluiden tuloksena tehtaalan talousosasto pieneni kahdestatoista hengestä kahteen henkeen.

2015 vuoden alkupuolella muodostettiin Suomen ja Saksan tehtaista oma liiketoimintayksikkö, koska niiden toiminta erosi huomattavasti amerikkalaisen emoyhtiön samaan divisioonaan kuuluvien muiden tuotantolaitosten prosessista. Tuotantolaitoksen omistusrakenteisiin odotettiin haastattelujen aikaan lähitulevaisuudessa lisää muutoksia, sillä emoyhtiössä tapahtuvien liiketoimintojen uudelleenjärjestelyjen seurauksena, sitä toimialaa, jossa Satakunnan tuotantolaitos toimii, oltiin nykyisestä emoyhtiöstä myymässä pois. Tulossa oli mahdollisesti liiketoiminnan spin-off.

Yrityksen laskentatoimeen vaikuttavia muutoksia on tapahtunut aineiston perusteella ainakin seuraavissa pisteissä: kun suomalaisomistuksen aikaan tapahtui pörssiin listautuminen, kun muodostettiin yhteisyritys sekä kun omistajaksi tuli yhdysvaltalainen emoyhtiö. Suurimpia muutoksia on aiheuttanut US GAAP -standardien mukaisen raportoinnin ja SOX-kontrollien implementointi yhdysvaltalaisen emoyhtiöiden mukaan. Myös toiminnanohjausjärjestelmän harmonisointi omistajarakenteen muutoksessa emoyhtiön järjestelmiin on tuonut haasteita käytännön tasolla suomalaiseen tytäryhtiöön.

4.4 Laskentatoimen kehityskaari

80-luvun puolivälissä tehdas toimi omana tulosityksikkönään. Jo tällöin suomalaisella emoyhtiöllä oli ulkomainen tytäryhtiö samassa liiketoiminta-alueessa. Joidenkin vuosien päästä suomalainen emoyhtiö hankki myös toisen ulkomaisen tytäryhtiön. Nämä kolme yksikköä toimivat suhteellisen itsenäisesti. Esimerkiksi yhtenäistä taloushallintoa ei ollut. Lopulta pyrittiin kuitenkin yhdistämään tietojärjestelmiä, ja hollantilaisen tytäryhtiön

kanssa tehtiin yhteinen SAP-sovellutus. Tulosityksikön ylin organisaatio oli pieni, ja siihen kuuluivat käytännössä toimitusjohtaja, ja jossain vaiheessa markkinointi- ja talousjohtaja. Nämä kolme samassa liiketoiminta-alueessa toiminutta yksikköä toimivat lähes omillaan ja raportoivat suomalaisen omistajayhtiön standardien mukaan suoraan pääkonttorille Helsinkiin. Tällaisia toimintatapoja noudatettiin lähes koko 90-luku.

90-luvun alussa teki silloinen omistaja päätöksen luopua liiketoiminta-alueesta, jolla tehdas toimi. Ulkomaiset tytäryhtiöt Yhdysvalloista ja Hollannista myytiin vuonna 2000. Taloushallinnon näkökulmasta katsottuna tuolloin tapahtui iso muutos, koska siirryttiin yhtiön laajemmin käyttämään SAP-sovellutukseen. Edelleen kuitenkin raportoitiin entiseen malliin, vaikka raportointivaatimukset vaihtelivatkin jonkin verran matkan varrella, riippuen muun muassa siitä, kuka oli yhtiön pääjohtaja. Eri johtajilla oli erilaisia painotuksia. Välillä kokeiltiin rullaavaa budjetointia, ja lisättiin aina kolmen kuukauden ennustejakso. Yksi pääjohtaja ajoi ”Annual Business Plania”. Tämän jälkeen palattiin kuitenkin takaisin vuosibudjettivertailuun. Suomalaisen omistuksen aikaan ennusteita tehtiin myös pidemmälle aikavälille. Vuosittain tehtiin karkealla tarkkuudella tulosennustetta 4–5 vuoden päähän sekä mietittiin miten tuotanto, myynti ja henkilöstömäärä kehittyvät. Tällöin tehtiin myös melko karkeaa tulosennustetta, jossa oli mukana myös investoinnit. Näitä ennusteita teki pieni piiri, jossa oli mukana toimitusjohtaja, markkinointijohtaja, tuotantojohtaja ja taloushallinto.

90-luvun alkupuolella yhtiö listautui Helsingin pörssiin, ja tämä muutos toi jonkin verran muutoksia raportointiin. Seuraavaksi mukaan tuli kansainväliset laskentajärjestelmät. Iso muutos tapahtui, kun 2000-luvun alkupuolella tilinpäätöksiä alettiin raportoida IFRS-standardien mukaan. Tämä muutos lisäsi jonkin verran raportoinnin tarvetta, mutta koska emoyhtiö oli suomalainen, tehtiin raportointi suomalaisten standardien mukaisesti.

2000-luvun puolenvälin jälkeen silloinen suomalainen omistaja aktivoitui jälleen kyseisen liiketoiminnan myynnissä. Tätä seurasi useampia neuvottelukierroksia, lopulta 2008 tuli amerikkalainen osaomistaja mukaan, ja syksyllä 2008 aloitettiin joint venture-yhtiö, jossa oli yksi saksalainen tehdas sekä Satakunnassa sijaitseva tehdas (case-yritys). Nämä kaksi tehdasta muodostivat oman tulosityksikkönsä uudessa amerikkalaisessa emoyhtiössä.

Tässä kohdassa tapahtui iso muutos myös organisatorisesti, kun nyt syntyneelle alakonsernille perustettiin yksi organisaatio. Eri funktioissa oli suomalaisia ja saksalaisia johtajia, eikä virallista organisaatiota jäänyt enää paikallisesti tehtaalle. Suomalaisilla saattoi olla saksalainen esimies tai toisinpäin. Tehtaan talousjohtajan esimies oli

saksalainen ja istui Saksassa. Funktioiden rajoihin tuli myös muutoksia siinä yhdessä, kun siirryttiin joint venture -malliin. Taloushallinnon osalta merkittävin muutos oli jako sisäiseen ja ulkoiseen laskentaan organisatorisesti. Kummallekin oli omat organisaatiot, jotka raportoivat Saksaan esimiehille. Satakunnassa sijaitsevasta tehtaasta tuli entistä enemmän pelkkä tuotantolaitos. Kaikista muista funktioista, kuten ostot, markkinointi, logistiikka ja muut materiaalitoiminnot tuli koko alakonsernin käsittäviä yksiköitä. Myös työtapoihin tuli paljon muutoksia.

Laskentatoimen näkökulmasta suurin muutos tässä kohtaa oli raportoinnin muuttaminen US GAAP -standardien mukaiseksi. Muutos oli iso verrattuna suomalaisen raportoinnin ja IFRS-standardien aikaan. Lähtökohtana oli suomalainen kirjanpito ja seuranta. Erityisesti muutoksia raportointiin aiheutti se, kun US GAAP:n mukaiset adjustoinnit tehtiin tytäryhtiötasolla. Tämä synnytti mittavan laskentaurakan suomalaisen raportoinnin päälle. Laskenta ja raportointi tehtiin kuukausittain. Ensimmäiset kuukaudet muutoksessa olivat talousjohtajan mielestä ”aika hirvittäviä”. Konsulttien avulla tehtiin omaisuuden arvostus sekä luotiin poistosäännökset aineettomalle omaisuudelle. Iso muutos tuli myös eläkekustannusten käsittelyyn lisäeläkesäätiomallin takia.

Iso muutos oli myös se, että kuukausittainen raportointi oli huomattavasti tarkempaa, mitä suomalaisen omistajan aikana. Tuloslaskelma ja tase raportoitiin yksityiskohtaisella tasolla. Suomalaisen omistajan aikaan raportoitiin lähinnä tuloslaskelma suhteellisen karkealla tasolla. Taseesta raportoitiin tunnuslukujen vaatimat erät eli käytännössä käyttöomaisuus ja liikepääoma -erät.

Käytössä olleen suomalaisen omistajan aikaisessa SAP-sovellutuksessa tehtiin suomalainen tilinpäätös. Yhdysvalloissa raportoinnin konsolidointi tehtiin Hyperion järjestelmällä, jonne tiedot siirrettiin yksityiskohtaisella tasolla. Tuolloin case-organisaatioon rakennettiin iso Excel -taulukko, joka ladattiin kuukausittain amerikkalaisten järjestelmään. Tämä oli aina iso operaatio tiukkoine aikatauluineen, ja raportoinnin taso oli tarkka. Yhteydet käytetystä SAP-sovellutuksesta ladattuun Excel -taulukkoon tuli dokumentoida tarkasti. Tilintarkastaja tarkisti dokumentoidut linkitykset tarkasti noin kolmen kuukauden välein. Seuranta Yhdysvaltojen päästä oli muutenkin erittäin tarkkaa. Kuukausittain tuli tarkentavia kysymyksiä, jossa pyydettiin esimerkiksi kertomaan tarkemmin, mistä jokin tase-erä koostuu. Aiemmin suomalaisomistajan aikaan ei lukujen taustoista kyselty jälkikäteen.

Joint venture -yhteisyrityksen aikaan ei tehtaalle asti ulottunutta pidemmän aikavälin suunnittelua tehty. Kuukausitasolla ennustettiin kuluva vuotta. Joskus saatettiin

tarkentaa asioita muutaman kerran kuukaudessa. Budjetti tehtiin syksyllä. Ennen budjetoitintiprosessia ei laskentamielessä mietitty seuraavaa vuotta.

Samaan aikaan taloushallinnon vastuulle tuli SOX-kontrollien (Sarbanes-Oxley) rakentaminen, mikä käytännössä liittyi kuukausittaiseen raportointiin lisätyönä. Kun kontrollit olivat valmiina, vei niihin liittyvä raportointi, mikä tehtiin näihin liittyviin omiin mappeihin, yhdeltä ihmiseltä 1–2 viikon työn. Samalla tilintarkastuksen määrä kasvoi moninkertaisesti ja SOX-kontrollien tarkastukset tulivat päälle uutena. Nämä yhdessä aiheuttivat todella ison lisätyön laskentafunktiolle.

Muun muassa SOX-kontrollien mukanaan tuomien vaatimusten myötä, tuli hyvin tarkat rajoitteet siitä, mitä kukin työntekijä sai SAP-järjestelmässä tehdä. 2011 otettiin perusteellisten selvitysten jälkeen käyttöön Saksassa käytössä ollut uusi SAP-järjestelmä. Tässä vaiheessa käyttöoikeuskontrollit tulivat hyvin tarkoiksi. Järjestelmästä haettiin vaarallisia työyhdistelmiä, ja kooditasolla listattiin, kenellä oikeuksia oli, ja sitten jälleen karsittiin oikeuksia pois. Eläköitynyt talousjohtaja pohti, että vastuurajojen tarkentuminen on voinut myös motivoida monia ihmisiä, koska näin pääsi syvällisemmin keskittymään omaan osa-alueeseensa. Ennen toiminnanohjausjärjestelmän muutosta tehtiin perusteellinen valmistelutyö. Eläköitynyt talousjohtaja kertoi, että muutoksen valmistelutyö oli yksityiskohtaista ja siihen käytettiin aikaa. Aikataulu muutokseen oli realistinen. Ennen muutoksia pääkonttorilta tilattiin konsulttityö, jossa selvitettiin, kannattaako siirtyä Saksan tehtaan käyttämään SAP-sovellutukseen vai tehdä kokonaan uusi molemmille. Selvityksen tuloksena valittiin halvempi vaihtoehto, joka oli siirtyä käyttämään Saksan tehtaalla käytössä ollutta järjestelmää, jota muokattiin Suomen tehtaan tarpeiden mukaan. Järjestelmästä toiseen siirtyminen tehtiin vuoden vaihteessa.

Ennen toiminnanohjausjärjestelmän muutosta pidettiin henkilöstölle laaja koulutuskierros. Taloushallinnon osalta kaikki funktiot käytiin läpi jo alkusyksystä. Koulutus muutokseen oli hyvin organisoitu. Koulutusmateriaali oli hyvin yksityiskohtaista, ja konsultti sekä yksi henkilö Saksasta olivat tehtaalla kouluttamassa järjestelmän käyttöä.

Eläköityneen talousjohtajan työuran aikana oli alustavia keskusteluja mahdollisista muutoksista omistajassa, mutta mitään ei ollut vielä päätetty. Tulevia muutoksia varten tehtiin paljon töitä, koska ei tiedetty myydäänkö organisaatio kokonaan vai vain osia siitä. Tuolloin tehtiin edeltäviltä vuosilta tarkennettu tilintarkistus siltä varalta, että esimerkiksi vain Satakunnassa sijaitseva tehdas myydään. Taulukko 4. havainnollistaa laskentatoimen kehitystä case-yrityksessä.

Taulukko 4. Laskentatoimen kehitys case-yrityksessä.

1980-luku	1990-luku	2000-luku	2008	2010-luku
<p>Tehdas toimi omana tulosityksikönä ja talousosasto on tehtaalla osana hallinto-osastoa.</p> <p>Suomalaisella emoyhtiöllä oli kaksi ulkomaista tytäryhtiötä, jotka toimivat suhteellisen itsenäisesti ilman yhtenäistä taloushallintoa.</p> <p>ERP-järjestelmiä pyrittiin yhtenäistämään; tehdas ja toinen ulkomainen tytäryhtiö siirtyivät käyttämään samaa järjestelmää.</p> <p>Raportoitiin suomalaisten standardien mukaan pääkonttorille.</p>	<p>Listautuminen Helsingin pörssiin muutti raportoinnin tarvetta.</p> <p>Eri pääjohtajilla oli erilaisia painotuksia raportoinnin suhteen.</p> <p>Vuosisuunnittelun yhteydessä tehtiin ennusteita korkealla tasolla noin 5 vuoden aikajaksolle.</p>	<p>Tehdas siirtyi käyttämään yhteisessä laajemmin käytössä ollutta ERP-järjestelmää.</p> <p>Siirryttiin IFRS-standardien mukaiseen raportointiin, mikä lisäsi raportoinnin tarvetta.</p>	<p>Perustetun joint-venture -yhtiön kaksi tehdasta muodostivat tulosyksikön uutena omistajana toimivassa amerikkalaisessa emoyhtiössä.</p> <p>Alakonsernille muodostettiin oma organisaatio, eikä tehtaalle jäänyt virallista organisaatiota.</p> <p>Sisäinen- ja ulkoinen laskenta saivat omat organisaationsa, jotka raportoivat Saksaan.</p> <p>SOX-kontrollien rakentaminen ja tarkastukset aloitettiin. Tilintarkastuksen määrä lisääntyi.</p> <p>Paikallisesti ei tehty pitkän aikavälin ennusteita.</p> <p>Raportointi US GAAP-standardien mukaan aloitettiin, mikä toi lisätyötä suomalaisen raportoinnin päälle.</p>	<p>2011 tehdas siirtyi käyttämään alakonsernin saksalaisessa yksikössä käytössä ollutta ERP-järjestelmää.</p> <p>Yrityksen siirryttyä uuden omistajan haltuun 2014, ajettiin tehdas toimimaan globaalisti hajautettuun taloushallinnon toimintamalliin, jolla toimivat emoyhtiön muutkin tuotantolaitokset.</p> <p>Tehtaalta hävisi ulkoisen laskennan tehtävät. Controlling toimintoihin jäi positiot kahdelle työntekijälle.</p> <p>Emoyhtiö ohjeistaa tarkasti tehtaalla olevien controllerien tehtävät ja vastuut.</p>

Tehtaan laskentatoimessa on viime vuosikymmenien aikana koettu paljon muutoksia. Viimeisimmän omistajanvaihdoksen mukanaan tuomien muutosten myötä tehdas on emoyhtiön ajamana ottanut käyttöön emoyhtiön toiminnanohjausjärjestelmän sekä siirtynyt toimimaan laskentatoimen osalta globaalilla mallilla, jossa tehtaalle on jäänyt ainoastaan kahden hengen controlling-tiimi. Tehdas toimii laskentatoimen osalta emoyhtiön tiukassa kontrollissa. Yrityksen laskentatoimen muutoksia viimeisimmän omistajanvaihdoksen jälkeen on kuvattuna syvällisesti alaluvussa 4.6.2.

4.5 Controllerin roolin kehityskaari

80-luvulla tehtaalla oli hallinto-osasto, johon taloushallinto kuului osana. Hallinto-osaston johtajat eivät olleet perehtyneitä laskentatoimeen ollenkaan, johtoryhmissä ei tuolloin käsitetty paljoakaan talousasioita. Jonkin verran tuli muutoksia, kun silloinen omistaja listautui Helsingin pörssiin 90-luvun alkupuoliskolla. Kun kuukausittain raportoitiin tuloista, ei johto ollut siitä enempää kiinnostunut, kuin katsoi läpi.

Kun ulkomaalaiset yksiköt myytiin pois, kasvoi johdon mielenkiinto raportointia kohtaan. Seuranta muuttui tarkemmaksi, tehtiin useammin yksityiskohtaisia tulosennusteita. Ennen kuin sisäisiä tuloksia raportoitiin eteenpäin, piti ne näyttää johdolle. Kun Suomen tehdas jäi ainoaksi, purettiin hallinto-osasto ja taloushallinto ja henkilöstöhallinto tuli erikseen. Jo eläköitynyt, yrityksessä pitkään toiminut talousjohtaja tunnistaa kirjallisuudessa esitetyn roolin muutoksen, jossa 80-luvulla talousjohtajat olivat tuloslaskijoita ja 90-luvulla johdon sparraajia (Granlund & Lukka 1998, 187). Eläköitynyt talousjohtaja totesi, että ”Alussa ketään ei kiinnostanut numerot.”

2008 joint venture -yrityksen muodostamisen yhteydessä, jolloin emoyhtiöksi tuli ensimmäisen kerran amerikkalainen yritys, teki tehtaalla tuolloin toiminut talousjohtaja muutoksen jälkeisen syksyn 7-päiväistä työviikkoa, koska omassa organisaatiossa oli tuolloin vähän asiantuntemusta omistajanvaihdoksen tuomista muutoksista raportoinnin ja laskennan vaatimuksissa. Sovellettavaksi tuli tuolloin myös US GAAP -standardit ja SOX-kontrollit tulivat rakennettavaksi. Muutosvaihetta silloinen talousjohtaja kuvaili, että se oli alkuvaiheessa täyskaaos. Paljon muutosta tapahtui tuolloin myös toimintatavoissa ja yrityksen toimintafilosofiassa.

Eläköitynyt talousjohtaja kertoi, että työ oli jälkeinpäin ajateltuna sikäli mielenkiintoista, että eteen avautui täysin uusi maailma, jonka parissa työskenteli. Eläköitynyt talousjohtaja piti tuota muutosprosessia jälkeinpäin ajateltuna positiivisena kokemuksena, vaikka muutoksen alkuvaihe tuolloin tuntui täyskaaokselta.

Haasteita tuli joint venturen aikaan kahdelta tasolta: Saksasta alakonsernin tasolta, ja USA:sta alakonsernin yksiköihin. Tässä nousi esiin myös saksalaisten ja yhdysvaltalaisen kansalliset erityispiirteet. Jotkin toimintatavat ja asiat tuntuivat välillä turhauttavilta, ja aiheuttivat lisätöitä.

SOX-vaatimusten takia tuli hyvin tarkat rajoitteet siitä, mitä kukin sai toiminnanohjausjärjestelmässä tehdä. 2011 alettiin käyttää SAP-järjestelmää, mikä oli alakonsernin toisella tehtaalla käytössä Saksassa. Siinä vaiheessa tulivat kontrollit hyvin tarkaksi; mitä

kukin sai järjestelmässä tehdä. Tämä liittyi vaarallisiin työyhdistelmiin ja SOX:n kautta tulleisiin kontroleihin. Esimerkiksi henkilö, joka hoiti ostoreskontraa, ei saanut hoitaa myyntireskontraa. Talousjohtajalla ei ollut minkäänlaisia oikeuksia tehdä mitään kirjauksia. Taulukko 5. havainnollistaa controllerin roolin kehityksen case-yrityksessä.

Taulukko 5. Controllerin roolin kehitys case-yrityksessä.

1980-luku	1990-luku	2000-luku	2010-luku
<p>Johtoryhmissä talousasioiden käsittely oli vähäistä.</p> <p>Hallinto-osaston johtaja, jonka alaisuudessa talousosasto toimi, ei ollut perehtynyt talousasioihin.</p>	<p>Johto ei kiinnittänyt kuukausittaisen tuloksen raportointiin sen enempää huomiota, kuin katsoi toteavasti raportin läpi.</p>	<p>Johdon mielenkiinto raportointia kohtaan kasvoi.</p> <p>Hallinto-osasto puretaan ja taloushallinto eriytyy omaksi osastokseen.</p> <p>Seuranta muuttui tarkemmaksi. Tehtiin useammin yksityiskohtaisia tulosenusteita.</p> <p>Joint venturen aikana, vuodesta 2008 lähtien, raportoinnin aikataulu oli kireä. Raportointi edellytti hyvin tarkkaa aikataulutusta.</p>	<p>Yhteistyö kansainvälisen organisaation kanssa on tärkeää ja tämän merkitys korostuu siirryttäessä talousfunktion osalta globaaliin toimintamalliin.</p> <p>Controllerin rooli on tarkasti määritelty viimeisimmän omistajanvaihdoksen jälkeen.</p> <p>Controllerin päätehtäviä ovat kustannusseuranta, kustannustietosuuden lisääminen sekä yhteyshenkilönä oleminen sidosryhmille.</p> <p>Controller johtaa budjetoitua ja ennusteprosessia. Tehtaalla keskitetään kustannuksiin ja niiden pysymiseen budjetin rajoissa.</p> <p>Controller vastaa tehtaalla toimintatapojen SOX-kontrollien mukaisuudesta.</p>

Controllerin rooli tehtaalla on muuttunut ajan saatossa. Muutoksiin on vaikuttanut niin yleinen talousasioiden merkityksen korostuminen yrityksen menestyksekkäässä johtamisessa kuin muutokset yrityksen omistajarakenteessa vuosien varrella. Controllerin roolia ja roolin muutosta viimeisimmän omistajanvaihdoksen jälkeen on kuvattu syvällisesti alaluvussa 4.7.2.

4.6 Laskentatoimi case-yrityksessä

4.6.1 Ennen muutosta

Syksystä 2008 alkaen case-yritys oli osa joint venture -yhtiötä, jossa oli yksi saksalainen tehdas sekä Satakunnassa sijaitseva tehdas (case-yritys). Nämä kaksi tehdasta muodostivat oman tulosityksikkönsä uudessa amerikkalaisessa emoyhtiössä, joka oli monialasijoitusyhtiö. Näin muodostuneelle alakonsernille oli perustettu oma organisaatio. Edellisten omistajien muodostaman joint venture -yrityksen aikaan organisaatiohierarkia oli pienempi. Tehtaan johtaja raportoi tuolloin suoraan joint venture -yrityksen johtoon. Toimittiin hyvin tehdasjohtoisesti ja yksinkertaisella mallilla. Tehtaalla oli tuolloin myös päätöksentekovaltaa, vaikka Satakunnassa sijaitsevasta tehtaasta oli jo tuolloin muutosten myötä tullut entistä enemmän pelkkä tuotantolaitos.

Ennen viimeisintä omistajanvaihdosta tehtaalla oli omat organisaatiot sisäisessä ja ulkoisessa laskennassa, joista raportoitiin Saksaan esimiehille. Tehtaan talousjohtajan esimies oli saksalainen ja istui Saksassa. Tehtaalla oli perinteinen talousosastomalli, jossa toimi controlling, finance sekä näihin liittyvät positiot. Tehtaalla oli muun muassa ulkoisen laskennan päällikkö, controllingin johtaja, talousjohtaja, talouspäällikkö, reskontrahoitajat sekä henkilöitä matkalaskujen käsittelyssä. Ostoreskontra ja kirjanpito olivat tehtaalla. Laskut otettiin vastaan sähköisesti.

Raportoinnissa oli lähtökohtana suomalainen kirjanpito ja seuranta. Raportointi muutettiin US GAAP -standardien mukaiseksi. US GAAP:n mukaiset adjustoinnit tehtiin tytäryhtiötasolla. Tämä tarkoitti laskentaurakkaa suomalaisen raportoinnin päälle. Laskenta ja raportointi tehtiin kuukausittain. Kuukausittainen raportointi oli tarkempaa, mitä suomalaisen omistajan aikana. Tuloslaskelma ja tase raportoitiin yksityiskohtaisella tasolla. Raaka-aine- sekä energiankulutusta seurattiin päivätasolla.

Käytössä olleen suomalaisen omistajan aikaisessa SAP-sovellutuksessa tehtiin suomalainen tilinpäätös. Yhdysvalloissa raportoinnin konsolidointi tehtiin Hyperion järjestelmällä, jonne tiedot siirrettiin yksityiskohtaisella tasolla. Tätä varten oli rakennettu iso Excel-taulukko, joka ladattiin kuukausittain amerikkalaisten järjestelmään. Tämä oli vaativa operaatio tiukkoine aikatauluineen. Yhteydet käytetystä SAP-sovellutuksesta ladattuun Excel-taulukkoon oli dokumentoitava tarkasti. Tilintarkastaja tarkisti dokumentoidut linkitykset tarkasti noin kolmen kuukauden välein. Seuranta Yhdysvaltojen päästä oli muutenkin tiukkaa. Kuukausittain Satakunnassa toimineelle tehtaalle tuli tarkentavia

kysymyksiä, jossa pyydettiin esimerkiksi kertomaan tarkemmin, mistä jokin tase-erä koostuu.

Joint venture -yhteisyrityksen aikaan ei tehtaalle asti ulottunutta pidemmän aikavälin suunnittelua tehty. Kuukausitasolla ennustettiin kuluva vuotta. Joskus lukuja tarkennettiin muutaman kerran kuukaudessa. Budjetti tehtiin syksyllä. Ennen budjetointiprosessia ei laskentamielessä mietitty seuraavaa vuotta.

SOX-kontrollit olivat taloushallinnon vastuulla. Kun kontrollit oli aiemmin taloushallinnon toimesta rakennettu, vei niihin liittyvä raportointi, mikä tehtiin näihin liittyviin omiin mappeihin, yhdeltä ihmiseltä 1–2 viikon työn. Kasvanut tilintarkastuksen määrä sekä SOX-kontrollien tarkastukset toivat paljon töitä taloushallinnon vastuulle.

Muun muassa SOX-kontrollien tuomat vaatimukset olivat tuoneet mukanaan tarkat rajoitteet kunkin työntekijän järjestelmän käyttöoikeuksiin, ja siihen mitä kussakin roolissa toimiva henkilö sai järjestelmässä tehdä. 2011 oli perusteellisten selvitysten jälkeen otettu käyttöön Saksan tehtaalla käytössä ollut SAP-järjestelmä. Tässä vaiheessa käyttöoikeuskontrollit tulivat hyvin tarkoiksi. Järjestelmästä oli haettu vaarallisia työyhdistelmiä, ja kooditason listaus käyttöoikeuksista, ja tämän jälkeen oikeuksia oli karsittu pois rajoitteiden vaatimalla tavalla.

4.6.2 Muutoksen jälkeen

Omistajanvaihdoksen jälkeen organisaatio muuttui paljon ja tehtaan toiminnanohjausjärjestelmä muutettiin. Samassa yhteydessä käytiin isot YT-neuvottelut, joiden lopputuloksena tehtaalta vähennettiin paljon työntekijöitä. Tehtaalle kaikille tuli emoyhtiöstä määritelty positio. Työntekijöitä siirtyi eri tittleille, ja työnkuvaukset tehtiin uudestaan. Muutos läpäisi koko organisaation.

Kokonaiskustannukset ovat pienentyneet tehtaalla, kun hallinto on siirtynyt emoyhtiön globaaleihin organisaatioihin. Prosessien harmonisoinnin yhteydessä otettiin käyttöön uusi, kehittyneempi versio SAP-toiminnanohjausjärjestelmästä. Järjestelmän käyttöönotto myöhästyi kuukauden. Uusi SAP on koettu epäsovivaksi tehtaan monisyisille prosesseille.

Muutoksen myötä perinteinen talousorganisaatio ei ole enää tehtaalla. Tämä on ollut iso muutos ja murros, joka jatkuu edelleen. Taloushallinnon työt ovat jakautuneet tehtaalta useisiin eri maihin. Asiakaspalvelu on siirtynyt keskitettyyn palvelukeskukseen pääkonttorin vastuulle. Pienessä mittakaavassa vastuun jakautuminen tehtaalla ei ole

paljoo muuttunut. Toisaalta monessa asiassa vastuu on siirtynyt pääkonttorille ja seuraavalle tasolle. Toimitusjohtaja kuvaili muutosta täydelliseksi kontrollin menetykseksi.

Pääkonttorilla hoidetaan kaikki paitsi tuotanto ja kunnossapito. Toiminnanohjausjärjestelmän vaihto toiseen on kallista, ja ainakin aluksi se myös lisäsi tehtaalle kustannuksia, koska joitain irtisanottuja työntekijöitä jouduttiin palkkaamaan takaisin paikkaamaan järjestelmän vaihdosta aiheutuneita ongelmia. Toiminnanohjausjärjestelmän muutoksen myötä joitain laskuja jäi maksamatta ajallaan, ja tästä syntyi huomattavia myöhästymiskuluja. Omistajanvaihdoksen ensimmäisinä kuukausina tehtaalle on lisäkulujen lisäksi syntynyt varjo-organisaatio ostolaskujen käsittelyyn laskusuman purkamiseen. Tehtaan toimitusjohtaja pohti, että syntykö muutoksessa säästöjä? SAP-integraation yhteydessä kustannuspaikat muuttuivat ja niitä tuli paljon lisää.

Tehtaalla on johtoryhmä, joka käytännössä jalkauttaa ja toteuttaa muualla päätettyjä asioita. Tehtaalla toimivalla johtoryhmällä on oikeastaan operatiivinen rooli, ja päätöksentekovalta on vain nimellinen. Nykyisen omistajan tämän liiketoiminta-alueen divisi-ionassa, jokaisella tehtaalla on organisoiduttu samalla tavalla ja niissä toimitaan samoilla toimintaperiaatteilla. Omistajayritys on hyvin keskitetysti johdettu.

Tehtaalla controlling-toiminnoista vastaa site controller. Hänellä on alaisenaan assistant controller. He hoitavat tehtaalla kaiken laskentatoimeen liittyvät vastuut, jotka on kohdistettu tehtaalle. Kaikki uuden omistajan tuotannolliset tehtaat ovat organisoituneet laskentatoimen osalta samanlaisesti.

Kaikki muu talous on siirretty globaaleihin palvelukeskuksiin. Emoyhtiön kaikki tuotantolaitokset ovat talousfunktion suhteen globaalissa mallissa, jossa on tarkasti määriteltä, mitä tehdään ja miten. Site controller kertoi haastattelussaan, että prosessien standardointi on viety äärimilleen. Hänellä on aikaisempaa kokemusta myös muista kansainvälisistä yrityksistä, ja perusti vertauksensa siihen kokemukseen.

Muutoksen jälkeen ostoreskontran prosessi menee niin, että laskut skannataan Slovakiassa, ja kirjataan Intiassa. Ostoreskontra on siirtynyt palvelukeskuksen hoitoon. Kirjanpidon kokonaisuus on siirtynyt Englantiin. Kaikki myyntiin liittyvät kirjaukset ovat siirtyneet myös Englantiin, koska myynti ei ole tehtaan vastuulla. Konserni on palkannut sinne Suomen pääkirjanpitäjän ja hänelle assistant accountantin alaiseksi. Satakunnassa sijaitseva tehdas ei ole ollut rekrytointiprosessissa millään lailla mukana. Eri maiden kirjanpitäjät ovat Englannissa ja tekevät työtä tietyllä muotilla. He vastaavat myös siitä, että tehdään kunkin maan lakien ja määräysten mukainen tilinpäätös.

Tehtaalle jäi controlling, costing ja johdon laskentatoimi. Controllingissa raportoidaan tulosta ja pääkustannustekijät. Varaston täsmäytys on tehtaan hoidettavana. Kustannuspaikat määriteltiin uudelleen muutoksen myötä. Ennen kustannuspaikkoja oli noin 30, nyt noin 120. Järjestelmä on hienojakoinen, eivätkä kaikki kustannuspaikat ole aktiivisesti käytössä. Hyvin perinteisestä talousosastomallista siirryttiin toisenlaiseen malliin hyvin nopeasti. Sähköisestä laskujen vastaanotosta on luovuttu, ja toimittajien pitää tästä syystä lähettää paperinen lasku.

Muutos on luonut väliaikaisen varjo-organisaation Satakunnassa sijaitsevalle tehtaalle laskujen käsittelyyn. Yksi henkilö työskentelee määräaikaisella työsuhteella laskujen käsittelyssä, koska laskuprosessin muutos on tuonut laskuihin suman, ja sitä kautta ongelmia ja lisäkustannuksia. Tehtaalla henkilöt, jotka eivät ole varsinaisesti talousosastolla, ovat muutoksen vaikutuksesta joutuneet tekemään enemmän töitä.

Muutoksen jälkeen toimintatavat on harmonisoitu emoyhtiön toimintatapoja vastaaviksi niin toiminnanohjausjärjestelmän, talousfunktion positioiden ja organisoitumisen kuin muidenkin toimintatapojen suhteen. Prosessit toimivat taloushallinnossa suurimmilta osin globaalien palvelukeskusten kautta, ja jokainen samassa divisioonassa toimiva tuotantolaitos toimii taloushallinnon prosessien suhteen samalla tavalla. Palvelukeskusten kustannuksia kohdistetaan takaisin tehtaalle, mutta prosessi on vielä epäselvä esimerkiksi siltä osin, kuinka paljon kohdistetaan takaisin. Tehtaalla ei budjetoida tai kontrolloida näitä kustannuksia, joten ne eivät ole tehtaan kontrollissa.

Raportit tehdään emoyrityksen standardiraporteilla, joten ne palvelevat pääosin globaalia organisaatiota ja pääkonttoria. Paikallista tehdasta erityisesti palvelevia raportteja ei ole ainakaan vielä ollut tehtaan talousosastolla aikaa tehdä. Kuukauden vaihteen tilinpäätöksen closing-prosessi luotiin uudestaan. Mallia otettiin muilta tehtailta, jotka toimivat prosessien mukaan. Tehtaalle on annettu lista, että mitä kuun vaihteessa pitää tehdä. Closing-prosessi tehdään omistajayrityksen SAP:ssa ja heidän closing-listalla. Muutoksen yhteydessä myös tulosraportit tehtiin uudelleen, mikä on ollut kova työ. Kaikki emoyhtiön tuotantolaitokset tekevät raportoinnin saman aikataulun mukaisesti samoina päivinä.

Tehtaalla ylläpidetään nykymallissa yhtä isoa tiedostoa, johon on kirjattu kaikki kiinteät ja epäsuorat kustannukset. Tehtaan kustannuspaikkavastaavat voivat tarkistaa sieltä omat lukunsa ja verrata niitä budjettiin. Kustannuspaikkavastaavat raportoivat controlleille, jos haluavat tehdä korjauksia tai jotain pitää selvittää lisää. Tehtaalla tehdään ennusteet kvartaaleittain. Budjetointiprosessi on syksyllä. Kustannusvastaavilta tarvitaan

esimerkiksi tietoa, jos ennuste poikkeaa paljon budjetista. Kvartaalin lopussa tehty ennuste käydään tehtaan johtoryhmässä läpi.

Tehtaan tuottama päätuote ja tämän sivuvirtana syntyvä sivutuote ovat nyt laskenta-toimen näkökulmasta enemmän eriytetty kuin ennen. Ennen sivutuotteiden kiinteät kustannukset vyörytettiin päätuotteen päälle, nyt ne ovat erillään. Kiinteiden kulujen allokatio on muuttunut, ja sen myötä varastoarvot muuttuivat, ja samalla niihin tehtiin alaskirjaus. Nyt on mahdollista helpommin tarkastella sivutuotetta kokonaisuutena, koska sillä on nyt myös eri myyntitiimi. Sivutuotteen kustannukset ovat nyt myös näkyvissä. Osa sivutuotteesta pystytään myymään ja osaa ei. Päätuotteella on vähemmän kiinteitä kustannuksia.

Toiminnanohjausjärjestelmän muuttaminen ja järjestelmien harmonisointi on uuden omistajan intressi. Käytössä oleva SAP palvelee enemmän pääkonttoria, koska kaikki tuotantolaitokset toimivat samassa järjestelmässä, ja tämä tuo paremman näkyvyyden pääkonttorille tuotantolaitosten toiminnasta. Satakuntalaisella tehtaalla on koettu, että käytössä oleva SAP ei ole optimaalinen tällä hetkellä heidän prosesseilleen.

Pääkonttorille on palkattu financial controlling-toimintoon kaksi suomalaista, jotka ovat vastuussa Suomen tehtaasta. Heidät on palkattu suoraan pääkonttorille, ja vastuu on siirtynyt sinne. Tehtaalla on muutoksen jälkeen paljon muitakin asioita, jotka eivät ole tehtaan vastuulla eikä kontrollissa. Kirjauksia tehdään Englannissa, Malesiassa ja Intiassa. Vastuiden jakautuminen tehtaan ja pääkonttorin välillä on ollut epäselvää, mutta vastuiden jakautuminen on selkiytynyt koko ajan. Hinnoittelu ja myynti on siirretty pois tehtaalta. Yksityiskohtaisia tietoja myynnistä ei anneta tehtaalle. Tehdas saa tuotanto-suunnitelman, joka todennäköisesti tulee myynnistä. Tehtaan vastuulla ovat muuttuvat kustannukset sekä määritellyt kiinteät kustannukset.

Jossain vaiheessa muutosta Suomen ja Saksan tehtaista muodostettiin oma liiketoimintayksikkö. Satakuntalaiselta tehtaalta on yksi henkilö tässä uuden liiketoimintayksikön organisaatiossa. Tämän on koettu edistävän tehtaan asemaa, koska monet emoyhtiön tuotantolaitoksista toimivat yksinkertaisemmin kuin Suomen ja Saksan tehtaan, jotka eriytettiin omaksi liiketoimintayksikökseen.

4.6.3 Haasteet muutoksessa

Haastatteluista nousi esiin useita haasteita, joita omistajanvaihdoksen aiheuttamasta muutoksesta on seurannut laskentatoimen näkökulmasta. Omistajanvaihdoksen yhteydessä tehtaalla siirryttiin käyttämään emoyhtiön toiminnanohjausjärjestelmää. Siirtyminen

käyttämään uuden emoyhtiön toiminnanohjausjärjestelmään toi tehtaalle suuria haasteita erityisesti laskutukseen. Haasteet laskutuksessa heijastuivat eri toimintoihin tehtaalla. Haastattelujen perusteella joidenkin työstä on tullut selviytymistä, ja työntekijöiden päivät ovat venyneet normaalia pidemmiksi. Lisäksi nousi esille, että työstä oli muutoksen jälkeen tullut tulipalojen sammuttamista, eikä aikaa tulevan ajattelemiselle tai kehittämislle ollut jäänyt. Haasteiksi muutoksessa nousi seuraavia toistuvia asioita: *ongelmat laskutuksessa, toiminnanohjausjärjestelmä, muutosjohtaminen, muutosviestistä, vastuiden epäselvyys, riittämätön koulutus, kansalliset erityispiirteet sekä asiakastilausten menetykset.*

Ongelmat laskutuksessa vaikuttivat epäsuotuisasti työntekoon ja työntekijöiden oman työnkuvan mukaiseen työhön keskittymiseen tehtaalla, koska laskutusprosessin ongelmien selvittäminen ja ratkaisujen kehittäminen tehtiin omien työtehtävien lisäksi. Laskutusprosessin ongelmat nousivat selvästi haastattelukertomuksissa. Laskutusprosessin ongelmista syntyi haittaa haastateltavien työntekoon ja laajemminkin tehtaan toimintaan. Ongelmat laskutuksessa ovat aiheuttaneet maksuviivästyksiä sekä ainakin väliaikaisia vaikutuksia asiakassuhteisiin.

Ongelmat laskutukseen syntyivät laskuprosessin muutoksen yhteydessä samaan aikaan, kun tehtaalla otettiin käyttöön uuden emoyhtiön toiminnanohjausjärjestelmä. Controller toi esille, että ostolaskuprosessi, johon siirryttiin, ei soveltunut niin suurelle määrälle ostolaskuja, mitä tehtaalla muodostui. Hän myös toi esille, että aiemmin sähköisesti toiminut ostolaskuprosessi poistui käytöstä, mikä tuntui askeleen ottamisessa taaksepäin kehityksessä.

Tehtaalla otettiin käyttöön emoyhtiön *toiminnanohjausjärjestelmä* osana toimintojen harmonisointia omistajanvaihdoksen jälkeen. Emoyhtiön kaikki viisi divisioonaa toimivat saman toiminnanohjausjärjestelmän piirissä. Toiminnanohjausjärjestelmän valmistaminen toimintavalmiuteen vaati paljon työtä. Käyttöönoton jälkeen tehtaalla tehtiin paljon töitä, että järjestelmän kanssa pärjättiin.

Tehtaalla on herättänyt ihmetystä, kun toimiva järjestelmä, jota ihmiset osasivat käyttää, muutetaan täysin. Haastatteluista nousi esille, että tehtaalla koettiin, että tehdas ajettiin väkisin järjestelmään, joka on tarkoitettu sellaisten tuotantolaitosten tarpeisiin, joiden prosessit ovat yksinkertaisempia:

”Meidät pakotettiin järjestelmään, joka on suunniteltu tehtaalle, joka tekee huomattavasti vähemmän tuotteita, huomattavasti pienempiä määriä ja huomattavasti vähemmän pakkaustyyppisiä. Meidät ajettiin järjestelmään, joka ei oo

suunniteltu meidän tehtaalle, mikä on tietysti kipuillut sit hyvin paljonkin. Ja ei pelkästään järjestelmä, meidät ajettiin toimintamalleihin mitkä on suunniteltu aivan eri tasoiselle tehtaalle” (toimitusketjun suunnittelupäällikkö).

Toiminnanohjausjärjestelmän koetaan hyödyttävän enemmän pääkonttoria ja emoyhtiön organisaation ylempiä tasoja. Käyttöön otettu emoyhtiön järjestelmä on tuonut tehtaan toimintaan hankaluuksia ja kuormittanut tehtaalla erityisesti toimitusketjua.

Uuden toiminnanohjausjärjestelmän käyttöönoton ja toimivuuden vaikeuksien takia tehtaalla on pyöritetty Excelissä, virallisen järjestelmän ulkopuolella asioita, josta on aiheutunut tuplatyötä, ylimääräistä kuormitusta sekä töitä, jotka eivät näy tarkasti määriteltyissä tehtäväkuvauksissa. Toimitusketjun suunnittelupäällikkö toi esille, että toiminnanohjausjärjestelmää tulisi kehittää koko ajan, mutta vaikuttaa siltä, että järjestelmiin on vaikea saada muutoksia. Hän nosti esille kriittisen näkökulman, onko käytetty toiminnanohjausjärjestelmä sellainen, mikä olisi tulevaisuuden kannalta järkevä vaihtoehto, koska sen muokkaaminen tehtaan toimintaan paremmin sopivaksi on koettu vaikeaksi. Toimitusjohtaja toi esille toisessa haastattelussa, että prosessit ovat osittain kuitenkin nopeutuneet, kun toiminnanohjausjärjestelmää on opittu käyttämään.

Kaikkien haastateltavien kertomuksessa nousi esille ongelmat *muutosjohtamisessa*. Toimitusjohtaja kertoi, että asiat eivät tunnut olevan kontrollissa. Hän toi myös esille ajatuksen, että muutos on tehty konsulttien ehdoilla, ja päätöksenteko on tapahtunut ylhäällä, missä käytännön tietämys on vähäistä. Haastatteluista nousi esille ajatuksia siitä, että olisi ollut hyvä kuunnella mielipiteitä tehtaalta ja näin tuoda esille tehtaalla olevan osaamisen arvostusta muutosta suunniteltaessa. Tämä olisi edesauttanut tehtaan erityispiirteiden huomioinnissa muutosprosessia ajatellen:

”Tässä projektissa ja prosessien muutoksessa olisi pitänyt ehkä vähän enemmän kuunnella täältä tehtaalta mielipiteitä ja ottaa ne kaikki erityispiirteet huomioon. Sitten varmaan voisi toimia, jos ne erityis- ja poikkeustapaukset ois kaikki testattu. Ehkä tässä oli enemmän se, että testaus ja projektinjohto ei ollut niin hyvä” (controller).

Haastatteluista kävi ilmi, että muutoksesta aiheutuneen haasteet ja sitä myöten muutoksesta todennäköisesti koettu kuormitus jakautui epätasaisesti eri toimintojen välillä. Toimitusketju koki suuria haasteista haastattelujen aikaan muutosprosessissa. Mielenkiintoinen näkemys oli, että toimitusketjun suunnittelupäällikkö asettui emoyhtiön näkökulmaan ja piti muutoksen voimakasta eteenpäin viemistä kuitenkin tarpeellisena. Hän toi

haastattelussa paljon esille muutoksen aiheuttamia haasteita, sillä muutokset olivat vaikutteet erityisesti toimitusketjuun.

Erityisesti controllerin haastatteluissa nousi esiin puutteet projekti- ja testausjohdossa sekä prosessien kuvauksissa. Toimitusjohtajan ja toimitusketjun suunnittelupäällikön kertomuksissa painottui huoli minimiin karsitusta investointibudjetista, joka aiheuttaa korjausvelkaa ja uhan laitteiden rikkoutumiselle. Tehtaalla on tieto esimerkiksi laitteita, jotka pitää uusia tiettyjen käyttövuosien jälkeen. Resurssien ajaminen minimiin toi mukanaan myös sen, että ihmiset ylikuormittuvat, joitain irtisanottuja palkattiin tehtaalle takaisin, kun muutoksen tuomista haasteista ei selvitty yt-neuvottelujen jälkeen organisaatioissa työskennelleiden työpanoksella. Toimitusketjun suunnittelupäällikön kertomuksesta tuli esille, että asioita tai muutoksia, jotka poikkeavat emoyhtiön standardista, on vaikea saada läpi.

Haastatteluista tuli ilmi, että palkanlaskenta, joka on nyt ulkoistettu suomalaiselle yritykselle, on suunnitteilla ulkoistaa ulkomaille. Toimitusjohtaja ei uskonut, että palkanlaskentaa olisi kannattavaa ulkoistaa ulkomaille. Tähän vaikuttaa mahdollisesti huono kokemus laskutuksen ulkoistamisesta tehtaalta globaaliin emoyhtiön organisaatioon.

Muutosviestintä koettiin tehtaalla puutteelliseksi. Toimitusjohtajan ensimmäisestä haastattelusta nousi esille, että hän koki muutoksien olevan huonoja erityisesti laskenta-toimen kannalta. Toisessa haastattelussa hän toi esille sen, ettei muutosten tarpeellisuutta kommunikoitu tehtaalle, minkä vuoksi ymmärrys muutoksen järkevyydestä tehtaalla puuttui. Sekä toimitusjohtajan että controllerin haastatteluista nousi esiin puutteellinen muutosviestintä, mikä oli johtanut sekaannuksiin ja kokemukseen siitä, etteivät asiat muutoskassa etene. Myöskään keskittämisestä mahdollisesti syntyneitä kustannussäästöjä ei kommunikoitu tehtaalle. Tehtaalla herätti ihmetystä, miksi jotain työtä tehtaalla vuosikausia tehnyt ammattilainen korvataan rekrytoimalla uusi henkilö tehtävään globaaliin organisaatioon.

Kaikkien muutoksessa mukana olleiden haastattelukertomuksissa nousi esille *vastuiden epäselvyys*. Varsinkin muutoksen ensimmäisinä kuukausina epäselvien vastuiden takia ihmisen eivät tienneet, mitä heiltä odotetaan:

”Näkisin, että ehkä siinä on ollut puutteellinen koulutus ja ohjeistus ja kaikki muuttui yhtäkkiä. Ensimmäiset kaksi kuukautta ihmiset ei tiennyt mitä heiltä odotetaan täällä tehtaalla” (controller).

Tästä nousi esiin myös huoli siitä, että asioita voi jäädä hoitamatta epähuomiossa, kun ei tiedetä, kenen vastuulle asia kuuluu. Toimitusketjun suunnittelupäällikkö nosti esille

myös vastuuden epäselvyyden synnyttämistä ristiriitaisista tuntemuksista, jotka syntyvät, kun tahtotila tehdään työntekijöillä on saada asiat hoidettua. Hän nosti esiin sen, että tämä johtaa siihen, että kannetaan mahdollisesti enemmän vastuuta mitä pitäisi. Hän myös esitti kriittisen näkökulman siihen, kun tehdään kirjanpidosta vastuussa olevat suomalaiset henkilöt ovat fyysisesti Englannissa eikä lähellä todellisuutta tehtaalla.

Sekä toimitusjohtaja että controller toivat haastatteluissa esiin, että *riittämätön koulutus* isoon ja nopeaan muutokseen aiheutti haasteita tehtaalle muutoksen alkukuukausina. Ihmiset olisi tullut kouluttaa toiminnanohjausjärjestelmän muutokseen sekä muiden prosessien muutokseen etukäteen ja huolellisemmin. Puutteellinen koulutus prosesseihin ja järjestelmän käyttöön, johtaa siihen, etteivät ihmiset osaa käyttää järjestelmää, mikä voi mahdollisesti nostattaa muutosvastarintaa. Controller nosti esille, että lähtökohtaisen vastustuksen sijaan tehtaalla kuitenkin tulee opetella emoyhtiön prosessi.

Toimitusjohtaja ja toimitusketjun suunnittelupäällikkö nostivat esille *kansalliset erityispiirteet* yhtenä haasteena. Myös suomen kielen osaamattomuus nousi esille. Suomessa, Saksassa ja Yhdysvalloissa yrityskulttuurit eroavat toisistaan. Toimitusjohtaja koki toimimattomaksi sen, että talousfunktio on fyysisesti kaukana tehtaalta, eikä tarvittavaa ymmärrystä Suomen raportoinnista, lainsäädännöstä ja verotuksesta ole:

”Muutos on ollut äärimmäisen huono. Se ei toimi ja se ei tuu toimimaan. Se on liian kaukana ja asiat on täällä. Ihmiset on täällä ja ihmiset on siellä. Ymmärrys Suomen lainsäädännöstä, kaikki veroasiat, kaikki raportointiasiat ja tällaiset – ne ei vaan osaa ja ymmärrä niitä siellä. Meillä on äärimmäisen suuria hankaluuksia” (toimitusjohtaja).

Erityisesti toimitusketjun suunnittelupäällikön haastattelusta nousi esille *menetetty asiakastilaukset* yhtenä muuttuneiden prosessien vaikutuksena. Toiminnanohjausjärjestelmän muutos vaikutti osaltaan negatiivisesti asiakassuhteisiin ainakin väliaikaisesti, kun tilausprosessi asiakkaille päin muuttui muutoksen yhteydessä. Asiakaspalveluorganisaatio ei pystynyt palvelemaan asiakkaita, mikä vaikutti asiakastoimituksiin, ja tuotteen myyntitonnien menetyksiin.

4.6.4 Ongelmien ratkaisu muutoksessa

Haastatteluista nousi esille erilaisia ratkaisuja, joihin tehtaalla tartuttiin omistajanvaihdoksen tuomien muutosten seurauksena. Omistajarakenteen muutoksen yhteydessä tehtyjen toimintojen harmonisoinnin yhteydessä seuranneita haasteita ratkaistiin tehtaalla erilisin keinoin, joista haastatteluista nousi esille: *varjo-organisaatio, oikeiden*

yhteyshenkilöiden löytyminen, yhteistyö emoyhtiön organisaation ja muiden yksiköiden kanssa, tiedon jakaminen sekä organisaatiomuutos.

Onnistumisen tunteita muutoksessa on tullut, kun järjestelmää on opittu käyttämään ja prosessit ja vastuut ovat selkiytyneet. Yhteistyön merkitys sekä paikallisesti että emoyhtiön organisaation kanssa ja oikeiden yhteyshenkilöiden löytymien toi helpotusta muutoksen mukana tuomiin haasteisiin. Seuraavaksi käsitellään tarkemmin yksittäisiä ratkaisutapoja muutoksen synnyttämiin haasteisiin, joita haastattelukertomusten perusteella tehtaalla käytettiin, jotta emoyhtiön prosesseilla opittaisiin toimimaan.

Prosessien muutoksen yhteydessä tehtaan laskuprosessiin tuli suma, jota selvittämää tehtaalle muodostui epävirallinen *varjo-organisaatio*. Laskusumaa purkamaan palkattiin työntekijä määräaikaisella työsuhteella, ja jotkin työntekijät auttoivat suman purkamisessa omien töidensä ohessa:

”Palkattiin tänne financial-puolelta yks henkilö takaisin, et selvitään tästä hässäkästä eikä se edes riitä. Meillä on täällä semmoinen 12 hengen varjotiimi, mikä oman työn ohella selvittelee näitä laskuja ja pistää niitä kuntoon” (toimitusjohtaja).

Ongelmia laskujen käsittelyssä on muutoksen edetessä saatu ratkottua, mutta varjo-organisaatiota oli olemassa laskujen käsittelyssä vielä haastattelujen tekohetkellä. Integraation yhteydessä käyttöön otettu toiminnanohjausjärjestelmä ei tuntunut sopivan tehtaan monisyisiin prosesseihin ja emoyhtiön prosessit eivät tuntuneet toimivan. Tästä syystä tehtaalle syntyi virallisen organisaatiokaavion ulkopuolisia toimintoja varjo-organisaation muodossa, ja toimimattomaksi koettua toiminnanohjausjärjestelmää täydennettiin järjestelmän ulkopuolella käsittelemällä tietoa manuaalisesti Excelissä.

Kommunikointi emoyhtiön kanssa ja tuen saaminen kollegoilta helpottui *oikeiden yhteyshenkilöiden löytyttyä* emoyhtiöstä. Sekä controllerin että toimitusjohtajan kertomuksesta nousi esiin, että muutoksen mennessä eteenpäin uudesta organisaatiosta on löytynyt tarvittavat kollegat asioiden hoitamiseksi ja selvittämiseksi. Controllerin haastattelusta ilmeni, että tehtaalla on oltava aktiivinen asioiden selvittämisessä ja ratkaisemisessa, että minne mikäkin asia kuuluu. Toimintojen harmonisoinnissa suurimman haasteen ja harmin tehtaalla tuonut toiminnanohjausjärjestelmän integraatio, ja siitä alkunsa saanut pullonkaula laskujen käsittelyssä on helpottunut ajan kuluessa. Asiat ovat menneet ajan kanssa eteenpäin ja ongelmia on saatu ratkottua.

Yhteistyö emoyhtiön organisaation kanssa oli yksi toistuva teema, kun haastattelukertomuksista nousi esille ratkaisuja muutosten mukanaan tuomien ongelmien

ratkaisemiseen. Jotta muutoksessa päästiin eteenpäin, ja vauhtiin emoyhtiön prosesseissa, otettiin tehtaalla mallia emoyhtiön muilta tehtailta. Koska laskutusprosessi oli muutosprosessien yhteydessä muuttunut hankalaksi ja sen tuomat ongelmat tuoneet hankaluuksia eri puolille organisaatiota, lähdettiin asiaa selvittämään emoyhtiön organisaation kanssa. Intiasta, jossa laskut kirjataan, oli tullut kolme ihmistä katsomaan laskutusprosessia. Yhteistyön tarkoituksena oli puolin ja toisin oppia prosessista. Myös emoyhtiöstä kokenut laskujenkäsittelijä tuli Suomeen tarkoituksena molemminpuolinen oppiminen.

Controller korosti yhteistyön merkitystä emoyhtiön organisaation kanssa siinä, että asiat on saatu pyörimään toivotulla tavalla, ja tehdas on päässyt mukaan emoyhtiön prosessiin. Päivittäinen yhteistyö emoyhtiön talousfunktion kanssa nousi esille, sekä parantunut kommunikaatio esimiesten kanssa. Controllerin toisessa haastattelukertomuksessa näkymä tulevaisuuteen oli kirkastunut parantuneen yhteistyön ja selkeytyneiden vastuiden myötä. Toisaalta pääkonttorissa oli tehty arvio, ettei muutosprojekti ollut kaikilta osin onnistunut, ja tehtaalle päin oli tehty myönnytyksiä.

Erityisesti controllerin kertomuksesta nousi esiin myös *tiedon jakaminen*, kun asioita hoidetaan ja prosesseja ja yhteistyötä kehitetään. Tiedon jakaminen eteenpäin niin paikallisesti tehtaalla kuin globaalien tiimien kanssa nousi esille, kun asioita viedään eteenpäin ja ratkaistaan. Yllättävien asioiden sattuesssa kohdalle, ratkaisua etsitään ensin paikallista tietoa käyttäen. Haastatteluista tulee vaikutelma, että controller on sisäistänyt globaalin toimintatavan. Tähän saattaa vaikuttaa hänen aikaisempi työkokemuksensa kansainvälisestä yrityksestä controlling-tehtävistä. Controller toi esille, että malli, jossa tehdas toimii, on viety äärimmilleen globaaliksi ja päätösvaltaa on siirretty tehtaalta emoyhtiöön.

Myös pääkonttorilla oli tultu johtopäätökseen, että muutosprosessissa oli osittain epäonnistuttu, ja Suomen ja Saksan tehtailla koettiin *organisaatiomuutos*, kun nämä eriytettiin omaksi liiketoimintayksiköksi. Muutosprosessin ongelmat olivat johtaneet joissain tapauksissa myös asiakastilausten menetykseen. Haastattelukertomuksista kävi ilmi, että tämä organisaatiomuutos ja uusi liiketoimintoyksikkö toi tehtaan näkökulmasta helpotuksia jokapäiväiseen toimintaan, kun muutoksen yhteydessä vastuuta oli jossain asioissa siirretty takaisin tehtaalle.

4.6.5 Tulevaisuudennäkymät

Haastateltujen välillä selvästi eniten erilaisia näkemyksiä oli siinä, miten he näkevät las-kentatoimen tulevaisuuden tehtaalla. Vaikuttavia tekijöitä näkemuseroihin voi

mahdollisesti olla erilaiset työtehtävä, joiden myötä tulevat erilaiset näkökulmat nähdä asioita, erilaiset koulutus- ja työkokemustaustat sekä yksilölle ominainen suhtautuminen uusiin toimintatapoihin. Omistajanvaihdoksen yhteydessä tapahtuneet muutokset ovat olleet tehtaan näkökulmasta valtavia. Omistajarakenteen muutoksen yhteydessä toimeenpantujen toimintojen harmonisoinnin yhteydessä, keskellä muutosprosessia, nousi haastatteluista tehtaalta esille erilaisia ajatuksia tehtaan laskentatoimen tulevaisuudennäkymistä. Tulevaisuudennäkymistä haastatteluista esille nousseita teemoja olivat: *erilaiset näkemyksen vastuun jakautumisessa, erikoisliiketoimintayksikön merkitys, ajan vaikutus, suunnitelmallisuuden puute, osaoptimoinnin riski sekä kysymykset kustannussäästöistä.*

Epäonnistumiset muutosprojektin johtamisessa, puutteelliset testaukset sekä puutteet prosessien kuvauksissa vaikeuttivat muutoksen alkuvaiheessa tehdasta pääsemästä täysillä mukaan emoyhtiön prosesseihin. Yksi haastattelusta toi esille, että vaikka muutos on tuonut tehtaan näkökulmasta lyhyellä aikavälillä paljon negatiivisia vaikutuksia, on kehityksessä myös hyviä puolia esimerkiksi lisääntynyt tehokkuus raaka-aineiden ostossa, kun emoyhtiön organisaatio ostaa raaka-ainetta kymmenelle tehtaalle. Controllerin haastatteluista nousi esille, että muutoksessa on koko ajan menty eteenpäin, vaikka haittoja koetaan edelleen silta osin, kun prosessit eivät vielä toimi. Controller piti mahdollisena, että muuttuneet prosessit voisivat toimia tulevaisuudessa. Hän nosti myös esille ajatuksen, että osa muutoksessa koetuista haasteista on muutosvastarintaa ja poisoppimista vanhoista toimintatavoista. Osa koetuista haasteista johtuivat konkreettisista ongelmista.

Kaikilla haastateltavilla oli omat näkemyksensä sen suhteen, miten tulevaisuus nyt keskitettyjen palvelujen suhteen mahdollisesti kehittyy, ja *erilaiset näkemykset vastuun jakautumisessa* korostuivat. Toimitusjohtaja ajatteli, että palattaisiin tulevaisuudessa taaksepäin keskitetystä mallista. Toimintoja palautettaisiin jonkun verran jollain aikavälillä, kun se nähtäisiin järkevimmäksi. Controller ajatteli, että voi olla mahdollista saada yksittäisiä ihmisiä tehtaalle, muttei uskonut emoyhtiön palauttavan talousfunktiota takaisin tehtaalle. Toimitusketjun suunnittelupäällikkö kaipasi päätöksentekovaltaa takaisin tehtaalle, jolloin se joustavoittaisi toimintaa, ja tehtäisiin tehtaan kanalta hyviä päätöksiä.

Controllerin haastatteluista kävi ilmi, että vastuiden selkiytyminen kesti monta kuukautta. Rajojen selvittämiseen siitä, mikä on tehtaan vastuulla ja mitkä ovat financeren vastuulla pääkonttorilla, meni aikaa. Controller kertoi, että hänellä on melko selkeä kuva siitä, mitkä vastuualueet ovat, ja lisätietoa vastuualueista on saatu koko ajan. Ostolaskuprosessissa epäselvyydet jatkuivat muutosprosessin edetessä. Omistajanvaihdoksen jälkeen käydyissä yt-neuvotteluissa, laskujen käsittelyyn liittyvät positiot lakkautettiin

tehtaalta, mutta tehtaalla oli haastattelujen hetkellä kuitenkin ostolaskujen käsittelyyn tiimi, jossa ihmiset pääosin oman työnkuvan ohella hoitivat näihin liittyviä tehtäviä.

Haastatteluissa toistui, että tehdas on emoyhtiön näkökulmasta yhden divisioonan yksi tuotantolaitos, jolla ei ole paljoa päätösvaltaa. Tehtaalla on tästä syystä vähän hallinto- ja tukitoimintoja. Tehtaan kustannusrakenteessa ei ole hallinnon kustannuksia, vaan ne ovat globaaleissa budjeteissa. Tehtaan talousfunktio toimii äärimmilleen globaaliksi viedyssä mallissa, jossa tytäryhtiössä ei ole enää paljoa itsenäistä toimintaa. Tehtaan johtoryhmä voi yrittää vaikuttaa siihen, että toteutettavat muutokset olisivat tehtaan kannalta suotuisia. Malli missä tehdas toimii, on hyvin erilainen verrattuna siihen, jos tehdas olisi puhtaasti paikallinen ja kaikki päätökset tehtäisiin paikallisesti. Nyt tehtaalta on viety isolla mittakaavalla toimintoja globaaleihin palvelukeskuksiin. Konserni on valtava, eikä tehtaalla voi olla näkyvyyttä kaikista asioista, vaan tehdas toimii hyvin tarkkaan rajatulla vastuualueellaan. Tällaisessa mallissa vastuu ja päätöksentekovalta siirtyy ulkomaille. Tehtaan paikallisessa johtoryhmässä toteutetaan muualla tehtyjä päätöksiä.

Controller ei pitänyt muutosta dramaattisena, vaan esimerkkinä äärimmäisestä keskittämisestä. Hän oli sitä mieltä, että globaalit prosessit voivat toimia. Muutoskohdat pitäisi hallinnoida paremmin. Hän myös toi esille, että toisille toiminoille globaalista toiminnasta voi olla enemmän hyötyä kuin toisille toiminnoille. Toimitusketjun suunnittelupäällikkö oli sitä mieltä, että tehdasta tulisi ajaa kuin yritystä.

Erikoisliiketoimintayksikön merkitys tehtaan tulevaisuudennäkymien kannalta nousi esiin haastatteluista. Tehtaalla muutosprosessissa kohdatut haasteet ja ongelmakohdat huomioitiin myös emoyhtiössä, ja tehtaalle annettiin jotain myönnytyksiä sekä mahdollisesti osittain ratkaisuna haasteista yli pääsemiseksi Suomen ja Saksan tehtaat eriytettiin omaksi erikoisliiketoimintayksiköksi. Näillä tehtailla prosessit olivat monimutkaisempia kuin divisioonan muilla tehtailla.

Toimitusjohtajan haastatteluista tuli esille usko siihen, että asioita saadaan nyt ajettua eteenpäin ja päätöksiä saadaan aikaan, kun erikoisliiketoimintayksikkö on toiminnassa. Hän pohti, että uudelle liiketoimintayksikölle voisi mahdollisesti tulla oma talousjohtaja. Hän ennusti erikoisliiketoimintayksikölle itsenäisempää asemaa emoyhtiössä. Hän toi esille näkökannan, että tämä muutos parantaa keskusteluyhteyttä pääkonttorille.

Kaikkien kolmen haastateltavan kertomuksista kävi ilmi, että nopean ja valtavan muutosprosessin yhteydessä syntyneet ongelmat liittyivät muutoksen siirtymäprosessiin, ja ovat tasaantuneet ja tulevat tulevaisuudessa tasaantumaan *ajan vaikutuksesta*. Toimitusjohtajan ja controllerin haastatteluissa toistui se, että pikkuhiljaa ovat löytyneet ne

tavat, millä toiminnanohjausjärjestelmän kanssa tullaan toimeen, vaikka sen ei voitu todeta vielä tukevan toimintaa tehtaalla haastattelujen hetkellä.

Suunnitelmallisuuden puute nousi esiin haastatteluista tehtaan tulevaisuuden näkymissä. Sekä toimitusjohtaja että toimitusketjun suunnittelupäällikkö kokivat pitkäjänteisen suunnittelun ja tulevaisuuden visioiden puuttuvan tehtaalla tällä hetkellä nyt muutoksen jälkeen. He toivat esille, että tehtaan näkökulmasta päätöksiä tehdään lyhytjänteisesti. Tämän koettiin myös mahdollisesti heikentävän työntekijöiden sitoutumista työnantajaan. Tehtaalla kaivattiin emoyhtiöltä selkeämpää visiota ja tavoitetta esimerkiksi siitä, mitkä ovat suuntaviivat seuraavalle viidelle vuodelle. Koska omistajanvaihdoksen jälkeen tehtaan talousfunktio toimii hyvin keskitetyssä mallissa globaalisti, ja tehdas toimii tuotantolaitoksena, jossa controlling-osastossa keskitytään kustannuskontrolliin tarkoin reunaehdoin, ovat suunnitelmallisuuden näkymät paikallisesti tehtaalla ja pääkonttorilla varmasti hyvin erilaiset. Tehtaalla on rajattu näkyvyys ja mahdollisuudet saada tietoja asioista, jotka eivät tehtaan vastuulle kuulu.

Haastattelujen perusteella tehtaalla työskentelevillä oli huoli *riskistä osaoptimointiin*, kun toimintoja on hajautettu eri puolille maailmaa. Koska tehtaan vastuualue on supistunut pieneksi ja tarkasti määritellyksi, on huoli ymmärrettävä, koska tehtaalla ei voi olla näkyvyyttä valtavan konsernin kokonaistilanteesta. Haastatteluista nousi esiin, että tehtaalla ei ollut tietoa, miten globaalilla tasolla tilanteen hallinta ja optimointi tehdään.

Kysymykset kustannussäästöistä liittyen laskentatoimen toimintojen keskittämiseen tehtaalla nousivat myös esille haastatteluista. Tehtaalla ei ole näkyvyyttä siihen, minkälainen talousfunktion keskittämisen lopputulos on kustannusten näkökulmasta konsernitasolla. Tehtaan budjetti on pienentynyt, kun talousfunktio siirrettiin suurin osin emoyhtiön vastuulle ulkomaille globaaleihin palvelukeskuksiin. Toimitusketjun suunnittelupäällikkö pohti myös, että halukkuutta kustannussäästöjen laskentaan ei emoyhtiöllä ole enää muutoksen tapahduttua. Näin kustannussäästöistä saattaa jäädä elämään vain mantra, eikä todelliset lukemat tule näkyville.

4.6.6 Yhteenveto tuloksista

Omistajarakenteen muutoksen mukanaan tuoma laskentatoimen yhdenmukaistamisprosessi toi monia haasteita tehtaan laskentatoimeen, joita pyrittiin aktiivisesti ratkaisemaan erilaisin keinoin, esimerkiksi varjo-organisaation ja yhteistyön avulla. Muutoksen laajuutta ja tehtaalla koettuja epävarmuustekijöitä kuvaa muun muassa monenlaiset

näkemykset tehtaan tulevaisuudennäkymistä. Taulukko 6. havainnollistaa tutkielman keskeisimmät tulokset muutosten vaikutuksista laskentatoimeen.

Taulukko 6. Omistajarakenteen muutoksen vaikutukset laskentatoimeen.

Haasteet	Ongelmien ratkaisu	Tulevaisuudennäkymät
<p><i>Ongelmat laskutuksessa</i> Muutoksen yhteydessä havaitut ongelmat laskutuksessa johtivat siihen, että useat henkilöt tehtaalla selvittivät laskusumaa muiden työtehtäviensä lisäksi, mikä lisäsi työkuormaa.</p>	<p><i>Varjo-organisaatio</i> Toimintojen harmonisoinnin yhteydessä tehtaan laskuprosessiin tuli suma, jota selvittämään tehtaalle muodostui varjo-organisaatio.</p>	<p><i>Erilaiset näkemyksen vastuun jakautumisesta</i> Epävarma tulevaisuus näkyi tehtaalla ajatuksista laskentatoimen tulevasta vastuista. Oli ajatuksia, että keskitetystä mallista palattaisiin takaisin ja toisaalta oli ajatuksia, että korkeinaan yksittäisiä ihmisiä voidaan saada tehtaalle.</p>
<p><i>Toiminnanohjausjärjestelmä</i> Väkisin käyttöön otettu emoyhtiön toiminnanohjausjärjestelmä ei sopinut tehtaan prosesseille, jotka olivat monimutkaisempia kuin divisioonan muiden tehtaiden.</p>	<p><i>Oikeiden yhteyshenkilöiden löytyminen</i> Kommunikaatio emoyhtiön kanssa ja tuen saaminen kollegoilta helpottuivat, kun oikeat yhteyshenkilöt löytyivät uudesta organisaatiosta. Asioiden selvittäminen ja ongelmien ratkaiseminen vaati aktiivisuutta paikalliselta organisaatiolta.</p>	<p><i>Erikoisliiketoimintayksikön merkitys</i> Muutoksen keskellä perustetun erikoisliiketoimintayksikön koettiin parantavan keskusteluyhteyttä emoyhtiöön, ja muutos koettiin valoisana tehtaan kannalta. Haaveissa oli yksikön itsenäisempi asema ja mahdollisesti oma talusjohtaja.</p>
<p><i>Muutosjohtaminen</i> Puutteellinen ja emoyhtiövetoinen muutosjohtaminen, jossa tehtaan erityistarpeita ei huomioitu, johti siihen, ettei tehtaalla asioiden koettu olevan kontrollissa.</p>	<p><i>Yhteistyö emoyhtiön organisaation ja muiden yksiköiden kanssa</i> Jotta tehdas pääsi mukaan emoyhtiön prosessiin, edellytti se tiivistä yhteistyötä emoyhtiön organisaation kanssa sekä mallioppimista muita tehtailta. Emoyhtiöstä tuli tehtaalle paikan päälle henkilöitä selvittämään laskutussumaa.</p>	<p><i>Ajan vaikutus</i> Toimintojen harmonisoinnin yhteydessä syntyneet ongelmat ovat liittyneet muutosprosessiin. Uuden toiminnanohjausjärjestelmän kanssa on opittu toimimaan hiljalleen.</p>
<p><i>Muutosviestintä</i> Muutoksen tarkoituksen puutteellinen viestintä johti siihen, ettei tehtaalla ymmärretty, miksi vanhoja toimivia prosesseja muutettiin.</p>	<p><i>Tiedon jakaminen</i> Tiedon jakaminen sekä paikallisesti tehtaalla että globaalien tiimien kanssa nousi tärkeään rooliin, kun toimitaan äärimmilleen globaaliksi viedyssä talousfunktion mallissa.</p>	<p><i>Suunnitelmallisuuden puute</i> Tehtaalla on rajattu näkyvyys ja pääsy tietoihin, jotka eivät kuulu heidän vastuulleen. Tämä voi aiheuttaa sen, että tehtaan näkökulmasta päätöksiä tehdään lyhytnäköisesti.</p>
<p><i>Vastuiden epäselvyys</i> Uuden paikallisen ja globaalien talousorganisaation välisten vastuiden epäselvyys muutoksen alussa hidasti muutosprosessia.</p>	<p><i>Organisaatiomuutos</i> Harmonisointiprosessin ongelmat olivat tulleet sellaiseen pisteeseen, jossa emoyhtiö päätti eriyttää Suomen ja Saksan tehtaat omaksi liiketoimintayksiköksi. Emoyhtiön muihin tehtaisiin verrattuna näillä kahdella tehtaalla prosessit olivat monimutkaisempia. Tehtaalla muutos koettiin myönteiseksi.</p>	<p><i>Osaoptimoinnin riski</i> Koska tehtaan vastualue oli supistunut kapeaksi, eikä tietoa vastualueen ulkopuolisista asioista ollut saatavilla, pidettiin tehtaalla mahdollisena riskinä osaoptimointiin, koska toimintoja oli hajautettu ympäri maailmaa.</p>
<p><i>Riittämätön koulutus</i> Riittämätön koulutus järjestelmiin ja uusiin prosesseihin hidasti muutosprosessia. Osittain ongelmat johtuivat siitä, ettei järjestelmiä ja prosesseja osattu käyttää.</p>		<p><i>Kysymykset kustannussäästöistä</i> Tehtaalla ei ollut tietoa, mikä toimintojen keskittämisen kokonaisvaikutus kustannusten näkökulmasta konsernitasolla oli. Muutokset olivat osittain koettu</p>
<p><i>Kansalliset erityispiirteet</i> Globaalien organisaation puutteellinen Suomen lainsäädännön, kielen, standardien sekä yrityskulttuurin tuntemus heikensi yhteistyötä.</p>		

Asiakastilausten menetys

Asiakassuhteiden kärsiminen asiakkaille näkyvien prosessien muuttuessa. Joitakin asiakastilauksia menetettiin ainakin väliaikaisesti.

toimintojen siirtämisenä paikasta toiseen.

Tulosten perusteella näyttää siltä, että omistajarakenteen muutoksen jälkeinen harmonisointiprosessi toi tehtaalle paljon kuormitusta. Muutosprosessi oli iso, ja se tehtiin lyhyessä ajassa. Muutosprosessi oli emoyhtiövetoinen, ja tehtaalla olisi joitain asioita tehty toisin. Yhteistyö eri muodoissaan osoittautui tärkeäksi, jotta kohdatuista ongelmista päästiin eteenpäin ja mukaan emoyhtiön prosesseihin. Pohdinta tuloksista, sekä siitä, miten case-yrityksessä tehdyt havainnot suhteutuvat aikaisempaan tutkimukseen ovat luvussa 5.

4.7 Controllerin rooli case-yrityksessä

4.7.1 Ennen muutosta

Ennen viimeisintä muutosta omistajarakenteessa, satakuntalaisella tehtaalla työskenteli controlling toiminnossa 3–4 henkilöä. Sisäisen laskennan tehtävä ennen viimeisintä muutosta käsitti tuotannon raportointia ja kustannuslaskennan seuraamista ja kehittämistä. Käytännössä tämä tarkoitti tuotekustannuslaskentaa; miten raaka-ainekustannukset kohdistuvat tuotetasolle. Raportoitiin sekä määriä että rahallisia arvoja.

Talusojohtajan rooliin kuului tiukkojen raportointiaikataulujen paineessa vahtimista ja hoputtamista, ja sen varmistamista, kuka antaa tiedon minäkin päivänä, jotta raportointi saatiin toimimaan halutulla tavalla. Tällä varmistettiin, että kaikki oleelliset kustannukset tulivat esiin. Työ oli johtamista ja muiden motivoimista. Myös muu organisaatio sisäisti asian hyvin. Ennen kuukauden vaihdetta tehtiin yksityiskohtainen aikataulu, jossa määriteltiin mitä, milloin ja kenen piti mitäkin raportoida.

4.7.2 Muutoksen jälkeen

Omistajanvaihdoksen jälkeen perinteisen talousosaston siirryttyä tehtaalta pääkonttorille, väheni tehtaalla talousfunktion työntekijöiden määrä ja talousfunktiosta tehtaalle jäi muutoksen jälkeen ainoastaan controlling-toiminto, sekä laskutussumaa purkamaan tilapäisesti muodostunut varjo-organisaatio. Yksi henkilö työskentelee tehtaalla laskujenkäsitelyssä ja purkaa määräaikaisella työsuhteella muutoksen jälkeen syntyneitä laskutussumaa:

”Tää meidän maailma on ennen ollut hyvin perinteinen talousosastomalli, siellä on ollut se controlling, finance ja kaikki niihin liittyvät positiot. Sitten se muutetaan tosi nopeesti ja vielä controllingin sisällä oli ennen 3-4 henkilöä ja nyt meillä on kaksi” (controller).

Emoyhtiön kaikki divisioonan tuotantolaitokset toimivat globaalissa mallissa, missä on tarkasti määritelty mitä tehdään ja miten. Tehtaalla controller, ja hänen alaisensa assistant controller, hoitavat kaiken tehtaan talousfunktion vastuut kahdestaan. Controlling-toiminnon tehtävät ovat tarkasti määritellyt. Controllerilla on työtehtävistään ja vastuistaan kirjallisesti tarkka listaus. Yrityksessä on määritelty, mitä tehdään paikallisella tuotantolaitoksella talousosastolla ja mitä tehdään pääkonttorin talousfunktiossa. Haastateltu controller kertoi, että standardointi on viety äärimilleen. Hänellä on vastavanlaista aiempaa työkokemusta muista kansainvälisistä yrityksistä:

”Kaikki tehtaat on tässä globaalissa mallissa, eli meillä on hyvin tarkkaan määritelty se mitä me tehdään ja miten me tehdään. Mä oon ollu muissakin yrityksissä, niin täällä se on viety tosi äärimilleen se emoyhtiön standardi. Me tehdään just niitä asioita, sitä meiltä edellytetään” (controller).

Controllerin pääasiallinen tehtävä on kustannusseuranta, kustannustietoisuuden lisääminen sekä taloudellisena yhteyshenkilönä oleminen sidosryhmille, esimerkiksi johtoryhmälle ja ulkopuolisille. Controllerilla on aina mahdollisuus esittää asioita, kun tehtaan johtoryhmä kokoontuu.

Paikallinen controlling-toiminto raportoi kustannuksia. Tehtaalla keskitytään controllingissa kustannuksiin, ja siihen, että kustannuksissa pysytään budjetin rajoissa. Controller johtaa budjetoinnin ja ennusteprosessin. Budjetointi tehdään tehtaalla kustannusten osalta, ei myynnistä. Myynti on eriytetty ja se budjetoidaan muualla. Controller vastaa siitä, että tehtaalla toimintatavat ovat SOX-kontrollien mukaisia. Tämän varmistamiseen menee paljon aikaa.

Tehtaan controllingissa vastataan varaston laskennasta ja tuotehinnoista closingissa. Heidän tehtävänä on myös tukea tehtaan johtoryhmää kaikissa taloudellisissa asioissa. Tehtaan suunnitteluosastolla on capital controller, jonka kanssa controller, käy läpi tietyt asiat. Kustannuslaskenta on keskeisin rooli controllingin osalta tehtaalla. Kiinteiden kustannusten käsittely muuttui omistajanvaihdoksen yhteydessä. Emoyhtiön mallissa, kun kuukausi vaihtuu, jaetaan toteutuneet kustannukset, jossa raaka-aine- ja energiakustannukset vaihdetaan todellisiin kuukauden hintoihin budjetoiduista. Prosessissa tehdään yhteistyötä pääkonttorin kanssa.

SOX edellyttää tiettyjä tarkastuksia, ja omistajanvaihdoksen yhteydessä myös SOX-kontrollit piti rakentaa uusiksi. Controller oli vastuussa näistä. Raportoinnissa tehdään emoyrityksen standardiraportit. Controller kertoi, että asiat mitä seurataan, ovat samantyyppisiä kuin muissa kansainvälisissä organisaatioissa. Tässä yrityksessä painotetaan kustannusnäkökulmaa, joku toinen yritys saattaa painottaa jotain toista näkökulmaa.

Raportointi on tarkasti ohjattua sen suhteen, että mitä tehdään ja milloin. Haastateltu controller kertoi, että muutoksen jälkeen on alkuvaiheessa keskitytty siihen, että saadaan konsernivaatimukset täytettyä raportoinnin suhteen. Kun standardiprosessi raportoinnin suhteen on alkanut pyöriä, on mietitty, mitä oma organisaatio tarvitsee. On pyritty kehittämään sitä, miten saadaan tieto omalta kustannuspaikkavastaavalta ylöspäin. Controllerilla on kustannuspaikkavastaavien kanssa säännöllisesti palavereja, ja kustannuspaikkavastaavilla on oma raportti, millä he pystyvät seuraamaan kutakin kustannuspaikkaa.

Controlling-toiminnon osalta on yrityksessä tarkasti rajattu, mitä tehtaalla on mahdollisuus tehdä, ja mitkä toiminnot ovat muualla. Controllerilla itsellään on selkeä käsitys omista vastuistaan. Kysymykset esimerkiksi myynnin ja kehityksen suhteen ohjataan pääkonttorille oikeille yhteyshenkilöille. Ne eivät ole controllerin vastuulla.

Controller pohti, että emoyhtiö ajattelee, että kokonaiskuvan on tarkoituskin olla ainoastaan pääkonttorilla. Controllerilla on pääsy joihinkin johdon raportteihin. Controller näkee muun muassa tuloslaskelman, mutta sitä ei kuulu tiedottaa tai raportoida kenellekään. Pääkonttorilla tehdään virallisen tilinpäätökset. Tietty SOX-kontrollit ja kirjaukset tapahtuvat pääkonttorilla.

4.7.3 Haasteet muutoksessa

Controllerin roolin näkökulmasta keskeisimmiksi haasteiksi nousi haastatteluista esiin *ongelmat laskutuksessa sekä muutosjohtaminen*. Muutoksen tuomat haasteet näkyivät controllerin ensimmäisessä haastattelussa, jossa hän kertoi, että muutoksessa oli tähän asti edetty selviytyen. Tällä hän viittasi esimerkiksi laskutuksen tuomien haasteiden synnyttämään ylimääräiseen kuormaan jokapäiväisten työtehtävien ohella, muutoksen alkuvaiheen epäselvyyksiin vastuista tehtaalla ja pääkonttorin finance-toiminnon välillä sekä tehtaalla erityistarpeiden huomioimisen laiminlyöntiin muutosta suunniteltaessa. Selkeänä haasteena haastattelukertomuksessa controllerin roolin näkökulmasta nousi esille myös muutosjohtaminen. Controller oli aloittanut työskentelyn yrityksessä juuri muutoksen kynnyksellä. Hän toi esille, että koska oli vasta hiljattain aloittanut työt yrityksessä, oli hänellä vielä opeteltavaa ja perehdyttävää tehtaalla tuote- ja kustannusrakenteeseen.

Ongelmat laskutuksessa vaikuttivat myös controllerin päivittäiseen työhön, koska controlling oli ainoa talousfunktion toiminto tehtaalla muutoksen jälkeen, ja esimerkiksi laskutus oli siirtynyt emoyhtiön globaaliin organisaatioon. Laskuprosessi, jossa oli ollut paljon ongelmia, ei ollut enää tehtaan vastuulla. Tehtaalla on mahdollisuus tuoda ongelma-kohtia esille, mutta vastuu prosessista on globaalissa organisaatiossa:

”Esimerkiksi se ostolaskuprosessi, missä on ollut tosi paljon myöhästymisiä. Se ei oo meidän vastuulla, se on yhden globaalin tiimin vastuulla. Me voidaan tuoda esille niitä epäkohtia, mitä siinä on, mutta me ei vastata siitä täällä. Jos se prosessi ei toimi ja laskut on kauheesti myöhässä, niin se vaikuttaa siihen miten kustannukset kertyy ja miten niitä pystyy seuraamaan budjettiin. Kaikki on linkittynyt toisiinsa” (controller).

Mahdolliset puutteet *muutosjohtamisessa* ovat voineet vaikuttaa siihen, että controllerilla ei haastattelujen aikaan ollut vielä resursseja tukea omaa organisaatiota ja kehittää asioita tehtaalla. Iso muutos on vienyt suuren osan tehtaan controlling-toiminnon energiasta, ja oman organisaation tukemiseen ei ole pystytty käyttämään niin paljon aikaa, mitä controller toivoisi.

Controllerilla on jälkikäteen näkyvyys globaaleista palvelukeskuksista takaisin kohdistetuista kustannuksista, mutta ymmärrys palvelukeskuksista takaisin kohdistettujen kustannusten roolista kokoanisuuden kannalta controllerilta puuttui, sillä asiasta ei ollut annettu emoyhtiöstä tarkempaa selvitystä tai esittelyä.

Tehtaalle budjetoitu henkilöstömäärä controlling-toimintoon koettiin myös osittain riittämättömiksi resursseiltaan hoitamaan controllingin tehtäväkenttä. Aikaisemmassa organisaatiossa aiemman omistajan aikaan tiimissä työskenteli useampia ihmisiä. Haastatteluisuissa tuotiin esille, että tehtaan prosessit ovat emoyhtiön muita tuotantolaitoksia monimutkaisemmat, jolloin yksinkertaisempien prosessien mukaan pyörivien tuotantolaitosten mukaan budjetoidut organisaatiot ovat väistämättä resursseiltaan ja aikataululultaan riittämättömät. Kaikki emoyhtiön tuotantolaitokset toimivat samoilla taluspositioilla, samalla mallilla, joten muutoksia tehtaan organisaation vahvuuteen ja muihin muutoksiin voi olla hankala saada.

4.7.4 Ongelmien ratkaisu muutoksessa

Controllerin roolista muutoksen ongelmien ratkaisussa esiin nousi: yhteistyö oman organisaation sisällä, yhteistyö emoyhtiön organisaation kanssa ja oikeiden yhteyshenkilöiden löytyminen emoyhtiön organisaatiosta. Muutoksen haasteista selviäminen on vaatinut

yhteistyötä. Nämä ovat mahdollistaneet parantuneen keskusteluyhteyden muodostumisen emoyhtiön organisaatioon.

Alkanut yhteistyö oman organisaation kanssa, ja controllerin sekä kustannuspaikkavastaavien yhteistyö on tärkeää. Yhteistyön mahdollistaa aktiivisuus kummaltakin osapuolelta. Controllerin haastattelukertomuksista kävi ilmi, että muutoksen edetessä päästiin myös tehtaalla etenemään kustannustietoisuuden kehittämisessä. Esimerkiksi kunnossapidossa ihmiset ovat aktiivisia ja kustannustietoisia, ja he olivat kehittäneet muutoksen aikana myös uuden raportin kustannusseurantaan:

”Kustannuspaikkavastaavat on ollut tosi aktiivisia, et mä oon tosi tyytyväinen, et osa heistä on tosi innokkait ja sit kun meil on ollut pienempi sessioita, nii mä oon saanut heidät aika hyvin mukaan. Kunnossapito on tosi kustannustietoista ja sit meillä on uusi raportti kehitetty ja muuta. Nään et pystyn jatkossa toivottavasti enemmän tukee johtoryhmän jäseniä ja pääsen vielä syvemmälle näihin asioihin”
(controller).

Toimitusjohtaja nosti esiin mielenkiintoisen näkökulman, ettei hän tarvitse toiminnanohjausjärjestelmää mihinkään, koska on tietoinen, mitä tehtaalla tapahtuu ja tietää tuotannon luvut. Toimitusjohtaja kertoi saavansa tarvittavat tiedot palavereissa ja raporteilta, ja kysyy, jos tarvitsee lisätietoja. Vaikuttaa siltä, että controller pystyy toimittamaan esimerkiksi tehtaan johtoryhmän palavereihin tarvittavat taloudelliset tiedot ja välittämään talouden näkökulmasta keskeisimmät havainnot ja ajatukset. Päätöksien kannalta relevantin taloudellisen tiedon ja näkemyksen jakamisessa korostuu controllerin roolin johtoa tuleva rooli, hyvien kommunikaatiotaitojen merkitys sekä yhteistyön merkityksen korostuminen.

Ajatukseen toiminnanohjausjärjestelmän tarpeettomuudesta toimitusjohtajan työn kannalta on voinut vaikuttaa se, että muutoksen yhteydessä emoyhtiön toiminnanohjausjärjestelmään siirtyminen aiheutti tehtaalle hankaluuksia. Koska toiminnanohjausjärjestelmä ei ollut sopiva tehtaan prosesseille, muutoksen alkuvaiheessa jokapäiväinen työ keskittyi muutosten aiheuttamisen haasteiden kanssa selviämiseen ja laskusuman purkamiseen normaalien työtehtävien ohessa.

Myös yhteistyö emoyhtiön organisaation kanssa on kehittynyt muutoksen edetessä, ja toimii hyvin. Oikeiden yhteyshenkilöiden löytyminen globaalista organisaatiosta on ollut avainasemassa siinä, että havaituista ongelmista on päästy eteenpäin ja on päästy mukaan emoyhtiön prosessiin.

”Meil on hyvät yhteyshenkilöt, et tosi paljon me sit tukeudutaan heihin, et kenelle tää kuuluu ja mist me saadaan sitä tietoo, et siin pitää olla aika aktiivinen. Meil on tääl paikallisesti tietysti paljon tietoa, niin yritetään tietysti ratkasta ja auttaa globaaleja tiimejäkin.” (controller)

Hyvien yhteyshenkilöiden löytyminen on vaatinut controllerilta aktiivisuutta ja jatkuvaa uuden oppimista. Oikeiden yhteyshenkilöiden löytyminen on mahdollistanut keskusteluyhteyden parantumisen emoyhtiön organisaation kanssa.

4.7.5 Tulevaisuudennäkymät

Tehtaalla controlling-toiminnon roolin tulevaisuudennäkymistä haastatteluista esille nousi: erilaiset näkemyksen vastuun jakautumisesta, yhteistyö oman organisaation sisällä, kaventunut kontrolli, toiminnanohjausjärjestelmä sekä oman organisaation tukeminen. Controllerin haastattelukertomus poikkesi toimitusjohtajan ja toimitusketjun suunnittelupäällikön haastattelukertomuksista ajatuksista siitä, miltä controlling toiminnon tulevaisuus näyttää. Controllerin haastattelusta tuli esiin luottavaisuus tulevaan kehitykseen, ja siihen, että prosessien toimivuus paranee, ja controllerille vapautuu resursseja oman organisaation tukemiseen. Controller hyväksyi sen, että tehtaalla on aktiivisesti opeteltava mukaan emoyhtiön prosessiin eikä keskittyä vastustamaan muutosta. Controller piti tärkeänä yhteistyön kehittämistä. Controller aloitti työt tehtaalla muutoksen kynnyksellä ja kertoi kokeneensa muutoksen mielenkiintoisena ja vaativana.

Toimitusjohtajan ja toimitusketjun suunnittelupäällikkö toivat molemmat esille toiveita ja uskoa siitä, että kun omistajanvaihdoksen yhteydessä vietiin tehtaalta paljon resursseja esimerkiksi controllingista, on paikallisia toimintoja tulevaisuudessa vahvistettava. He toivoivat tehtaalle selvästi nykyistä itsenäisempää asemaa tulevaisuudessa ja vastuun ottamista takaisin tehtaalle. Tähän voi mahdollisesti vaikuttaa esimerkiksi toimitusjohtajan 80-luvulta tehtaalla alkanut työura sekä toimitusketjun suunnittelupäällikön aiempi työura tehtaalla controlling-toiminnoissa vanhan organisaation aikaan. Heillä on hyvät kokemukset asioiden toimivuudesta, kun tehdas toimi hieman itsenäisemmin, ja tehtaalla oli laajemmin talousfunktion toimintoja.

Omistajarakenteen muutoksen yhteydessä toimintoja keskitettiin emoyhtiön organisaatioon ja vastuuta siirtyi tämän mukana pois tehtaalta. Haastatteluista nousi esille *erilaiset näkemyksen vastuun jakautumisesta* controlling-toiminnossa tulevaisuudessa. Toimitusjohtaja on sitä mieltä, että tehtaan controlling-toiminnon roolia ja resursseja on tulevaisuudessa vahvistettava, vaikka toimitaan yhteistyössä globaalin organisaation

kanssa. Haastattelujen aikaan tehtaan controllingin tehtävissä työskenteli controller, assistant controller sekä määräaikaisena yksi työntekijä ostolaskuissa ostolaskusuman purkamisessa. Tämä on ristiriitaista, sillä virallisessa organisaatiossa tehtaalla ei ole tiimiä ostolaskujen käsittelyssä. Muutoksen alussa vastuiden jakautuminen oli epäselvää myös controllerille, mutta muutoksen edetessä controllingin vastuut ovat selvinneet.

Yhteistyön tekeminen oman organisaation sisällä ja yhteistyön syventäminen ovat varmasti tärkeitä asioita, jotta controller onnistuu työssään talouden yhteyshenkilönä eri sidosryhmien välillä ja saavuttamaan syvemmän ymmärryksen tehtaan tuotanto- ja kustannusrakenteesta. Vastuuta kustannuksista tehtaalla on myös jaettava, sillä tehtaan organisaatio on niin iso, ettei controller voi yksin hallita kaikkien kustannusten kehitystä eri toiminnoissa tehtaalla, vaan vastuuta ja tietoa jaetaan yhdessä kustannuspaikkavastaavien kanssa. Kustannuspaikkavastaavat ovat ajan tasalla kustannusten kehittymisestä, ja jos tulevalla aikajaksolla on odotettavissa jotain normaalia poikkeavia tai isompia kustannuksia.

Integroituminen emoyhtiön toiminnanohjausjärjestelmään ja prosesseihin on johtanut tehtaalla *kaventuneeseen kontrolliin*, ja vaikuttanut esimerkiksi niin, että tehtaalla controllerilla on huono näkyvyys tuloslaskelman tietoihin tai tietoihin esimerkiksi myynnistä. Informaatiota ei tehtaalla ole saatavilla, mikä voi vaikuttaa siihen, että kustannustietoisuutta on vaikea jakaa. Kun valtaa on muutosten myötä siirtynyt tehtaalta emoyhtiön organisaatioon, ja tehdas on integroitu emoyhtiön järjestelmiin ja organisaatioon, voi tarkkojen tietojen saaminen tulevaisuudessakin olla haastavaa, sillä controllerin rooli emoyhtiön jokaisella tuotantolaitoksella on samanlainen ja suhteellisen tarkasti rajattu.

Controllerille *toiminnanohjausjärjestelmä* ei tuota ongelmia. Toiminnanohjausjärjestelmä pystyy tuottamaan heille lähes kaiken, mitä controlling-toiminnossa tarvitsevat. Järjestelmää on muutoksen edetessä opittu hyödyntämään controllingin tarvitsemalla tavalla.

Muutoksen alkuvaiheessa controllerilla ei juuri ollut aikaa *oman organisaation tukemiseen*, kun lähes kaikki aika meni siihen, että integroituminen emoyhtiön prosesseihin saatiin toimeenpantua ja emoyhtiön standardiprosessit saatiin pyörimään. Controller toivoi ensimmäisessä haastattelussa, että pystyisi tukemaan omaa organisaatiota enemmän ja jakamaan kustannustietoisuutta. Muutoksen edetessä, kun emoyhtiön standardiprosesseihin oli päästy paremmin mukaan, kertoi controller toisessa haastattelussa konkreettisesti suunnitelmistaan tukea omaa organisaatiota jatkossa. Hän myös arvioi, että hänellä on jatkossa käytettävissä johtoryhmän tukemiseen enemmän aikaa.

4.7.6 Yhteenveto tuloksista

Omistajarakenteen muutoksen mukanaan tuoma laskentatoimen yhdenmukaistamisprosessi toi monia muutoksia ja haasteita tehtaän controllerin rooliin. Moni aiemmin tehtaalla hoidettu tehtävä siirtyi globaalin organisaation vastuulle. Controller pyrki selvittämään muutoksen aiheuttamia epäselvyyksiä aktiivisesti yhteistyössä sidosryhmien kanssa. Emoyhtiön prosesseihin integroituminen ei ollut helppoa, ja ongelmien selvittämien ja ratkaiseminen vei muutoksen alkuvaiheessa controllerin lähes täyden huomion. Tehtaän controlling-toiminnon tulevaisuuden kehityssuunnista löytyi eriäviä näkemyksiä. Taulukko 7. havainnollistaa tutkielman keskeisimmät tulokset muutosten vaikutuksista controllerin rooliin.

Taulukko 7. Omistajarakenteen muutoksen vaikutukset controllerin rooliin.

Haasteet	Ongelmien ratkaisu	Tulevaisuudennäkymät
<p><i>Ongelmat laskutuksessa</i> Laskutusprosessi, joka ei harmonisointitoimenpiteiden jälkeen ollut enää tehtaan vastuulla, vaikutti controllerin jokapäiväiseen työhön laskutussumaa purkamaan syntyneen varjo-organisaation kautta.</p> <p><i>Muutosjohtaminen</i> Puutteellinen muutosjohtaminen vaikutti muun muassa siihen, ettei controllerilla ollut resursseja tukea omaa organisaatiota muutoksen alussa. Kaikki emoyhtiön tehtaat toimivat samantyyppisellä talousmallilla, eikä paikallisen tehtaan erityispiirteitä ollut huomioitu muutoksen suunnittelu- ja testausvaiheessa.</p>	<p><i>Yhteistyö oman organisaation sisällä</i> Tehtaalla controllerin ja kustannuspaikkavastaavien yhteistyö osoittautui tärkeäksi. Toimiva yhteistyö edellyttää molempipuolista aktiivisuutta. Näin saadaan kustannustietoisuutta lisättyä.</p> <p><i>Yhteistyö emoyhtiön organisaation kanssa</i> Muutoksen edetessä yhteistyö kehittyi koko ajan. Globaalien tiimien kanssa yhteistyö on päivittäistä.</p> <p><i>Oikeiden yhteyshenkilöiden löytäminen emoyhtiön organisaatiosta</i> Controllerin aktiivisuus emoyhtiön organisaatioon päin ja sieltä oikeiden yhteyshenkilöiden löytäminen on edesauttanut tehtaan pääsemistä mukaan emoyhtiön prosesseihin. Tämä on edellyttänyt jatkuvaa uuden oppimista ja toisaalta mahdollistanut muutoksesta aiheutuneiden ongelmien ratkaisun.</p>	<p><i>Erilaiset näkemykset vastuun jakautumisesta</i> Controllerin vastuut olivat selkiytyneet muutoksen kuluessa. Tilanne oli kuitenkin ristiriitainen, koska tehtaalla toimi edelleen varjo-organisaatio laskujen parissa, vaikka virallisesti niihin liittyviä vastuita ei pitänyt olla. Controlling-toiminnon resursseja pidettiin osin riittämättöminä.</p> <p><i>Yhteistyö oman organisaation sisällä</i> Tiedon ja vastuun jakaminen kustannuspaikkavastaavien kanssa on tärkeää, jotta controller pystyy lisäämään ymmärrystään tehtaan kustannusrakenteesta ja toimimaan taloudellisenä yhteyshenkilönä eri sidosryhmien välillä.</p> <p><i>Kaventunut kontrolli</i> Controllerin rooli on emoyhtiön jokaisella tuotantolaitoksella samanlainen ja tarkoin rajattu. Integroituminen emoyhtiön prosesseihin on vaikeuttanut tiedon saantia, mikä voi vaikeuttaa kustannustietoisuuden levittämistä. Harmonisoinnin yhteydessä vastuita ja valtaa on siirtynyt tehtaalta emoyhtiölle.</p> <p><i>Toiminnanohjausjärjestelmä</i> Muutoksen edetessä toiminnanohjausjärjestelmää on opittu käyttämään controlling-toiminnoissa.</p> <p><i>Oman organisaation tukeminen</i> Kun integraatio oli saatu tehtyä ja tehdas oli päässyt mukaan emoyhtiön prosessiin, oli controllerilla enemmän aikaa keskittyä tukemaan paikallista johtoryhmää.</p>

Tulosten perusteella näyttää siltä, että omistajarakenteen muutoksen vaikutuksesta tehtaan vaikutusvalta controllerin rooliin kaventui, kun vastuita siirrettiin paikalliselta tasolta globaaliin organisaatioon. Controllerin rooli muutoksen ajurina tehtaalla on ollut

keskeinen. Alun vaikeuksista huolimatta tehtaalla nähdään, että uudessa globaalissa toimintamallissa voidaan oppia toimimaan. Kun toimintamallit selkeytyvät, tulee controlle-
rille jäämään enemmän aikaa tukea tehtaan johtoryhmää ja kehittää paikallista kustannus-
tietoisuutta. Pohdinta tuloksista, sekä siitä, miten case-yrityksessä tehdyt havainnot suh-
teutuvat aikaisempaan tutkimukseen ovat luvussa 5.

5 YHTEENVETO JA JOHTOPÄÄTÖKSET

Tämän case-tutkielman tavoitteena oli kuvata omistajarakenteen muutoksen vaikutusta yrityksen laskentatoimeen ja controllerin rooliin. Tarkoituksena oli kuvata yrityksessä tapahtunutta muutosta, jonka omistajarakenteen muutos oli yrityksen laskentatoimeen tuonut, sekä selvittää, miten muutos vaikutti controllerin rooliin yrityksessä. Katsaus ja kuvaus aiheeseen tehtiin aikaisemmin aiheesta tehdyn tutkimuksen perusteella. Tutkimusongelmaa selvitettiin kahdella tutkimuskysymyksellä:

Minkälaisia vaikutuksia omistajarakenteen muutoksilla on laskentatoimeen?

Minkälaisia vaikutuksia omistajarakenteen muutoksilla on controllerin rooliin?

Tutkielman tutkimusote on toiminta-analyttinen ja se on toteutettu laadullisena case-tutkimuksena. Case-yrityksenä oli satakuntalainen yritys, joka yrityskaupan myötä oli tullut tytäryhtiön asemaan amerikkalaiselle pörssiyritykselle. Muutoksen kuvaus case-yrityksestä on kirjoitettu narratiivin muotoon. Tutkielmassa pyrittiin ymmärtämään tutkielman kohdetta. Tarkoituksena oli selvittää, miten nykyiset teoriat tukevat case-yrityksessä tehtyjä havaintoja. Aineistona on käytetty neljän kohdeyrityksessä työskentelevän tai työskennelleen henkilön litteroidut haastattelut sekä case-yritykseen liittyviä lehtileikkeitä maakunnan johtavasta sanomalehdestä. Haastatellut saivat haastatteluissa kertoa teemahaastattelurungon asioista suhteellisen vapaasti, ja omasta näkökulmastaan.

5.1 Omistajarakenteen muutoksen vaikutus laskentatoimeen

Omistajarakenteen muutoksen myötä tapahtui case-yrityksessä suuri organisaatiomuutos. Perinteisestä talousosaston mallista siirryttiin yt-neuvottelujen myötä keskitettyyn malliin, jossa tehtaalle jäi ainoastaan kahden hengen controlling-tiimi. Kirjanpito ja muut finance-toiminnot siirtyivät emoyhtiön organisaatioon globaaleihin palvelukeskuksiin. Tällainen kehitys laskentatoimessa on tyypillistä yritysten kansainvälistyessä (Järvenpää ym. 2007, 23–24). Harmonisointitoimenpiteiden seurauksena tehtaalla talousfunktio uudelleenorganisoi sisäisesti toimivasta henkilöstöyksiköstä emoyhtiön liiketoimintaan tiukemmin integroituneeksi toiminnoksi, jossa tehtävät laskentatoimen sisällä ovat tarkentuneet. Monikansallisilla yrityksillä onkin havaittu voimakkaita paineita yhdenmukaistaa laskentatoimen järjestelmiä, ja kansainvälisten liiketoimintayksiköiden kontekstissa laskentatoimi todennäköisemmin muotoutuu yhdenmukaiseksi kuin heijastelisi kansallisia olosuhteita. (Endenich ym. 2016, 31, 32).

Emoyhtiön toiminnanohjausjärjestelmän käyttöönotto osana toimintojen harmonisointia emoyhtiön prosesseihin, aiheutti tehtaalla merkittäviä haasteita muutoksen alussa erityisesti laskutukseen ja toimitusketjuun. Tehtaalla käyttöönotetun toiminnanohjausjärjestelmän koettiin sopivan huonosti tehtaan tarpeisiin. Divisioonan muut tehtaot toimivat yksinkertaisimmilla prosesseilla. Operationaaliset eroavaisuudet liiketoimintayksiköiden välillä sekä eri maiden erilaiset liiketoimintaympäristöt saattavatkin rajoittaa laskentatoimen yhdentymisprosessia pääkonttorin ja eri maissa sijaitsevien yksiköiden välillä (Endenich ym. 2016, 32). Järjestelmän koettiin palvelevan enemmän pääkonttoria. Laajojen integroitujen tietojärjestelmien hyödyntämisen onkin katsottu vievän kohti keskitetypää ohjausta (Granlund & Lukka 1998, 194–195).

Yhtenäisyyden luominen yrityskauppojen yhteydessä on tärkeää uuden organisaatio tavoitteiden saavuttamisen kannalta. Epäonnistuminen yhtenäisyyden luomisessa voi johtaa osapuolten väliseen osaoptimointiin. Yhdenmukaistamisprosessi ja uuden organisaation sisäisen yhtenäisyyden luominen ei ole helppoa. Yhdenmukaistamisen esteet voivat johtua esimerkiksi kulttuurillisista eroista. (Olie 1994, 403.)

Emoyhtiön toiminnanohjausjärjestelmä otettiin tehtaalla käyttöön osana toimintojen harmonisointia. Toiminnanohjausjärjestelmän käyttöönotossa ja toimivuudessa koettiin suuria haasteita, ja muutokset vaikuttivat negatiivisesti etenkin toimitusketjuun sekä laskutukseen. Laskutuksen ongelmia selvittämässä oli laaja joukko tehtaan työntekijöitä omien työtehtäviensä lisätöinä. Emoyhtiön toiminnanohjausjärjestelmään ei ollut helppoa saada muutoksia, ja järjestelmän muokkaaminen palvelemaan paremmin tehtaan tarpeita koettiin erittäin hankalaksi. Lisäksi emoyhtiön standardeista poikkeaminen oli hyvin vaikeaa. Kuten Endenich ym. (2016, 30) on todennut, yhdenmukaistamistoimien takia liiketoimintayksiköissä voikin olla mahdotonta poiketa emoyhtiön standardista, koska prosessiin omistajuus on pääkonttorissa. Tehtaalla jouduttiin pyörittämään asioita toiminnanohjausjärjestelmän ulkopuolella. Käytännössä tästä on syntynyt tuplatyötä sekä ylimääräistä kuormitusta työntekijöille.

Toimintojen harmonisointia suunniteltaessa olisi tehtaan mielipiteitä tullut huomioida, ja tätä kautta tuoda esille arvostusta tehtaalla olevaa osaamista kohtaan. Näin olisi ollut mahdollista huomioida tehtaan erityispiirteet ja testaamalla ennen muutosta kaikki tehtaan erikoistapaukset, olisi mahdollisesti voitu vähentää muutoksen yhteydessä ilmenneitä ongelmia. Tehtaalla koettiin projektin johtaminen emoyhtiön puolelta epäonnistuneeksi.

Emoyhtiö ei onnistunut viestimän muutoksen tarpeellisuutta tehtaalle. Tämä mahdollisesti aiheutti sen, että tehtaalla muutokset koettiin huonoiksi erityisesti laskentatoimen kannalta. Tehtaalle ei ollut viestitty esimerkiksi talousfunktion toimintojen keskittämisen odotetuista tai toteutuneista kustannussäästöistä; miksi muutoksia tehdään. Ongelmat muutosviestinnässä ovat aiheuttaneet sekaannuksia sekä tunteen siitä, etteivät asiat etene.

Puutteellinen muutosjohtaminen ja viestintä aiheuttivat sen, että muutoksen alkuvaiheessa vastuun jakautuminen tehtaan ja emoyhtiön sekä globaalien tiimien kesken oli hyvin epäselvää. Johdonmukaisen ja tehokkaan viestinnän onkin havaittu olevan avainasemassa organisaation toimintatapoihin liittyvien odotusten tunnetuksi tekemisessä, ja esimerkiksi yrityksenlaajuiset tietojärjestelmät, koulutukset, kokoukset ja sisäiset tiedotteet voivat olla apuna tässä työssä (Järvenpää ym. 2007, 28). Tehtaalla myös kyseenalaistettiin, onko toimiva yhteistyö mahdollista ja onko vastuussa olevilla tarvittava osaaminen esimerkiksi suomalaisesta kirjanpidosta, verotuksesta ja muista kirjauksista, sekä miten yhteistyö voi toimia, kun toimitaan fyysisesti kaukana tehtaan todellisuudesta. Laskentatoimen yhdenmukaistamisprosessin on havaittu voivan kohdata useita haasteita, esimerkiksi kansalliset laskentatoimen standardit voivat olla esteenä yhdenmukaistamisprosessissa (Endenich ym. 2016, 31).

Tehtaalla koulutus muuttuneisiin prosesseihin sekä uuden toiminnanohjausjärjestelmän käyttöön koettiin riittämättömäksi. Osa muutoksessa koetuista ongelmista johtui puhtaasti siitä, ettei uutta järjestelmää osattu käyttää, eikä tunnettu uusia tapoja toimia. Perusteellisempi koulutus ennen muutosta sekä hyvät kuvaukset prosesseista olisivat voineet edistää tehdasta pääsemään nopeammin mukaan emoyhtiön prosessiin, ja ihmiset olisivat mahdollisesti nopeammin oppineet käyttämään uutta järjestelmää ja toimimaan uusien prosessien mukaan. Tehtaalla kuitenkin ihmiset halusivat saada asiat hoidettua, ja muutokseen liittyvät epäselvyydet kuormittivat tunnollisia työntekijöitä.

Globaalin toimintamallin haasteet tulivat esille tehtaan muutosprosessissa. Harmonisointiin liittyvät muutosprosessit muuttivat myös asiakkaille näkyviä prosesseja, ja väliaikaisia asiakastilausten menetyksiä koettiin. Tehtaalta globaaleihin palvelukeskuksiin siirtyneen talousfunktion toiminnassa koettiin muutoksen aikana myös kulttuurillisia haasteita. Toimintatavat ovat erilaisia Suomen, Saksan ja Yhdysvaltojen välillä.

Vaikka toimintojen harmonisointi kokonaisuudessaan emoyhtiön prosesseihin ja uuden toiminnanohjausjärjestelmän käyttöönotto aiheuttivat tehtaalla paljon käytännön ongelmia, ylimääräistä kuormitusta sekä ylitöitä, lähdettiin tehtaalla aktiivisesti etsimään ongelmiin ratkaisuja.

Tehtaalle syntyi muutoksen alkuvaiheessa virallisen organisaation ulkopuolinen varjo-organisaatio, jonka tehtävänä oli selvittää muuttuneen laskuprosessin aiheuttamaa laskusumaa. Aiemmin yt-neuvotteluissa irtisanottu henkilö palkattiin takaisin selvittämään sotkua, ja useat henkilöt selvittivät sumaa omien töidensä ohessa. Tehtaalla koettiin muutoksen ensimmäisten kuukausien olleen selviytymistä. Granlund & Lukka (1998, 196) ovatkin havainneet, että tyypillisesti isoissa yhtiöissä, yhdenmukaistamispyrkimyksistä huolimatta, on paikallisesti olemassa laskentatoimen ratkaisuja, ja poisoppiminen vanhoista käytänteistä voi olla hankalaa.

Yhteistyö emoyhtiön organisaation kanssa nousi ratkaisevaksi, jotta muutoksen aiheuttamia ongelmia saatiin korjattua ja tehdas pääsi mukaan emoyhtiön prosessiin. Asioiden eteenpäin vieminen edellytti oikeiden yhteyshenkilöiden löytämistä uudesta organisaatiosta, sekä aktiivisuutta tehtaalta. Keskusteluyhteys emoyhtiöön parani sitä mukaa, kun oikeat yhteyshenkilöt asioiden hoitamiseksi löytyivät. Tämä tapahtui hiljalleen muutoksen edetessä. Emoyhtiön kanssa selvitettiin myös laskuprosessin ongelmia. Tehtaalle lennätettiin ihmisiä Intiasta ja Saksasta tarkoituksena oppia laskuprosessista puolin ja toisin, sekä ratkoa ongelmaa. Oikeiden yhteyshenkilöiden selvityksessä myös vastuut tehtaalla ja globaalin talousfunktion välillä selkiytyivät. Tehdas tekee päivittäin yhteistyötä globaalin talousorganisaation kanssa. Tiedon jakaminen koettiin erittäin tärkeäksi asiaksi yhteistyön kehittämisessä ja prosessien hoidossa. Organisaatorajat ylittävä yhteistyö ja sujuva kommunikaatio ovat tänä päivänä yksi yritysten tärkeimmistä menestystekijöistä, ja vaikka organisaatioissa eri funktioiden väliset organisaatorajat ovatkin vuosikymmenien aikana madaltuneet erityisesti Suomessa, saatetaan ne silti kokea liian korkeiksi (Granlund & Lukka 1998, 197).

Näkemykset laskentatoimen tulevaisuudesta tehtaalla olivat erilaisia. Erilaisiin näkemyksiin mahdollisesti vaikuttivat roolit nykyisessä organisaatiossa, työ- ja koulutustausta sekä yksilön suhtautuminen uusiin toimintatapoihin. Laskentatoimen harmonisointiprosessin onnistumiseen on havaittu vaikuttavan myös siihen osallistuvien henkilöiden persoonallisuus ja laskentatoimeen liittyvä minäkuva (Endenich ym. 2016, 32). Tehtaalta löytyi näkemyksiä siitä, että tulevaisuudessa palattaisiin takaisin vanhaan ja tehtaalle tuotaisiin vastuuta takaisin. Toisaalta oli myös näkemystä sen puolesta, että korkeintaan yksittäisiä henkilöitä olisi mahdollista saada tehtaalle lisää laskentatoimen tehtäviin.

Muutos aiheutti tehtaalle lyhyellä aikajänteellä paljon negatiivisia vaikutuksia, mutta toisaalta tehokkuutta esimerkiksi raaka-aineen oston. Puutteet muutoksen suunnittelussa, testauksessa ja muutoksen johtamisessa toivat heijastevaikutuksina ongelmia

tehtaalle muutosprosessin ensimmäisinä kuukausina ja hidastivat emoyhtiön prosesseihin integroitumista. Tehtaalla kuitenkin päästiin muutoksessa koko ajan eteenpäin ja opittiin käyttämään uutta toiminnanohjausjärjestelmää, vaikka siitä aiheutui edelleen harmia siltä osin, kun prosessi ei toiminut. Osa muutoksen haasteista johtui konkreettisista ongelmista ja osa esimerkiksi siitä, ettei järjestelmä osattu käyttää puutteellisen koulutuksen ja puutteellisten prosessien kuvausten takia.

Muutoksen jälkeen tehdas toimi laskentatoimen näkökulmasta äärimmilleen globaalisti viedyllä toimintamallilla, jossa tytäryhtiöllä ei ollut enää paljoa itsenäistä määräysvaltaa. Tehtaalla toimitaan hyvin rajatulla vastuualueella, eikä tehtaalla ole näkyvyyttä valtavaan konserniin. Muutoksen yhteydessä tehtaalta siirrettiin paljon tukitoimintoja globaaleihin palvelukeskuksiin. Burns & Baldvinsdottir (2005, 120) mukaan uudenlaiset organisaatiot, joissa yhteistyö on avainasemassa, edellyttävät laskentatoimelta informaation jakamista, yhteistyötä sekä joustavuutta. Hallinnon kustannuksia ei ole tehtaan kustannusrakenteessa, vaan ne ovat globaaleissa budjeteissa. Case-yritys on esimerkki äärimmilleen viedystä globaalista mallista, jossa päätösvalta on siirtynyt paikalliselta tehtaalta emoyhtiöön ulkomaille. Paikallisessa johtoryhmässä toimeenpannaan muualla tehtyjä päätöksiä.

Emoyhtiö oli tunnustanut muutosprosessissa ongelmia, ja osittain ongelmia ratkoakseen, perustettiin uusi liiketoimintayksikkö, jonne case-yritys ja toinen tehdas Saksasta eriytettiin. Eriytettyjen liiketoimintayksikköiden prosessit olivat monimutkaisempia kuin divisioonan muiden tehtaiden. Tehtaalla tämä organisaatiomuutos koettiin onnistuneeksi ja tuovan valoa tulevaisuuteen sekä parantaneen keskusteluyhteyttä emoyhtiöön. Tehtaalla oli toiveita erikoisliiketoimintayksikön itsenäisemmästä asemasta tulevaisuudessa.

Tehtaalla tunnistettiin ongelmien liittyvän omistajanvaihdoksen jälkeiseen harmonisointiprosessin muutosvaiheeseen, ja ongelmien odotettiin tasaantuvan tulevaisuudessa. Ongelmia on saatu ratkottua muutoksen edetessä. Uuden toiminnanohjausjärjestelmän kanssa on myös opittu paremmin toimimaan.

Pitkäaikaisen suunnittelun ja tulevaisuuden visioiden puute tuntui tehtaalla konkreettisesti, kun esimerkiksi tarpeellisiin korjausinvestointeihin ei rahaa saatu. Tämä voi johtaa esimerkiksi laiterikkoihin ja tätä kautta toimitusvaikeuksiin tulevaisuudessa. Kun esimerkiksi hyvin perusteltuihin investointitarpeisiin ei saatu rahaa, koettiin emoyhtiön päätökset tehtaalla lyhytnäköisinä, mikä saattaa heikentää esimerkiksi työntekijöiden motivaatiota ja sitoutumista työnantajaan. Koska tehdas toimi hyvin rajatulla vastuualueellaan, ja tehtaalla laskentatoimen vastuut keskittyivät pääosin kustannusten kontrolliin, on

paikallisella tehtaalla ja emoyhtiöllä varmasti hyvin erilaiset näkökulmat suunnitelmallisuuden sekä tulevaisuuden visioihin. Tehtaalla on hyvin rajattu näkyvyys ja mahdollisuus saada tietoja asioista, jotka eivät ole sen vastuualueella. Kun toimitaan globaalisti hajautetulla ja äärimmäisen keskitetyllä mallilla, ei ole odotettavissa, että tietojen saanti tai näkyvyys paranisi. Koska vastuuta ja toimintoja on hajautettu ympäri maailman, koettiin osaoptimoinnin olevan riski. Tehtaalla ei ollut tietoa siitä, missä ja miten kokonaisuuden hallinta tehdään, ja huoli siitä, että eri puolille hajautuneet toiminnot ajattelevat vain omaa asiaansa ja huomio kokonaisuudesta hämärtyy, on perusteltu. Tehtaalla ei ollut näkyvyyttä, miten keskittäminen on isommassa kuvassa vaikuttanut emoyhtiön kustannuksiin; saavutettiinkö keskittämisellä kustannussäästöjä.

5.2 Omistajarakenteen muutoksen vaikutus controllerin rooliin

Omistajarakenteen muutoksella oli vaikutusta tehtaan controllerin rooliin ja controller toimi tehtaalla muutosta ajavana voimana sekä ongelmanratkaisijana. Controllerin nykyisessä roolissa tehtaalla on havaittavissa sekä controllerin perinteisen, että modernin roolin piirteitä, joita on käsitelty tutkielman luvuissa 3.1 ja 3.3. Controllerin nykyisessä roolissa yhteistyön merkitys korostuu. Tehtaalla controllerin päätehtävänä on kustannustietoisuuden lisääminen sekä sidosryhmille yhteyshenkilönä toimiminen. Controller vastaa tehtaan kustannusten pysymisessä budjetin rajoissa, sekä vastaa toimintatapojen SOX-kontrollien mukaisuudesta. Perinteisen roolin mukaan controller on itsenäinen ja objektiivinen talouden valvoja, ja roolin on katsottu sisältävän yksikön taloudellisen suoriutumisen valvomista, kulujen kontrollointia sekä taloudellisten raporttien tuottamista ylemmäs organisaatiohierarkiassa. Controllerin modernilla roolilla tarkoitetaan liiketoimintaorientoitunutta, johtoa tukevaa ja konsulttimaista roolia, jossa työtehtävät sekä vastuut ovat perinteistä roolia laaja-alaisempia (Burns & Baldvinsdottir 2005, 117–118, 125–126).

Kuten Lambert & Morales (2013, 229) havaitsivat, voidaan controllerin sanoa toimivan tehtaalla laskentatoimen tiedon tuottamisen ja hyödyntämisen rajapinnassa. Controllerin rooliin tehtaalla kuuluu kommunikoida sekä paikallisesti esimerkiksi johtoryhmän kokouksissa ja kustannuspaikkavastaavien kanssa palavereissa, että emoyhtiön finance-toiminnon kanssa. Controller toimii taloudellisena neuvonantajana paikallisesti tehtaan johtoryhmän kokouksissa, sekä toisaalta vastaa emoyhtiön intressien huomioimisesta. Granlundin & Lukan (1998, 187) mukaan tutkimuskirjallisuudessa yleisesti kuvailtu controllerin työnkuvan kehityksen kaaren huippu onkin tilanne, jossa controller toimii johtoryhmän jäsenenä ja työskentelee organisaatiossa muutosagenttina. Nykyisin onkin

laajalti tunnustettu controllerin roolin laaja-alaiset työtehtävät ja vastualueet (Smith & Briggs 1999, 30; Haartmann & Maas 2011, 441). Controllerin modernissa, laajemmassa roolissa, monikansallisessa yrityksessä korostuvat laskentatoimen taitojen ohessa strategiset, tekniset, markkinoinnin sekä ihmissuhdetaidot (Smith & Briggs 1999, 30).

Controllerin rooli tehtaalla omistajarakenteen muutoksen jälkeisessä harmonisointiprosessissa on keskeinen, sillä omistajanvaihdoksen jälkeen käytyjen isojen yt-neuvotte- lujen jälkeen talousfunktio siirtyi lähes kokonaan tehtaalta osaksi globaalia emoyhtiön organisaatiota. Kun ulkomainen tytäryhtiö on ostettu, on controllerilla usein rooli järjestelmien ja johtamisen integroinnissa emoyhtiöön (Järvenpää ym. 2007 22–23). Tehtaalle jäi kaksi positiota controlling-toimintoihin, jossa controller johtaa tiimiä tehtaalla, ja assistant controller toimi hänen alaisenaan. Granlundin ja Lukan (1998, 194–195) mukaan nykyisin controllereiden odotetaan olevan enemmän liiketoiminnan käytössä, ja toimintojen välisten rajojen odotetaan muodostavan vähemmän rajoitteita. Laskentatoimen keskitetyissä toiminnoissa yhdistetään ja luodaan yrityksen raportointi. Yrityksissä nykyisin hajautetusti toimiva laskentatoimen osa onkin usein controlling-funktio, joka vastaa yrityksessä standardoidun ja oikea-aikaisen taloudellisen tiedon tuottamisesta yrityksen raportoinnin tarpeisiin, sekä taloudellisesta kontrollista ja päätöksenteon tuesta paikallisissa yksiköissä. Paikallisissa yksiköissä controllerit ovat tyypillisesti osa johtoryhmää. (Granlund & Lukka 1998, 194–195.)

Isossa muutoksessa controllerin rooli yhteyshenkilönä eri sidosryhmien välillä korostui, sillä työn tekeminen keskellä muutosta ja uutta organisaatiota, edellytti controllerilta aktiivisuutta ja tiivistä yhteistyötä kollegoiden kanssa globaaleissa organisaatioissa. Omistajarakenteen muutoksen jälkeiset toimintojen harmonisoinnin toimenpiteet vaikuttivat merkittäväsi tehtaan controllerin tehtäviin. Controllerit voivatkin kokea laskentatoimen yhdenmukaistamisen muuttavan työtehtäviä ja rajoittavan vapauttaa tehdä tiettyyn tarpeeseen tarkoitettuja raportteja analyysseja, koska tällainen suunnittelu tehdään kansainvälisissä yrityksissä usein pääkonttorissa (Endenich ym. 2016, 32). Vaikka prosessien yhdenmukaistaminen voi viedä controllerin autonomiaa ja päätösvaltaa, voivat standardoidut prosessit mahdollistaa controllereiden tehokkaamman työskentelyn liiketoimintaympäristöön liittyvien epävarmuuksien kanssa. Lisäksi standardoidut järjestelmät voivat lisätä läpinäkyvyyttä ja vertailtavuutta globaalilla tasolla. (Henttu-Aho 2016, 42) Iso muutos, jossa siirryttiin käyttämään emoyhtiön toiminnanohjausjärjestelmää ja integroiduttiin emoyhtiön muihin prosesseihin, vei suuren osan controllerin aikaresursseista muutoksen alkukuukausina, eikä oman yksikön tukemiseen jäänyt aikaa. Kun

talousfunktio siirtyi muutoksen myötä lähes kokonaisuudessaan globaaleihin palvelukeskuksiin, siirtyivät myös hallintoon liittyvät kustannukset globaaleihin budjetteihin. Controllerilla on jälkikäteen näkyvyys palvelukeskuksista tehtaalle takaisin kohdistetuista kustannuksista, mutta ymmärrys kokonaisuuden kannalta puuttuu, koska tietoa on emoyhtiöstä heikosti saatavissa. Käyttöön otettu emoyhtiön toiminnanohjausjärjestelmä toi ongelmia laskutukseen. Laskutusongelman selvittämiseen kului controllerin energiaa paljon. Muutoksen ensimmäisen kuukaudet kuluivat selviytyessä.

Harmonisointiprosessi eteni koko ajan ja pikkuhiljaa muutoksen alkuvaiheessa syntyneisiin ongelmiin löydettiin ratkaisuja, ja prosesseja saatiin suurilta osin toimimaan hyvin. Controllerin rooli ongelmien selvittäjänä oli keskeinen, ja keinoiksi ongelmien ratkaisuisissa korostui yhteistyö kumpaankin suuntaan; sekä oman organisaation sisällä että emoyhtiön organisaatioon ja globaaleihin tiimeihin. Kuten Burns & Baldvinsdottir (2005, 126) ovat todenneet, controllerin moderni rooli edellyttää ryhmätyöskentelytaitoja sekä moniosaajan roolia, ja rooli on hyvin erilainen perinteiseen tuloslaskijan roolin verrattuna.

Oikeiden yhteyshenkilöiden löytyminen uudesta organisaatiosta omistajakenteen muutoksen jälkeen on ollut avaintekijä yhteistyön kehittämisessä ja siinä, että tehdas pääsi mukaan emoyhtiön prosessiin. Smith & Briggs (1999, 30) korostivat johtamis- ja ihmissuhdetaitojen merkitystä laskentatoimen johtotehtävissä työskenteleviltä. Oikeiden yhteyshenkilöiden löytyttyä keskusteluyhteys emoyhtiöön parani. Oikeiden yhteyshenkilöiden löytäminen on vaatinut controllerilta aktiivisuutta ja oma-aloitteisuutta. Yhteistyötä sekä tehtaalla että globaalien tiimien kesken helpottavat hyvät kommunikaatiotaidot sekä valmius omaksua uuden teknologian käyttöä, kuten tässä tapauksessa uuden toiminnanohjausjärjestelmän käyttöönoton ja järjestelmän mahdollisten ongelmien tunnistamisen. Burns & Baldvinsdottir (2005, 126) ovat havainneet, että laajasti integroitujen toiminnanohjausjärjestelmien käyttö, sekä kyky ottaa käyttöön uutta teknologiaa on liiketoimintaorientoituneelle controllerille tärkeää.

Tehtaan controller tuntui omaksuneen globaalien toimintatavan ja globaalit prosessit hyvin, sekä yritti aktiivisesti edistää tehdasta pääsemään mukaan emoyhtiön prosesseihin. Modernilta liiketoiminnallisesti suuntautuneelta controllerilta vaaditaan liiketoiminnan tarkkaa ymmärrystä, sujuvia kommunikaatiotaitoja sekä kyvykkyyttä johtaa muutosprojekteja (Granlund & Lukka 1998, 199). Työntekijöiden huolellisella valinnalla rekrytointiprosessissa ja huomion kiinnittäminen kansainvälisesti painottuneeseen koulutukseen, kommunikaatiotaitoihin sekä arvio henkilön yhteensopivuudesta yrityksen

kulttuurin kanssa voi vähentää vastarintaa ylikansallisissa aloitteissa, esimerkiksi kansainvälisissä yrityksissä laskentatoimen järjestelmien yhdenmukaistamisessa (Endenich ym. 2016, 32). Tällä perusteella controllerin rekrytoinnissa tehtaalle näytettiin aiemmin onnistuneen. Controller aloitti tehtaalla tehtävänsään juuri ennen muutoksen alkua.

Vastuiden jakautuminen paikallisesti ja globaalien tiimien kesken oli epäselvää alussa, mutta vastuut selkiytyivät muutoksen edetessä yhteistyön kautta ja oikeiden yhteys henkilöiden löytyttyä. Henttu-Aho (2016, 46) havaitsi controllerin muuttuvan roolin voivan tuoda epäselvyyden kokemusta työn sisällöstä, ja aktiivisuutta vaativa rooli tarkoittaakin itsessään mahdollisesti työn sisällön monitulkintaisuutta verrattuna controllerin perinteiseen rooliin. Tämä voi tarkoittaa sitä, että työn sisältöön ei kaikissa tilanteissa ole tarkkaa ohjeistusta, miten työ pitäisi tehdä ja mihin asioihin tulisi keskittyä (Henttu-Aho 2016, 46). Tehtaalla controllerin vastuut olivat määritelty emoyhtiön toimesta hyvin tarkoiksi, mutta muutosten aiheuttamien ongelmien selvittäminen vaati luovaa ongelmanratkaisukykyä controllerilta, jolloin tarkka listaus työtehtävistä ei välttämättä tukenut controlleria tällaisessa muutostilanteessa. Erityisen ongelmallista tämä oli, kun muutosjohtaminen ja koulutus muutokseen koettiin riittämättömäksi.

Kaikki emoyhtiön tehtailla olevat controllerit toimivat saman mallin mukaisesti. Henttu-Aho (2016, 49) havaitsi controllereiden hajasijoituksen organisaatioon lisäävän globaalia läpinäkyvyyttä esimerkiksi budjettikontrollin suhteen. Tätä emoyhtiö todennäköisesti controllerin tarkalla tehtäväkuvalla ja vastuilla tavoittelee. Hyvin tarkkaan määritellyt controllerin tehtävät saattavat aiheuttaa epätietoisuutta ja vaikeuttaa tehtävien priorisointia, kun kyseessä on vaativa ja laaja toimintojen harmonisointi, mikä edellyttää esimerkiksi luovaa ongelmanratkaisukykyä. Talousfunktion toiminta on kaikissa emoyhtiön divisioonan tehtaissa järjestetty saman mallin mukaisesti. Malli koettiin osin resursseiltaan riittämättömäksi tehtaalle, koska tehtaan prosessit olivat monimutkaisempia kuin divisioonan muiden tehtaiden. Tehtaalla oli ajatuksia siitä, että controlling-toimintoa olisi vahvistettava tulevaisuudessa.

Kun tehdas oli päässyt mukaan emoyhtiön prosesseihin ja controllerilta oli vapautunut aikaa muutoksen ongelmien selvittämisestä, vaikutti siltä, että controllerilla oli käytettävissä enemmän aikaa tulevaisuudessa toimia taloudellisena neuvonantajana paikallisesti tehtaalla, mistä controller oli mielissään. Paikallisen johtoryhmän kokoukset ovat tärkeä osa controllerin modernia, eteenpäin katsovaa roolia, jossa controller pääsee esittämään erilaisia ennusteita, joissa havainnollistetaan eri muuttujien vaikutusta, ja lisätään laskentatoimen lukujen läpinäkyvyyttä (Henttu-Aho 2016, 41, 43). Onkin havaittu, että

suomalaiset controllerit kokevat, että parhaimmillaan modernit, integroidut toiminnanohjausjärjestelmät saattavat vapauttaa raportointirutiinien tuomaa painetta ja luoda mahdollisuuden aidolle päätöksenteon tuelle ja syvällisemmälle analyysille (Granlund & Lukka 1998, 195).

Kun controllerin tulevaa roolia tarkastelee, korostuu tärkeäksi yhteistyö oman organisaation sisällä. Yhteistyö ja sen syventäminen, ovat avaintekijöitä, jotta controllerilla on mahdollisuus onnistua roolissaan tehtaalla sekä syventää ymmärrystään tehtaan kustannusrakenteesta. Tehtaan monimutkaiset prosessit edellyttävät tiivistä yhteistyötä controllerin ja kustannuspaikkavastaavien kesken. Neuvonnallisen roolin onkin katsottu edellyttävän laajaa ymmärrystä liiketoiminnasta sekä johtamisen ongelmista (Burn & Baldvinsdottir 2005, 124). Controller ja kustannuspaikkavastaavat jakavat osin vastuuta kustannuksista. Granlundin ja Lukan (1998, 194) mukaan taloudellisen näkökulman huomiointia ei nykyisin jätetä vain laskentatoimen ammattilaisten vastuulle, vaan taloudellisen näkökulman huomiointi tulisi olla tärkeää yrityksessä joka tasolla, ja tämä onkin yksi keskeinen ajatus nykypäivän kustannusjohtamista ja kustannusnäkökulmaa. Kustannuspaikkavastaavilla on paras tieto kustannuspaikan kustannusten kehityksestä seurantajak-solla. Henttu-Ahon (2016, 46) mukaan yksi tyypillinen budjetointiprosessiin liittyvä työ controllerilla on budjettierojen raportointi. Tämä edustaa controllerin perinteisen roolin mukaisia tehtäviä (Henttu-Aho 2016, 46). Kokonaisuudessaan controllerin roolissa paikallisesti tehtaalla sekä uudessa globaalissa organisaatiossa on havaittavissa perinteisen ja modernin roolin piirteitä. Muutosprosessin aikana ja sen jälkeen sidosryhmäyhteistyön merkitys on korostunut huomattavasti controllerin roolissa ja controller on toiminut kokonaiskuvan muodostajana tehtaan liittyessä osaksi emoyhtiön globaaleja prosesseja.

5.3 Jatkotutkimusaiheet

Haastatteluista kävi ilmi, että emoyhtiö suunnitteli irrottavansa kaksi divisioona yhtiöstä erilleen, ja listaavansa ne uudeksi yhtiöksi pörssiin. Kyseessä oli divisioona, jossa case-yritys toimi sekä emoyhtiön toinen divisioona. Mielenkiintoinen aihe tutkimukselle voisi olla tutkia laskentatoimen muutosprosessia ja controllerin roolia spin-off-tilanteessa, kun muutos tapahtuu toiseen suuntaan, kun irtaudutaan äärimmilleen globaaliksi viedystä emoyhtiöstä uudeksi pienemmäksi yhtiöksi. Irtautumisen jälkeen uusi yhtiö toimisi itsenäisenä emoyhtiöstä, jolloin paikallisen organisaation rooli voisi vahvistua globaalien organisaation pienentyessä. Millaisia muutoksia tällainen siirtyminen globaalista pienempään toisi laskentatoimeen ja controllerin rooliin?

Toinen mielenkiintoinen jatkotutkimusaihe voisi olla vertaileva tutkimus vastaavasta muutoksesta, jonka case-yritys on läpikäynyt, mutta muutos on tapahtunut vuosina 2020 ja 2021 pandemian aiheuttamien matkustusrajoitusten ja laajan etätyön aikana. Nämä vuodet ovat siirtäneet monet tietotyöläiset ja asiantuntijat organisaatioissa työskentelemään etänä. Miten laskentatoimen muutosprojekteja on toteutettu etänä? Onko controllerin roolissa laskentatoimen muutosprojekteissa korostuneet jotkin tietyt osa-alueet tänä aikana? Controllerin roolissa kommunikaatiotaidot ovat varmasti olleet merkittävässä roolissa, koska etätyöskentelyssä viestinnän rooli korostuu. Pandemian vuoksi projektien suunnittelu, koulutukset, työhön perehdytys sekä ongelmien ratkominen ovat siirtyneet monissa yrityksissä osittain tai kokonaan etäyhteyksillä toteutettavaksi. Case-yrityksen tapauksessa globaalista organisaatiosta tuli henkilöitä tehtaalle oppimaan puolin ja toisin, jotta prosessin ongelmakohtiin löydettiin ratkaisuja. Vastaava ei olisi välttämättä onnistunut ainakaan samassa laajuudessa, ja ongelmakohtia olisi ratkaistu toisenlaisilla tavoilla. Vuosina 2020 ja 2021 omaksutuista uusista toimintatavoista parhaat jäävät varmasti käyttöön myös tulevaisuuden laskentatoimen muutosprosesseissa.

5.4 Yhteenveto

Yrityksen omistajarakenteen muutos on tuonut case-yrityksen laskentatoimeen suuria muutoksia. Laskentatoimen yhdenmukaistamisprosessin myötä tehtaalla aiemmin paikallisesti toiminut talousorganisaatio on siirtynyt suurilta osin emoyhtiövetoiseen globaaliin toimintamalliin. Muutosten myötä vastuuta on siirtynyt tehtaalta globaaleihin organisaatioihin, ja emoyhtiön toiminnanohjausjärjestelmään liittyminen on vienyt laskentatoimea ja päätöksentekoa kohti keskitetympää ohjausta. Tytäryhtiön asemassa olevan case-yrityksen on vaikea poiketa emoyhtiön standardista. Tehtaalle jäi kahden hengen controlling-toiminto, joka toimii tiiviissä yhteistyössä globaalien tiimien kanssa sekä paikallisesti tehtaalla. Muutosprosessi on ollut kokonaisuudessaan vaikea, ja paikallinen organisaatio tehtaalla on kokenut emoyhtiön globaaliin malliin siirtymisen haasteelliseksi. Haasteita muutoksessa ovat tuoneet sekä puutteelliseksi koettu muutosjohtaminen emoyhtiön puolelta että poisoppiminen vanhoista, toimiviksi koetuista, toimintatavoista.

Ongelmat muutoksen johtamisessa ja muutosprojektin hallinnassa aiheuttivat kerrannaisvaikutuksena erilaisia haasteita, kun tehdas integroitiin osaksi emoyhtiön prosesseja. Tehtaan toiminnanohjausjärjestelmän yhdenmukaistaminen emoyhtiön järjestelmään aiheutti suuren käytännön haasteen tehtaan laskuprosessiin, mikä kuormitti laajasti tehtaan organisaatiota. Tehtaalle syntyi varjo-organisaatio akuuttia ongelmaa ratkaisemaan.

Vastuiden jakautuminen tehtaan ja globaalien tiimien kesken oli epäselvää muutoksen alussa. Muutoksessa tehtaan erityispiirteitä sekä kansallisia erityispiirteitä ei ollut riittävästi huomioitu osana kokonaisuutta ennen ja jälkeen muutoksen, ja muutoksesta viestiminen ja koulutus jäivät puutteelliseksi.

Omistajarakenteen muutoksen jälkeisessä laskentatoimen yhdenmukaistamisprosessissa yhteistyön merkitys töiden tekemisessä niin paikallisesti tehtaalla kuin globaalien organisaation kanssa on korostunut controllerin roolissa. Controller toimi paikallisesti muutoksessa eteenpäin vievänä voimana, etsien aktiivisesti ongelmiin ratkaisuja. Kun laskentatoimen yhteistyö globaalien tiimien kesken muutoksen yhteydessä alkoi, oli controllerin entistä tärkeämpää löytää oikeat yhteyshenkilöt emoyhtiön organisaatiosta. Yhteistyö ja oikeiden yhteyshenkilöiden tunteminen ovat edellytys, kun toimitaan globaalisti hajautetussa laskentatoimen mallissa. Muutoksen jälkeen controllerin roolissa oli havaittavissa sekä perinteisen tuloslaskijan että modernin liiketoimintaorientoituneen roolin piirteitä. Kommunikaatio- ja ryhmätyöskentelytaidot, luovat ongelmanratkaisukyvyt sekä ratkaisukeskeinen lähestyminen ongelmiin korostuivat taitoina controllerin roolissa. Controllerin rooli isossa muutoksessa ja laskentatoimen harmonisoinnissa tehtaalla on ollut keskeinen.

LÄHTEET

- Burns, John – Baldvinsdottir, Gudrun (2005) An institutional perspective of accountants' new roles – the interplay of contradictions and praxis. Teokessa: *Issues in Management Accounting*. Toim. Trevor Hopper – Deryl Northcott – Robert Scapens, 117–132. 3. p. Prentice Hall, Harlow.
- Endenich, Christoph – Hoffjan, Andreas – Schlichting, Teresa – Trapp, Rpuven (2016) Harmonizing management accounting in international subsidiaries: beyond notional borders. *Journal of business strategy*, Vol. 37 (1), 27–33.
- Granlund, Markus – Lukka, Kari (1998) Towards increasing business orientation: Finnish management accountants in a changing cultural context, *Management Accounting Research*, 1998, Vol. 9, No. 2, 185–211.
- Hartmann, Frank G. H. – Maas, Viktor S. (2011) The effects of uncertainty on the roles of controllers and budgets: an exploratory study, *Accounting and Business Research*, 2011, Vol. 41, No. 5, 439–458.
- Henttu-Aho, Tiina (2016) Enabling characteristics of new budgeting practice and the role of controller, *Qualitative Research in Accounting & Management*, 2016, Vol. 13, No. 1, 31–56.
- Hirsjärvi, Sirkka – Remes, Pirkko – Sajavaara, Paula (2010) *Tutki ja kirjoita*. 15.–16 p. Kariston Kirjapaino Oy, Hämeenlinna.
- Johnson, H.T. – Kaplan R.S. (1987) *Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting*. Harvard University Press, Boston.
- Järvenpää, Marko. – Pellinen Jukka – Virtanen Aila (2007) *Kansainvälisen yrityksen talous*. WS Bookwell Oy, Juva.
- Karppinen, Ari (2009) *Satakuntalainen tytäryhtiötalous. Osa 1. aluetaloudellinen tarkastelu*. Turun kauppakorkeakoulu: Porin yksikkö, julkaisusarja nro A31/2009, Pori.

Lambert, Caroline. – Morales, Jérémy (2013) Dirty work and the construction of identity. An ethnographic study of management accounting practices., *Accounting, organizations and society*, 2013, Vol. 38, No. 3, 228–244.

Lukka, Kari. (1999) *Case/field-tutkimuksen erilaiset lähestymistavat laskentatoimessa*. Teoksessa Hookana-Turunen, Heli (toim.) Tutkija, opettaja, akateeminen vaikuttaja ja käytännön toimija. Professori Reino Majala 65 vuotta. Turun kauppakorkeakoulun julkaisuja, C-1:1999, s.129–150.

Meriläinen, Susan – Tienari Janne (2009) *Johtaminen ja organisointi globaalissa taloudessa*. 1. p. WSOYpro Oy, Helsinki.

Olie, René (1994) Shades of Culture and Institutions in International Mergers, *Organization Studies* 1994, Vol. 15, No. 3, 381–405.

Sarajärvi, Anneli – Tuomi, Jouni (2002) *Laadullinen tutkimus ja sisällönanalyysi*. 1.–2. p. Kustannusosakeyhtiö Tammi, Helsinki.

Smith, Malcom – Briggs, Susan (1999) From bean-counter to action hero, *Management Accounting*, 1999, Vol. 77, No. 1, 28–30.

Tilastokeskus: Ulkomaiset suorat sijoitukset vuonna 2019. <http://www.stat.fi/til/ssij/2019/ssij_2019_2020-09-30_kat_001_fi.html>, haettu 23.10.2020.

Yasin, Mahmoud M. – Bayes, Paul E. Czuchry, Andrew J. (2005) The changing role of accounting in supporting the quality and customer goals of organizations: an open system perspective. *International Journal of Management*, Vol. 22 (3), 323–331.